

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΊΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ
ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

ΑΣΣΑΡΙΩΤΗ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

ΠΕΤΡΑΚΗΣ ΛΟΥΚΑΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2013

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΊΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ
ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

ΑΣΣΑΡΙΩΤΗ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ (Α.Μ. 13979)

paraassa@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

ΠΕΤΡΑΚΗΣ ΛΟΥΚΑΣ

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας εργασίας για το μάθημα Σεμινάριο Τελειοφοίτων –εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα- αποτελούν προσωπικές διαπιστώσεις του σπουδαστή ή της ομάδας των σπουδαστών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ’ ανάγκη τη γνώμη του επιβλέποντα εκπαιδευτικού, του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΣΥΝΤΜΗΣΕΙΣ.....	8
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	9

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ – ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ.....	10
1.2. ΒΑΣΙΚΗ ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	10
1.3. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ.....	11
1.4. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ Ε.Γ.Λ.Σ.	11

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1. ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ – ΟΡΙΣΜΟΣ.....	13
2.2. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ – ΚΥΡΙΑ ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	14
2.3. ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ IASC.....	16
2.4.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΗΣ IASC.....	16
2.5. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	17
2.6. ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....	18
2.7. ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	18
2.8. ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΕΝΩΣΗ.....	19

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Δ.Λ.Π. ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ

3.1. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Δ.Λ.Π. ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ.....	20
3.2. ΔΛΠ 1: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	22
3.3. Δ.Λ.Π. 2 : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....	27
3.4. Δ.Λ.Π. 7 : ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.....	29
3.5. Δ.Λ.Π. 8 :ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ.....	31
3.6. Δ.Λ.Π. 10 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.....	35
3.7. Δ.Λ.Π. 11 : ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ.....	37
3.8. Δ.Λ.Π. 12 : ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	40
3.9. Δ.Λ.Π. 14 : ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ.....	43
3.10. Δ.Λ.Π. 16 : ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ.....	46
3.11.Δ.Λ.Π. 17 : ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ.....	49
3.12. Δ.Λ.Π. 18 : ΕΣΟΔΑ.....	51
3.13. Δ.Λ.Π. 19 : ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ.....	54
3.14. Δ.Λ.Π. 20 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ	

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ.....	59
3.15. Δ.Α.Π. 21: ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ.....	61
3.16. Δ.Α.Π. 23 : ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ.....	63
3.17. Δ.Α.Π. 24 : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ.....	64
3.18. Δ.Α.Π. 27 : ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	66
3.19. Δ.Α.Π. 28 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	68
3.20. Δ.Α.Π. 29 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ.....	71
3.21. Δ.Α.Π. 31 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ.....	72
3.22. Δ.Α.Π. 32 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ – ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ.....	75
Δ.Α.Π. 39 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ – ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ.....	75
3.22.1. Δ.Α.Π. 32.....	75
3.22.2. Δ.Α.Π. 39.....	79
3.23. Δ.Α.Π. 33 : ΚΕΡΛΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ.....	85
3.24.Δ.Α.Π. 34 : ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ.....	86
3.25. Δ.Α.Π. 36 : ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	87
3.26. Δ.Α.Π. 37 : ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.....	89
3.27. Δ.Α.Π. 38 : ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	91
3.28. Δ.Α.Π. 40 : ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΑ ΑΚΙΝΗΤΑ.....	92
3.29. Δ.Α.Π. 41 : ΓΕΩΡΓΙΑ.....	94

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	97
4.2. Δ.Λ.Π. 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.	98
4.3. Δ.Λ.Π. 2 : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	100
4.4. Δ.Λ.Π. 7 : ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.	100
4.5. Δ.Λ.Π. 8 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	101
4.6. Δ.Λ.Π. 10 : ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.	102
4.7. Δ.Λ.Π. 11 : ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.	103
4.8. Δ.Λ.Π. 12 : ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	104
4.9. Δ.Λ.Π. 14 : ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	106
4.10. Δ.Λ.Π. 16 : ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	106
4.11. Δ.Λ.Π. 17 : ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	109
4.12. Δ.Λ.Π. 18 : ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	110
4.13. Δ.Λ.Π. 19 : ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.	111
4.14 Δ.Λ.Π. 20 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.	112
4.15. Δ.Λ.Π. 21 : ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	113
4.16. Δ.Λ.Π. 23 : ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	115

4.17. Δ.Λ.Π. 24 : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	115
4.18. Δ.Λ.Π. 27 : ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	116
4.19. Δ.Λ.Π. 28 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.	117
4.20. Δ.Λ.Π. 29 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.	119
4.21. Δ.Λ.Π. 31 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	119
4.22. Δ.Λ.Π. 32 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ – ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	121
4.23. Δ.Λ.Π. 33 : ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.	122
4.24. Δ.Λ.Π. 34 : ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	123
4.25. Δ.Λ.Π. 36 : ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.	124
4.26. Δ.Λ.Π. 37 : ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.	125
4.27. Δ.Λ.Π. 38 : ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	126
4.28. Δ.Λ.Π. 39 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ – ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.	127
4.29. Δ.Λ.Π. 40 : ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΑ ΑΚΙΝΗΤΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	129
4.30. Δ.Λ.Π. 41 : ΓΕΩΡΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.....	130

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

5.1. ΕΝΝΟΙΕΣ - ΟΡΙΣΜΟΙ.....	132
5.1.2. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	133
5.2. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ (ΟΜΑΔΑ) ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	135
5.2.1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 10 : ΕΛΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ.....	136
5.2.2. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 11 : ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ.....	137
5.2.3. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 12 : ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ.....	139
5.2.4. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 13 : ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ.....	142
5.2.5. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 14 : ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ.....	143
5.2.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 15 : ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	146
5.2.7.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 16 : ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.....	148
5.2.8. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 17	151
5.2.9.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 18: ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.....	152
5.2.10. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 19 : ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ.....	156
5.3. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (ΟΜΑΔΑ 2^η) ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	160
5.3.1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 20 : ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ.....	161
5.3.2. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 21 : ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ.....	163
5.3.3. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 22 : ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ.....	164
5.3.4. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 23 : ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ (ΠΡΟΪΟΝΤΑ, ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ ΣΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑΣ).....	165
5.3.5. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 24 : ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ	165
5.3.6. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 25 : ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ.....	166
5.3.7. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 26 : ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	167

5.3.8. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 27 :	167
5.3.9. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 28 : ΕΙΛΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ.....	168
5.3.10. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 29 : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ.....	168
5.4. ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ (ΟΜΑΔΑ 3 ^η) ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	170
5.4.1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 30 : ΠΕΛΑΤΕΣ.....	171
5.4.2. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 31 : ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ.....	173
5.4.3. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 32 : ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ.....	175
5.4.4. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 33 : ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ.....	176
5.4.5. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 34 : ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ.....	179
5.4.6. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 35 : ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ.....	181
5.4.7. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36 : ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.....	182
5.4.8. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 37 :	183
5.4.9. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 38 : ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ.....	183
5.4.10. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 39 : ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ.....	184

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	185
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	187

ΣΥΝΤΜΗΣΕΙΣ

Α.Ε. : Ανώνυμη Εταιρία

Γ.Λ.Σ. : Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Δ.Λ.Π. : Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Δ.Π.Χ.Α. : Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Δ.Π.Χ.Π. : Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Ε.Γ.Λ.Σ. : Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Ε.Π.Ε. : Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης

Ε.Ε. : Ετερόρρυθμη Εταιρία

Ε.Ε. : Ευρωπαϊκή Ένωση

Η.Π.Α. : Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής

Κ.Θ. : Καθαρή Θέση

Κ.Β.Σ. : Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

Ξ.Ν. : Ξένο Νόμισμα

Ο.Ε. : Ομόρρυθμη Εταιρία

Σ.Δ.Λ.Π. : Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Σ.Ο.Λ. : Σώμα Ορκωτών Λογιστών

Σ.Ο.Ε.Λ.: Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

F.A.S.B. : Financial Accounting Standards Board

F.I.F.O. : First In First Out

I.A.S.B. : International Accounting Standards Board

I.A.S.C. : International Accounting Standards Committee

I.A.S.C.F. : International Accounting Standards Committee Foundation

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η πτυχιακή αυτή αναφέρεται κυρίως στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που άρχισαν να εφαρμόζονται υποχρεωτικά 01/01/2005 από όλα τα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Αρχικά γίνεται μία αναφορά στην λογιστική, στην ιστορική της εξέλιξη και στο περιεχόμενο της. Επίσης, αναφέρονται και αναλύονται οι βασικές έννοιες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η ιστορική τους εξέλιξη, τα κύρια όργανα κατάρτισης της IASC, οι σκοποί της, οι υποχρεώσεις της και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων .

Ακόμα, αναφέρεται ο σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η εφαρμογή τους στην Ελλάδα και στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Επιπρόσθετα, στο 4^ο κεφάλαιο αναλύονται όλα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που βρίσκονται σε ισχύ. Αναφέρονται αναλυτικά οι σκοποί, το πεδίο ορισμού τους και όλα τα βασικά στοιχεία που τα αποτελούν.

Επίσης, στην συνέχεια γίνεται ανάλυση των βασικότερων διαφορών μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Επιπλέον, στο 5^ο κεφάλαιο αναφερόμαστε στα περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων, δίνοντας βάση στο Ενεργητικό και στις τρεις πρώτες βασικές του ομάδες. Περιγράφοντας τις ομάδες, που περιέχουν την λειτουργία και τα χαρακτηριστικά των λογαριασμών τους.

Στο τέλος, της πτυχιακής εργασίας αναφέρονται τα συμπεράσματα που προέκυψαν με βάση το θέμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ ΑΣΣΑΡΙΩΤΗ,
ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ, 2013.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ – ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ – ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ

1.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

Η Λογιστική είναι μια από τις σημαντικότερες επιστήμες καθώς κρίνεται απαραίτητη η χρήση της από το μεγαλύτερο μέρος του πληθυσμού του πλανήτη μας καθημερινά. Στην Ελλάδα, οι πρώτες προσπάθειες για την δημιουργία ενός συστήματος κοινού λογιστικού χειρισμού έγιναν το 1954 και το 1980 καθιερώθηκε τελικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ήρθαν στην Ελλάδα το 1974 από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ). Περίπου πριν από 25 χρόνια το ΣΟΛ άρχισε να μεταφράζει, να εκδίδει και να διανέμει στις επιχειρήσεις, αλλά και στους επιστήμονες τα Δ.Λ.Π.. Από το 1993 το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), το οποίο διαδέχθηκε το ΣΟΛ, συνέχισε την προσπάθεια αυτή κι έτσι σήμερα έχουμε φτάσει στο σημείο όπου όλα τα σε ισχύ Δ.Λ.Π. έχουν εκδοθεί στην Ελληνική Γλώσσα καθώς και οι Διερμηνείες αυτών.

1.2. ΒΑΣΙΚΗ ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Λογιστική ονομάζεται η επιστήμη με την οποία παρακολουθείτε και ελέγχεται η διαχείριση της περιουσίας μιας οικονομικής μονάδας και προσδιορίζεται το οικονομικό της αποτέλεσμα. Είναι μια κωδική αποτύπωση των συναλλαγών. Δηλαδή:

- Καθορίζεται κάθε στιγμή η περιουσία της επιχείρησης στο σύνολο της και στα επιμέρους στοιχεία τα οποία την συγκροτούν,
- Καθορίζονται οι μεταβολές της περιουσίας της επιχείρησης σε μια χρονική περίοδο και προσδιορίζονται οι αιτίες των μεταβολών της και
- Καθορίζονται οι αυξομειώσεις της περιουσίας της επιχείρησης σε μια χρονική περίοδο και αναλύονται οι αιτίες τους.

1.3. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Η Λογιστική είναι μια επιστήμη με μακρόχρονη ιστορία. Η ανάπτυξή της ακολούθησε την ανάπτυξη του εμπορίου και των συναλλαγών. Στοιχεία υποτυπώδους Λογιστικής υπάρχουν σε ευρήματα από την αρχαία Αίγυπτο, Ελλάδα και Βαβυλώνα. Στην αρχαία Αθήνα οι κατασκευαστές των δημοσίων κτιρίων χαραζανε τον οικονομικό απολογισμό των εισπράξεων και των πληρωμών τους σε εμφανή σημεία του κτιρίου. Μεγάλη ώθηση δόθηκε από την ανάπτυξη των εμπορικών συναλλαγών κατά την εποχή των Σταυροφοριών μεταξύ ενδέκατου και δέκατου τρίτου αιώνα μ.Χ.

Στη διάρκεια της Βιομηχανικής Επανάστασης και εξαιτίας των οικονομικών μεταβολών που προκάλεσε, η Λογιστική αναπτύχθηκε ακόμη περισσότερο. Όμως μόλις στον 20^ο αιώνα η Λογιστική αναγνωρίστηκε ως επιστήμη, αφού μέχρι τότε θεωρούνταν τεχνική. Η ανάπτυξη της τεχνολογίας των ηλεκτρονικών υπολογιστών έδωσε νέες δυνατότητες στην επιστήμη της Λογιστικής και πολλαπλασίασε την αποτελεσματικότητά της στην υποστήριξη των επιχειρηματικών αποφάσεων.

1.4. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. ταξινομούνται σε 10 ομάδες. Οι ομάδες από το 1-8 αφορούν την Γενική Λογιστική. Η ομάδα 9 αφορά την Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως και η ομάδα 10 (0) αφορά στους λογαριασμούς τάξεως. Ειδικότερα:

Στις ομάδες 1-5 περιέχονται οι λογαριασμοί του Ισολογισμού, δηλαδή εκείνοι που στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης δημιουργούν τον Ισολογισμό. Από 1-3 είναι οι λογαριασμοί του ενεργητικού ενώ 4-5 οι λογαριασμοί του παθητικού. Οι ομάδες 6- 8 περιέχουν τους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων. Στην ομάδα 9 περιέχεται ο λογαριασμός αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως. Στην ομάδα 10(0) περιέχονται οι λογαριασμοί τάξεως οι οποίοι είναι ειδικής κατηγορίας λογαριασμοί, λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία, κατά ζεύγη λογαριασμών, σε ένα αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας 10.

Παρακάτω θα δούμε αναλυτικά τους λογαριασμούς που αποτελούν το Ε.Γ.Λ.Σ. :

- 1.ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ
- 2.ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
- 3.ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ – ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ
- 4.ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ – ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΜΑΚΡ.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
- 5.ΒΡΑΧ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ
- 6.ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ (ΛΟΓ. ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ)
- 7.ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ (ΛΟΓ. ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ)
- 8.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ
- 9.ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ
- 10 (0).ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ

Τέλος, από το 1980 με την εφαρμογή του Νόμου 1041/1980 και το ΠΔ 1123/1980, η Ελλάδα απέκτησε το δικό της Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Είναι ένα σύγχρονο και πρωτοποριακό λογιστικό σχέδιο, το οποίο τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή το 1981. Το 1991 έγινε

υποχρεωτική η εφαρμογή του για τις εμπορικές εταιρείες και τις εταιρείες παροχής υπηρεσιών, και από το 1992 για τις βιομηχανικές και τις ξενοδοχειακές. Αργότερα έγινε υποχρεωτική η τήρηση του από όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας. Το Ε.Γ.Λ.Σ. είχε πολλά οφέλη για τις ελληνικές επιχειρήσεις αφού βοήθησε στη μηχανογράφηση τους, ελαχιστοποίησε το κόστος και είχε θετικά αποτελέσματα στην ορθή διαχείριση και ανάπτυξη τους. Με την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. οι επιχειρήσεις δημοσιεύουν αξιόπιστα στοιχεία τα οποία είναι συγκρίσιμα διαχρονικά καθώς και διακλαδικά. Η καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. θεωρήθηκε ως λογιστική επανάσταση και σύμφωνα με διαφορά άρθρα θα πρέπει ακόμα και μετά την καθιέρωση των Δ.Λ.Π. να εξακολουθήσει να αποτελεί την λογιστική βάση της Ελλάδας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1. ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ – ΟΡΙΣΜΟΣ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις. Τα Δ.Λ.Π. εμπλουτίζονται με οδηγίες που αλλάζουν τον αρχικό προσανατολισμό και είναι πλέον γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Τα πρότυπα εκδόθηκαν την περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται σε οικονομικές καταστάσεις κάθε είδους επιχείρησης εμπορικής ή βιομηχανικής. Οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται μία φορά τον χρόνο και αποτελούν το αντικείμενο έκθεσης ενός ελεγκτή.

Τα Δ.Λ.Π. αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και τις διοικήσεις των επιχειρήσεων κατά την σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων. Στόχος των Δ.Λ.Π. είναι οι αρχές και οι κανόνες αυτών να είναι κοινές για όλες τις επιχειρήσεις του κόσμου.

Λογιστικές πολιτικές είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, οι οποίες εφαρμόζονται από την οικονομική μονάδα για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

2.2. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ – ΚΥΡΙΑ ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών προτύπων ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου το 1973 στο Λονδίνο, ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας 16 Λογιστικών Σωμάτων εννέα χωρών, της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, της Ιαπωνίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των Η.Π.Α . Η πρώτη συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, και υπεγράφη το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC. Το 2001, τον Μάρτιο συστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός το International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), με έδρα την Πολιτεία Delaware των Η.Π.Α. Ο οργανισμός αυτός αποτελεί την μητρική οντότητα του International Accounting Standards Board, της ανεξάρτητης αρχής που έχει την ευθύνη και την έκδοση των Λογιστικών Προτύπων.

Το IASC Foundation είναι ένας ανεξάρτητος οργανισμός που έχει ως κύρια σώματα τους Επίτροπους (Trustees) και το IASB, το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (Standards Advisory Council) και την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Standing Interpretations Committee) , η οποία τώρα ονομάζεται International Financial Reporting Interpretation Committee.

Η IASC, τον Απρίλιο του 2001 μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board (IASB), για εναρμόνιση της επωνυμίας της αντίστοιχης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB).

ΕΠΙΤΡΟΠΟΙ (TRUSTEES)

Οι Επίτροποι είναι 19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο, οι οποίοι έχουν ως αρμοδιότητα:

- Να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου Προτύπων
- Να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου
- Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό
- Να τροποποιούν το καταστατικό

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ (IASB)

Το Συμβούλιο αποτελείται από 14 μέλη και έχει την αποκλειστική ευθύνη για την κατάρτιση και την έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης). Το κριτήριο επιλογής των μελών είναι η δημιουργία μιας ομάδας που θα συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες, την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές με σκοπό τη συνεισφορά στην ανάπτυξη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας. (Grant Thornton, 2006 Α')

ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (SAC)

Το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων αποτελείται από 30 μέλη, τα οποία προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και επαγγελματικούς χώρους, οι οποίοι διορίζονται για 3 έτη και έχει ως σκοπό την παροχή συμβουλών προς το IASB, οι οποίες αφορούν τα τρέχοντα έργα και την πληροφόρηση του IASB για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων Προτύπων στους χρήστες αυτών. Για την επίτευξη των σκοπών αυτών προβλέπονται τρεις τακτικές συνεδριάσεις με το IASB ανα έτος. (Grant Thornton, 2006 A')

ΜΟΝΙΜΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ (SIC-IFRIC)

Η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών αποτελείται από 12 μέλη με θητεία 3 έτη. Η επιτροπή συνεδριάζει όταν αυτό απαιτείται και η βασική της αρμοδιότητα είναι η ερμηνεία Προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα Πρότυπα. (Grant Thornton, 2006 A')

2.3. ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ IASC

Σύμφωνα με το καταστατικό οι σκοποί της IASC είναι :

1. Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει στο ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα, με βάση τα οποία θα συντάσσονται και θα παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησης τους.
2. Να εργάζεται γενικά για την βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

2.4. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΗΣ IASC

Τα μέλη της IASC είναι υποχρεωμένα να υποστηρίζουν το έργο της και οφείλουν :

1. Να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης), τα οποία γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το IASB.

2. Να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου :
 - Να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με τα Δ.Λ.Π. (ή τα Δ.Π.Χ.Π.) και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.
 - Να πείθουν τις κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης¹ για το ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Πρότυπα από κάθε ουσιώδη άποψη
 - Να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Πρότυπα από κάθε ουσιώδη άποψη και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης.
 - Να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Πρότυπα από κάθε ουσιώδη άποψη.
 - Να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Προτύπων διεθνώς .

2.5. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Με το όρο οικονομικές καταστάσεις θεωρούνται οι παρακάτω καταστάσεις :

- Ισολογισμός
- Κατάσταση αποτελεσμάτων Χρήσης
- Κατάσταση μεταβολών Καθαρής Θέσης
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών

¹ Η λογιστική τυποποίηση έχει ως σκοπό την συγκέντρωση ομοιογενών και σωστών στοιχείων και πληροφοριών σχετικά με την περιουσιακή διάρθρωση, τη χρηματοοικονομική θέση και την παραγωγική και συναλλακτική δραστηριότητα όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας, κατά κλάδους αλλά και συνολικά.

- Επεξηγηματικές Σημειώσεις (Προσάρτημα)

Οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται μία φορά τον χρόνο αποτελούν το αντικείμενο έκθεσης ενός ελεγκτή. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ή τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) εφαρμόζονται σε τέτοιες οικονομικές καταστάσεις κάθε είδους επιχείρησης εμπορικής ή βιομηχανικής.

Η διοίκηση μιας επιχείρησης μπορεί να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση, με διαφορετικούς τρόπους, οι οποίοι αρμόζουν καλύτερα στους εσωτερικούς σκοπούς της. Μόνο όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκδίδονται για άλλα πρόσωπα, όπως οι μέτοχοι, οι πιστωτές, οι εργαζόμενοι και το ευρύτερο κοινό, οι καταστάσεις πρέπει να ανταποκρίνονται στα Δ.Λ.Π..

Η ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για τις κατάλληλες γνωστοποιήσεις ανήκει στη διοίκηση της επιχείρησης. Η ευθύνη του ελεγκτή είναι να σχηματίσει για τις οικονομικές καταστάσεις και να την εκθέσει.

2.6. ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Βασικός σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων παρέχοντας όσο το δυνατόν καλύτερη πληροφόρηση για την οικονομική θέση, οικονομική απόδοση και τις ταμιακές ροές μιας οικονομικής μονάδας. Αυτές οι οικονομικές καταστάσεις απευθύνονται στις πληροφοριακές ανάγκες ενός, ευρέος κύκλου χρηστών (μετόχους, πιστωτών, εργαζομένων και του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου) προκειμένου να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Επίσης η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζει συγκρίσιμες Οικονομικές Καταστάσεις τόσο χρονικά και κυρίως μεταξύ του έτους μετάβασης και πλήρους εφαρμογής των προτύπων όσο και μεταξύ των διαφόρων επιχειρήσεων.

Με την εφαρμογή των προτύπων η αγορά προσαρμόστηκε γρήγορα στην επεξεργασία χρηματοοικονομικών πληροφοριών και τα οφέλη απ' την υιοθέτηση των προτύπων από

επενδυτές και επιχειρήσεις δεν άργησαν να φανούν. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η εφαρμογή τους στη χώρα μας είχε τόσο θετικές επιπτώσεις όσο και αρνητικές με ισχυρότερες τις θετικές.

2.7. ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Από το 1974 ο Σ.Ο.Λ. έφερε στην Ελλάδα τα Δ.Λ.Π.. Πριν από περίπου 25 χρόνια το Σ.Ο.Λ. άρχισε να μεταφράσει, να εκδίδει και να διανέμει στις επιχειρήσεις και στους επιστήμονες τα Δ.Λ.Π. Ο Σ.Ο.Ε.Λ., που διαδέχθηκε τον Σ.Ο.Λ. το 1993, συνέχισε αυτήν την προσπάθεια, και έτσι σήμερα έχουν εκδοθεί στα Ελληνικά όλα τα Δ.Λ.Π. τα οποία είναι σε ισχύ καθώς και οι Διερμηνείες τους. Η Ελλάδα έχει νομοθετήσει τα δικά της πρότυπα, τα οποία όμως προσαρμόζονται στις κοινοτικές οδηγίες. Οι λογιστικές οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν ενσωματωθεί στην ελληνική εμπορική νομοθεσία. Από την 1/1/2005 έγινε υποχρεωτική η κατάρτιση λογιστικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. για τις εισηγμένες στα χρηματιστήρια αξίων εταιρίες.

2.8. ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΕΝΩΣΗ

Η Ε.Ε. έχει ως στόχο την δημιουργία μιας κοινής οικονομικής αγοράς, στην οποία θα επιτρέπεται η ελεύθερη διακίνηση εργατικού δυναμικού, κεφαλαίου αλλά και δραστηριοτήτων ανάμεσα στα κράτη – μέλη. Τον Ιούνιο του 2000, προτάθηκε από την Ε.Ε. να παρουσιάσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. όλες οι εισηγμένες επιχειρήσεις των 15 κρατών – μελών από 1/1/2005. Επίσης, δόθηκε η δυνατότητα στα κράτη – μέλη να εφαρμοστούν οι απαιτήσεις των Δ.Λ.Π. σε ένα ευρύτερο φάσμα επιχειρήσεων εάν το ήθελαν. Πολλές μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες εισηγμένων χωρών στην Ε.Ε., όπως Γερμανία, Ελβετία κ.α., είχαν ήδη υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π.. Η Ρωσία από 1/1/2004 αποφάσισε της υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. Η κίνηση της αυτή ώθησε κι άλλες χώρες στην υιοθέτηση των Δ.Λ.Π., όπως π.χ. το 2005 η Αυστραλία, το 2007 η Νέα Ζηλανδία κ.τ.λ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Δ.Λ.Π. ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ

3.1. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ Δ.Λ.Π. ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΣΕ ΙΣΧΥ

Δ.Λ.Π. 1 : Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

Δ.Λ.Π. 2 : Αποθέματα

Δ.Λ.Π. 7 : Κατάσταση Ταμειακών Ροών

Δ.Λ.Π. 8 : Λογιστικές Πολιτικές Μεταβολές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη

Δ.Λ.Π. 10 : Γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού

Δ.Λ.Π. 11 : Συμβάσεις Κατασκευής Έργων

Δ.Λ.Π. 12 : Φόροι εισοδήματος

Δ.Λ.Π. 16 : Ενσώματα Πάγια

Δ.Λ.Π. 14 : Πληροφόρηση κατά τομέα

Δ.Λ.Π. 17 : Μισθώσεις

Δ.Λ.Π. 18 : Έσοδα

Δ.Λ.Π. 19 : Παροχές σε Εργαζομένους

Δ.Λ.Π. 20 : Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής
Υποστήριξης

Δ.Λ.Π. 21 : Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές του Συναλλάγματος

Δ.Λ.Π. 23 : Κόστος Δανεισμού

Δ.Λ.Π. 24 : Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών

Δ.Λ.Π. 27 : Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις

Δ.Λ.Π. 28 : Επενδύσεις σε Συγγενείς Εταιρίες

Δ.Λ.Π. 29 : Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες

Δ.Λ.Π. 31 : Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες

Δ.Λ.Π. 32 : Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Παρουσίαση

Δ.Λ.Π. 33 : Κέρδη κατά Μετοχή

Δ.Λ.Π. 34 : Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις

Δ.Λ.Π. 36 : Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

Δ.Λ.Π. 37 : Προβλέψεις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

Δ.Λ.Π. 38 : Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Δ.Λ.Π. 39 : Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση

Δ.Λ.Π. 40 : Επενδύσεις σε Ακίνητα

Δ.Λ.Π. 41 : Γεωργία

3.2. Δ.Λ.Π. 1: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Το πρώτο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αναφέρεται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Εκδόθηκε το 1997 και άρχισε να εφαρμόζεται από τις χρήσεις που άρχιζαν από ή μετά την 1^η Ιουλίου το 1998. Οικονομικές καταστάσεις θεωρούνται : ο ισολογισμός τέλους χρήσης, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια, η κατάσταση ταμειακών ροών και το προσάρτημα.

Το Δ.Λ.Π. 1 περιγράφει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της επιχείρησης όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

ΓΕΝΙΚΑ :

1.ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ

Ισολογισμός είναι η χρηματοοικονομική κατάσταση η οποία εμφανίζει τα στοιχεία του ενεργητικού , του παθητικού και της καθαρής θέσης μιας επιχείρησης σε μια δεδομένη χρονική στιγμή και σε ενιαίο νόμισμα . Η αλγεβρική της μορφή είναι :

$$E = \Pi + K\Theta$$

Ο ισολογισμός προκύπτει από την απογραφή και εμφανίζει την χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης κατά είδος και αξία. Η κατάσταση του ισολογισμού καταρτίζεται στο τέλος κάθε χρήσης υποχρεωτικά. Στις εφημερίδες δημοσιεύεται η κατάσταση ισολογισμού μαζί με την κατάσταση του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης . Το Δ.Λ.Π. 1 εφαρμόζεται κανονικά σε όλες τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Τα στοιχεία κατάστασης του ισολογισμού απεικονίζονται σε δύο στήλες. Στη μία στήλη υπάρχουν τα στοιχεία που υπάρχουν με 31.12 και αναφέρονται στον τρέχον ισολογισμό χρήσης,

ενώ στην δεύτερη στήλη υπάρχουν τα στοιχεία που αφορούν τον ισολογισμό 31.12 της προηγούμενης χρήσης.

Οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις και τα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό ανάλογα με τον χρόνο της ρευστοποίησης² τους .

Αναλυτικά :

Μη κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία (Πάγιο Ενεργητικό)

Θεωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία που αναμένονται να ρευστοποιηθούν μετά τη λήξη του επόμενου έτους από εκείνου της σύνταξης του ισολογισμού.

Κυκλοφορούν Ενεργητικό

Θεωρείται το περιουσιακό στοιχείο που αναμένεται να ρευστοποιηθεί μέσα σε 12 μήνες μετά την σύνταξη του ισολογισμού.

Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

Μακροπρόθεσμη υποχρέωση θεωρείται η υποχρέωση όταν αναμένεται να διακανονιστεί πάνω από 12 μήνες από τη σύνταξη του ισολογισμού ή όταν δεν αναμένεται να διακανονιστεί κατά τη συγκεκριμένη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης.

Οι μακροπρόθεσμες έντοκες υποχρεώσεις μπορούν να θεωρούνται ως μακροπρόθεσμες ακόμα και στην περίπτωση που διακανονίζονται μέσα σε 12 μήνες από την ημερομηνία ισολογισμού, όταν :

- α) η αρχική προθεσμία ήταν για περίοδο μεγαλύτερη από 12 μήνες
- β) η επιχείρηση προτίθεται να αναχρηματοδοτήσει την υποχρέωση σε μακροπρόθεσμη βάση
- γ) η πρόθεση στηρίζεται σε συμφωνία αναχρηματοδότησης ή αναδιαπραγμάτευσης των όρων εξόφλησης , η οποία συμφωνία ολοκληρώνεται πριν ακόμα εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις . Όταν δεν υπάρχει σχετική αναχρηματοδότηση και όταν δεν εξαρτάται από την επιχείρηση, τότε θεωρείται βραχυπρόθεσμη υποχρέωση, ενώ αν η συμφωνία της

²Ρευστοποίηση : ονομάζεται η εκποίηση των στοιχείων του Ενεργητικού μιας επιχείρησης.

αναχρηματοδότησης ολοκληρωθεί πριν εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις , θεωρείται ως μακροπρόθεσμη υποχρέωση .

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Βραχυπρόθεσμη υποχρέωση θεωρείται η υποχρέωση όταν αναμένεται να διακανονιστεί κατά την συνηθισμένη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης ή όταν οφείλεται να διακανονιστεί μέσα σε 12 μήνες από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού .

Τα συνοπτικά οικονομικά στοιχεία και οι πληροφορίες από τις ενοποιημένες και μη ενοποιημένες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται στις εφημερίδες, αναρτώνται στη διεύθυνση Διαδικτύου της εταιρείας και υποβάλλεται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

2. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Η κατάσταση του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσης» καταρτίζεται στο τέλος της κάθε χρήσης υποχρεωτικά και δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό. Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης περιλαμβάνει τα παρακάτω κονδύλια :

- A. τα έσοδα
- B. τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης
- Γ. τα χρηματοοικονομικά έξοδα
- Δ. δαπάνη φόρου
- Ε. τα έκτατα στοιχεία
- Στ. το κέρδος ή τη ζημιά από τις δραστηριότητες
- Z. τα δικαιώματα μειοψηφίας
- Η. το μερίδιο των κερδών και ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης
- Θ. το καθαρό κέρδος ή η ζημιά της χρήσης .

Η απεικόνιση των στοιχείων του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης είναι σε δύο στήλες. Στην πρώτη στήλη γράφονται στα στοιχεία της φετινής χρήσης και τα αποτελέσματα της και στην δεύτερη στήλη γράφονται τα στοιχεία που αφορούν την προηγούμενα χρήση.

3. ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΑ ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

Οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια είναι μέρος των οικονομικών καταστάσεων και δημοσιεύονται μαζί με τον Ισολογισμό και με την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης . Η «μεταβολές ίδιων κεφαλαίων» δείχνει :

- α) το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της συγκεκριμένης χρήσης
- β) το κάθε έσοδο και έξοδο, κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια και το σύνολο από τα στοιχεία αυτά.
- γ) τη σωρευτική επίδραση που προξενούν οι μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους και οι διορθώσεις στα βασικά λάθη.

Επίσης, η επιχείρηση θα πρέπει να παρουσιάζει ή στην κατάσταση με τις μεταβολές ίδιων κεφαλαίων ή στο προσάρτημα :

- δ) το υπόλοιπο από το σωρευμένο κέρδος ή τη ζημιά στην αρχή της χρήσης και στο τέλος της χρήσης, καθώς και την κάθε κίνηση μέσα στην χρήση.
- ε) τις μεταφορές κεφαλαίων από ή προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων στους ιδιοκτήτες .
- στ) τη συμφωνία της λογιστικής αξίας στην αρχή και στο τέλος της χρήσης για κάθε κατηγορία κεφαλαίου.

4. ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το προσάρτημα είναι ένα υποχρεωτικό συμπλήρωμα στις οικονομικές καταστάσεις. Με το προσάρτημα δίνονται διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες που έχουν σκοπό να διευκολύνουν όλους τους παράγοντες, προς τους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές

καταστάσεις, στο να κατανοούν το περιεχόμενο τους και να προσδιορίζουν την πραγματική οικονομική κατάσταση και τα ακριβή αποτελέσματα που αποδίδουν οι επιχειρήσεις.

Το Δ.Λ.Π. 1 εφαρμόζεται:

- i. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το Πρότυπο αυτό για την κατάρτιση και την παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α) .
- ii. Άλλα Δ.Π.Χ.Α. θέτουν τις απαιτήσεις αναγνώρισης, επιμέτρησης και γνωστοποίησης συγκεκριμένων συναλλαγών και άλλων γεγονότων.
- iii. Το Δ.Λ.Π. 1 χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για μία οικονομική οντότητα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, συμπεριλαμβανομένων και των επιχειρήσεων του δημόσιου τομέα. Εάν οι οικονομικές οντότητες με μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα του δημόσιου ή του ιδιωτικού τομέα εφαρμόζουν το πρότυπο αυτό, μπορεί να χρειαστεί να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για κάποια κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις.

Το Δ.Λ.Π. 1 δεν εφαρμόζεται :

- i. Στη δομή και το περιεχόμενο συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται με βάση το Δ.Λ.Π. 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά. Το Δ.Λ.Π. 1 εφαρμόζεται σε όλες τις οικονομικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένων και εκείνων που παρουσιάζουν ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις με βάση το Δ.Λ.Π. 27 Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις.
- ii. Στις οικονομικές οντότητες που δεν διαθέτουν ίδια κεφάλαια, με βάση το Δ.Λ.Π. 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα : Παρουσίαση (π.χ. κάποια αμοιβαία κεφάλαια) και οικονομικές οντότητες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των συμμετοχών των μελών ή των μεριδιούχων.

3.3. Δ.Λ.Π. 2 : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο «αποθέματα», εκδόθηκε το 1999 με αναδρομική έναρξη ισχύος από τις χρήσεις που άρχιζαν από ή μετά 1 Ιανουαρίου το 1995.

Σκοπός του Δ.Λ.Π.2 είναι να καθορίσει το πλαίσιο παρουσίασης, αναγνώρισης και αποτίμησης των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης. Παράλληλα, παρέχει κατευθύνσεις για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους, την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο στα αποτελέσματα της χρήσης, καθώς και την πιθανή αποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους.

Τα αποθέματα κατά κανόνα είναι το πιο σημαντικό στοιχείο του ισολογισμού για τις βιομηχανικές και τις εμπορικές επιχειρήσεις. Είναι και το πιο σημαντικό στοιχείο το οποίο επηρεάζει τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων μέσω των αγορών και των πωλήσεων. Αποθέματα θεωρούνται τα εμπορεύματα τα έτοιμα και τα ημιτελή προϊόντα, α' & β' ύλες τα οικόπεδα, τα διαμερίσματα ή τα κτίρια που αγοράζονται για μεταπώληση. Βασικό στοιχείο του Δ.Λ.Π 2 είναι να θέσει το πλαίσιο προσδιορισμού του τρόπου αναγνώρισης, παρουσίασης, και αποτίμησης των αποθεμάτων στις λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Στόχος του Δ.Λ.Π 2 είναι ο καθορισμός του κόστους και η αναγνώριση του σαν στοιχείο του ενεργητικού και η αποτίμηση του στη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του. Τα αποθέματα θα επιμετρούνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ τους κόστους και της ρευστοποιήσιμης αξίας.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία θεωρείται η πιθανή τιμή πώλησης του αποθέματος , μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης της επεξεργασίας και με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα διεξαχθούν για την επίτευξη της πώλησης.

Εύλογη αξία ονομάζεται η εκτιμώμενη αξία πώλησης, μείον κόστη κλήρωσης, μείον κόστη διάθεσης.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από :

1. έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής.
2. χρηματοοικονομικά μέσα (Δ.Λ.Π. 32 Χρηματοοικονομικά μέσα : Παρουσίαση και Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοοικονομικά μέσα : Αναγνώριση και επιμέτρηση.)
3. Και, βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με αγροτική δραστηριότητα και αγροτική παραγωγή τη στιγμή της συγκομιδής.

Το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται στην επιμέτρηση αποθεμάτων που περιέχονται από :

1. παραγωγούς αγροτικών και δασικών προϊόντων, αγροτικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που επιμετρούνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς. Όταν τα αποθέματα αυτά επιμετρούνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στην λογιστική αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά τη περίοδο της λογιστικής μεταβολής.
2. οι διαπραγματευτές – μεσολαβητές εμπορευμάτων που επιμετρούν τα αποθέματα τους στην εύλογη αξία μειωμένη κατά το άμεσο κόστος της πώλησης . Όταν τα αποθέματα αυτά επιμετρούνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της λογιστικής μεταβολής.

Το κόστος των αποθεμάτων θα πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς και μεταποίησης, καθώς και τις λοιπές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάσταση και θέση.

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιέχει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους, καθώς και έξοδα μεταφοράς, παράδοσης και λοιπά έξοδα άμεσα καταλογιστέα στην απόκτηση των έτοιμων υλικών, αγαθών και υπηρεσιών. Μειώσεις των τιμών, εμπορικές εκπτώσεις και άλλα αντίστοιχα στοιχεία αφαιρούνται από το κόστος αγοράς κατά τον προσδιορισμό.

Το κόστος μεταποίησης περιέχει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής, όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης, συμπεριλαμβάνει τα σταθερά και μεταβλητά γενικά έξοδα της παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά την μετατροπή των υλών σε έτοιμα αγαθά.

Επίσης, βάση το Δ.Λ.Π. 2, τα αποθέματα αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία, μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησεως κατά την συνήθη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος ολοκλήρωσης της παραγωγής και της πώλησής τους. Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με βάση τις μεθόδους FIFO ή μέσου σταθμικού κόστους, εκτός των αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με μία κανονική ροή ή που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, στα οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους.

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

3.4. Δ.Λ.Π. 7 : ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο «ταμειακές ροές» εκδόθηκε το 1977 με τον τίτλο «Κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσεως» και αναθεωρήθηκε το 1992 και άρχισε να εφαρμόζεται από τις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 1994.

Το Δ.Λ.Π. 7 αναφέρεται στην κατάρτιση των καταστάσεων των ταμειακών ροών, θέτοντας το πλαίσιο των αρχών που πρέπει να εφαρμόζονται κατά τη σύνταξή τους.

Οι καταστάσεις ταμειακών ροών δίνουν πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για τα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα που έχει στην κατοχή της η επιχειρηματική μονάδα μέχρι την στιγμή της κατάρτισης τους. Η κατάσταση ταμειακών ροών απεικονίζει τις ταμειακές ροές σε τρεις ενότητες που αντιστοιχούν στα τρία είδη δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, αυτές είναι οι επιχειρηματικές, οι επενδυτικές και οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Είναι οι κύριες δραστηριότητες που δημιουργούν έσοδα στην επιχείρηση καθώς και άλλες που δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες δημιουργούν επαρκείς ταμειακές ροές π.χ. δημιουργούν εισπράξεις από πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εισπράξεις από δικαιώματα, από αμοιβές, από προμήθειες και από άλλα έσοδα. Με τις εισπράξεις αυτές αντίστοιχα, εξοφλούνται οι προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών, πληρώνονται οι φόροι, πληρώνονται οι εργαζόμενοι, πληρώνονται τα ενοίκια, τα μερίσματα, οι εισπράξεις και πληρωμές από ασφαλιστικές επιχειρήσεις από ασφάλιστρα, αποζημιώσεις κ.α. χωρίς να καταφύγει η επιχείρηση σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης.

ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Επενδυτικές δραστηριότητες είναι οι πληρωμές για ενσώματες ακινητοποιήσεις, άυλα περιουσιακά στοιχεία και άλλα μακροπρόθεσμα από αγορά ή ιδιοπαραγωγή, εισπράξεις από πωλήσεις των ίδιων στοιχείων, πληρωμές για αγορά συμμετοχών, εισπράξεις από προκαταβολές και δάνεια σε τρίτους, εισπράξεις πώλησης συμμετοχών, πληρωμές για δάνεια και προκαταβολές σε τρίτους, εισπράξεις και πληρωμές για options και Swaps, αρκεί να μην είναι αντιστάθμιση και να μην κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς. Γενικά, επενδυτικές δραστηριότητες είναι οι αγοραπωλησίες παγίων στοιχείων και συμμετοχών.

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν στο τέλος να δημιουργούν αλλαγές στα ίδια κεφάλαια και στο δανεισμό της επιχείρησης. Αυτές είναι, εισπράξεις δανείων κάθε είδους,

πληρωμές δανείων κάθε είδους, αύξηση κεφαλαίου, μείωση κεφαλαίου, πληρωμές χρεολυσίων Leasing. Οι ροές για τις Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, δείχνουν ποιοι θα μας πάρουν τις μελλοντικές ροές από τις Επιχειρηματικές δραστηριότητες. Τα δάνεια είναι Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, όμως σε κάποιες περιπτώσεις, όπως, στις υπεραναλήψεις που το υπόλοιπο μπορεί να αλλάζει από πιστωτικό σε χρεωστικό, τότε θεωρούνται Επιχειρηματικές Δραστηριότητες.

Η εμφάνιση των Ταμειακών Ροών μπορεί να γίνεται με δύο διαφορετικούς τρόπους, άμεση ή ευθεία μέθοδος και με την έμμεση μέθοδο. Προτιμότερη μέθοδος είναι η άμεση γιατί δίνει καλύτερες πληροφορίες για τις μελλοντικές ταμειακές ροές. Οι πληροφορίες για την άμεση μέθοδο μπορούν να αντληθούν άμεσα από το λογιστικό σύστημα.

3.5. Δ.Λ.Π. 8 :ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ

Το Δ.Λ.Π. 8 αναφέρεται στις λογιστικές πολιτικές μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις και στα λάθη. Άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 1995.

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις, και τις διορθώσεις λαθών.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στην επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών και τη λογιστικοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις, και τις διορθώσεις λαθών.

Βασικοί ορισμοί του Δ.Λ.Π. 8 :

Λογιστικές Πολιτικές είναι οι αρχές, οι βάσεις, οι παραδοχές, οι κανόνες και οι πρακτικές που χρησιμοποιούνται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Λάθη προηγούμενων περιόδων είναι οι παραλήψεις των οικονομικών καταστάσεων προηγούμενων περιόδων, όταν οι σωστές πληροφορίες ήταν διαθέσιμες τότε και όταν ήταν διαθέσιμες εύλογα.

Αναδρομική Εφαρμογή είναι η εφαρμογή μίας νέας λογιστικής πολιτικής.

Αναδρομική Επαναδιατύπωση είναι μία διόρθωση στις οικονομικές καταστάσεις, που το λάθος ήταν σαν να μην είχε γίνει ποτέ.

Μελλοντική Εφαρμογή είναι η αλλαγή που εφαρμόζεται από τις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης που έγινε η αλλαγή και μελλοντικά.

Μεταβολή Λογιστικής Εκτίμησης είναι η προσαρμογή της λογιστικής αξίας ενός στοιχείου, με αποτέλεσμα νέων πληροφοριών ή εξελίξεων.

Σημαντικό είναι η παράλειψη ή η ανακρίβεια, που θα μπορούσε να επηρεάσει τις αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

ΘΕΣΜΟΘΕΤΗΜΕΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΑΠΟ ΕΠΙΛΟΓΗ

Για να εφαρμόζεται το πρότυπο αυτό πρέπει να υπάρχει λογιστική πολιτική από πρότυπο, διερμηνεία ή από απόφαση του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, (Σ.Δ.Λ.Π.). Οι οδηγίες εφαρμογής προτύπων του ΣΔΛΠ, δεν είναι πρότυπα και δεν είναι δεσμευτικές. Οι θεσμοθετημένες πολιτικές, δεν εφαρμόζονται, αν δεν επιδρούν σημαντικά, ενώ για την καλύτερη παρουσίαση τους μπορούν να γίνουν επουσιώδες αλλαγές. Οι πολιτικές επιλογής της εταιρίας, επιλέγονται με τα κριτήρια: i. αντίστοιχες σχετικές ρυθμίσεις του προτύπου ή των διερμηνειών, ii. το περιεχόμενο του πλαισίου.

Για να είναι αξιόπιστες, οι πολιτικές επιλογής της εταιρίας πρέπει να παρουσιάζουν τις οικονομικές καταστάσεις, να απεικονίζουν την ουσία και όχι τον τύπο, να είναι απροκατάληπτες, συντηρητικές και πλήρεις. Οι πολιτικές επιλογής της εταιρίας πηγάζουν από τις αποφάσεις και τις γνωμοδοτήσεις σχετικών οργάνων, από βιβλιογραφία και από αποδεκτές πρακτικές άλλων εταιριών για ανάλογα θέματα.

ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ, ΑΚΟΥΣΙΕΣ ΚΑΙ ΕΚΟΥΣΙΕΣ

Η εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών, πρέπει να γίνεται με συνέπεια. Η λογιστική πολιτικά αλλάζει όταν το επιβάλλει το πρότυπο ή η διερμηνεία και όταν βελτιώνεται η αξιοπιστία της πληροφόρησης. Αν για πρώτη φορά γίνει αναπροσαρμογή παγίων, είναι αλλαγή λογιστικής πολιτικής και εφαρμόζεται με το Δ.Λ.Π 16 και όχι με το Δ.Λ.Π 8.

Επίσης, η μεταβολή λογιστικής πολιτικής δεν αποτελεί η εφαρμογή μία λογιστικής πολιτικής για καινούριες συναλλαγές που δεν υπήρχαν πριν ή ήταν επουσιώδες και η εφαρμογή μίας λογιστικής πολιτικής για συναλλαγές που προϋπήρχαν, αλλά διαφοροποιήθηκαν σημαντικά.

ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ

Εφαρμόζεται αναδρομικά, αν γίνεται εκούσια αλλαγή της λογιστικής πολιτικής, αν γίνεται αλλαγή λογιστικής πολιτικής με βάση το πρότυπο ή με βάση την διερμηνεία, εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις. Με βάση τις διατάξεις του Δ.Λ.Π 8, δεν γίνεται αναδρομική εφαρμογή, όταν είναι ανέφικτη, όμως αν η αναδρομική εφαρμογή είναι ανέφικτη για τις συγκρίσιμες περιόδους, γίνεται εφαρμογή από τότε που είναι εφικτό. Αν είναι ανέφικτη η αναδρομική εφαρμογή από μία περίοδο και μετά, γίνεται αναδρομική εφαρμογή από τότε που είναι εφικτό, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι επιδράσεις μέχρι την ημερομηνία αυτή. Αν μία λογιστική πολιτική που δεν προκύπτει από πρότυπο ή διερμηνεία, αλλά βασίζεται σε απόφαση οργάνου και η απόφαση αυτή αλλάξει και αλλάξει η λογιστική πολιτική, τότε αυτή η αλλαγή θεωρείται εκούσια και γίνεται αναδρομικά. Επίσης, όταν μία λογιστική πολιτική εφαρμόζεται αναδρομικά, αλλάζουν όλες οι οικονομικές καταστάσεις μέχρι εκεί που είναι δυνατόν, ενώ εκεί που δεν είναι δυνατόν, αλλάζουν μόνο στο άνοιγμα χρήσης, το υπόλοιπο σε νέο ή πιθανά και άλλοι λογαριασμοί, εφόσον είναι δυνατόν. Ακόμα, όταν η λογιστική πολιτική εφαρμόζεται αναδρομικά, τα ίδια κεφάλαια και όλα τα συγκρίσιμα μεγέθη στις οικονομικές καταστάσεις, αλλάζουν, και η αλλαγή φαίνεται σαν να είχε γίνει από την αρχή.

ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΑΓΕΣ

Εκτιμήσεις γίνονται κατά προσέγγιση για επισφάλειες, εύλογη αξία χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, υποχρεώσεων εγγύησης, υποτιμήσεις αποθεμάτων και για ωφέλιμης ζωής αποσβέσεων στοιχείων. Μία αναθεώρηση εκτίμησης, που βασίζεται σε καλύτερη πληροφόρηση, δεν συνιστά αλλαγή πολιτικής ή διόρθωση λάθους. Αν η αλλαγή εκτίμησης αφορά αποτελέσματα, επιδρά στα αποτελέσματα χρήσης, της χρήσης που γίνεται και στις μελλοντικές. Η αλλαγή εκτίμησης δεν αφορά μόνο τα αποτελέσματα χρήσης, αλλά μπορεί να αφορά και τις επιδράσεις της καθαρής θέσης και άλλους λογαριασμούς. Και αν η αλλαγή εκτίμησης, αφορά αλλαγή της βάσης υπολογισμού, όταν γίνεται υπολογισμός, τότε αφορά αλλαγή λογιστικής πολιτικής. Αν όμως, δεν μπορεί να ξεκαθαριστεί τι είδους αλλαγή είναι, θεωρείται αλλαγή εκτίμησης.

ΤΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΟΡΘΩΣΕΙΣ ΤΟΥΣ

Τα λάθη των προηγούμενων περιόδων γίνονται από κακή λογιστική εφαρμογή, μαθηματικά σφάλματα, κακή ερμηνεία, απάτη και παράληψη. Τα λάθη αφορούν την αρχική καταχώρηση, παρουσίαση, αποτίμηση και γνωστοποιήσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι σύμφωνες με τα Δ.Λ.Π, αν έχουν σημαντικά ακούσια λάθη και αν έχουν έστω και μη σημαντικά εκούσια λάθη. Τα λάθη στις οικονομικές καταστάσεις διορθώνονται όταν βρεθούν και διορθώνεται και η συγκριτική περίοδος. Τα λάθη διορθώνονται αναδρομικά για την προηγούμενη περίοδο πλήρως (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσης, ταμειακές ροές, πίνακας μεταβολής ιδίων κεφαλαίων, σημειώσεις), για πριν τη συγκρίσιμη περίοδο με αλλαγή υπολοίπων έναρξης της συγκρίσιμης περιόδου στον ισολογισμό και αν δεν είναι εφικτό. Όταν είναι εφικτό, δεν είναι δυνατή η πλήρης αναδρομική διόρθωση λάθους, διορθώνονται τα υπόλοιπα έναρξης της πρώτης συγκρίσιμης περιόδου. Αν δεν είναι εφικτό να γίνει διόρθωση του λάθους για τη συγκριτική περίοδο, η διόρθωση γίνεται από την παρούσα περίοδο. Τα λάθη που διορθώνονται και αφορούν προηγούμενες χρήσεις, δεν επιδρούν στα αποτελέσματα χρήσης της παρούσας χρήσης. Και, για τις συγκρίσιμες χρήσεις, διορθώνονται οι αναλυτικές σημειώσεις, όταν γίνεται η διόρθωση του λάθους.

3.6. Δ.Λ.Π. 10 : ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Το Δ.Λ.Π. 10 αναφέρεται στο θέμα των λογιστικών γεγονότων που πραγματοποιούνται μετά την κατάρτιση και έγκριση του ισολογισμού μιας επιχείρησης. Αναθεωρήθηκε το 1993 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 2000. Επίσης, το πρότυπο αυτό λαμβάνει υπόψη όλους τους κινδύνους που αφορούν τη χρήση ή τις προηγούμενες χρήσεις, ακόμα και αν αυτοί έγιναν γνωστοί μετά τη λήξη της χρήσης και μέχρι τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και συνδέεται με την αρχή της συντηρητικότητας.

Σκοπός του Δ.Λ.Π 10 είναι να προβλέψει πότε αναπροσαρμόζονται οι οικονομικές καταστάσεις από οψιγενή γεγονότα, οι γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται για τα οψιγενή γεγονότα και αν τίθεται θέμα Going Concern μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, διότι πρέπει να αλλάζουν οι οικονομικές καταστάσεις. Ακόμα, το Δ.Λ.Π. 10 πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστικοποίηση και γνωστοποίηση των γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, είναι τα γεγονότα από την ημερομηνία του ισολογισμού μέχρι την ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. Τα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού διακρίνονται στα α) διορθωτικά των οικονομικών καταστάσεων και β) μη διορθωτικά των οικονομικών καταστάσεων.

Στην Ελλάδα, η ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, είναι όταν πάρουν την έγκριση από το Διοικητικό Συμβούλιο. Ακόμα, και αν μετά την έγκριση απαιτείται η αποδοχή τους, παράδειγμα από ένα Εποπτικό Συμβούλιο και όχι από το Διοικητικό, η ημερομηνία έγκρισης θα είναι από το Διοικητικό Συμβούλιο. Οι οικονομικές καταστάσεις θα διορθώνονται αν έγιναν διορθωτικά γεγονότα και δεν διορθώνονται αν έγιναν μη διορθωτικά γεγονότα.

ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ

Για να χαρακτηριστούν κάποια γεγονότα διορθωτικά, θα πρέπει την ημερομηνία που κλείνει ο ισολογισμός, να υπάρχει απόδειξη ότι υπήρχαν συνθήκες για τα γεγονότα αυτά και δεν λογιστικοποιήθηκαν. Η επιχείρηση για να τακτοποιήσει τα γεγονότα αυτά χρησιμοποιεί τους μεταβατικούς λογαριασμούς 36 και 56 του Γ.Λ.Σ., και θα πρέπει να αναμορφώσει τις οικονομικές καταστάσεις.

Μερικά διορθωτικά γεγονότα είναι : πτώχευση πελάτη, η πώληση αποθεμάτων κάτω από την αποτίμηση, οριστικοποίηση δικαστικής απόφασης, οριστικοποίηση τμήματος αγορών ή πωλήσεων στοιχείων που είχε λογιστεί προσωρινά, αποκάλυψη ενός λάθους ή μιας απάτης και οριστικοποίηση κάποιων υποχρεώσεων σε εργαζομένους που αφορούσαν την τρέχον χρήση.

ΜΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΑ ΓΕΓΟΝΟΤΑ

Μη διορθωτικά γεγονότα, που επέρχονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, θεωρούνται εκείνα για τα οποία δεν υπάρχουν οι ενδείξεις ότι προϋπήρχαν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και οι οικονομικές καταστάσεις δεν αναμορφώνονται.

Μερικά μη διορθωτικά γεγονότα είναι : η πτώση των τιμών στο χρηματιστήριο και το αποτέλεσμα η υποτίμηση ορισμένων συμμετοχών, μεγάλη συνένωση επιχειρήσεων, σημαντικές καταστροφές, μεταβολές σε συντελεστές φόρου, άλλες σημαντικές φορολογικές ρυθμίσεις, σημαντικές ενδεχόμενες υποχρεώσεις, σημαντικές μεταβολές σε τιμές Ξένου Νομίσματος που επιδρούν στην οικονομική θέση της εταιρίας, μεγάλες αγορές περιουσιακών στοιχείων, απαλλοτρίωση σημαντικών περιουσιακών στοιχείων και σημαντικά options για κοινές μετοχές.

ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό για τα μερίσματα που ανακοινώθηκε μετά την ημερομηνία του ισολογισμού αλλά και πριν πάρουν την έγκριση οι οικονομικές

καταστάσεις από το Δ.Σ. η γνωστοποίηση γίνεται ή στον πίνακα ισολογισμού, ως ένα ξεχωριστό συνθετικό στοιχείο της καθαρής θέσης ή στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

3.7. Δ.Λ.Π. 11 : ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ

Το Δ.Λ.Π. 11 αναφέρεται στις συμβάσεις που αφορούν τα κατασκευαστικά έργα. Αναθεωρήθηκε το 1993 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις, οι οποίες άρχιζαν την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 1995.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 11 είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό του κόστους και των εσόδων που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής. Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής, η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους. Το Δ.Λ.Π. 11 εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής στις οικονομικές καταστάσεις των εργοληπτών.

Βασικοί ορισμοί του Δ.Λ.Π. 11 :

Σύμβαση κατασκευής έργου είναι η σύμβαση κατασκευής ενός περιουσιακού στοιχείου, ή πολλών που είναι αλληλοσυνδεόμενα σε ότι αφορά τον σχεδιασμό, την τεχνολογία, την λειτουργία, το τελικό σκοπό και τη χρήση.

Σύμβαση σταθερής τιμής είναι η σταθερή τιμή συνολικά που έχει συμφωνηθεί ή η σταθερή τιμή ανά μονάδα, ακόμα και αν υπάρχουν ρήτρες αναπροσαρμογής του κόστους.

Σύμβαση προστιθέμενης αμοιβής είναι όταν προβλέπεται είσπραξη του κόστους, και επιπλέον ένα ποσοστό πάνω στο κόστος αυτό ή πάνω σε μια σταθερή αμοιβή.

ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ

Στις συμβάσεις κατασκευής τεχνικών έργων, η ημερομηνία με την οποία ολοκληρώνεται το έργο, συνήθως εμπίπτει σε διαφορετική διαχειριστική χρήση από αυτή που άρχισε το έργο. Το βασικό θέμα στις περιπτώσεις αυτές είναι η λογιστική παρακολούθηση και η κατανομή των εσόδων και των δαπανών στις λογιστικές περιόδους που εκτελείται το έργο αυτό. Το αποτέλεσμα της λογιστικής παρακολούθησης είναι να καθορίζονται ποία έσοδα και ποίο κόστος μπορούν να μεταφέρονται στα αποτελέσματα της κάθε χρήσης.

ΣΥΜΒΑΤΙΚΟ ΕΣΟΔΟ ΚΑΙ ΣΥΜΒΑΤΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Συμβατικό έσοδο θεωρείται το ποσό από τα έσοδα της κατασκευής ενός έργου από την ημερομηνία σύμβασης μέχρι και της ολοκλήρωσης του συγκεκριμένου έργου, τα οποία καταχωρούνται στ' αποτελέσματα της κάθε χρήσης, ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης.

Το συμβατικό έσοδο αποτελείται :

- από το αρχικό ποσό του εσόδου που συμφωνήθηκε στη σύμβαση και
- από τις τροποποιήσεις στο συμβατικό έργο, τις αποζημιώσεις και τα κίνητρα κατά την έκταση που πιθανολογείται ότι θα αποτελέσουν έσοδο και εφόσον μπορούν να υπολογιστούν βάσιμα.

Το συμβατικό έσοδο μπορεί να αυξάνεται ή να μειώνεται από τη μία χρήση στην άλλη.

Συμβατικό κόστος θεωρείται το κόστος κατασκευής του έργου που αναφέρεται στη σύμβαση από την ημερομηνία σύναψης της σύμβασης μέχρι να ολοκληρωθεί το συγκεκριμένο έργο. Το συμβατικό κόστος περιλαμβάνει :

1. Τις δαπάνες που αφορούν άμεσα τη συγκεκριμένη σύμβαση, οι οποίες είναι :
 - Τα εργατικά και η επίβλεψη.
 - Το κόστος υλικών που χρησιμοποιήθηκαν για την κατασκευή.

- Οι αποσβέσεις μηχανημάτων και εγκαταστάσεων που χρησιμοποιήθηκαν για την εκτέλεση της σύμβασης.
- Οι δαπάνες για μετακίνηση μηχανημάτων, εξοπλισμού και υλικών προς το χώρο κατασκευής και από το χώρο κατασκευής.
- Οι δαπάνες μίσθωσης μηχανημάτων και εξοπλισμού.
- Οι δαπάνες για σχεδιασμό και τεχνική βοήθεια που συνδέονται άμεσα με την εκτέλεση της σύμβασης.
- Το υπολογιστικό κόστος για εργασίες επανόρθωσης και εγγυήσεων, στο οποίο περιλαμβάνεται και το αναμενόμενο κόστος από τις εγγυήσεις αυτές.
- Οι αποζημιώσεις τρίτων.

2. Τις δαπάνες που μπορεί να επιρρίπτονται γενικώς σε όλες τις συμβατικές δραστηριότητες και στη συνέχεια να επιμερίζονται στις συγκεκριμένες συμβάσεις κατασκευής. Τέτοιες δαπάνες είναι :

- Τα ασφάλιστρα.
- Οι δαπάνες για το σχεδιασμό και την τεχνική βοήθεια που δεν συνδέονται άμεσα με τη συγκεκριμένη σύμβαση.
- Τα γενικά έξοδα κατασκευών.

Για να κατανεμηθούν οι δαπάνες αυτές, ο κοστολόγος – λογιστής χρησιμοποιεί συστηματικούς και ορθολογικούς μεθόδους που εφαρμόζονται ομοιόμορφα για όλες τις δαπάνες που έχουν όμοια χαρακτηριστικά. Η κατανομή βασίζεται πάντα σε ομαλό επίπεδο κατασκευαστικής δραστηριότητας.

Στα «γενικά έξοδα κατασκευών» περιλαμβάνονται γενικές δαπάνες, όπως είναι π.χ. η σύνταξη και η επεξεργασία της μισθοδοσίας του προσωπικού κατασκευών κλπ. Και στις δαπάνες που επιρρίπτονται γενικά σε όλες τις συμβατικές δραστηριότητες και στη συνέχεια επιμερίζονται στις συγκεκριμένες συμβάσεις, συμπεριλαμβάνεται και το «κόστος δανεισμού» στην περίπτωση που ο κατασκευαστής υιοθετεί τον επιτρεπόμενο εναλλακτικό του Δ.Λ.Π. 23 (Καραγιάννης, 2007).

3. Τις δαπάνες που ειδικά βαρύνουν τον πελάτη, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης. Τέτοιες δαπάνες μπορεί να είναι π.χ. ορισμένα γενικά έξοδα διοίκησης και ανάπτυξης, τα οποία καταβάλλονται στην κατασκευάστρια εταιρία με βάση τους όρους που καθορίζονται στη σύμβαση κατασκευής (Καραγιάννης, 2007).

Επίσης, είναι ορισμένες δαπάνες που δεν μπορούν να επιρριφθούν στις συμβατικές δραστηριότητες ούτε και να επιβαρύνουν το κόστος κατασκευής ενός συγκεκριμένου έργου. Δηλαδή, οι δαπάνες είναι μη κοστολογήσιμες. Τέτοιες δαπάνες μη κοστολογήσιμες είναι :

- Τα γενικά έξοδα διοίκησης για τα οποία δεν καθορίζεται στη σύμβαση κατασκευής ή να επανείσπραξη τους μέσω των συμβατικών εσόδων.
- Τα έξοδα πώλησης.
- Τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης για τα οποία δεν καθορίζεται στη σύμβαση κατασκευής του έργου η επανείσπραξη τους μέσω των συμβατικών εσόδων και
- Οι αποσβέσεις μηχανημάτων και εξοπλισμού που βρίσκονται σε αδράνεια και δεν χρησιμοποιούνται για τη συγκεκριμένη σύμβαση.

Ακόμα, οι δαπάνες που συνδέονται με τη σύμβαση θα πρέπει να επιβαρύνουν την κάθε χρήση ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της σύμβασης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Μπορεί, όμως η κατασκευαστική επιχείρηση να πραγματοποιήσει και συμβατικές δαπάνες για μελλοντική δραστηριότητα της σύμβασης (Καραγιάννης, 2007).

3.8. Δ.Λ.Π. 12 : ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Το Δ.Λ.Π. 12 αναφέρεται στους φόρους εισοδήματος. Αναθεωρήθηκε το 1997 και αντικατέστησε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Λογιστική φόρου εισοδήματος». Άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις, οι οποίες άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 1998.

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το θέμα αυτό στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

- τη μελλοντική ανάκτηση (τον μελλοντικό διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό μιας επιχείρησης και
- συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Το Δ.Λ.Π. 12 πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος. Για τους σκοπούς του Δ.Λ.Π 12, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την αναφέρουσα επιχείρηση.

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα λογιστικά αποτελέσματα της χρήσης θεωρείται ως «έξοδο» για την ίδια χρήση. Ο φόρος εισοδήματος που υπολογίζεται με τον πολλαπλασιασμό του νόμιμου συντελεστή πάνω στα λογιστικά κέρδη (πραγματικά κέρδη με βάση τα Δ.Λ.Π.) της επιχείρησης θεωρείται ως «λειτουργικό έξοδο χρήσης», με συνέπεια η κάθε χρήση να επιβαρύνεται με το ποσό του φόρου που αναλογεί πάνω σε αυτά τα λογιστικά κέρδη ή ζημίες. Η διαφορά του φόρου μεταξύ του λογιστικού και του φορολογητέου αποτελέσματος ονομάζεται «αναβαλλόμενος φόρος» και λογιστικοποιείται για να επιβαρυνθούν ή να ωφεληθούν οι μελλοντικές χρήσεις στις οποίες η διαφορά αυτή οριστικοποιείται.

Οι διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογητέων κερδών που ονομάζονται και «προσωρινές διαφορές» προκύπτουν από τη διαφορά στις αποσβέσεις ή από τις προβλέψεις που καταχωρούνται στα βιβλία της επιχείρησης χωρίς να αναγνωρίζονται φορολογικά ή που να αναγνωρίζονται εν μέρει κλπ.

Προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του. Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

- φορολογητέες προσωρινές διαφορές: οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (της φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται.
- εκπεστές προσωρινές διαφορές: οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται.

Για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές θα αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, εκτός εάν και στην έκταση που η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από:

α) την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας ή

β) την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μία συναλλαγή που:

- i. δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων και
- ii. κατά το χρόνο της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος (τη φορολογική ζημία).

Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά από φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν σε μια οικονομική οντότητα, όταν αυτή ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Αν αυτά τα οικονομικά οφέλη δεν θα είναι φορολογητέα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική αξία του. Επίσης, Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτήν την υποχρέωση σε

μελλοντικές περιόδους. Στην περίπτωση εσόδου το οποίο εισπράττεται προκαταβολικά, η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό του εσόδου που δεν θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές περιόδους.

Ακόμα, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12 ο φόρος εισοδήματος συνιστά δαπάνη που βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης, εκτός από τις περιπτώσεις που αφορά στοιχεία, που μεταφέρονται στην Κ.Θ. Τέτοια στοιχεία είναι οι κυρίως διαφορές αναπροσαρμογής παγίων στοιχείων, αλλά και οι αναστροφές αυτών των διαφορών.

Τέλος, σχετικές με το Δ.Λ.Π.12 είναι και δύο διερμηνείες, η Μ.Ε.Δ. 21 Φόροι εισοδήματος – ανάκτηση αναπροσαρμογών μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων και τη Μ.Ε.Δ. 25 Φόροι εισοδήματος – μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετοχών τη. Η πρώτη αναφέρει ότι ο αναβαλλόμενος φόρος που αναλογεί σε πάγια που αναπροσαρμόζονται σε τρέχουσες αξίες αλλά δεν αποσβένονται, πρέπει να υπολογίζεται στην αξία η οποία θα προκύψει από την ρευστοποίησή τους (πώληση) και όχι από την απόσβεσή τους επειδή ακριβώς δεν αποσβένονται. Η δεύτερη αναφέρει ότι αν υπάρξουν αλλαγές στο ευρύτερο φορολογικό καθεστώς, είτε στην εταιρία είτε στους μετόχους έτσι ώστε οι φορολογικές υποχρεώσεις να είναι διαφορετικές, τότε η διαφορά που προκύπτει πρέπει να λογιστικοποιείται στα αποτελέσματα, εκτός εάν η αλλαγή αφορά στοιχεία που έχουν λογιστικοποιηθεί στην καθαρή θέση, οπότε ο φόρος λογίζεται ανάλογα.

3.9. Δ.Λ.Π. 14 : ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ

Το Δ.Λ.Π. 14 αναφέρεται στις οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα. Αναθεωρήθηκε το 1997 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιουλίου το 1998. Επίσης, το Δ.Λ.Π. 14 έχει αντικατασταθεί από το Δ.Π.Χ.Π. 8 Επιχειρηματικοί τομείς, το οποίο άρχισε να εφαρμόζεται υποχρεωτικά το 2009.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 14 είναι η παροχή οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα προκειμένου να εκτιμώνται οι κίνδυνοι και τα οφέλη της επιχείρησης και να κατανοείται η

απόδοσή της. Με αυτόν τον τρόπο, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι σε θέση να κάνουν θεμελιωμένες κρίσεις για την επιχείρηση.

Το Δ.Λ.Π. 14 εφαρμόζεται υποχρεωτικά από τις εισηγμένες και όσες επιχειρήσεις είναι στην διαδικασία εισαγωγής. Προτρέπει αλλά δεν υποχρεώνει, να εφαρμόζεται και από τις άλλες επιχειρήσεις, που εφαρμόζουν Δ.Λ.Π.

Επιχειρηματικός τομέας είναι ένα διακριτό μέρος μιας επιχείρησης, που απασχολείται με την παροχή ενός εξατομικευμένου προϊόντος ή υπηρεσίας ή μιας ομάδας σχετιζόμενων μεταξύ τους προϊόντων ή υπηρεσιών που υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις, οι οποίες διαφέρουν από εκείνες των άλλων επιχειρηματικών τομέων. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό, αν τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες σχετίζονται μεταξύ τους, περιλαμβάνουν:

- i. Το είδος των προϊόντων ή υπηρεσιών.
- ii. Τη μορφή της παραγωγικής διαδικασίας.
- iii. Τον τύπο ή την κατηγορία του πελάτη των προϊόντων ή των υπηρεσιών.
- iv. Τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται για τη διανομή των προϊόντων ή την παροχή των υπηρεσιών.
- v. Όπου συντρέχει περίπτωση, το πλαίσιο του κανονιστικού περιβάλλοντος, για παράδειγμα, τραπεζικό, ασφαλιστικό ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας.

Γεωγραφικός τομέας είναι ένα διακριτό μέρος μιας επιχείρησης, που απασχολείται με την παροχή προϊόντων ή υπηρεσιών μέσα σε ένα ειδικό οικονομικό περιβάλλον και που υπόκειται σε κινδύνους και αποδόσεις που διαφέρουν από εκείνες των μερών που λειτουργούν σε διαφορετικό οικονομικό περιβάλλον. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στην εξατομίκευση των γεωγραφικών τομέων, περιλαμβάνουν:

- i. Ομοιότητα οικονομικών και πολιτικών συνθηκών.
- ii. Σχέσεις μεταξύ των εκμεταλλεύσεων σε διάφορες γεωγραφικές περιοχές.
- iii. Εγγύτητα των εργασιών.
- iv. Ειδικοί κίνδυνοι, που συνδέονται με τις εργασίες σε συγκεκριμένη περιοχή.

- v. Κανονισμοί συναλλαγματικού ελέγχου.
- vi. Οι επικρατούντες συναλλαγματικοί κίνδυνοι.

Τομέας προς πληροφόρηση είναι ένας επιχειρηματικός ή γεωγραφικός τομέας, που εξατομικεύεται με βάση τους προαναφερόμενους ορισμούς, για τον οποίο απαιτείται από το Δ.Λ.Π. 14 η παροχή πληροφοριών σε επίπεδο τομέα.

Επίσης, οι τομείς πρέπει να καλύπτουν το 75% τουλάχιστον των εσόδων από τρίτους. Αν δεν το καλύπτουν, πρέπει να γίνουν και άλλοι τομείς μέχρι να καλυφθεί.

Με βάση το Δ.Λ.Π. 14 οι πληροφορίες, οι οποίες θα παρέχονται ανά τομέα θα πρέπει να καλύπτουν τα παρακάτω :

Έσοδα τομέα είναι τα έσοδα που παρουσιάζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων της επιχείρησης, τα οποία αφορούν άμεσα σε έναν τομέα, καθώς και η σχετική αναλογία των εσόδων της επιχείρησης, που μπορεί να κατανεμηθεί εύλογα σε έναν τομέα, είτε αυτά προέρχονται από πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες είτε από συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας επιχείρησης.

Έξοδα τομέα είναι τα έξοδα που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα, τα οποία αφορούν άμεσα τον τομέα, καθώς και η σχετική αναλογία ενός εξόδου που μπορεί να κατανεμηθεί εύλογα στον τομέα και η οποία συμπεριλαμβάνει έξοδα σχετιζόμενα με πωλήσεις σε εξωτερικούς πελάτες και με συναλλαγές με άλλους τομείς της ίδιας επιχείρησης.

Περιουσιακά στοιχεία του τομέα είναι τα λειτουργικά περιουσιακά στοιχεία, που απασχολούνται από ένα τομέα στις επιχειρηματικές δραστηριότητές του και τα οποία είτε αφορούν άμεσα στον τομέα είτε μπορεί να κατανεμηθούν σε αυτόν με έναν εύλογο τρόπο.

Υποχρεώσεις τομέα είναι εκείνες οι λειτουργικές υποχρεώσεις που προέρχονται από τις επιχειρηματικές δραστηριότητες ενός τομέα και που είτε άμεσα αφορούν τον τομέα είτε μπορεί να κατανεμηθούν στον τομέα με έναν εύλογο τρόπο.

Βάση το Δ.Λ.Π. 14 ένας τομέας είναι τομέας πληροφόρησης αν :

- τα έσοδα (προς εξωτερικούς πελάτες και άλλους τομείς) είναι πάνω από 10% του συνόλου, ή
- το κέρδος (ζημία) είναι πάνω από 10% των κερδοφόρων (ζημιωγόνων) τομέων, ή
- τα περιουσιακά στοιχεία τομέα είναι πάνω από 10% των περιουσιακών στοιχείων όλων των τομέων.

3.10. Δ.Λ.Π. 16 : ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ

Το Δ.Λ.Π. 16 αναφέρεται στα ενσώματα πάγια και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις, οι οποίες άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 1999.

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 16 είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες που είναι σχετικές με την επένδυση της επιχείρησης σε ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Βασικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι επιβαρύνσεις αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Το Δ.Λ.Π. 16 πρέπει να εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων, εκτός όταν ένα άλλο Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό. Το Δ.Λ.Π. 16 δεν εφαρμόζεται σε :

- ενσώματα πάγια που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5: Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες
- βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (βλ. ΔΛΠ 41 Γεωργία)

- αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση
- μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Βασικοί ορισμοί του Δ.Λ.Π. 16:

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

Αποσβέσιμο ποσό είναι το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου ή άλλο ποσό που υποκαθιστά το κόστος μειωμένο κατά την υπολειμματική αξία του.

Ειδική αξία σε σχέση με την επιχείρηση είναι η παρούσα αξία των ταμιακών ροών, που η επιχείρηση αναμένει να προκύψουν από τη συνεχιζόμενη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και από τη διάθεσή του στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του ή του ποσού με το οποίο αναμένει να επιβαρυνθεί κατά το διακανονισμό μιας υποχρέωσης.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέληση τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς, στα πλαίσια μιας συναλλαγής που διεξάγεται σε καθαρά εμπορική βάση.

Ζημία απομείωσης είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ανακτήσιμο ποσό είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας λόγω χρήσης του.

Η υπολειμματική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι η εκτιμώμενη αξία που η επιχείρηση εκτιμά ότι θα λάμβανε από την εκποίηση του περιουσιακού στοιχείου, μετά την αφαίρεση του κόστους εκποίησης, αν το περιουσιακό στοιχείο ήταν ήδη στην ηλικία και την κατάσταση που θα αναμενόταν κατά το τέλος της ωφέλιμης ζωής του.

Ωφέλιμη ζωή είναι:

- η περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να είναι διαθέσιμο για χρήση από την οικονομική οντότητα ή
- το πλήθος των παραγωγικών ή όμοιων μονάδων που η οικονομική οντότητα αναμένει να αποκτήσει από το περιουσιακό στοιχείο.

Αντικείμενο του Δ.Λ.Π. 16 είναι οι εδαφικές εκτάσεις, τα κτίρια και οι εγκαταστάσεις κτιρίων, τα μηχανήματα και ο μηχανολογικός εξοπλισμός, τα μεταφορικά μέσα και τα έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός, οι οποίοι είναι οι λογαριασμοί 11-15 της 1^{ης} ομάδας του Ενεργητικού, χωρίς όμως να γίνεται διάκριση ανάμεσα σε ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια κατεχόμενα προς πώληση και ακίνητα επένδυσης, διακρίσεις απαραίτητες σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 η μεταγενέστερη αποτίμηση από την αρχική καταχώρηση γίνεται με δύο μεθόδους: την Βασική και την Εναλλακτική.

ΒΑΣΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ (ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ)

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

ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ (ΜΕΘΟΔΟΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ)

Στην Εναλλακτική Μέθοδο του Δ.Λ.Π. 16 ορίζεται ότι σε τακτά χρονικά διαστήματα η λογιστική αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζεται στην εύλογη αξία τους, έτσι ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές. Οι αναπροσαρμογές αυτές για τα ακίνητα, πρέπει να γίνονται με βάση εκτίμηση που αναλαμβάνεται από επαγγελματίες εκτιμητές, ενώ για τα μηχανήματα να γίνονται με βάση την αγοραία αξία τους. Όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου, θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται ολόκληρη η κατηγορία στην οποία αυτό το πάγιο ανήκει. Το ποσό της αναπροσαρμογής πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση ιδιαίτερου λογαριασμού της καθαρής θέσης, εκτός αν αυτή η αναπροσαρμογή αντιστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση, οπότε και καταχωρείται στα έσοδα.

Οι μεταγενέστερες δαπάνες που πραγματοποιούνται σε μία ενσώματη ακινητοποίηση προσαυξάνουν την τιμή αποτίμησης του μονάχα στην περίπτωση που αυξάνουν τα

προσδοκώμενα μελλοντικά οφέλη από τη λειτουργία της αρχικής απόδοσής της (προσθήκες και βελτιώσεις) και δεν περιέχουν τις περιπτώσεις δαπανών επισκευής και συντήρησης.

Οι αποσβέσεις των ενσωμάτων ακινητοποιήσεων των οποίων οι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες αναλώνονται με τη χρήση τους υπολογίζονται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και το ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών. Αυτοί οι μέθοδοι είναι, η σταθερή μέθοδος, η μέθοδος του φθίνοντος υπολοίπου και η μέθοδος της μονάδας παραγωγής. Επίσης, στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου, θα πρέπει να επανεξετάζεται η χρησιμοποιημένη μέθοδος και αν έχει μεταβληθεί σημαντικά ο ρυθμός μελλοντικής ανάλωσης των προσδοκώμενων οικονομικών ωφελειών να τροποποιείται έτσι ώστε να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό.

Τέλος, η λογιστική αξία μιας ενσώματης ακινητοποίησης παύει να αναγνωρίζεται, όταν αυτή διατίθεται, ή όταν δεν αναμένονται μελλοντικά οφέλη από τη χρήση ή τη διάθεσή της.

3.11. Δ.Λ.Π. 17 : ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Το Δ.Λ.Π. 17 αναφέρεται στη λογιστική των μισθώσεων. Αναθεωρήθηκε το 1997 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 1999.

Με το Δ.Λ.Π. 17 περιγράφονται οι κατάλληλες λογιστικές μέθοδοι και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμόζονται από τους μισθωτές και τους εκμισθωτές σε περίπτωση χρηματοδοτικής ή λειτουργικής μίσθωσης. Υπάρχουν, δηλαδή δύο είδη μισθώσεων, οι χρηματοδοτικές και οι λειτουργικές. Κ κάθε μία από τις μισθώσεις λογιστικοποιείται με διαφορετικό τρόπο, τόσο στα βιβλία του εκμισθωτή, όσο και στα βιβλία του μισθωτή.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική όλων των μισθώσεων, εκτός από:

- μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και ομοίων μη ανανεώσιμων πόρων και

- συμβάσεις παραχώρησης δικαιωμάτων στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Το παρόν Πρότυπο δεν θα εφαρμόζεται στη βάση επιμέτρησης για:

- ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα (Δ.Λ.Π. 40 Επενδύσεις σε ακίνητα)
- επένδυση σε ακίνητο που παρέχεται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 40)
- βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία)
- δ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 41).

ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ

Μία μίσθωση ονομάζεται «χρηματοδοτική μίσθωση» όταν μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα. Άρα για να χαρακτηριστεί μία μίσθωση ως χρηματοδοτική θα πρέπει να υπάρχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις :

- i. Ο εκμισθωτής θα πρέπει να μεταβιβάσει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στο μισθωτή μέχρι να λήξει ο χρόνος της μίσθωσης.
- ii. Ο μισθωτής να έχει το δικαίωμα να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την πραγματική αξία κατά την ημερομηνία που τα δικαίωμα μπορεί να ασκηθεί, έτσι που, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται βέβαιο ότι το δικαίωμα της αγοράς θα ασκηθεί.
- iii. Η διάρκεια της μίσθωσης να εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, αν και ο τίτλος της κυριότητας δεν μεταβιβάζεται.
- iv. Κατά την έναρξη της μίσθωσης η παρούσα αξία των ελάχιστων μισθωμάτων να είναι περίπου ίδια με την πραγματική αξία του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

- v. Αν ο μισθωτής μπορεί να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση να καλύπτονται από τον μισθωτή.
- vi. Κέρδη και ζημίες από την διακύμανση της πραγματικής αξίας του υπολείμματος να ανήκουν στο μισθωτή.

ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ

Μία μίσθωση χαρακτηρίζεται ως «λειτουργική», αν δεν μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που ακολουθούν την κυριότητα. Δηλαδή, όσες μισθώσεις δεν είναι «χρηματοδοτικές» χαρακτηρίζονται αναγκαστικά ως «λειτουργικές μισθώσεις», όπως δηλαδή χαρακτηρίζονται σήμερα με βάση το Γ.Λ.Σ. όλες οι μισθώσεις. Στις περιπτώσεις αυτές, τα μισθώματα που καταβάλλονται θεωρούνται για το μισθωτή ως «έξοδα χρήσης» που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ίδιας χρήσης. Φυσικά, ως «έξοδα» θεωρούνται για το μισθωτή και τα ποσά που καταβάλλει για ασφάλιση και για συντήρηση του μισθωμένου παγίου στοιχείου (Καραγιάννης, 2007).

Αντίθετα, τα ποσά που εισπράττει ο εκμισθωτής ως «μισθώματα», θεωρούνται γι' αυτόν έσοδα της συγκεκριμένης χρήσης που αφορούν. Για τον εκμισθωτή τα έξοδα που πραγματοποιεί και συνδέονται άμεσα με τη σύμβαση θεωρούνται έξοδα της ίδιας χρήσης και μεταφέρονται όπως και τα έσοδα στην «Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης», μπορεί βέβαια να αποσβένονται και κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΜΙΣΘΩΣΗ

Σε μία πράξη πώληση και επαναμίσθωσης, ο πωλητής ενός περιουσιακού στοιχείου μισθώνει ο ίδιος το στοιχείο αυτό. Συνήθως υπάρχει αλληλεξάρτηση μεταξύ των μισθωμάτων και της τιμής πώλησης, δεδομένου ότι η διαπραγμάτευση τους γίνεται σε συνολική βάση.

Αν η επαναμίσθωση αποτελεί «χρηματοδοτική μίσθωση», τότε η συναλλαγή αποτελεί μέσο χρηματοδότησης του μισθωτή από τον εκμισθωτή, ο οποίος έχει για εξασφάλιση του το περιουσιακό στοιχείο. Για το λόγο αυτό, δεν είναι σωστό να θεωρεί ως πραγματοποιημένο έσοδο η επιπλέον διαφορά του εσόδου από την πώληση του στοιχείου σε σχέση με τη λογιστική του αξία. Η διαφορά αυτή εμφανίζεται ως «έσοδο επομένων χρήσεων» και μεταφέρεται τμηματικά

στα αποτελέσματα σε ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης. Ενώ, αν η επαναμίσθωση αποτελεί «λειτουργική μίσθωση» και τόσο τα μισθώματα όσο και η τιμή πώλησης καθορίστηκαν σε πραγματικές αξίες, τότε υπάρχει στην πραγματικότητα μία κανονική πώληση, το τυχόν κέρδος ή ζημία της οποίας, κανονικά μεταφέρεται στα αποτελέσματα της ίδιας χρήσης.

3.12. Δ.Λ.Π. 18 : ΕΣΟΔΑ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 αναφέρεται στα έσοδα. Αντικατέστησε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 «Καταχώριση των εσόδων στα αποτελέσματα». Άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 1995.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 18 είναι να καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και οικονομικών γεγονότων. Στα έσοδα περιλαμβάνονται τα κέρδη που έτσι έμμεσα τα έσοδα καταλήγουν σε αύξηση των ίδιων κεφαλαίων. Τα έσοδα αυτά προκύπτουν από :

- i. την πώληση αγαθών
- ii. την παροχή υπηρεσιών και
- iii. την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Το Δ.Λ.Π. 18 δεν αφορά τα έσοδα που προκύπτουν από:

- i. συμφωνίες μισθώσεων (Δ.Λ.Π. 17 Μισθώσεις)
- ii. μερίσματα που προκύπτουν από επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης (Δ.Λ.Π. 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις)
- iii. ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α. 4
Ασφαλιστήρια συμβόλαια
- iv. μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή από τη διάθεσή τους.(Δ.Λ.Π. 39
Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση)

- v. μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων
- vi. αρχική αναγνώριση και από μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αφορούν την αγροτική δραστηριότητα (Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία)
- vii. αρχική αναγνώριση αγροτικού προϊόντος (Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία) και
- viii. εξόρυξη μεταλλευμάτων.

Το έσοδο από πώληση αγαθών θα αναγνωρίζεται, όταν πληρούνται όλοι οι παρακάτω όροι:

- η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει στον αγοραστή τους ουσιαστικούς κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας των αγαθών.
- η επιχείρηση δεν εξακολουθεί να αναμειγνύεται στη διαχείριση των πωληθέντων, στο βαθμό που συνήθως σχετίζεται με την κυριότητα, ούτε διατηρεί τον πραγματικό έλεγχο πάνω στα πωληθέντα αγαθά.
- το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί με αξιοπιστία.
- πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
- τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν ή πρόκειται να πραγματοποιηθούν σε σχέση με τη συναλλαγή, να μπορούν να αποτιμηθούν με αξιοπιστία. (www.taxheaven.gr , [29/11/2012]).

Όταν το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής, που αφορά την παροχή υπηρεσιών, μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, η αναγνώριση εσόδου σχετιζόμενου με τη συναλλαγή θα γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Το αποτέλεσμα μιας συναλλαγής μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία, όταν πληρούνται όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- το ποσό του εσόδου μπορεί να εκτιμηθεί με αξιοπιστία.
- πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.
- το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, να μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα και
- οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη συναλλαγή και εκείνες που απαιτούνται για την ολοκλήρωση της συναλλαγής, να μπορούν να αποτιμηθούν βάσιμα.
(www.taxheaven.gr , [29/11/2012]).

Ακόμα, με βάση το Δ.Λ.Π. 18, το έσοδο που προκύπτει από την εκ μέρους τρίτων χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, που δίνουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα, θα αναγνωρίζεται με βάση τα παρακάτω, όταν:

- πιθανολογείται ότι τα οικονομικά οφέλη, που συνδέονται με τη συναλλαγή, θα εισρεύσουν στην επιχείρηση, και
- το ποσό του εσόδου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. (www.taxheaven.gr , [29/11/2012]).

Τα έσοδα θα αναγνωρίζονται με βάση τους εξής κανόνες:

- οι τόκοι θα αναγνωρίζονται με τη μέθοδο του αποτελεσματικού επιτοκίου,
- τα δικαιώματα θα αναγνωρίζονται σύμφωνα με την αρχή των δουλευμένων εσόδων/εξόδων, ανάλογα με την ουσία της σχετικής σύμβασης και
- τα μερίσματα θα αναγνωρίζονται όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα είσπραξής τους από τους μετόχου (www.taxheaven.gr , [29/11/2012]).

Τέλος, τα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών και από τις συμβάσεις κατασκευής έργων αναγνωρίζονται με βάση τη μέθοδο της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης και τα έσοδα αυτά θεωρούνται ότι πραγματοποιήθηκαν στις χρήσεις που αναγνωρίζονται. Άρα, δεν τίθεται θέμα μη διανομής τους, αυτά διανέμονται ελεύθερα.

3.13. Δ.Λ.Π. 19 : ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Το Δ.Λ.Π. 19 αναφέρεται στις παροχές προς τους εργαζομένους. Αναθεωρήθηκε το 1998 και αντικατέστησε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 19 «Δαπάνες παροχών αποχωρήσεως». Το αναθεωρημένο πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις, στις οποίες άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 1999.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 19 είναι να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους. Το Πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να αναγνωρίζει :

- υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές σε που θα καταβληθούν μελλοντικά και
- έξοδο, όταν η επιχείρηση αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών.

Το Δ.Λ.Π. 19 εφαρμόζεται από έναν εργοδότη για τη λογιστική αντιμετώπιση όλων των παροχών σε εργαζόμενους και δεν ασχολείται με οικονομικές αναφορές από τα προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους. Σαν εργαζόμενοι εννοούνται και τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και οι λοιποί διευθυντές, ανεξάρτητα από τη σχέση εργασίας τους με την εταιρία.

Με βάση το Δ.Λ.Π. 19, υπάρχουν 4 κατηγορίες παροχών σε εργαζομένους, οι οποίες είναι οι εξής :

1. Βραχύχρονες Παροχές σε εργαζομένους.
2. Παροχές Εξόδου από την Υπηρεσία.
3. Λοιπές Μακροχρόνιες Παροχές σε εργαζομένους.
4. Παροχές Μετά την Έξοδο του εργαζομένου.

Παρακάτω θα δούμε πιο αναλυτικά τις κατηγορίες αυτές.

1. ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Οι βασικές παροχές που περιλαμβάνονται στην κατηγορία αυτή είναι οι εξής :

- i. Τα ημερομίσθια, οι μισθοί και οι εισφορές για κοινωνική ασφάλιση (εισφορές σε ΙΚΑ κλπ.)
- ii. Η ετήσια άδεια με αποδοχές και η άδεια ασθένειας με αποδοχές
- iii. Η διανομή κερδών (bonus) και οι έκτακτες παροχές πληρωτέες μέσα σε 12 μήνες από την λήξη της χρήσης που παρείχαν οι εργαζόμενοι τις υπηρεσίες τους
- iv. Οι μη νομισματικές παροχές, όπως είναι η ιατρική περίθαλψη, η κατοικία, τα αυτοκίνητα και τα δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες για εργαζομένους της τρέχουσας περιόδου
- v. Τα δώρα και τα επιδόματα (δώρα Πάσχα, Χριστουγέννων και επίδομα άδειας)

Η λογιστικοποίηση βραχυπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους είναι γενικά απλή, γιατί δεν απαιτούνται αναλογιστικές παραδοχές για την επιμέτρηση της δέσμευσης ή του κόστους και δεν υπάρχει καμιά πιθανότητα οποιουδήποτε αναλογιστικού κέρδους ή ζημίας. Περαιτέρω, βραχυπρόθεσμες δεσμεύσεις καθορισμένων παροχών σε εργαζόμενους επιμετρούνται πάνω σε μια απροεξόφλητη βάση. (www.taxheaven.gr, [30/11/2012]).

2. ΠΑΡΟΧΕΣ ΕΞΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

Παροχές Εξόδου από την Υπηρεσία, υπάρχουν σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 19, όταν η επιχείρηση απολύει ή ενθαρρύνει για οικειοθελή αποχώρηση τον εργαζόμενο. Σαν παροχές Εξόδου από την Υπηρεσία θεωρούνται με βάση το Δ.Λ.Π. 19, εκείνες που προκύπτουν από δέσμευση της επιχείρησης :

- i. να απολύσει προσωπικό και να πληρώσει αποζημίωση
- ii. να δώσει αποζημιώσεις για εθελούσια έξοδο.

Ακόμα, αν υπάρχει δέσμευση από το νόμο ή συνήθης πρακτική να πληρώνονται όσοι αποχωρούν, είναι Παροχές Εξόδου από την Υπηρεσία και Παροχές Εξόδου από την Υπηρεσία μπορεί να είναι μετρητά, αλλά μπορεί να είναι :

- i. ο χρόνος που δεν δουλεύει και πληρώνεται και μετά φεύγει

- ii. οι πληρωμές σε προγράμματα για παροχές μετά την έξοδο.

Η λογιστικοποίηση Παροχών Εξόδου από την Υπηρεσία γίνεται όταν αναλαμβάνεται η δέσμευση για αποχώρηση. Υπάρχει δέσμευση για Παροχές Εξόδου από την Υπηρεσία από οικειοθελή αποχώρηση, αν υπάρχει δεσμευτικό πρόγραμμα. Ακόμα, αν οι Παροχές Εξόδου από την Υπηρεσία υπερβαίνουν τους 12 μήνες, προεξοφλούνται και υπολογίζονται με βάση τον αριθμό εργαζομένων που προβλέπεται να αποδεχθεί την αποχώρηση, αν πρόκειται φυσικά για οικειοθελή.

Τέλος, οι Παροχές Εξόδου από την Υπηρεσία, λογίζονται άμεσα σαν έξοδα και αν είναι μακροπρόθεσμες προεξοφλούνται.

3. ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΧΡΟΝΙΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ

Οι Λοιπές Μακροχρόνιες Παροχές μπορεί να είναι :

- i. Άδεια με αποδοχές μακρόχρονης υπηρεσίας
- ii. Παροχές μακρόχρονης υπηρεσίας
- iii. Παροχές μακροπρόθεσμης ανικανότητας
- iv. Διανομή κερδών ή bonus πληρωτέα μετά από 12 μήνες
- v. Μεταφερόμενη αποζημίωση για πέρα από 12 μήνες

Για τις Λοιπές Μακροχρόνιες Παροχές, όλα τα αναλογιστικά κέρδη ή ζημίες και τα κόστη προϋπηρεσίας, καταχωρούνται άμεσα στη χρήση. Και, αν οι πληρωμές από κέρδη ή για bonus θα γίνουν μετά από 12 μήνες και αφορούν την χρήση, θεωρούνται σαν Λοιπές Μακροχρόνιες Παροχές.

4. ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΞΟΔΟ

Παροχές Μετά την Έξοδο είναι οι συντάξεις, η ασφάλεια ζωής ή περίθαλψη μετά τη σύνταξη κλπ. αυτά μπορεί να τα δίνει η επιχείρηση ή να έχει δημιουργηθεί ένα ειδικό νομικό πρόσωπο για αυτό το σκοπό.

Οι Παροχές Μετά την Έξοδο χωρίζονται σε δύο κατηγορίες :

- A) Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών
- B) Προγράμματα Καθορισμένων Παροχών

A) Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών

Τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών, αφορούν εισφορές που πληρώνονται μετά την έξοδο από την υπηρεσία (όχι όπως το ΙΚΑ). Η επιχείρηση δεν έχει την ευθύνη αν το ταμείο θα έχει τα λεφτά να πληρώσει και λογίζονται στα έξοδα, όταν δημιουργείται η υποχρέωση για τις εισφορές.

Σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών η επιχείρηση καταβάλλει κάποια ποσά. Ο αναλογιστικός και ο επενδυτικός κίνδυνος βαρύνουν τον εργαζόμενο.

Ένα κρατικό πρόγραμμα είναι συνήθως πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, για την εταιρία, ενώ σπάνια μπορεί να είναι πρόγραμμα καθορισμένων παροχών και λογίζεται σαν πρόγραμμα πολλών εργοδοτών, ανάλογα με τη φύση και τις διατάξεις του Δ.Λ.Π. 19. κρατικό πρόγραμμα, σημαίνει ότι καλύπτεται νομοθετικά και γίνεται διαχείριση από το κράτος ή άλλους δημόσιους φορείς. Η εταιρία πληρώνει εισφορές και εννοείται ότι αφορά παροχές μετά τη συνταξιοδότηση (Ντζανάτος, 2008).

Τέλος, αν έχουμε πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, λογίζεται η υποχρέωση με χρέωση των εξόδων, ή πιθανή κεφαλαιοποίηση και οριοθέτηση του ποσού που αφορά την χρήση, αν απαιτείται και αν υπάρχουν υποχρεώσεις για προγράμματα καθορισμένων εισφορών, που αφορούν την περίοδο αλλά θα πληρωθούν μετά από 12 μήνες, προεξοφλούνται.

B) Προγράμματα Καθορισμένων Παροχών

Αν ένα πρόγραμμα Παροχών Μετά την Έξοδο, δεν είναι πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, είναι τότε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών. Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών χωρίζονται σε :

- Χρηματοδοτούμενα Προγράμματα Καθορισμένων Παροχών.
- Μη Χρηματοδοτούμενα Προγράμματα Καθορισμένων Παροχών.

Η χρηματοδότηση αυτών των προγραμμάτων, όταν γίνεται, μπορεί να είναι ολική ή μερική. Και, σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, ο επενδυτικός και ο αναλογιστικός κίνδυνος βαρύνουν την επιχείρηση, ο εργαζόμενος θα πάρει αυτά που προβλέπονται.

Για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, λογιστικοποιούνται οι νόμιμες αλλά και οι τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις (π.χ. αν γίνεται κατά πάγια τακτική κάτι, ώστε και αν δεν προβλέπεται από σύμβαση). Ορισμένα κόστη μπορεί να κεφαλαιοποιούνται σε πάγια ή αποθέματα.

Σαν υποχρέωση για ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, εμφανίζεται το συμψηφισμένο ποσό :

- i. της δέσμευσης
- ii. των αναλογιστικών κερδών ή ζημιών που δεν έχουν λογιστεί στη δέσμευση
- iii. του κόστους προϋπηρεσίας που δεν έχουν λογιστεί στη δέσμευση και
- iv. της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος.

3.14. Δ.Λ.Π. 20 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Το Δ.Λ.Π. 20 αναφέρεται στις κρατικές επιχορηγήσεις και στην πρακτική υποστήριξη. Παρουσιάζεται σε αναθεωρημένη μορφή και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες κάλυπταν τις περιόδους που άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 1984.

Το Δ.Λ.Π. 20 εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.

Κρατική επιχορήγηση είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση, σε ανταπόδοση του ότι αυτή έχει τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της. Η κρατική επιχορήγηση παρέχεται για να καλύψει η επιχείρηση ορισμένα έξοδα ή για να πραγματοποιήσει ορισμένες επενδύσεις και γενικά για να εισαχθεί οικονομικά η επιχείρηση και να σταθεί μέσα στην ανταγωνιστική αγορά. Οι κρατικές επιχορηγήσεις μερικές φορές αποκαλούνται με άλλα ονόματα, όπως ενισχύσεις, επιδοτήσεις ή πριμοδοτήσεις κλπ.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένης και της εύλογης αξίας των μη χρηματικών επιχορηγήσεων, δεν αναγνωρίζονται μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:

- η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τις διέπουν και
- οι επιχορηγήσεις θα εισπραχθούν. (www.taxheaven.gr, [01/12/2012]).

Η επιχορήγηση λογιστικοποιείται κατά τον ίδιο τρόπο, είτε εισπράττεται σε μετρητά είτε έχει εκπεστεί από τις υποχρεώσεις που οφείλει η επιχείρηση στο Δημόσιο. Ακόμα και όταν χορηγείται από το κράτος χαριστικό δάνειο, τότε και αυτό αντιμετωπίζεται λογιστικά ως «κρατικά επιχορήγηση», εφόσον υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα εκπληρώσει τους όρους που απαιτούνται να μην επιστραφεί το χαριστικό δάνειο. Οι κρατικές επιχορηγήσεις δεν πρέπει να πιστώνονται κατευθείαν στην Κ.Θ. αλλά να μεταφέρονται σε αυτήν μέσω των αποτελεσμάτων χρήσης, με συσχετικό εσόδου-κόστους. Ο λογισμός των κρατικών επιχορηγήσεων στα αποτελέσματα χρήσης, δεν σχετίζεται με την είσπραξη τους αλλά με την πραγματοποίηση του αντίστοιχου κόστους.

Κρατική υποστήριξη θεωρούνται τα μέτρα εκείνα που λαμβάνονται από το κράτος με σκοπό να δώσουν κάποιο πλεονέκτημα σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή σε κατηγορία επιχειρήσεων, που πληρούν ορισμένες προϋποθέσεις. Είδος κρατικής υποστήριξης είναι π.χ. οι μειωμένοι φορολογικοί συντελεστές κλπ.

Δεν γίνεται καμία λογιστικοποίηση που να αφορά την κρατική υποστήριξη. Μόνο σε περίπτωση που λόγω της κρατικής υποστήριξης προκύψουν μεγάλα οφέλη για την επιχείρηση, τότε γνωστοποιούνται μόνο οι όροι της κρατικής υποστήριξης.

3.15. Δ.Λ.Π. 21: ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Το Δ.Λ.Π. 21 αναφέρεται στις επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος. Άρχισε να ισχύει από την ή και μετά την 1 Ιανουαρίου το 2005.

Μια επιχείρηση μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, μια επιχείρηση μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα.

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 21 είναι να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης και τον τρόπο με τον οποίο μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης. (www.taxheaven.gr , [01/12/2012]).

Το Δ.Λ.Π. 21 πρέπει να εφαρμόζεται :

- για συναλλαγές σε ξένο νόμισμα
- για υπόλοιπο σε ξένο νόμισμα
- μετατροπή οικονομικών καταστάσεων εταίρων εξωτερικού, ενοποιούμενων με οποιονδήποτε τρόπο και
- μετατροπή σε νόμισμα παρουσίασης, αν είναι διαφορετικό το νόμισμα λειτουργίας.

Το Δ.Λ.Π. 21 δεν εφαρμόζεται για παράγωγα και για αντισταθμίσεις που καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 39 και δεν εφαρμόζεται για την μετατροπή ταμειακών ροών που είναι σε ξένο νόμισμα.

Βασικοί ορισμοί του Δ.Λ.Π. 21 :

Νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται η επιχείρηση.

Νόμισμα παρουσίασης είναι το νόμισμα που χρησιμοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

Ισοτιμία κλεισίματος είναι η τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

Συναλλαγματική διαφορά είναι η διαφορά που προκύπτει από τη μετατροπή, με διαφορετικές ισοτιμίες, δεδομένου αριθμού μονάδων ενός νομίσματος σε άλλο νόμισμα.

Συναλλαγματική ισοτιμία είναι η σχέση ανταλλαγής δύο νομισμάτων.

Ξένο νόμισμα είναι ένα νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας της επιχείρησης.

Οι Συναλλαγές σε ξένο νόμισμα αφορούν:

- Την αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ξένο νόμισμα
- Τη λήψη ή παροχή δανείων, εξοφλητέα ή εισπρακτέα σε ξένο νόμισμα
- Τις συμμετοχές σε ανεκτέλεστη σύμβαση ξένου νομίσματος
- Την απόκτηση ή διάθεση Περιουσιακών Στοιχείων ή την ανάληψη και το διακανονισμό των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Η καταχώρηση στο τηρούμενο νόμισμα μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, γίνεται με βάση την ισοτιμία μεταξύ εγχωρίου και ξένου νομίσματος, κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις τυχόν υποτιμήσεις ή τις διολισθήσεις ενός νομίσματος, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στη Λογιστική Αξία του Περιουσιακού Στοιχείου, μόνο στην περίπτωση που η λογιστική αξία δεν υπερβαίνει τη χαμηλότερη αξία, μεταξύ του Κόστους αντικατάστασης και της ανακτήσιμης Αξίας από την πώληση ή τη χρήση του Στοιχείου.

Σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού:

- τα σε ξένο νόμισμα, χρηματικά στοιχεία, μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος
- τα μη χρηματικά στοιχεία, που επιμετρούνται βάση του ιστορικού κόστους σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής και
- τα μη χρηματικά στοιχεία, που επιμετρούνται σε εύλογη αξία σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που υπήρχαν, όταν προσδιορίστηκε η εύλογη αξία. (www.taxheaven.gr , [01/12/2012]).

3.16. Δ.Λ.Π. 23 : ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

Το Δ.Λ.Π. 23 ασχολείται με τη λογιστικοποίηση του κόστους δανεισμού. Αναθεωρήθηκε το 1993 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις, οι οποίες άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 1995.

Κόστος δανεισμού είναι οι τόκοι και οι άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για να πάρει δάνειο. Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει :

- Τραπεζικούς τόκους υπεραναλήψεων, καθώς και τόκους από βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα δάνεια.
- Απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιον λήψης ή υπέρ το άρτιον εξόφλησης δανείων.
- Απόσβεση βοηθητικών δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για τη λήψη δανείων.
- Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις.
- Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό στους χρεωστικούς τόκους.

Ειδικό περιουσιακό στοιχείο είναι τα αποθέματα ή τα ενσώματα πάγια που χρειάζονται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζονται ή για την πώλησή τους.

Το κόστος δανεισμού που αφορά απόκτηση, παραγωγή ή κατασκευή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου, μπορεί να κεφαλαιοποιείται, περιλαμβανόμενο στο κόστος του στοιχείου. Αν ο δανεισμός σχετίζεται άμεσα με ένα περιουσιακό στοιχείο είναι εύκολο να βρεθεί το κόστος δανεισμού.

3.17. Δ.Λ.Π. 24 : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Το Δ.Λ.Π. 24 αναφέρεται στις γνωστοποιήσεις των συνδεδεμένων μερών. Αναθεωρήθηκε το 1994 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις, οι οποίες άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 2005.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 24 είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να επιστήσουν την προσοχή στο ενδεχόμενο ότι η οικονομική θέση και το κέρδος ή η ζημία της δύνανται να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα που αφορούν τα συνδεδεμένα μέρη αυτά. (www.taxheaven.gr , [02/12/2012]).

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται:

- i. στην επισήμανση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών
- ii. στην επισήμανση των ανεξόφλητων υπολοίπων που αφορούν την επιχείρηση και τα συνδεδεμένα με αυτήν μέρη
- iii. στην επισήμανση των συνθηκών υπό τις οποίες απαιτείται η γνωστοποίηση των στοιχείων i) και ii) παραπάνω και
- iv. στον καθορισμό των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνονται για τα στοιχεία αυτά.

Το Δ.Λ.Π. 24 απαιτεί γνωστοποίηση των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών και των ανεξόφλητων υπολοίπων στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, του

κοινοπρακτούντος ή του επενδυτή, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Δ.Λ.Π. 24 με τις έννοιες που καθορίζονται:

Συνδεδεμένο μέρος είναι μέρος που συνδέεται με την επιχείρηση εάν:

- α) είτε άμεσα είτε έμμεσα, μέσω ενός ή περισσότερων διαμεσολαβούντων, το μέρος:
 - ελέγχει την επιχείρηση, ελέγχεται από την επιχείρηση ή τελεί υπό κοινό έλεγχο με την επιχείρηση (δηλαδή τις μητρικές και θυγατρικές εταιρίες και υποθυγατρικές εταιρίες)
- β) το μέρος είναι συγγενής (καθώς καθορίζεται στο Δ.Λ.Π. 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις) εταιρεία της οικονομικής οντότητας
- γ) το μέρος είναι κοινοπραξία στην οποία η επιχείρηση είναι μέλος.(Δ.Λ.Π. 31 Συμμετοχές σε κοινοπραξίες)
- δ) το μέρος είναι βασικό διοικητικό στέλεχος της επιχείρησης ή της μητρικής της εταιρίας
- ε) το μέρος είναι στενό συγγενικό πρόσωπο του ατόμου που αναφέρθηκε στο στοιχείο α) ή δ)
- στ) το μέρος είναι επιχείρηση που ελέγχεται, ελέγχεται από κοινού, επηρεάζεται σημαντικά από οποιοδήποτε άτομο αναφέρεται στο στοιχείο δ) ή ε) ή στην οποία το άτομο αυτό έχει σημαντικά δικαιώματα ψήφου, που κατέχονται άμεσα ή έμμεσα ή
- ζ) το μέρος είναι πρόγραμμα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία προς όφελος των εργαζομένων της επιχείρησης ή κάθε επιχείρησης που συνδέεται με εκείνη την επιχείρηση.

Συναλλαγή συνδεδεμένων μερών είναι κάθε μεταφορά πόρων, υπηρεσιών και υποχρεώσεων, ανεξάρτητα και αν είναι χωρίς αμοιβή.

Στενά συγγενικά πρόσωπα είναι εκείνα τα οποία μπορεί να αναμένεται ότι επηρεάζουν το πρόσωπο αυτό ή επηρεάζονται από αυτό, στις σχέσεις τους με την επιχείρηση. Τέτοια μπορεί να είναι :

- ο σύζυγος
- τα παιδιά

- παιδιά συζύγου
- προστατευόμενα μέλη
- προστατευόμενα μέλη συζύγου.

Έλεγχος είναι το δικαίωμα επίδρασης στην οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της επιχείρησης, που δίνει τη δυνατότητα για οφέλη από τη δραστηριότητα του άλλου.

Από κοινού έλεγχος είναι ο έλεγχος που έχει κατανεμηθεί συμβατικά.

Βασικά διοικητικά στελέχη είναι τα άτομα που έχουν εξουσία και ευθύνη για το σχεδιασμό, τη διοίκηση και τον έλεγχο της επιχείρησης. Περιλαμβάνεται κάθε διευθυντής, εκτελεστικός ή όχι.

Σημαντική επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις, χωρίς όμως να συνιστά έλεγχο, μπορεί να εξασφαλιστεί από κατοχή μετοχών, καταστατικό ή σύμβαση.

3.18. Δ.Λ.Π. 27 : ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Το Δ.Λ.Π. 27 άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, που κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 2005.

Στόχος του Δ.Λ.Π. 27 είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό και τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για τις επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις όταν η επιχείρηση καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις. (www.taxheaven.gr , [03/12/2012]).

Το Δ.Λ.Π. 27 εφαρμόζεται όταν καταρτίζονται και παρουσιάζονται οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σ' έναν όμιλο από επιχειρήσεις που βρίσκονται κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής επιχείρησης. Επίσης, το ίδιο εφαρμόζεται όταν απεικονίζονται στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής οι επενδύσεις που γίνονται σε θυγατρικές. Δηλαδή, κάθε μητρική εταιρία θα πρέπει να συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Όταν μία μητρική εταιρία είναι και η ίδια θυγατρική στο σύνολό της ή σχεδόν στο σύνολο της από άλλη μητρική, τότε δεν παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εφόσον φυσικά η μη παρουσίαση ενοποιημένων καταστάσεων έχει την έγκριση και των μετοχών της μειοψηφίας.

Μία μητρική εταιρία που εκδίδει ενοποιημένες καταστάσεις, πρέπει να ενοποιεί όλες τις θυγατρικές, εκτός από εκείνες τις θυγατρικές που εξαιρούνται, όπως θα αναφέρουμε παρακάτω. Λέμε ότι μία εταιρία είναι «μητρική», όταν αυτή ελέγχει τις θυγατρικές επιχειρήσεις. Και όταν λέμε ότι «ελέγχει τις θυγατρικές» σημαίνει ότι η μητρική κατέχει, άμεσα ή έμμεσα μέσω άλλων θυγατρικών, περισσότερο από το 50% από τα δικαιώματα ψήφου στη συγκεκριμένη θυγατρική επιχείρηση, εκτός αν αποδειχθεί ότι μια τέτοια πλειοψηφία δεν αποτελεί και έλεγχο. (Καραγιάννης, 2007).

Επίσης, μία εταιρία μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι μητρική, ακόμα και αν δεν κατέχει πάνω από το 50% στα δικαιώματα ψήφου σε μια άλλη επιχείρηση, όταν υπάρχει :

- i. Δικαίωμα ελέγχου σε περισσότερα από το 50% δικαιώματα ψήφου, που προκύπτει από συμφωνία με άλλους επενδυτές.
- ii. Δικαιώματα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της επιχείρησης, με βάση το καταστατικό ή με βάση το συμβατικό όρο.
- iii. Δικαίωμα να διορίζει ή να παύει τα περισσότερα από τα μέλη του Δ.Σ. ή ισοδύναμα με αυτό διοικητικά όργανα.
- iv. Δικαίωμα να επηρεάζει τα περισσότερα μέλη του Δ.Σ. στις συνεδριάσεις ή τα ισοδύναμα με αυτό διοικητικά όργανα.

Μία θυγατρική εξαιρείται, δηλαδή δεν ενοποιείται :

- i. Όταν ο έλεγχος από τη μητρική πρόκειται να είναι προσωρινός, π.χ. αποκτήθηκε η θυγατρική επιχείρηση και κατέχεται μόνο με σκοπό και μόνο να πουληθεί στο άμεσο μέλλον.
- ii. Όταν η θυγατρική λειτουργεί κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς, που εμποδίζουν σημαντικά την δυνατότητα της να μεταφέρει κεφάλαια στην μητρική.

Επίσης, όταν καταρτίζονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, τότε οι οικονομικές καταστάσεις από τη μητρική και από τις θυγατρικές συνενώνονται γραμμή προς γραμμή, συναθροίζονται τα όμοια κονδύλια από το ενεργητικό, από τις υποχρεώσεις, από τα ίδια

κεφάλαια, από τα έσοδα και από τα έξοδα. Για να παρουσιάζουν οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις την οικονομική πληροφόρηση για τον όμιλο, σαν μία ενιαία επιχείρηση, χρειάζεται να γίνουν τα παρακάτω :

- i. Η λογιστική αξία που έχουν οι επενδύσεις της μητρικής σε κάθε θυγατρική και η αναλογία της μητρικής στα ίδια κεφάλαια της κάθε θυγατρικής απαλείφονται.
- ii. Αφαιρούνται τα δικαιώματα που έχει η μειοψηφία στο καθαρό εισόδημα των ενοποιημένων θυγατρικών, έτσι ώστε να απομείνει το καθαρό εισόδημα που αφορά τους μετόχους ή τους εταίρους της μητρικής.
- iii. Στον ενοποιημένο ισολογισμό, τα δικαιώματα που έχει η μειοψηφία στην καθαρή περιουσία των ενοποιημένων θυγατρικών, παρουσιάζονται χωριστά από τις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια των μετοχών της μητρικής.
- iv. Οι συναλλαγές (πωλήσεις, έξοδα, μερίσματα, αποθέματα, πάγια κλπ.) μεταξύ μητρικής και θυγατρικών ή μεταξύ θυγατρικών απαλείφονται.

Τέλος, το Δ.Λ.Π. 27 ασχολείται και με την εμφάνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες στις τυχόν «ιδιαιτερες οικονομικές καταστάσεις». Ιδιαιτερες οικονομικές καταστάσεις είναι οι καταστάσεις στις οποίες οι συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες, αντιμετωπίζονται με βάση το συμμετοχικό δικαίωμα και όχι την αναλογία σε περιουσιακά στοιχεία και αποτελέσματα. Αν συντάσσονται ιδιαιτερες οικονομικές καταστάσεις δεν είναι απαραίτητα να εμφανίζονται μαζί με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

3.19. Δ.Λ.Π. 28 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Το Δ.Λ.Π. 28 αναφέρεται στη λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις. Αναθεωρήθηκε το 2003 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις λογιστικές χρήσεις, που άρχιζα από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 2005.

Το Δ.Λ.Π. 28 εφαρμόζεται από τον επενδυτή για τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων που πραγματοποιεί σε συγγενείς επιχειρήσεις. Δεν εφαρμόζεται όμως σε αμοιβαία κεφάλαια, unit trusts, παρόμοιες οντότητες περιλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επιχειρήσεις και σε οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων.

Βασικοί ορισμοί του Δ.Λ.Π. 28 :

Συγγενής επιχείρηση είναι μία οντότητα που η εταιρία ασκεί ουσιώδη επιρροή και δεν είναι θυγατρική ή κοινοπραξία.

Ουσιώδης επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις (οικονομικές και διαχείρισης), μίας οντότητας, που δεν συνιστά έλεγχο.

Μέθοδος καθαρής θέσης είναι η επένδυση που εμφανίζεται αρχικά στο κόστος, στη συνέχεια μεταβάλλεται ανάλογα με τη μεταβολή της Κ.Θ. της συγγενούς και η διαφορά εμφανίζεται στα αποτελέσματα της εκδότριας.

Από κοινού έλεγχος είναι όταν για τις στρατηγικές αποφάσεις απαιτείται ομοφωνία των μερών που την ασκούν.

Ανοδικές συναλλαγές είναι η πώληση του περιουσιακού στοιχείου από συγγενή επιχείρηση στον όμιλο.

Καθοδικές συναλλαγές είναι η πώληση του περιουσιακού στοιχείου από τον όμιλο στη συγγενή επιχείρηση.

Εάν μια εταιρία διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω θυγατρικών), 20% ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι η εταιρία ασκεί ουσιώδης επιρροή, εκτός εάν μπορεί να αποδειχθεί ότι δεν συμβαίνει αυτό. Αντίστροφα, εάν μια εταιρία διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω θυγατρικών), λιγότερο από 20% των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι η εταιρία δεν ασκεί ουσιώδης επιρροή, εκτός εάν μπορεί να αποδειχθεί μια τέτοια επιρροή. (www.taxheaven.gr , [04/12/2012]).

Η ύπαρξη ουσιώδης επιρροή από μια επιχείρηση αποδεικνύεται συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους παρακάτω τρόπους:

- αντιπροσώπευση στο διοικητικό συμβούλιο ή ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας

- συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής, της συγγενούς επιχείρησης
- σημαντικές συναλλαγές μεταξύ με τη συγγενή επιχείρηση
- Έχει κοινά στελέχη ή κάνει ανταλλαγή στελεχών
- παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

Η απεικόνιση της επένδυσης σε συγγενείς επιχειρήσεις, καταχωρείται στα βιβλία του επενδυτή με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης. Με τη μέθοδο της καθαρής θέσης :

- Η επένδυση αρχικά λογίζεται στο κόστος.
- Μετά η αναλογία αποτελεσμάτων μεταβάλλει τα αποτελέσματα χρήσης και τη αξία συμμετοχής.
- Οι κατευθείαν μεταβολές της καθαρής θέσης της συγγενούς επιχείρησης μεταβάλλουν συμμετοχή και καθαρή θέση χωρίς να επιδρούν στα αποτελέσματα.
- Τα μερίσματα που λαμβάνει ο επενδυτής μειώνουν την αξία της συμμετοχής.

Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης χρησιμοποιούνται οι πιο πρόσφατες διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς, οι οποίες συνήθως καταρτίζονται με ημερομηνία ίδια με εκείνη του επενδυτή. Το Δ.Λ.Π. 28 ορίζει ότι οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, πρέπει να εμφανίζονται στα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία ως ξεχωριστό κονδύλι του Ισολογισμού και το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες πρέπει να γνωστοποιείται σε ξεχωριστό λογαριασμό των αποτελεσμάτων.

Το Δ.Λ.Π. 28 παραπέμπει στις διαδικασίες ενοποιήσεως του Δ.Λ.Π. 27 σε ότι αφορά τις συγγενείς επιχειρήσεις που πρόκειται να ενοποιηθούν με τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Επίσης, μία συγγενής επιχείρηση δεν ενοποιείται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, αν είναι διακοπτόμενη.

3.20. Δ.Λ.Π. 29 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ

Το Δ.Λ.Π. 29 αναφέρεται στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες. Άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις περιόδους που άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 1990.

Το Δ.Λ.Π. 29 εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, ατομικές και ενοποιημένες, όταν το νόμισμα εμφανίζει υπερπληθωρισμό.

Το Δ.Λ.Π. 29 υποδεικνύει μεθόδους προσαρμογής των οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε οι χρήστες αυτών να εξασφαλίζουν όσο το δυνατόν καλύτερη πληροφόρηση για την οικονομική θέση και την απόδοση των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε υπερπληθωριστικές οικονομίες. Επίσης, το Δ.Λ.Π. 29 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε υπερπληθωριστικές οικονομίες.

Ακόμα, το Δ.Λ.Π. 29 δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας στα οποία περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

- Ο πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη νομισματικά στοιχεία ή σε ένα σχετικά σταθερό νόμισμα.
- Ο πληθυσμός αποτιμά τα νομισματικά ποσά όχι βάση του τοπικού νομίσματος, αλλά βάση ενός σχετικά σταθερού ξένου νομίσματος.
- Ο σωρευμένος πληθωρισμός τα τελευταία τρία έτη πλησιάζει ή υπερβαίνει το 100%.

- Επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς έναν δείκτη τιμών.
- Πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές, που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά την διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, ακόμη και αν αυτή είναι πολύ μικρή.

Τέλος, το Δ.Λ.Π. 29 ορίζει ότι σε περίπτωση κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων σε νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζονται βάση των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Τα συγκριτικά κονδύλια της προηγούμενης χρήσης και κάθε πληροφόρηση που σχετίζεται με προηγούμενες χρήσεις πρέπει επίσης να εμφανίζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Το κέρδος ή η ζημία της καθαρής νομισματικής θέσης που προκύπτει από την αναμόρφωση των κονδυλίων σε τρέχουσες μονάδες μέτρησης θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα καθαρά αποτελέσματα και να γνωστοποιείται ξεχωριστά.

3.21. Δ.Λ.Π. 31 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

Το Δ.Λ.Π. 31 αναφέρεται στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα στις κοινοπραξίες. Αναθεωρήθηκε το 2000 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 2005.

Το Δ.Λ.Π. 31 καλύπτει τους λογιστικούς χειρισμούς και την εμφάνιση, αναφορικά με τις κοινοπραξίες, ανεξάρτητα από τη μορφή τους. Το Δ.Λ.Π. 31 εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των μελών των κοινοπραξιών και των επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας. Όμως, δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχές μελών κοινοπραξιών σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες που κατέχονται από:

- οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων ή

- αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και παρόμοιες οικονομικές οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις. (www.taxheaven.gr , [04/12/2012]).

Βασικοί ορισμοί του Δ.Λ.Π. 31 :

Κοινοπραξία είναι μία συμβατική συμφωνία με την οποία δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μία οικονομική δραστηριότητα που υπόκεινται σε από κοινού έλεγχο.

Αναλογική ενοποίηση είναι όταν ενοποιείται μόνο η αναλογία συμμετοχής σε όλα τα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων και εμφανίζονται μαζί με τα άλλα κονδύλια των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ή χωριστά.

Αν δεν υπάρχει συμβατικός διακανονισμός, δεν υπάρχει κοινοπραξία. Ο συμβατικός διακανονισμός είναι συνήθως γραπτός και μπορεί να έχει πολλές μορφές όπως, π.χ. Σύμβαση, ή Καταστατικό, ή Πρακτικά. Ακόμα, περιλαμβάνει :

- σκοπό,
- διάρκεια,
- βιβλία και οικονομικές καταστάσεις,
- διοίκηση,
- συμμετοχή στο κεφάλαιο και
- συμμετοχή στα αποτελέσματα.

Πάντα στην κοινοπραξία από τον συμβατικό διακανονισμό, προκύπτει από κοινού έλεγχος και όχι μονόπλευρος.

ΤΥΠΟΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ

Υπάρχουν τρεις τύποι κοινοπραξιών :

1. Κοινά Ελεγχόμενες Εργασίες
2. Κοινά Ελεγχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία

3. Κοινά Ελεγχόμενες Οντότητες

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις το μέλος της κοινοπραξίας πρέπει να εμφανίζει τα δικαιώματά του στην κοινοπραξία ανάλογα με τον τύπο της ως εξής:

Στις κοινοπραξίες για κοινά ελεγχόμενες εργασίες δεν ιδρύεται νομικό πρόσωπο, ενοποιεί τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού τα οποία ελέγχει και τα έξοδα τα οποία πραγματοποιεί, καθώς και το μερίδιό του από τα έσοδα που αφορούν πωλήσεις που πραγματοποιεί η κοινοπραξία. Επίσης, καταχωρούνται στα βιβλία της εταιρίας, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα που σχετίζονται με την κοινοπραξία.

Στις κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενα στοιχεία, εισφέρονται στοιχεία από κοινοπρακτούντες ή δημιουργούνται από την κοινοπραξία, αξιοποιούνται από κοινού, με τα ακόλουθα κόστη και έσοδα. Οι κοινοπραξίες για κοινά ελεγχόμενα στοιχεία, δεν απαιτούν ίδρυση ειδικού νομικού προσώπου και στα ατομικά του βιβλία, το μέλος κοινοπραξίας, καταχωρεί την αναλογία του στα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, στα έξοδα και έσοδα.

Οι κοινοπραξίες με κοινά ελεγχόμενες οντότητες, αφορούν στην κοινού ίδρυση νομικού προσώπου, που ελέγχεται από κοινού. Η κοινά ελεγχόμενη οικονομική οντότητα έχει βιβλία, εκδίδει οικονομικές καταστάσεις και δικαιοπράκτει. Το μέλος δικαιούται ένα μέρος από τα κέρδη ή το προϊόν εκκαθάρισης. Επίσης, οι κοινά ελεγχόμενες οντότητες χρησιμοποιούν την μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης είτε «γραμμή προς γραμμή» (line by line consolidation), είτε σαν ξεχωριστά κονδύλια των οικονομικών του καταστάσεων.

Με βάση το Δ.Λ.Π. 31, η ενοποίηση διακόπτεται όταν παύει ο από κοινού έλεγχος. Ακόμα, δεν συνιστά, αλλά επιτρέπει σαν εναλλακτική μέθοδο ενοποίησης των κοινοπραξιών, την μέθοδο της καθαρής θέσης. Αν γίνεται ενοποίηση με τη μέθοδο της καθαρής θέσης των κοινοπραξιών, αυτή διακόπτεται αν σταματήσει ο από κοινού έλεγχος ή η ουσιώδης επιρροή.

Μία κοινοπραξία δεν ενοποιείται με αναλογική ενοποίηση ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, αν είναι διακοπτόμενη. Η εταιρία εξαιρείται από την ενοποίηση κοινοπραξιών σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27. Επίσης, απαλλαγή από υποχρέωση ενοποίησης υπάρχει και αν :

- υπάρχει ανώτερη μητρική που την κατέχει 100% ή λιγότερο και η μειοψηφία συμφωνεί στη μη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων με τη μέθοδο της καθαρής θέσης ή αναλογική ενοποίηση,
- η ανώτερη μητρική συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.,
- η εταιρία δεν είναι εισηγμένη και
- η εταιρία δεν βρίσκεται σε διαδικασία εισαγωγής.

3.22. Δ.Λ.Π. 32 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ – ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Δ.Λ.Π. 39 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ – ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Το Δ.Λ.Π. 32 και το Δ.Λ.Π. 39 αναφέρονται στις λογιστικές πολιτικές αναγνώρισης, αποτίμησης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Άρχισαν να εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 2005.

Το Δ.Λ.Π. 39 καθορίζει τις λογιστικές πολιτικές που πρέπει να ακολουθούνται για την αναγνώριση και αποτίμηση των χρηματοοικονομικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, ενώ το Δ.Λ.Π. 32 αποτελεί τον οδηγό για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

3.22.1. Δ.Λ.Π. 32

Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι :

- η διάκριση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με ίδια κεφάλαια όταν σχετίζονται,
- ο συμψηφισμός χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων,
- η κατάταξη χρηματοοικονομικών μέσων και
- η κατάταξη τόκων, μερισμάτων, αποτελεσμάτων.

Το Δ.Λ.Π. 32 εφαρμόζεται σε όλες τις οικονομικές οντότητες και σε όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα. Δεν εφαρμόζεται όμως στις παρακάτω περιπτώσεις :

- για τα δικαιώματα σε θυγατρικές επιχειρήσεις,
- για τα δικαιώματα σε συγγενείς επιχειρήσεις,
- για τα δικαιώματα σε Κοινοπραξίες,
- σε συμβάσεις για παροχές σε εργαζομένους και
- για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια.

Το Δ.Λ.Π. 32 προέκυψε από τη διαρκή αύξηση του αριθμού και του είδους των διαφόρων χρηματοοικονομικών μέσων που βρίσκονται υπό διαπραγμάτευση στις διεθνείς χρηματαγορές και την ανάγκη παροχής ανάλογης πληροφόρησης προς τους διάφορους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Το πρότυπο αυτό ασχολείται με τις γνωστοποιήσεις και στον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών που πρέπει να παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις αναφορικά με τα διάφορα χρηματοοικονομικά μέσα, όπως είναι τα ομόλογα, τα παράγωγα κλπ. Αυτά τα μέσα χωρίζονται σε δύο κατηγορίες : σε αυτά που έχουν αναγνωριστεί και εμφανίζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης και σε αυτά που δεν έχουν αναγνωριστεί λογιστικά και δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης.

Τα στοιχεία του ενεργητικού, είτε ενσώματα είτε ασώματα, δεν αποτελούν χρηματοοικονομικά στοιχεία, για το λόγο ότι δεν παρέχουν στην επιχείρηση άμεσο δικαίωμα είσπραξης μετρητών, αλλά της παρέχουν τη δυνατότητα απόκτησης μετρητών. Το ίδιο ισχύει και για άλλα περιουσιακά στοιχεία, όπως οι προπληρωμές εξόδων, μέσα από τις οποίες μια επιχείρηση μπορεί να αναμένει ή να έχει μελλοντικά έσοδα, αλλά δεν της παρέχουν το δικαίωμα είσπραξης μετρητών. Χρηματοοικονομικά μέσα, λοιπόν, αποτελούν όλες οι συμβατικές και μη

υποχρεώσεις και δικαιώματα, που συνδέονται ή αφορούν μεταβίβαση μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών μέσων, τα οποία παρέχουν το άμεσο δικαίωμαείσπραξης ή πληρωμής μετρητών. Τα χρηματοοικονομικά μέσα συνίστανται σε οποιαδήποτε σύμβαση, η οποία δημιουργεί χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού και παθητικού σε μια επιχείρηση ή παρέχει δικαίωμα συμμετοχής στην καθαρή θέση μιας άλλης επιχείρησης. Ως «μέσο συμμετοχής στην καθαρή θέση» θεωρείται οποιαδήποτε σύμβαση αποδεικνύει την ύπαρξη συμφέροντος στην υπολειμματική αξία των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της. Συμβάσεις συναλλαγών με αγαθά, στις οποίες το κάθε μέρος έχει το δικαίωμα εξόφλησης με μετρητά ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικά μέσα, με εξαίρεση όταν συνεχίζουν να υφίστανται τυχόν αξιώσεις της επιχείρησης, οι οποίες προκύπτουν από την εν λόγω σύμβαση και αφορούν οποιαδήποτε συναλλαγή αφορά σε εμπορεύματα, όταν οι αξιώσεις αυτές έχουν καθοριστεί από την σύναψη της σύμβασης και όταν αναμένεται να εκπληρωθούν με την παράδοση των αγαθών.

Ως χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού θεωρούνται τα μετρητά, τα συμβατικά δικαιώματα είσπραξης ή οποιουδήποτε άλλου χρηματοοικονομικού μέσου άλλης επιχείρησης, οποιοδήποτε συμβατικό δικαίωμα ανταλλαγής χρηματοοικονομικών μέσων με άλλη επιχείρηση και οι τίτλοι συμμετοχής στα ίδια κεφάλαια μιας επιχείρησης. Αντίθετα, εάν μια επιχείρηση αποκτήσει οποιοδήποτε δικαίωμα αγοράς των ιδίων μετοχών, αυτό δεν αποτελεί χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού. Χρηματοοικονομικά στοιχεία παθητικού θεωρούνται η απόδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου του ενεργητικού προς άλλη επιχείρηση ή η ανταλλαγή οποιωνδήποτε χρηματοοικονομικών μέσων με άλλη επιχείρηση.

Τα χρηματοοικονομικά μέσα διακρίνονται σε πρωτεύοντα και παράγωγα. Τα πρωτεύοντα περιλαμβάνουν μέσα όπως είναι οι χρεώστες, οι πιστωτές και οι συμμετοχικοί τίτλοι, ενώ τα παράγωγα περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικά δικαιώματα, προθεσμιακά συμβόλαια, προαγορές ή προπωλήσεις ή δικαιώματα ανταλλαγής κεφαλαίου σε ξένο νόμισμα.

Ο εκδότης χρηματοοικονομικών μέσων θα πρέπει να τα ταξινομεί είτε ως υποχρεώσεις είτε ως συμμετοχικούς τίτλους ή ως ίδια δικαιώματα, ανάλογα με τους όρους της αρχικής σύμβασης και το διαχωρισμό μεταξύ χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και τίτλου συμμετοχής. Το βασικό κριτήριο διαχωρισμού μεταξύ χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και τίτλου

συμμετοχής στην καθαρή θέση μιας επιχείρησης, είναι η ύπαρξη συμβατικής υποχρέωσης μεταβίβασης μετρητών ή άλλων χρηματοπιστωτικών μέσων από το ένα μέρος της σύμβασης προς το άλλο.

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού μιας επιχείρησης θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Η αντιστάθμιση των δύο επιτρέπεται μόνο όταν υφίσταται εκτελεστό νομικό δικαίωμα συμψηφισμού των αναγνωρισμένων ποσών και όταν έχει γίνει προγραμματισμός εξόφλησης με συμψηφισμό και εξόφληση του υπολοίπου ή με ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και παράλληλη εξόφληση της υφιστάμενης υποχρέωσης. Οι γενικοί διακανονισμοί συμψηφισμού, συνήθως εφαρμόζονται από χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς, στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δημιουργούνται πολλαπλές συμβάσεις για διαφορετικά χρηματοοικονομικά μέσα με ένα συγκεκριμένο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, έτσι ώστε αν το πρόσωπο αυτό αθετήσει τις υποχρεώσεις του ως προς ένα από τα μέσα αυτά, ο οργανισμός έχει το δικαίωμα συμψηφισμού και των υπολοίπων χρηματοοικονομικών μέσων, με την προϋπόθεση ότι ισχύουν και οι δύο όροι που αναφέρθηκαν αμέσως παραπάνω.

Οι αξιώσεις, όσον αφορά την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων, στοχεύουν στη διευκόλυνση της αξιολόγησης της έκτασης των κινδύνων, οι οποίοι μπορεί να προέρχονται από τον κίνδυνο τιμών, που είναι πιθανό να οφείλεται σε διακυμάνσεις ισοτιμιών συναλλάγματος, επιτοκίων αγοράς και μεταβολές στις τιμές που ισχύουν στην αγορά. Άλλοι κίνδυνοι είναι, ο κίνδυνος απώλειας εισπράξεων λόγω πιστωτικής πολιτικής, κίνδυνος έλλειψης ρευστότητας για κάλυψη τρεχουσών απαιτήσεων και ο κίνδυνος ταμειακών ροών από μείωση μελλοντικών εισροών μετρητών.

Για κάθε μια από τις ομάδες χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού, παθητικού και τίτλων συμμετοχής, πρέπει να παρέχονται πληροφορίες σχετικές με το μέγεθος και τη φύση των χρηματοοικονομικών μέσων και τις λογιστικές αρχές και τα κριτήρια που εφαρμόστηκαν για την αναγνώριση και αποτίμηση τους. Η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να περιγράφει στις σημειώσεις επί των οικονομικών της καταστάσεων τους στόχους και την πολιτική που εφαρμόζει για τη διαχείριση των διαφόρων χρηματοοικονομικών κινδύνων. Αυτό πρέπει να περιλαμβάνει και περιγραφή της πολιτικής την οποία ακολουθεί για αντισταθμιστικά μέτρα κινδύνων, όπου αυτά εφαρμόζονται.

Εάν μια επιχείρηση έχει εκδώσει ή κατέχει χρηματοοικονομικά μέσα με σημαντικό επίπεδο κινδύνου, για τα οποία μάλιστα έχει δημιουργήσει αντισταθμιστικά μέτρα ασφαλείας, τότε θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες σχετικές με το ποσό επί του οποίου θα βασιστεί η μελλοντική πληρωμή, με την ημερομηνία λήξεως, την ύπαρξη δικαιώματος εξόφλησης πριν την ημερομηνία λήξεως, την ύπαρξη δικαιώματος αντικατάστασής του με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, καθώς και τη μονάδα ισοτιμίας που θα εφαρμοστεί. Ακόμη θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες για τις περιοδικές εισπράξεις ή πληρωμές με βάση τους όρους του χρηματοοικονομικού μέσου, για το ποσοστό ή ποσό τόκων ή μερισμάτων ή άλλων περιοδικών αποδόσεων που θα προκύψουν κατά τη χρονική διάρκεια που θα ισχύει το εν λόγω μέσο, για την ύπαρξη εγγύησης αντισταθμιστικών μέτρων και να γίνεται αναφορά στο νόμισμα στο οποίο έχουν εκδοθεί τα χρηματοοικονομικά μέσα, αν αυτό είναι διαφορετικό από το νόμισμα αναφοράς.

3.22.2. Δ.Λ.Π. 39

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση και την αποτίμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Οι απαιτήσεις παρουσίασης πληροφοριών σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα αναφέρονται στο Δ.Λ.Π. 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης πληροφοριών σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα αναφέρονται στο Δ.Λ.Π. 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις (www.taxheaven.gr , [06/12/2012]).

Το Δ.Λ.Π. 39 εφαρμόζεται :

- σε όλες τις επιχειρήσεις και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός συγκεκριμένων εξαιρέσεων,
- σε δανειακές δεσμεύσεις που είναι υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων,

- για δανειακές δεσμεύσεις που δεν συμψηφίζονται με μετρητά ή χρηματοοικονομικά μέσα, γιατί αποτελούν παράγωγα,
- στα συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών μέσων, σαν να ήταν αυτά χρηματοοικονομικά μέσα και
- για δεσμεύσεις παροχής δανείων με επιτόκια χαμηλότερα της αγοράς.

Δεν εφαρμόζεται στο Δ.Λ.Π. 39 :

- για δικαιώματα και υποχρεώσεις που σχετίζονται με τις παροχές στους εργαζομένους,
- για τις αντιπαροχές, από τον αποκτώντα, στις συνενώσεις επιχειρήσεων,
- για θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες,
- για απαιτήσεις και υποχρεώσεις για μισθώματα,
- στα ασφάλιστρα,
- για δανειακές δεσμεύσεις, εκτός από τη διαγραφή τους και
- στα συμβόλαια αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων.

Το Δ.Λ.Π. 39 καθορίζει τις αρχές επί των οποίων πρέπει να στηρίζεται η αναγνώριση και αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων, καθώς και τις πληροφορίες και γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις για τα μέσα αυτά.

Ο γενικός κανόνας του προτύπου καθορίζει ότι όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα πρέπει να αποτιμώνται κατά την αρχική τους αναγνώριση στην τιμή κόστους που θεωρείται ως η δίκαιη αξία του τιμήματος που δόθηκε ή παρελήφθη κατά την συναλλαγή. Στην περίπτωση κατά την οποία η δίκαιη αξία στηρίζεται στις τιμές της αγοράς, οι οποίες δεν είναι δυνατό να καθοριστούν με αξιοπιστία και ακρίβεια τότε ως δίκαιη αξία του τιμήματος υπολογίζεται το συνολικό ποσό των αναμενόμενων μελλοντικών εισπράξεων ή πληρωμών, προεξοφλημένων με τα αντίστοιχα επιτόκια που βρίσκονται σε ισχύ στην αγορά, με την προϋπόθεση ότι το αποτέλεσμα θα ήταν σημαντικά διαφορετικό εάν εφαρμοζόταν συντελεστές που χρησιμοποιούνται σε παρόμοιες περιπτώσεις. Εξαιρέση στις γενικές οδηγίες αποτίμησης του προτύπου και τα οποία θα πρέπει να αποτιμώνται στην τιμή κτήσεως τους, τελούν τα δάνεια και απαιτήσεις που έχουν δημιουργηθεί από την επιχείρηση και δεν διατηρούνται για λόγους εμπορίας, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία

ενεργητικού για τα οποία δεν προσδιορίζεται οποιαδήποτε αξία στην αγορά, οι επενδύσεις που δεν έχουν ημερομηνία λήξεως καθώς και οι δύσεις που διατηρούνται μέχρι τη λήξη τους, οι οποίες θα πρέπει να τιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος τους.

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού διακρίνονται σε τέσσερις βασικές κατηγορίες. Ως βάση της διάκρισης αυτής καθορίζεται ο τρόπος ταξινόμησης για σκοπούς παρουσίασης των μέσων αυτών στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης καθώς και ο λογιστικός χειρισμός ου κέρδους ή της ζημίας που θα προκύψει μέσα από την αποτίμηση ή υλοποίηση τους. Οι κατηγορίες αυτές είναι:

1. «Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού που διατηρούνται για εμπορικούς λόγους». Ο όρος αναφέρεται στα στοιχεία είναι που έχουν αγοραστεί ή δημιουργηθεί με απώτερο στόχο το εμπορικό κέρδος που πιθανό να προκύψει μέσα από βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις τιμών ή του μεικτού περιθωρίου κέρδους. Θεωρείται δεδομένο ότι μια επιχείρηση κατέχει τα στοιχεία αυτά για εμπορικούς λόγους, εκτός και αν έχει καθοριστεί ότι πρόκειται για αντισταθμιστικούς λόγους.
2. «Επενδύσεις που διατηρούνται μέχρι τη λήξη τους», αποτελούν στοιχεία ενεργητικού με ημερομηνία λήξεως, τα οποία η επιχείρηση δεν προτίθεται να πουλήσει, αλλά να τα διατηρήσει μέχρι την ημερομηνία λήξης τους. Μια επιχείρηση δεν θεωρείται διατεθειμένη να διατηρήσει συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά μέσα μέχρι τη λήξη τους, εάν πρόκειται να τα ρευστοποιήσει μελλοντικά χωρίς όμως να έχει καθορίσει την χρονική περίοδο, αν η επιχείρηση είναι έτοιμη και διατεθειμένη να τα ρευστοποιήσει για κάλυψη αναγκών ρευστότητας ή λόγω αλλαγής των επιτοκίων, του δείκτη αποδοτικότητα και των ισοτιμιών συναλλάγματος και όταν ο εκδότης έχει το δικαίωμα εξόφλησης των στοιχείων αυτών σε σημαντικά χαμηλότερη αξία από την αποσβεσμένη αξία τους. Επιπλέον, μια επιχείρηση θεωρείται ότι δεν είναι σε θέση να τα διατηρήσει μέχρι τη λήξη τους, εάν δεν διαθέτει τα αναγκαία χρηματοοικονομικά μέσα για την διατήρησή τους ή έχουν προκύψει διάφοροι περιορισμοί, νομικοί ή φορολογικοί, που δεν ευνοούν την διατήρησή τους μέχρι την ημερομηνία λήξης.

3. «Δάνεια και εισπρακτέα ποσά που δημιουργήθηκαν μέσα από τις λειτουργίες της επιχείρησης», αποτελούν στοιχεία ενεργητικού που δημιουργήθηκαν με την παροχή, μέσα από τους χρηματοοικονομικούς πόρους της επιχείρησης, απ' ευθείας σε τρίτους, μετρητών, αγαθών ή υπηρεσιών και τα οποία δημιούργησαν οφειλέτες της επιχείρησης. Επίσης, στην προκειμένη περίπτωση, οι απαιτήσεις που έχουν δημιουργηθεί δεν διατηρούνται για εμπορικούς λόγους, δηλαδή προς διάθεση στο εγγύς μέλλον. Τα χρηματοοικονομικά μέσα αυτής της μορφής δεν έχουν ημερομηνία λήξης και ταξινομούνται ξεχωριστά από τα υπόλοιπα στοιχεία για σκοπούς παρουσίασης στις οικονομικές καταστάσεις. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν κυρίως χρεώστες εμπορίου, δάνεια προσωπικού κλπ. Η απόκτηση συμφερόντων σε οφειλές τρίτων, που δημιουργήθηκαν από άλλους χρηματοδότες, δεν θεωρούνται ότι προέρχονται «εσωτερικά», μέσα από τους χρηματοοικονομικούς πόρους της επιχείρησης αλλά ότι έχουν «αγοραστεί» και έτσι δεν εμπίπτουν στην κατηγορία αυτή και ταξινομούνται ως διαθέσιμα προς πώληση ή εμπορία, ή ως στοιχεία που θα διατηρηθούν μέχρι τη λήξη τους.
4. Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού διαθέσιμα προς πώληση», είναι όλα τα στοιχεία ενεργητικού που δεν ανήκουν σε οποιαδήποτε από τις παραπάνω κατηγορίες και δεν αποτελούν δάνεια ή απαιτήσεις που έχουν δημιουργηθεί εσωτερικά από την επιχείρηση. Η μέθοδος αποτίμησης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που δεν χαρακτηρίζεται ότι διατηρείται μέχρι τη λήξη του, θα πρέπει να αντικαθίσταται με αυτή της δίκαιης αξίας. Εάν οι λόγοι για τους οποίους η αποτίμηση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου βασιζόταν στη δίκαιη αξία του, δεν υφίσταται πλέον, τότε η αποτίμηση του θα πρέπει να στηρίζεται στο αναπόσβεστο κόστος όπου, σαν αναπόσβεστο κόστος, εκλαμβάνεται η αναπόσβεστη δίκαιη αξία του κατά την ημερομηνία της αλλαγής.

Για κάθε μία από τις 4 κατηγορίες χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού για τα οποία υπάρχει και παράδοση, η ημερομηνία καταχώρησης κατά την αγορά, μπορεί να είναι :

- Η ημερομηνία της αρχικής διενέργειας (συμφωνίας) της πράξης κατά την οποία η επιχείρηση δεσμεύεται να αγοράσει το στοιχείο ενεργητικού, είτε

- Η ημερομηνία διακανονισμού, δηλαδή αυτή κατά την οποία το στοιχείο ενεργητικού περνάει στην κατοχή της επιχείρησης.

Επανεκτίμηση αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού

Το Δ.Λ.Π. 39 ορίζει ότι κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, πρέπει να ελέγχεται εάν η λογιστική αξία των στοιχείων ενεργητικού είναι υψηλότερη της εύλογης αξίας τους, τότε η διαφορά λογίζεται στα αποτελέσματα για όσα φέρονται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης, και για όσα υπήρχε λογαριασμός υπερ(υπό)αξίας αποθεματικού, τότε αυτός μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Όταν υπάρξει μεταγενέστερη ανάκτηση της αξίας, τότε η ζημιά αντιστοιχίζεται δια μέσου των αποτελεσμάτων.

Επανεκτίμηση αξίας δανείων

Ομοίως με τα παραπάνω, με τη διαφορά ότι η ανάκτηση της αξίας μεταγενέστερα, αναγνωρίζεται έως το ύψος της αναπόσβεστης αξίας του δανείου κατά εκείνη τη χρονική στιγμή.

Παράγωγα Χρηματοοικονομικά Μέσα και Αντιστάθμιση Κινδύνου

Το Δ.Λ.Π. 39 ορίζει, σαν βασική αρχή, ότι τα παράγωγα προϊόντα θεωρούνται ότι έγιναν όλα για κερδοσκοπικούς σκοπούς, εκτός εάν αποδειχθεί ότι έγιναν για αντιστάθμιση κινδύνου. Όλα τα παράγωγα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους και εμφανίζονται στον ισολογισμό. Όταν τα παράγωγα γίνονται μόνο για κερδοσκοπικούς λόγους, τότε η εξ' αποτιμήσεως διαφορά στην τρέχουσα αξία τους, καταχωρείται στα αποτελέσματα.

Όταν το παράγωγο αφορά αντιστάθμιση κινδύνου, τότε ισχύουν τα εξής:

- Δεν αναγνωρίζεται πλέον η γενική αντιστάθμιση κινδύνου.

- Δεν είναι αποδεκτή η εσωτερική αντιστάθμιση κινδύνου.
- Δεν γίνεται αποδεκτή η αντιστάθμιση κινδύνου σε επίπεδα χαρτοφυλακίων που δεν μοιράζονται τον ίδιο κίνδυνο.
- Δεν γίνεται αποδεκτή η αντιστάθμιση κινδύνου επιτοκιακού κινδύνου στα στοιχεία που διακρατούνται έως την λήξη τους.
- Η αντιστάθμιση κινδύνου πρέπει να βασίζεται και να αφορά συγκεκριμένη συναλλαγή και κίνδυνο και να εφαρμόζεται με συγκεκριμένη αντίστοιχη πράξη αντιστάθμισης.
- Πρέπει να υπάρχει συγκεκριμένη και ξεκάθαρη τεκμηρίωση και συνέπεια με την πολιτική διαχείρισης κινδύνου.
- Η αντιστάθμιση κινδύνου πρέπει να είναι επαρκώς αποτελεσματική και η αποτελεσματικότητα πρέπει να αποτιμάται και να επανεκτιμάται σε συνεχή βάση. Η επαρκής αποτελεσματικότητα της αντιστάθμισης κινδύνου ισχύει μόνο όταν: η μεταβολή της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών της καλυπτόμενης συναλλαγής αντισταθμίζεται επαρκώς από την αντίστοιχη μεταβολή της εύλογης αξίας ή των ταμειακών ροών της πράξης αντιστάθμισης. Το Δ.Λ.Π. 39, αποδέχεται ένα εύρος αποτελεσματικότητας 80%-125%. Εάν υπάρξει υπέρβαση αυτών των ποσοστών, τότε η παράγωγη πράξη αντιστάθμισης ΔΕΝ θεωρείται ότι έγινε για σκοπούς αντιστάθμισης.

Ο λογιστικός χειρισμός των πράξεων αντιστάθμισης βασίζεται σε τρεις σχέσεις:

1. Αντιστάθμιση εύλογης (τρέχουσας) αξίας :

Το παράγωγο προϊόν αποτιμάται σε εύλογη αξία και απεικονίζεται στον ισολογισμό ενώ κάθε μεταβολή της αξίας του μεταφέρεται στα αποτελέσματα διότι και η αντίστοιχη μεταβολή της αξίας της καλυπτόμενης συναλλαγής μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

2. Αντιστάθμιση ταμειακών ροών :

Το παράγωγο προϊόν αποτιμάται σε εύλογη αξία και το μέρος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης που τεκμηριώνεται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση αναγνωρίζεται απευθείας στην Καθαρή Θέση μέσω της κατάστασης

μεταβολών της Καθαρής Θέσης, ενώ το αναποτελεσματικό μέρος του κέρδους ή της ζημίας του μέσου αντιστάθμισης θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

3. Αντιστάθμιση επένδυσης σε εταιρεία του εξωτερικού:

Κατά κανόνα ακολουθείται το Δ.Λ.Π. 21, όμως, το ποσοστό που εμπίπτει μέσα στο αποδεκτό εύρος αποτελεσματικότητας μεταφέρεται στην καθαρή θέση, ενώ κάθε υπέρβαση αυτού μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

3.23. Δ.Λ.Π. 33 : ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ

Το Δ.Λ.Π. 33 αναφέρεται στα κέρδη κατά μετοχή. Εκδόθηκε το 1997 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 2005.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 33 είναι να θεσπίσει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή, που θα βελτιώσουν τη σύγκριση των επιδόσεων διαφόρων επιχειρήσεων κατά την ίδια λογιστική περίοδο που καλύπτουν οι λογιστικές καταστάσεις και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας επιχείρησης.

Το Δ.Λ.Π. 33 εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. και των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, καθώς και από εκείνες που βρίσκονται στη διαδικασία έκδοσης νέων τίτλων ή δυνητικά μετατρέψιμων τίτλων που πρόκειται να αναληφθούν μετά από δημόσια εγγραφή. Επίσης, το Δ.Λ.Π. 33 διαμορφώνει τις πληροφορίες σχετικά με τα Κέρδη ανά Μετοχή μίας επιχείρησης, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 33, όπως προαναφέρθηκε, εφαρμόζεται σε όλες τις εταιρίες οι οποίες έχουν κοινές μετοχές ή τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονται στην διαδικασία έκδοσης κοινών μετοχών σε χρηματιστήρια. Τα ποσά που συνυπολογίζονται για τον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία που αναλογεί στους μετόχους κοινών μετοχών, μετά την αφαίρεση μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών.

Οι επιχειρήσεις πρέπει να παρουσιάζουν τόσο τα βασικά κέρδη ανά μετοχή όσο και τα μειωμένα, κέρδη ανά μετοχή. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται διαιρώντας τα κέρδη ή τις ζημίες της χρήσεως που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών με τον μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά την διάρκεια της χρήσεως. Τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη την επήρεια, που θα είχε η εξάσκηση συμβολαίων ή δικαιωμάτων έκδοσης κοινών μετοχών ή μετατροπής σε κοινές μετοχές ή στην έκδοση κοινών μετοχών, τα οποία μοιράζονται στα κέρδη της εταιρίας. Η επιχείρηση θα πρέπει να παρουσιάζει τα βασικά και τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή στην κατάσταση των αποτελεσμάτων για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών, που έχει διαφορετικό δικαίωμα στην διανομή των καθαρών κερδών της χρήσεως.

Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τον αριθμητή και παρανομαστή του υπολογισμού τόσο των κοινών κερδών ανά μετοχή, όσο και των μειωμένων κερδών ανά μετοχή.

3.24.Δ.Λ.Π. 34 : ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ

Το Δ.Λ.Π. 34 αναφέρεται στην ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις περιόδους από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 1999.

Το Δ.Λ.Π. 34 καθορίζει τις αρχές και τους κανόνες που πρέπει να εφαρμόζονται για την αποτίμηση, την παρουσίαση και την σύνταξη των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. Το Δ.Λ.Π. 34 καθορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο των καταστάσεων αυτών, αλλά δεν καθορίζει ποιες επιχειρήσεις, πόσο συχνά ή πόσο σύντομα από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου, θα πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις. Η υποχρέωση αυτή, καθορίζεται από την εκάστοτε ισχύουσα νομοθεσία της χώρας στην οποία δραστηριοποιείται η κάθε επιχείρηση. Επίσης, το Δ.Λ.Π. 34 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις αναφορικά με τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες και θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που τις συνοδεύουν.

Ακόμα, το Δ.Λ.Π. 34 ορίζει ως Ενδιάμεση Περίοδο, μια περίοδο οικονομικής εκθέσεως μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος. Επιπλέον, ορίζει ως Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση, μία οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (Δ.Λ.Π. 1), είτε μία σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων για μία ενδιάμεση περίοδο (όπως ορίζεται σε αυτό το Πρότυπο). Ελάχιστα συνθετικά στοιχεία μιας ενδιάμεσης οικονομικής εκθέσεως, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 34 είναι:

- i. Συνοπτικός Ισολογισμός
- ii. Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- iii. Συνοπτική Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων
- iv. Συνοπτική Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- v. Επιλεγμένες Επεξηγηματικές Σημειώσεις

Αν μια επιχείρηση, σε μια ενδιάμεση περίοδο, δημοσιεύει μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων, κάτι που δεν απαγορεύει το πρότυπο αυτό, τότε πρέπει να ανταποκρίνεται με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 1. Οι επεξηγηματικές σημειώσεις των συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων πρέπει κατ' ελάχιστον να περιέχουν δήλωση ότι οι λογιστικές αρχές που ακολουθήθηκαν, δεν έχουν μεταβληθεί, καθώς επίσης και αναφορά σε σημαντικά γεγονότα που επηρέασαν ή πρόκειται να επηρεάσουν την οικονομική θέση της εταιρείας. Στην περίπτωση μεταβολών των λογιστικών αρχών και μεθόδων, θα πρέπει να επαναδιατυπώνονται οι αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου, όπως καθορίζει το Δ.Λ.Π. 8.

Τέλος, η παρουσίαση των στοιχείων των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να γίνεται πάντα συγκριτικά με τα κονδύλια της προηγούμενης αντίστοιχης περιόδου.

3.25. Δ.Λ.Π. 36 : ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Το Δ.Λ.Π. 36 αναφέρεται στην απομείωση της αξίας περιουσιακών στοιχείων και εκδόθηκε το 1998. Αρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις περιόδους από την ή μετά την 31 Μαρτίου το 2004.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 36 είναι οι διαδικασίες ελέγχου, ώστε τα περιουσιακά στοιχεία να μην εμφανίζονται λογιστικά πάνω από το ανακτήσιμο ποσό τους και πως λογίζονται και πώς αντιστρέφονται οι ζημίες απομείωσης.

Το Δ.Λ.Π. 36 έχει εφαρμογή κυρίως στην λογιστική αντιμετώπιση της υποτίμησης των ασώματων περιουσιακών στοιχείων, της υπεραξίας και των παγίων στοιχείων. Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να διαπιστώνει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη απομείωσης της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου. Σε περίπτωση ύπαρξης τέτοιας ένδειξης η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Για την εκτίμηση αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη για την απομείωση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου η επιχείρηση θα πρέπει να συνεκτιμά τόσο εξωτερικές όσο και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης. Σε περίπτωση που η ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από την λογιστική του αξία, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει την σχετική ζημία.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36, η ανακτήσιμη αξία ορίζεται ως η μεγαλύτερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας του απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω της χρήσης του. Αν δεν μπορεί να καθοριστεί η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης, ως ανακτήσιμη αξία ορίζεται η αξία λόγω της χρήσης του. Για την μέτρηση της αξίας της χρήσης, χρησιμοποιείται η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών, οι οποίες σχετίζονται με την χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, προεξοφλημένες με κατάλληλους συντελεστές προεξόφλησης. Οι εκτιμήσεις των μελλοντικών ταμειακών ροών θα πρέπει να υποστηρίζονται επαρκώς και να αφορούν το περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα του κατάσταση. Ο συντελεστής προεξόφλησης ο οποίος χρησιμοποιείται θα πρέπει να είναι προ φόρου επιτόκιο και να αντικατοπτρίζει τις εκτιμήσεις της αγοράς του στοιχείου αυτού. Η εκτίμηση της απομείωσης της αξίας θα πρέπει να γίνεται για κάθε στοιχείο ξεχωριστά. Η ζημία, η οποία προκύπτει από την απομείωση της αξίας, θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά, εκτός εάν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, οπότε η ζημία θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μείωση της αναπροσαρμογής.

Επίσης, βάση με το Δ.Λ.Π. 36 κάθε επιχείρηση θα πρέπει να επανεκτιμά σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού, κατά πόσο η αναγνώριση της ζημίας από απομείωση της αξίας που έγινε σε προηγούμενα χρόνια συνεχίζει να υφίσταται ή έχει μειωθεί. Η μείωση της απομείωσης της αξίας, η οποία έχει αναγνωρισθεί σε προηγούμενες χρήσεις, θα πρέπει να αναγνωρίζεται σαν έσοδο, εκτός εάν το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε αναπροσαρμοσμένη αξία, όπου η μείωση της υποτίμησης θα πρέπει να προσανξήσει την αξία αναπροσαρμογής. Θα πρέπει να σημειωθεί, όμως, ότι η μείωση της απομείωσης της αξίας, η οποία αφορά υπεραξία (goodwill) επιτρέπεται μόνο εάν η ζημία προήλθε από συγκεκριμένη έκτακτη αιτία, η οποία δεν αναμένεται να επαναληφθεί.

3.26. Δ.Λ.Π. 37 : ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Το Δ.Λ.Π. 37 αναφέρεται στις προβλέψεις, στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις. Άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιουλίου το 1999.

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 37 είναι να εξασφαλίζει ότι ορθά κριτήρια καταχώρησης και βάσεις αποτίμησης, εφαρμόζονται για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις. Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στην κατανόηση της ειδοποιού διαφοράς μεταξύ των εννοιών της πρόβλεψης και αυτής της ενδεχόμενης υποχρέωσης.

Επίσης, το Δ.Λ.Π. 37 καθορίζει τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τις προβλέψεις που αναγνωρίζει μία επιχείρηση, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Η έννοια των προβλέψεων δεν πρέπει να συγχέεται με τα γεγονότα που συμβαίνουν στο χρονικό διάστημα από την ημερομηνία κλεισίματος των οικονομικών καταστάσεων, μέχρι την

ημερομηνία έγκρισής τους από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Οι περιπτώσεις αυτές ρυθμίζονται από το ΔΛΠ 10.

Το Δ.Λ.Π. 37 ορίζει την Πρόβλεψη ως μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού, η οποία προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, τα οποία αναμένεται να προκαλέσουν εκροή πόρων.

Επιπλέον, το Δ.Λ.Π. 37 ορίζει ως Ενδεχόμενη υποχρέωση την πιθανή δέσμευση, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και θα πραγματοποιηθεί αν συμβούν αβέβαια μελλοντικά γεγονότα. Ως Ενδεχόμενη υποχρέωση ορίζεται και μία παρούσα δέσμευση που δεν καταχωρείται είτε επειδή δεν είναι πιθανόν ότι θα προκαλέσει οικονομική εκροή, είτε επειδή το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

Μια πρόβλεψη καταχωρείται όταν:

- Μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη) ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος.
- Είναι πιθανόν ότι θα προκύψει εκροή πόρων.
- Μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης.

Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη πρέπει να είναι η ορθή εκτίμηση της δαπάνης, που απαιτείται για να διακανονιστεί η δέσμευση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για την εκτίμηση του ποσού της πρόβλεψης, όχι όμως και τα κέρδη από αναμενόμενη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων.

Ακόμα, ως πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται η παρούσα δέσμευση από μία επαχθή σύμβαση. Επιπρόσθετα, επισημαίνεται από το Δ.Λ.Π. 37 ότι οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού και η χρήση των προβλέψεων πρέπει να γίνεται μόνο για δαπάνες που τις αφορούν.

Επίσης, επιτρέπεται η αποτίμηση (προεξόφληση) της πρόβλεψης σε παρούσα αξία όταν το ποσό είναι πολύ σημαντικό και εξαρτάται από τον παράγοντα χρόνο. Ενώ, σε ότι αφορά ενδεχόμενες απαιτήσεις το Δ.Λ.Π. 37 ορίζει ότι δεν πρέπει να γίνεται καμία καταχώριση.

Τέλος, η επιχείρηση, πρέπει να γνωστοποιεί έναν πίνακα με την κίνηση των προβλέψεων, ο οποίος θα περιλαμβάνει τις λογιστικές αξίες κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης, καθώς επίσης και στοιχεία για τις πρόσθετες προβλέψεις που διενεργήθηκαν ή αντίστοιχα μειώσεις αυτών.

3.27. Δ.Λ.Π. 38 : ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 αναφέρεται στα άυλα περιουσιακά στοιχεία κάθε επιχείρησης. Άρχισε να εφαρμόζεται για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιουλίου το 1999.

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος ένα άλλο Πρότυπο. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς επιμετράτε η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (www.taxheaven.gr , [06/12/2012]).

Το Δ.Λ.Π. 38 εφαρμόζεται στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από:

- άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου Προτύπου,
- χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 32
Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση,
- αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση (βλ. Δ.Π.Χ.Α. 6 Εξερεύνηση και αξιολόγηση μεταλλευτικών πόρων) και
- δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων. (www.taxheaven.gr , [06/12/2012]).

Ο ορισμός ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου απαιτεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο να είναι αναγνωρίσιμο ώστε να μη συγχέεται με την υπεραξία. Η υπεραξία που αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων αντιπροσωπεύει μια καταβολή του αποκτώντος εν όψει μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από περιουσιακά στοιχεία που δεν δύνανται να προσδιοριστούν μεμονωμένα και να αναγνωριστούν ιδιαίτερος. Οι μελλοντικές οικονομικές ωφέλειες μπορεί να προέλθουν από σύμπραξη μεταξύ των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν ή από περιουσιακά στοιχεία τα οποία, κατ' ιδίαν, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις οικονομικές καταστάσεις, αλλά για τα οποία ο αποκτών είναι προετοιμασμένος να προχωρήσει σε μια πληρωμή κατά τη συνένωση επιχειρήσεων (www.taxheaven.gr , [06/12/2012]).

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία στην πλειοψηφία τους πρέπει να εξοδοποιούνται στην χρήση στην οποία δημιουργούνται. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία κεφαλαιοποιούνται μόνο όταν διασφαλίζεται και μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς ότι από αυτά θα υπάρξει ένα μελλοντικό οικονομικό για την επιχείρηση όφελος και όταν το κόστος του άυλου στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί με απόλυτη ακρίβεια. Η απόσβεση θα πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου στοιχείου. Εάν δεν μπορεί να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου τότε αυτό υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας του σε τακτά χρονικά διαστήματα. Όσον αφορά τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του παγίου περιουσιακού στοιχείου που αφορούν, και δεν αποτελούν ξεχωριστό άυλο στοιχείο.

3.28. Δ.Λ.Π. 40 : ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΑ ΑΚΙΝΗΤΑ

Το Δ.Λ.Π. 40 αναφέρεται στα επενδυτικά ακίνητα και άρχισε να εφαρμόζεται για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 2005.

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται και εφαρμόζεται κατά

την αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα. Δεν εφαρμόζεται σε βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα και σε μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Επένδυση σε ακίνητα είναι ακίνητα (γήπεδα ή κτήρια ή μέρη κτηρίων ή και τα δύο) που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για να κερδίζονται μισθώματα ή για κεφαλαιακούς σκοπούς ή και για τα δύο.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα είναι ακίνητα που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

Επενδύσεις σε ακίνητα θεωρούνται τα παρακάτω :

1. Τα γήπεδα και τα οικόπεδα που κατέχονται για μακρόχρονη κεφαλαιακή ενίσχυση και όχι για βραχύχρονη μεταπώληση που είναι συνηθισμένη πορεία στις εργασίες της επιχείρησης.
2. Το κτίριο που είναι ιδιοκτησίας της επιχείρησης ή που κατέχεται από την επιχείρηση όταν καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της με βάση μία χρηματοδοτική μίσθωση και το οποίο κτίριο το έχει εκμισθώσει η επιχείρηση με βάση μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις, είναι επένδυση.
3. Το κτίριο που είναι κενό, αλλά κατέχεται όμως από την επιχείρηση για να μισθώσει με βάση μία ή περισσότερες λειτουργικές μισθώσεις, είναι επένδυση (Καραγιάννης, 2007).

Δεν θεωρούνται επενδύσεις σε ακίνητα τα παρακάτω :

1. Τα ακίνητα που κατέχονται για πώληση κατά τη συνηθισμένη πορεία των εργασιών της επιχείρησης ή που βρίσκονται στη διαδικασία κατασκευής ή αξιοποίησης με σκοπό την πώληση.
2. Τα ακίνητα που κατασκευάζονται ή που αξιοποιούνται για λογαριασμό τρίτων.

3. Τα ακίνητα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση ή που κατέχονται για μελλοντική χρήση ή που χρησιμοποιούνται από τους μισθωτούς της επιχείρησης (είτε αυτοί πληρώνουν ενοίκιο, είτε όχι) και τα οποία ακίνητα χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση με αναμονή την πώληση.
4. Τα ακίνητα που βρίσκονται στο στάδιο κατασκευής ή της αξιοποίησης με σκοπό να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά ως επένδυση σε ακίνητα (Καραγιάννης, 2007).

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 40, η αρχική αποτίμηση της επένδυσης πρέπει να γίνεται στο κόστος της, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και τα έξοδα της συναλλαγής, ενώ μεταγενέστερες δαπάνες που αφορούν την επένδυση σε ακίνητα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία του ακινήτου, αν οι δαπάνες αυτές, αυξάνουν την λειτουργικότητα του ακινήτου. Η μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης αποτίμηση πρέπει να γίνεται είτε με τη μέθοδο της εύλογης αξίας, είτε με τη του μέθοδο κόστους. Αν η επιχείρηση επιλέξει την πρώτη μέθοδο, θα πρέπει να αποτιμά τις επενδύσεις σε ακίνητα στην εύλογη αξία τους και τυχόν κέρδος ή ζημία να καταχωρείται στα αποτελέσματα. Το Δ.Λ.Π. 40 ορίζει την εύλογη αξία ως το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους σε μία αντικειμενική συναλλαγή. Όταν υπάρχει αντικειμενική αδυναμία της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας της επένδυσης σε ακίνητα λόγω μη διαθεσιμότητας συγκρίσιμων αγοραίων συναλλαγών ή εναλλακτικών εκτιμήσεων, τότε θα πρέπει να εφαρμόζεται η βασική μέθοδος του Δ.Λ.Π. 16. Με βάση το Δ.Λ.Π. 40, ως μέθοδος κόστους ορίζεται η ευθεία μέθοδος του Δ.Λ.Π. 16, σύμφωνα με την οποία οι επενδύσεις σε ακίνητα θα πρέπει να αποτιμούνται στο κόστος μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις.

3.29. Δ.Λ.Π. 41 : ΓΕΩΡΓΙΑ

Το Δ.Λ.Π. 41 αναφέρεται στην γεωργία. Το Δ.Λ.Π. 41 εγκρίθηκε το 2000 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, που κάλυπταν τις χρήσεις οι οποίες άρχιζαν από την ή μετά την 1 Ιανουαρίου το 2003.

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 41 είναι να προδιαγράψει τη λογιστικά αντιμετώπιση, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν τη γεωργική δραστηριότητα.

Το Δ.Λ.Π. 41 εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα παρακάτω, όταν αφορούν την γεωργική δραστηριότητα :

- βιολογικά περιουσιακά στοιχεία κατά τη διάρκεια της περιόδου ανάπτυξης, μεταμόρφωσης, παραγωγής και γέννησης,
- γεωργική παραγωγή κατά το χρόνο συγκομιδής και
- κρατικές επιχορηγήσεις.

Δεν εφαρμόζεται σε :

- έδαφος που σχετίζεται με γεωργική δραστηριότητα (βλ. Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματα πάγια και Δ.Λ.Π. 40 Επενδύσεις σε ακίνητα),
- άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με την γεωργική δραστηριότητα (βλ. Δ.Λ.Π. 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία) και
- γεωργικά προϊόντα μετά την συγκομιδή τους (π.χ. για τη συσκευασίας τους, για την μετέπειτα επεξεργασίας τους κλπ.), (βλ. Δ.Λ.Π. 2 Αποθέματα).

Βασικοί ορισμοί του Δ.Λ.Π. 41 :

Γεωργική δραστηριότητα είναι η διοίκηση και διαχείριση από μία επιχείρηση, του βιολογικού μετασχηματισμού ζωντανών ζώων ή φυτών για πώληση σε γεωργική παραγωγή.

Γεωργικά παραγωγή είναι το προϊόν που έχει συλλεχθεί από τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

Βιολογικό περιουσιακό στοιχείο είναι τα ζωντανά ζώα για εκμετάλλευση ή φυτά ή δέντρα.

Βιολογικός μετασχηματισμός είναι οι διαδικασίες ανάπτυξης, μεταμόρφωσης, παραγωγής και γέννησης που δημιουργούν ποιοτικές ή ποσοτικές μεταβολές σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Συγκομιδή είναι η απόσπαση της παραγωγής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή η λήξη της διαδικασίας ζωής ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 41, τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις σε εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα έξοδα για την πώλησή τους, όταν η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Η γεωργική παραγωγή θα πρέπει επίσης να απεικονίζεται στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα έξοδα πώλησης, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο Δ.Λ.Π. 2 Αποθέματα. Κάθε κέρδος ή ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των παραπάνω θα πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα της περιόδου που η διαφορά αυτή προέκυψε. Και οι κρατικές επιχορηγήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έσοδο μόνο εάν αυτές θεωρούνται ως εισπρακτέες ή έχουν πληρωθεί οι όροι για την χορήγησή τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Έχοντας αναφερθεί και αναλύσει στο προηγούμενο κεφάλαιο τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που βρίσκονται σε ισχύ, στην ενότητα αυτή θα αναλύσουμε τις διαφορές που παρουσιάζουν με κάθε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο από αυτά που ορίζει η ελληνική νομοθεσία. Όπως έχει αναφερθεί, τα πρότυπα IASB καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα συναλλαγών. Αρκετές διατάξεις των προτύπων δεν διαφοροποιούνται σε μεγάλο βαθμό με τις αντίστοιχες των Ε.Λ.Π., παρόλα αυτά υπάρχουν πολλές ρυθμίσεις των Δ.Λ.Π. που διαφοροποιούνται σημαντικά, κυρίως λόγω του ότι πολλές συναλλαγές με τις οποίες ασχολούνται δεν είναι συνηθισμένες στην πράξη για μεγάλο αριθμό ελληνικών επιχειρήσεων. Για τον λόγο αυτό θα δοθεί έμφαση στα Δ.Λ.Π. που αποκλίνουν πολύ από τα αντίστοιχα Ε.Λ.Π..

Σημειώνεται πως τα Ε.Λ.Π. δεν είναι ένα ενιαίο κείμενο όπως τα Δ.Λ.Π. και δεν είναι δυνατόν να εντοπιστούν όλες οι διαφορές τους. Θα παρουσιαστούν παρακάτω οι κυριότερες διαφορές των Δ.Λ.Π. και των Ε.Λ.Π.

4.2. Δ.Λ.Π. 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Η πιο σημαντική διαφορά ανάμεσα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, σχετίζεται με το Δ.Λ.Π. 1 και είναι διαφορά αρχών. Ότι αφορά την Αρχή του Ιστορικού Κόστους στα Δ.Λ.Π. συνεχίζει να ισχύει, αλλά υποβαθμίζεται, ενώ για την Αρχή της Συντηρητικότητας δε γίνεται καμία αναφορά. Αντίθετα θα λέγαμε ότι εφαρμόζεται η αρχή της «εύλογης αξίας». Η εύλογη αξία δεν υπάρχει σαν αρχή με αυτόν τον τίτλο στο Δ.Λ.Π. 1 ή αλλού, σαν πρακτική όμως εμφανίζεται σε όλα τα πρότυπα, αφού σε ένα σημαντικό αριθμό στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού, γίνονται αποτιμήσεις σε εύλογες αξίες. Η εφαρμογή της αρχής της «εύλογης αξίας» των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την εμφάνιση των Οικονομικών Καταστάσεων που δεν εμφανίζουν την πραγματικότητα, σύμφωνα με ελεγκτές και λογιστές. Ο λόγος που καθοδήγησε τα Δ.Λ.Π. να συγκεντρωθούν σε πολλές περιπτώσεις στις εύλογες αξίες και όχι στο ιστορικό κόστος είναι ότι η εικόνα της επιχείρησης πρέπει να εμφανίζεται όσο γίνεται πιο κοντά στην πραγματικότητα. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 1 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Εκδίδεται Κατάσταση μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων	✓ Δεν εκδίδονταν κατάσταση
✓ Εκδίδεται Κατάσταση Ταμειακών Ροών	✓ Δεν εκδίδονταν κατάσταση
✓ Χρηματοοικονομική Επισκόπηση της χρήσης ,σε ξεχωριστή έκθεση	✓ Υποχρεωτική σύνταξη της έκθεσης διαχείρισης με περιεχόμενο την χρηματοοικονομική επισκόπηση
✓ Εκδίδονται αναφορές για περιβαλλοντικά και άλλα θέματα	✓ Με απαραίτητη τεκμηρίωση μόνο
✓ Ενθάρρυνση στις οικονομικές καταστάσεις για στρογγυλοποίηση στο νόμισμα	✓ Μη στρογγυλοποίηση στο νόμισμα και εμφάνιση σε ακέραιες μονάδες
✓ Παρέχεται δυνατότητα απόκλισης από πλήρες έτος	✓ Υποχρεωτική συμπλήρωση από πλήρες έτος
✓ Συγκριτική πληροφόρηση και στις σημειώσεις για τα σημαντικά θέματα	✓ Δεν γίνεται αναδρομικά επαναδιατύπωση προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων
✓ Συγκριτική πληροφόρηση για τις διορθώσεις των λαθών	✓ Διόρθωση λαθών μέσω των αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων
✓ Στο ίδιο έντυπο όλες οι πληροφορίες	✓ Σε ξεχωριστό έντυπο

✓ Ισολογισμός – Ευχέρειες παρουσίασης	✓ Συγκεκριμένα πρότυπα-προσδιορισμένη εμφάνιση
✓ Ισολογισμός – Λογαριασμοί (εμφάνιση ορισμένων λογαριασμών)	✓ Ισολογισμός – Λογαριασμοί (συγκεκριμένοι λογαριασμοί και δομή με νομοθετημένα πρότυπα, σε ειδικές περιπτώσεις μόνο)
✓ Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης	✓ Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (συγκεκριμένοι λογαριασμοί και δομή με νομοθετημένα πρότυπα, σε ειδικές περιπτώσεις μόνο)
✓ Απαγορεύεται η εμφάνιση έκτατων αποτελεσμάτων	✓ Εμφάνιση έκτατων αποτελεσμάτων
✓ Αποτελέσματα Χρήσης – Ευχέρειες παρουσίασης	✓ Αποτελέσματα Χρήσης -Επιλογή εμφάνισης κατά λειτουργία και όχι κατά είδος
✓ Η Διόρθωση λαθών δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα χρήσης αλλά των προηγούμενων χρήσεων τα αποτελέσματα	✓ Η διόρθωση των λαθών γίνεται μέσα στην χρήση και επιδρά στα αποτελέσματα χρήσης
✓ Σημειώσεις και λογιστικές πολιτικές που περιλαμβάνονται αναλυτικά	✓ Σημειώσεις και λογιστικές πολιτικές που περιλαμβάνονται αναλυτικά και είναι περισσότερες
✓ Σημειώσεις και εκτιμήσεις και αβεβαιότητες της διοίκησης	✓ Μη παροχή εκτιμήσεων από τη διοίκηση
✓ Σημειώσεις και επίπεδο γνωστοποιήσεων	✓ Λιγότερες γνωστοποιήσεις για τις σημειώσεις
✓ Πίνακας Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων	✓ Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων
✓ Μη υποχρεωτική Έκθεση Διοικητικού Συμβουλίου – ευχέρεια ύπαρξης του	✓ Υποχρεωτική Έκθεση Διοικητικού Συμβουλίου
✓ Μη Αναφορά της αρχής του ιστορικού κόστους	✓ Αναφορά της αρχής του ιστορικού κόστους
✓ Μη Αναφορά στην αρχή της συντηρητικότητας	✓ Αναφορά στην αρχή της συντηρητικότητας
✓ Αντιμέτωπιση με το Δ.Λ.Π.10, για τα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού	✓ Κίνδυνοι μέχρι την ημερομηνία έκδοσης των καταστάσεων
✓ Μη σύνταξη και εμφάνιση των λογαριασμών τάξεως αλλά πληροφόρηση για ανάλογα θέματα μέσω των Σημειώσεων	✓ Σύνταξη και εμφάνιση των λογαριασμών τάξεως

4.3. Δ.Λ.Π. 2 : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Οι διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στα Δ.Λ.Π. 2 και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν θεωρούνται ότι είναι διαφορές αρχής. Και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, στο αντικείμενο των αποθεμάτων, εφαρμόζουν την Αρχή της Συντηρητικότητας. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 2 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Εξαίρεση ορισμένων στοιχείων που είναι αποθέματα	✓ Μη εξαίρεση – Ενιαίος τρόπος αποτίμησης αποθεμάτων
✓ Σύγκριση Κόστους – Καθαρής Αξίας Ρευστοποίησης	✓ Σύγκριση Κόστους – Καθαρής Αξίας Ρευστοποίησης
✓ Αποτίμηση και κατά «συγγενή είδη» και κατά είδος	✓ Σύγκριση στο επίπεδο είδους πάντα
✓ Οι πρώτες ύλες δεν υποτιμούνται	✓ Οι πρώτες ύλες είναι αποθέματα και υποτιμούνται
✓ Υποτιμήσεις με πρόβλεψη και αναστροφή	✓ Δεν γίνεται υποτίμηση με πρόβλεψη και αναστροφή
✓ Κόστη δανεισμού στο κόστος αποθεμάτων	✓ Δεν υπήρχε επίδραση στο κόστος παραγωγής
✓ Διαχωρισμός κόστους από τόκους για μεγάλες πιστώσεις	✓ Κόστος θεωρούνταν το ονομαστικό τίμημα
✓ Περισσότερες μέθοδοι του κόστους	✓ Μόνο οι μέθοδοι του ΕΓΛΣ

4.4. Δ.Λ.Π. 7 : ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Η κατάσταση των ταμειακών ροών με βάση τον νόμο 2190/20, δεν αποτελούσε μέρος των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. Τα τελευταία χρόνια έχει γίνει απαραίτητη η παρουσίαση των ταμειακών ροών, για τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και για τις μη εισηγμένες επιχειρήσεις που είναι μητρικές ομίλων.

Οι ταμειακές ροές αποτελούν μια πολύ σημαντική κατάσταση, διότι είναι σημαντικό για την διοίκηση να γνωρίζει την πορεία των ταμειακών ροών, ώστε να μπορεί να διαμορφώσει

σαφή εικόνα για οποιοδήποτε πρόβλημα προκύπτει, ώστε να μπορέσει να το επιλύσει. Η έλλειψη είναι πολύ μεγάλη των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, που δεν την συμπεριέλαβαν στο περιεχόμενο της. Ο διαχωρισμός που εισάγουν τα Δ.Λ.Π. στις ταμειακές ροές είναι πολύ σημαντικός, δηλαδή είναι σε τρεις βασικές κατηγορίες οι οποίες είναι, οι ροές από επενδυτικές, χρηματοδοτικές και επιχειρηματικές δραστηριότητες.

Επίσης, με βάση το Δ.Λ.Π. 7, άλλο ένα ζήτημα είναι τα ταμειακά ισοδύναμα. Το ζήτημα σχετίζεται με τις μεταχρονολογημένες επιταγές. Οι επιταγές θεωρούνταν και θεωρούνταν ακόμα μέσο πληρωμής και όχι μέσο πίστωσης που θεωρείται παγκοσμίως και ιδιαίτερα στην Ελλάδα. Ένα αξιόγραφο που μπορεί να ρευστοποιηθεί χωρίς να υπάρξουν ζημιές, σε διάστημα τριών μηνών, θεωρείται Ταμειακό Ισοδύναμο, με βάση το Δ.Λ.Π. 7.

4.5. Δ.Λ.Π. 8 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 8 έχει μια διαφορετική προσέγγιση για την αντιμετώπιση των λαθών που αφορούν προηγούμενες χρήσεις και εντοπίζονται στην παρούσα χρήση, αλλά και για την αλλαγή ορισμένων πολιτικών που έχουν αναδρομική εφαρμογή. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 8 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Λάθη προηγούμενων περιόδων που αντιμετωπίζονταν	✓ Μη αντιμετώπιση των λαθών αφού υπήρχε έγκριση από την ΓΣ
✓ Αναδρομική εφαρμογή λογιστικής πολιτικής	✓ Επιδράσεις από αλλαγή στη μέθοδο απογραφής
✓ Αναδρομική επαναδιατύπωση καταστάσεων	✓ Μη Αναδρομική επαναδιατύπωση καταστάσεων
✓ Περιθώρια για καθορισμό πολιτικών από την εταιρία	✓ Περιθώρια για καθορισμό πολιτικών από την εταιρία, σε επιμέρους ζητήματα και όχι σημαντικά
✓ Μεγάλες διαφορές στις γνωστοποιήσεις	✓ Υποχρεωτικό περιεχόμενο στο Προσάρτημα
✓ Πολιτικές από γνωμοδοτήσεις οργάνων,	✓ Πολιτικές από γνωμοδοτήσεις οργάνων,

που θεωρούνται εκούσιες	που θεωρούνται εκούσιες αλλά σε περιορισμένο βαθμό
✓ Έσοδα και έξοδα δεν επιδρούν στο αποτέλεσμα χρήσης αλλά στην καθαρή θέση και τους λογαριασμούς του ισολογισμού	✓ Έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων που επιδρούν στο συνολικό αποτέλεσμα
✓ Αλλαγή εμφάνισης και συγκρίσιμη χρήση με αλλαγή της καθαρής θέσης και στο αποτέλεσμα	✓ Αλλαγή εμφάνισης και συγκρίσιμη χρήση

4.6. Δ.Λ.Π. 10 : ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Οι διαφορές ανάμεσα στο Δ.Λ.Π. 10 και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, δεν είναι και τόσο σημαντικές. Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και μέχρι την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 10 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Διορθωτικά και μη διορθωτικά γεγονότα	✓ Διορθωτικά και μη διορθωτικά γεγονότα που επιδρούν αρνητικά λογίζονται
✓ Μερίσματα πληρωτέα που ανακοινώνονται χωρίς εγγραφές	✓ Εγγραφή για τα μερίσματα, στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων
✓ Καταστροφές – Μη διορθωτικό γεγονός	✓ Δημιουργία προβλέψεων για εκτάκτους κινδύνους και έξοδα
✓ Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας	✓ Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας με περιορισμένες αναφορές
✓ Διακοπή δραστηριοτήτων – Μη διορθωτικό γεγονός	✓ Προβλέψεις για τις οικονομικές καταστάσεις

4.7. Δ.Λ.Π. 11 : ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 11, αναλύει το θέμα των συμβάσεων κατασκευαστικών έργων. Εφαρμόζει την μέθοδο της «Ποσοστιαίας Ολοκλήρωσης», με την οποία εκτιμάται το συνολικό κόστος και τα συνολικά κέρδη του έργου, και για την κάθε χρήση γίνεται ο λογαριασμός των εσόδων και των εξόδων. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 11 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.	Ε.Λ.Π.
✓ Περιλαμβάνουν αναλυτική προσέγγιση για τα κατασκευαστικά έργα	✓ Καμία ειδική αναφορά – Ισχύουν οι λογαριασμοί που κινούνται
✓ Μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης	✓ Ιστορικό κόστος – Έσοδα και έξοδα λογίζονται στο χρόνο που πραγματοποιούνται
✓ Ορίζει υποχρέωση για χωριστή παρακολούθηση κατά έργο	✓ Δεν ορίζει υποχρέωση για χωριστή παρακολούθηση κατά έργο
✓ Υπολογισμός Claims και κινήτρων στο συμβατικό έσοδο	✓ Λογίζοταν μόνο αν είναι οριστική η είσπραξη στο έσοδο
✓ Παρεπόμενα έσοδα έργου και αφαιρετικά από το κόστος	✓ Απαγόρευση συμψηφισμού εσόδων-εξόδων
✓ Κόστος δανεισμού στο κόστος του έργου	✓ Χρηματοοικονομικά έξοδα δεν επιδρούσαν στο κόστος των έργων
✓ Έξοδα απόκτησης στο κόστος του έργου	✓ Έξοδα απόκτησης βάρυναν τα αποτελέσματα
✓ Επίδραση με ζημία στο αποτέλεσμα, πριν αρχίσει το έργο	✓ Επίδραση στα αποτελέσματα με το ιστορικό κόστος
✓ Σημαντικές γνωστοποιήσεις	✓ Δεν είχαν ειδικής φύσης γνωστοποιήσεις

Επίσης, τα δημόσια έργα στην Ελλάδα ρυθμίζονται από ένα συγκεκριμένο και σύνθετο κανονιστικό πλαίσιο. Αυτό περιλαμβάνει εγγυητικές επιστολές για τη συμμετοχή σε διαγωνισμούς, για τις παρακρατήσεις «δεκάτων» μέχρι την οριστική παραλαβή, για τις προκαταβολές, για επιμετρήσεις, εγκρίσεις και πιστοποιήσεις, εκχωρήσεις των πιστοποιήσεων για δάνεια κλπ. Τα ζητήματα αυτά δεν αναφέρονται και δεν αντιμετωπίζονται από το Δ.Λ.Π. 11 και αποτελούν ένα βασικό τμήμα της λογιστικής παρακολούθησης των έργων για τις ελληνικές εταιρίες.

Τέλος, για φορολογικούς λόγους, όταν για λογαριασμό του δημοσίου αναλαμβάνεται έργο «Μελέτη και Κατασκευή», εκδίδεται τιμολόγιο για το σύνολο της αξίας του έργου και πληρώνεται ο φόρος πριν ξεκινήσει ακόμα το έργο. Η παρουσίαση του ποσού αυτού στα έσοδα, αντιτάσσεται στα Ε.Λ.Π.

4.8. Δ.Λ.Π. 12 : ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Στην ελληνική λογιστική πρακτική, η πιο σημαντική καινοτομία που εισάγει το Δ.Λ.Π. 12 είναι η αναβαλλόμενη φορολογία. Η αναβαλλόμενη φορολογία είναι η υποχρέωση από άποψη δουλειάς, που θα πληρώσουν οι έλληνες λογιστές και ελεγκτές, για την αποσύνδεση της φορολογικής νομοθεσίας από τις οικονομικές καταστάσεις. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 12 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Προσωρινές διαφορές φόρου – Εκκαθάριση στο μέλλον	✓ Εκκαθάριση λογιστικών διαφορών μέσα στη χρήση
✓ Ορίζεται η αναβαλλόμενη φορολογία	✓ Δεν εμφανίζονται ακόμα και αν υπάρχουν
✓ Φόρος εισοδήματος σε ενοποιημένο επίπεδο	✓ Φόρος εισοδήματος σε κάθε νομικό πρόσωπο ειδικά
✓ Συνενώσεις και αναβαλλόμενοι φόροι	✓ Δεν προβλέπονται αναβαλλόμενοι φόροι
✓ Φόροι για μετατρέψιμα ομολογιακά δάνεια χρεωστικά στην καθαρή θέση	✓ Δεν περιλαμβάνονταν στοιχείο στην καθαρή θέση, δεν εμφανιζόταν τέτοιος φόρος
✓ Λογισμός προσωρινών διαφορών με την απόκτηση	✓ Δεν γίνεται τέτοια εγγραφή
✓ Φόροι εισοδήματος στην καθαρή θέση, για αναπροσαρμογές παγίων	✓ Ο φόρος επιδρά στην καθαρή θέση και όχι στα αποτελέσματα
✓ Φόροι εισοδήματος στην καθαρή θέση, για αλλαγές πολιτικών ή διορθώσεις του Δ.Λ.Π. 8	✓ Δεν επιτρέπεται αναδιατύπωση των συγκρίσιμων οικονομικών καταστάσεων, εμφάνιση αλλαγών στα Αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων
✓ Φόροι εισοδήματος στην καθαρή θέση, από συναλλαγματικές διαφορές θυγατρικών	✓ Δεν λογίζονται φόροι εισοδήματος στην καθαρή θέση, από συναλλαγματικές διαφορές θυγατρικών
✓ Παρακράτηση φόρου εισοδήματος	✓ Παρακράτηση φόρου εισοδήματος

μερισμάτων, στην καθαρή θέση	μερισμάτων, πίνακας διανομής αποτελεσμάτων
✓ Συγχωνεύσεις, αναγνώριση ζημιάς και φόροι	✓ Δεν λογίζοταν απαίτηση φόρου ζημιάς
✓ Πληρωμή με μετοχές και φόροι	✓ Δεν υφίσταται πληρωμή με μετοχές και φόροι
✓ Ζημίες και φορολογική απαίτηση	✓ Δεν λογίζονται στα βιβλία η απαίτηση
✓ «Αχρεωστήτως καταβληθέντες» φόροι σε προηγούμενες χρήσεις επιδρούν στην ΚΘ	✓ Μειωμένος φόρος εισοδήματος τρέχουσας χρήσης
✓ Συμμετοχές και αναβαλλόμενοι φόροι στην Ελλάδα	✓ Δεν εκπίπτονται φορολογικά και μεταφέρονται στην ΚΘ
✓ Εμφάνιση φόρων στις ενοποιημένες καταστάσεις	✓ Δεν ορίζονται κάτι τέτοιο
✓ Ξεχωριστή εμφάνιση τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου στα αποτελέσματα	✓ Δεν τίθεται διάκριση και όχι αναβαλλόμενος φόρος
✓ Γνωστοποίηση συμφωνίας φόρων εισοδήματος σε ατομικό και ενοποιημένο επίπεδο	✓ Δεν προβλέπεται τέτοια γνωστοποίηση και είναι σε ατομικό επίπεδο
✓ Λογιστική απεικόνιση των «λογιστικών διαφορών»	✓ Δεν προβλέπεται λογιστική απεικόνιση των «λογιστικών διαφορών»
✓ Εμφάνιση των φόρων εισοδήματος στα αποτελέσματα	✓ Εμφάνιση των φόρων εισοδήματος στον Πίνακα Διαμονής Αποτελεσμάτων
✓ Δεν εμφανίζεται το θέμα αυτό	✓ Ενδεχόμενες υποχρεώσεις για φόρους και «διαφορές φορολογικού ελέγχου»

4.9. Δ.Λ.Π. 14 : ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 14 ασχολείται με την πληροφόρηση ανά τομέα. Η γενική λογική για την πληροφόρηση κατά τομέα είναι ότι πρέπει να κατανοήσουμε τις βασικές παραμέτρους της. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 14 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.	Ε.Λ.Π
✓ Επιχειρηματικοί τομείς και παρακολούθηση	✓ Ανάλογη υποχρέωση υπήρχε μόνο για την ανάλυση του κύκλου εργασιών
✓ Γεωγραφικοί τομείς κατά περιοχή και παρακολούθηση	✓ Ανάλογη υποχρέωση υπήρχε μόνο για την ανάλυση του κύκλου εργασιών
✓ Γεωγραφικοί τομείς κατά πελάτη και παρακολούθηση	✓ Δεν υπήρχε ανάλογη υποχρέωση
✓ Διαφορές στις γνωστοποιήσεις για τομείς	✓ Περιορισμένη πληροφόρηση και εξάντληση σε ανάλυση του κύκλου εργασιών

Τέλος, με βάση τα Ε.Λ.Π., προβλέπεται η λειτουργία αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης για τις μεγάλες επιχειρήσεις, στις οποίες κατά τεκμήριο περιλαμβάνονται όσες προβλέπεται να παρέχουν πληροφόρηση κατά τομέα με βάση το Δ.Λ.Π. 14. Η αναλυτική λογιστική όμως, παρά το ότι παρέχει αναλυτικότερες πληροφορίες για το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα κατά κέντρο κόστους, που αποτελεί μικρότερη ή ίση υποδιαίρεση από τους τομείς, δεν παρέχει πληροφορίες για τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις των κέντρων κόστους (Ντζανάτος, 2008).

4.10. Δ.Λ.Π. 16 : ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Με βάση τα Δ.Λ.Π., τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε «ενσώματες ακινητοποιήσεις», σε «άυλα στοιχεία», σε «επενδύσεις σε ακίνητα», σε «διαρκή βιολογικά στοιχεία», σε «πάγια που σχετίζονται με την έρευνα ορυκτών» και σε «πάγια που αφορούν διακοπτόμενες δραστηριότητες» ή που διατίθενται για πώληση. Επίσης, οι ενσώματες

ακινήτοποιήσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είναι αρκετά λιγότερες από ότι είναι οι ενσώματες ακινήτοποιήσεις με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 16 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

1. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΞΙΑΣ ΚΤΗΣΗΣ

Δ.Λ.Π.	Ε.Λ.Π.
✓ Εκτιμώμενα κόστη αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης	✓ Δεν επιτρέπεται τέτοια ρύθμιση
✓ Κεφαλαιοποιούνται μεγάλες επισκευές	✓ Γίνεται πρόβλεψη πρώτα που επιβαρύνει
✓ Μεγάλα ανταλλακτικά παρακολουθούνται στα πάγια	✓ Εμφανίζονται ανταλλακτικά στα αποθέματα
✓ Εμφανίζονται παρτίδες ανταλλακτικών για συγκεκριμένα μηχανήματα στα πάγια	✓ Εμφανίζονται ανταλλακτικά στα αποθέματα
✓ Καθαρά Κόστη δοκιμών που κεφαλαιοποιούνται στο κόστος εγκατάστασης και αποσβένονται με αυτήν	✓ Καθαρά Κόστη δοκιμών που κεφαλαιοποιούνται με διατάξεις και για απόσβεση μέχρι μία 5ετία
✓ Εμφανίζονται ενσώματες ακινήτοποιήσεις με Leasing	✓ Δεν εμφανίζονται ενσώματες ακινήτοποιήσεις με Leasing

Με βάση τον ΚΝ 2190, επιτρέπεται η κεφαλαιοποίηση στα «Έξοδα εγκατάστασης» εξόδων που αφορούν την απόκτησης των ενσώματων παγίων, ενώ με βάση το Δ.Λ.Π. 16, περιλαμβάνονται στην αξία του παγίου τα κόστη μεταφοράς και ενσωμάτωσης μέχρι αυτό να γίνει λειτουργικό.

Επίσης, με βάση τον ΚΝ 2190, επιτρέπεται η κεφαλαιοποίηση των τόκων κατασκευαστικής περιόδου, για δάνεια που έχουν ληφθεί για ενσώματες ακινήτοποιήσεις, στα έξοδα εγκατάστασης ενώ με βάση τα Δ.Λ.Π. κεφαλαιοποιούνται οι τόκοι των δανείων για τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις και περιλαμβάνονται στο κόστος τους, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του Δ.Λ.Π. 23 (Ντζανάτος, 2008).

2. ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΕΣ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

✓ Πάγια επιλογή μεθόδου αποτίμησης κατά κατηγορία	✓ Επιτρέπεται μόνο όταν επιβάλλεται από ειδικό νόμο
✓ Τακτικές αναπροσαρμογές	✓ Αναπροσαρμογές κάθε τέσσερα χρόνια
✓ Αποτιμήσεις κτιρίων και γηπέδων από ειδικούς	✓ Αποτιμήσεις κτιρίων και γηπέδων με ενιαίο υπολογισμό
✓ Η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής σε αποθεματικό	✓ Η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής σε αποθεματικό
✓ Η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής στα αποτελέσματα	✓ Δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο
✓ Η χρεωστική διαφορά αναπροσαρμογής	✓ Η χρεωστική διαφορά αναπροσαρμογής προκύπτει σπάνια
✓ Συμψηφισμός αποσβέσεων στην αναπροσαρμογή	✓ Συμψηφισμός αποσβέσεων στην αναπροσαρμογή
✓ Διαγραφή παγίου και λογιστική αντιμετώπιση αποθεματικού	✓ Το αποθεματικό μετά την δημιουργία του παύει να σχετίζεται με το πάγιο
✓ «Απόσβεση» αποθεματικού αναπροσαρμογής	✓ Το αποθεματικό μετά την δημιουργία του παύει να σχετίζεται με το πάγιο
✓ Εμφανίζονται αναβαλλόμενοι φόροι και πάγια	✓ Δεν εμφανίζονται αναβαλλόμενοι φόροι και πάγια
✓ Διακεκριμένη παρακολούθηση στην αξία αναπροσαρμογής	✓ Η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται «αξία κτήσης»

3. ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

✓ Ωφέλιμη ζωή – πραγματικό ζήτημα	✓ Φορολογική νομοθεσία
✓ Απόσβεση στα εκτιμώμενα κόστη αποσυναρμολόγησης	✓ Δεν προβλέπεται κεφαλαιοποίηση εκτίμησης
✓ Σταμάτημα απόσβεσης για «Κατεχόμενα για πώληση»	✓ Συνεχής απόσβεση για «Κατεχόμενα για πώληση»
✓ Απόσβεση και στα πάγια σε προσωρινή αδράνεια	✓ Δεν γίνεται πλήρης απόσβεση σε πάγια που είναι προσωρινή αδράνεια
✓ Εφαρμογή διαφόρων μεθόδων απόσβεσης (Σταθερή, Φθίνουσα, Μονάδων Παραγωγής)	✓ Εφαρμογή μόνο της Σταθερής Μεθόδου και σε ειδικές περιπτώσεις η Φθίνουσα
✓ Επανεξέταση Ωφέλιμης ζωής και Υπολειμματικής Αξίας κάθε χρόνο	✓ Δεν επιτρέπεται η μεταβολή στους συντελεστές απόσβεσης
✓ Αποσβέσεις με βάση τις αρχές της λογιστικής	✓ Αποσβέσεις με βάση τη φορολογική νομοθεσία
✓ Δεν επιτρέπεται να γίνονται «Πρόσθετες» αποσβέσεις	✓ Γίνονται «Πρόσθετες» αποσβέσεις

4.11. Δ.Λ.Π. 17 : ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Η βασική προσέγγιση του Δ.Λ.Π. 17 για τις μισθώσεις, είναι απλή, λογική και λειτουργική. Εξετάζει κάθε φορά την ουσία της συναλλαγής. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 17 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.	Ε.Λ.Π.
✓ Ανάλυση μισθωμάτων σε δάνειο και τόκους	✓ Δεν λογιζόταν η υποχρέωση αυτή
✓ Χρηματοδοτική μίσθωση και αποσβέσεις παγίων	✓ Δεν υπολογίζονται αποσβέσεις επειδή δεν εμφανίζονταν πάγια
✓ Λειτουργικές μισθώσεις και αρχική προκαταβολή	✓ Λειτουργικές μισθώσεις που εμφανίζονταν σε μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
✓ Εταιρία Leasing και εμφάνιση των απαιτήσεων	✓ Εταιρία Leasing και εμφάνιση των παγίων
✓ Εταιρία Leasing και έσοδα από τόκους	✓ Εταιρία Leasing και έσοδα χωρίς να διαχωρίζονταν
✓ Κατασκευαστές και έμποροι που κάνουν Leasing	✓ Κατασκευαστές και έμποροι που κάνουν Leasing για ειδικό σκοπό
✓ Πλήθος γνωστοποιήσεων με Δ.Λ.Π. 17	✓ Ελάχιστη πληροφόρηση

Τα αρχικά έξοδα του μισθωτή για την απόκτηση παγίου με χρηματοδοτική μίσθωση, περιλαμβάνονται στην αξία του παγίου που θα λογιστεί, βάση το Δ.Λ.Π. 17. Ενώ, βάση τα Ε.Λ.Π. τα έξοδα αυτά κατά κανόνα επιβαρύνουν άμεσα τα αποτελέσματα, για φορολογικούς λόγους, ενώ θα μπορούσαν να μεριστούν στα αποτελέσματα χρήσεων της μίσθωσης, μέσω των μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού.

Επίσης, με βάση το Δ.Λ.Π. 17, τα πάγια που αποκτήθηκαν με χρηματοδοτικές μισθώσεις εμφανίζονται στον Ισολογισμό, με την έναρξη της απόκτησης τους, με βάση την προεξοφλημένη αξία των ελαχίστων καταβολών μισθωμάτων, με το τεκμαρτό επιτόκιο. Ενώ, με βάση τα Ε.Λ.Π., δεν γίνεται νομική μεταβίβαση του παγίου από την εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης στο μισθωτή, δεν εμφανίζεται η αξία του παγίου, αλλά τα έξοδα επιβαρύνονται με τα ετήσια μισθώματα.

Με βάση το Δ.Λ.Π. 17, το αρχικό κόστος μίσθωσης για μία εταιρία Leasing, περιλαμβάνεται στην απαίτηση που θα καλυφθεί από τα μελλοντικά μισθώματα. Με βάση τώρα τα Ε.Λ.Π. αυτό το κόστος μεταφερόταν άμεσα στα αποτελέσματα ή σε μεταβατικό λογαριασμό του ενεργητικού και αποσβένονταν στη διάρκεια της μίσθωσης (Ντζανάτος, 2008).

4.12. Δ.Λ.Π. 18 : ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Οι διαφορές ανάμεσα στο Δ.Λ.Π. 18 και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, δεν είναι τόσο σημαντικές. Πρέπει όμως να εξεταστούν κάποια θέματα. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 18 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.	Ε.Λ.Π.
✓ Διαμεσολαβητές και έσοδα από προμήθειες εξετάζοντας την ουσία	✓ Διαμεσολαβητές και έσοδα από προμήθειες εξετάζοντας το νομικό τύπο
✓ Διαχωρισμός του τόκου – εσόδου, για μεγάλες πιστώσεις	✓ Δεν ισχύει κάτι τέτοιο
✓ Ανταλλαγές και συμψηφισμός	✓ Ανταλλαγές χωρίς συμψηφισμό
✓ Τόκοι και μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου	✓ Τόκοι και μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου αλλά δεν αποσαφινίζεται
✓ Δυνατότητα για μείωση των εσόδων με προβλέψεις	✓ Δεν είναι επιτρεπτός τέτοιος συμψηφισμός
✓ Δεν λειτουργούν μεταβατικοί λογαριασμοί και έσοδα	✓ Λειτουργούν μεταβατικοί λογαριασμοί και έσοδα

Ακόμα, αν σε μία πώληση δεν μεταβιβάζεται η κυριότητα ή υπάρχουν άλλοι συγκεκριμένοι όροι, τότε πρέπει να μην θεωρηθεί σαν πώληση και να μην εγγραφεί σαν έσοδο, με βάση το πρότυπο 18. Η ίδια αρχή ισχύει με βάση τα Ε.Λ.Π.. Στην πράξη όμως τα Ε.Λ.Π. συνδέονται με την φορολογική νομοθεσία, υπάρχουν περιπτώσεις που λογίζονται τα έσοδα για πωλήσεις υπό αίρεση και αν επιστραφούν τα αγαθά, λογίζονται σαν επιστροφές των πωλήσεων.

4.13. Δ.Λ.Π. 19 : ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 19 είναι ένα σημαντικό πρότυπο. Είναι σχεδιασμένο για εφαρμογή σε παγκόσμιο επίπεδο και επειδή τα συστήματα ασφάλισης των εργαζομένων διαφέρουν από χώρα σε χώρα, περιέχει ένα πλήθος διαφορετικών ρυθμίσεων, με αποτέλεσμα να μπορεί να καλύψει όλες τις πρακτικές αυτές. Ένα μεγάλο μέρος των ρυθμίσεων του, δεν έχουν εφαρμογή στην Ελλάδα. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 19 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Άδειες και λογισμός για τις μη ληφθείσες	✓ Άδειες και λογισμός για τις μη ληφθείσες αλλά στην πράξη δεν εφαρμόζεται
✓ Δέσμευση για απολύσεις ή απόλυση	✓ Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού
✓ Πολιτική για εθελούσια έξοδο με αποζημίωση	✓ Ισχύει και με τα Ε.Λ.Π.
✓ Αποζημίωση με τη συνταξιοδότηση	✓ Ισχύει και με τα Ε.Λ.Π.
✓ Λοιπές μακροχρόνιες παροχές	✓ Ορισμένες κοινοποιήσεις στο Προσάρτημα με ανάλογα θέματα
✓ Προγράμματα καθορισμένων εισφορών που αφορούν ιδιωτικά ταμεία και όχι κρατικά	✓ Σπάνια υπάρχουν προγράμματα καθορισμένων εισφορών και αφορούν κρατικά ταμεία
✓ Κρατικά προγράμματα καθορισμένων εισφορών	✓ Ισχύει και με τα Ε.Λ.Π.
✓ Ασφαλιστήριο καθορισμένων εισφορών	✓ Δεν υπάρχει διαφορά με τα Ε.Λ.Π.
✓ Ασφαλιστήριο καθορισμένων παροχών	✓ Δεν υπάρχει πρόγραμμα καθορισμένων παροχών
✓ Προγράμματα καθορισμένων παροχών, δεσμεύσεις και περιουσιακά στοιχεία	✓ Δεν προβλεπόταν ανάλογη διαδικασία
✓ Προγράμματα πολλών εργοδοτών, που είναι προγράμματα καθορισμένων παροχών	✓ Ανάλογη πρακτική
✓ Εμφάνιση καθαρών δεσμεύσεων προγραμμάτων καθορισμένων παροχών	✓ Έπρεπε να γινόταν κάτι ανάλογο αλλά δεν γινόταν
✓ Εμφάνιση αναλυτικά στοιχείων αποτελεσμάτων προγραμμάτων καθορισμένων παροχών	✓ Δεν προβλεπόταν κάτι ανάλογο
✓ Μεγάλου πλήθους πληροφοριών γνωστοποιήσεις για τις παροχές σε εργαζομένους	✓ Γνωστοποιήσεις για τις παροχές σε εργαζομένους με λιγότερη πληροφόρηση
✓ Δεν ορίζεται η ανάλογη κοινοποίηση	✓ Κοινοποίηση μέσου όρου προσωπικού

	στο Προσάρτημα
✓ «Ενδεχόμενες υποχρεώσεις» για αποζημίωση προσωπικού	✓ Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού
✓ Μακροχρόνιες παροχές και κοινοποιούνται στις σημειώσεις	✓ Κοινοποίηση υποχρεώσεων ειδικών μηνιαίων παροχών στο Προσάρτημα
✓ Είναι προγράμματα καθορισμένων παροχών ή μακροχρόνιες παροχές και όχι υποχρεώσεις	✓ Γνωστοποιούνται υποχρεώσεις για βοηθήματα σε αποχωρήσαντα μέλη της διοίκησης ή τους διευθυντές
✓ Είναι προγράμματα καθορισμένων παροχών	✓ Τυχόν υποχρεώσεις για συντάξεις στον ενοποιημένο ισολογισμό

Επίσης, με βάση το Δ.Λ.Π. 19, οι αμοιβές προσωπικού που θα χρησιμοποιηθούν για ιδιοπαραγωγή παγίων, μπορούν να μεταφερθούν άμεσα στη χρέωση των παγίων. Με βάση το ΕΓΛΣ, οι αμοιβές προσωπικού εμφανίζονται στο σύνολο τους και η χρέωση των παγίων στην περίπτωση ιδιοπαραγωγής γίνεται με αντίστοιχη πίστωση ενός λογαριασμού εσόδων. Η πρακτική του ΕΓΛΣ θεωρείται πιο λειτουργική.

Και τέλος, η διανομή κερδών στα μέλη της διοίκησης και στο προσωπικό είναι βραχυχρόνιες παροχές σε εργαζομένους και λογίζονται στα έξοδα, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 19. Ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. τα ποσά που πληρώνονται σε αυτά τα πρόσωπα και περιλαμβάνονται στον πίνακα διανομής αποτελεσμάτων, δεν εμφανίζονται σε βάρος των αποτελεσμάτων (Ντζανάτος, 2008).

4.14 Δ.Λ.Π. 20 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 20 καθορίζει μια διαφορετική προσέγγιση, σε ότι αφορά τις επιχορηγήσεις για τα πάγια, ενώ διαφορετική είναι και η προσέγγιση του σε ότι αφορά τις επιχορηγήσεις εξόδων. Η προσέγγιση αυτή θα έχει σημαντική επίπτωση στην εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων πολλών επιχειρήσεων, που έχουν λάβει μεγάλες επιχορηγήσεις. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 20 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Καταχώριση των κρατικών επιχορηγήσεων σε είδος και εύλογη αξία	✓ Δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση
✓ Καταχώριση σε μεταβατικό λογαριασμό παθητικού	✓ Δεν ειδική ρύθμιση για τις επιχορηγήσεις
✓ Επιχορηγήσεις παγίων αφαιρετικά στα πάγια	✓ Δεν παρεχόταν τέτοια δυνατότητα
✓ Συμψηφισμός επιχορηγήσεων με έξοδα	✓ Ανεπίτρεπτοι τέτοιου είδους συμψηφισμοί
✓ Σημαντικές γνωστοποιήσεις	✓ Περιορισμένες επιχορηγήσεις

Επίσης, οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται όταν υπάρχει «εύλογη βεβαιότητα» από τη διοίκηση ότι θα εισπραχθούν, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20. Ενώ, σύμφωνα με την πρακτική των Ε.Λ.Π. λόγω των φορολογικών επιδράσεων, λογίζονται όταν εισπραχθούν και εκδοθεί το σχετικό ειδικό τιμολόγιο.

Τέλος, με βάση το Δ.Λ.Π. 20, αν λογιστεί επιχορήγηση που αφορά κόστη που επιβάρυναν τα αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων, γίνεται αναδρομική διόρθωση, ή θεωρείται μόνο σαν αλλαγή εκτίμησης με βάση το Δ.Λ.Π. 8. Ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. υπήρχε δυνατότητα τα κόστη για τα οποία δεν έχει ληφθεί επιχορήγηση, να εμφανιστούν στους μεταβατικούς λογαριασμούς του ενεργητικού. Στη πράξη δεν γινόταν αυτό για φορολογικούς λόγους και στην καλύτερη περίπτωση αυτές οι επιχορηγήσεις θα εμφανίζονταν σαν έσοδα προηγούμενων χρήσεων, επηρεάζοντας στα αποτελέσματα της χρήσης για κάθε περίπτωση.

4.15. Δ.Λ.Π. 21 : ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ

ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Η προσέγγιση του Δ.Λ.Π. 21 για τις συναλλαγματικές διαφορές, είναι πολύ διαφορετική από των Ε.Λ.Π.. Οι συναλλαγματικές διαφορές είναι το αποτέλεσμα της μεταβολής στις ισοτιμίες των νομισμάτων. Τα στοιχεία του ισολογισμού μια εταιρίας διακρίνονται σε δύο τμήματα : στα χρηματικά και τα μη χρηματικά στοιχεία. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 21 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

✓ Ισοτιμία μετατροπής συναλλαγών σε Ξ.Ν.	✓ Δεν επιτρέπεται αλλά ούτε απαγορεύεται
✓ Χρηματικά στοιχεία και αποτίμηση σε Ξ.Ν.	✓ Δεν υπήρχε διάκριση σε χρηματικά ή μη χρηματικά στοιχεία
✓ Μη χρηματικά στοιχεία αποτιμημένα σε εύλογες αξίες και αποτίμηση σε Ξ.Ν.	✓ Αναφέρεται στις αποτιμήσεις εξωτερικού αλλά όχι στα αποτιμημένα στοιχεία σε εύλογες αξίες
✓ Μη ύπαρξη επίσημης ισοτιμίας	✓ Ισχύει πρακτικά το ίδιο αλλά γενικά αναφέρεται «Ισοτιμία κλεισίματος»
✓ Συναλλαγματικές διαφορές και αναβαλλόμενοι φόροι	✓ Δεν ισχύει τέτοιο θέμα
✓ Μετατροπή θυγατρικών για Ισολογισμό	✓ Δεν υπάρχει ανάλογη ρύθμιση
✓ Συναλλαγματικές διαφορές μετατροπής θυγατρικών	✓ Δεν υπάρχει αντίστοιχη ρύθμιση
✓ Μετατροπή θυγατρικών για αποτελέσματα	✓ Δεν υπάρχει ανάλογη ρύθμιση
✓ Μετατροπή θυγατρικής σε υπερπληθωριστική οικονομία	✓ Δεν υπάρχει αντίστοιχη ρύθμιση
✓ Δεν προβλέπεται κάτι ανάλογο, μόνο με βάση του Δ.Λ.Π. 23	✓ Συναλλαγματικές διαφορές δανείων και πιστώσεων για πάγια
✓ Δεν προβλέπεται ανάλογος χειρισμός	✓ Αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων
✓ Δεν προβλέπεται ανάλογος χειρισμός	✓ Αποτίμηση μακροπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων
✓ Προβλέπεται άλλος τρόπος διάκρισης αποτίμησης στοιχείων, ορισμένες συναλλαγματικές διαφορές μεταφέρονται στην ΚΘ και ορισμένες στα αποτελέσματα	✓ Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης υποκαταστημάτων εξωτερικού, εκτός απαιτήσεων, υποχρεώσεων και δανείων για πάγια
✓ Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης χρηματικών στοιχείων	✓ Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης χρηματικών στοιχείων που αντιμετωπίζονται με ειδικό τρόπο
✓ Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης μη χρηματικών στοιχείων στα αποτελέσματα	✓ Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης μη χρηματικών στοιχείων στα αποτελέσματα που αντιμετωπίζονται με ειδικό τρόπο
✓ Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης μη χρηματικών στοιχείων στην ΚΘ	✓ Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης μη χρηματικών στοιχείων στα αποτελέσματα που αντιμετωπίζονται με ειδικό τρόπο

4.16. Δ.Λ.Π. 23 : ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Η βασική διαφορά που εισάγεται με το Δ.Λ.Π. 23, είναι η δυνατότητα κεφαλαιοποίησης των τόκων για την κατασκευαστική περίοδο. Η κεφαλαιοποίηση αφορά αποθέματα και πάγια. Κεφαλαιοποιούνται μόνο οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου, που αυτό σημαίνει πως όταν ολοκληρωθεί η κατασκευή ενός αποθέματος ή ενός παγίου και αρχίσει η χρησιμοποίηση του ή η πώληση του, τότε η εταιρία παύει να κεφαλαιοποιεί τους τόκους. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 23 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Κόστος δανεισμού για το Leasing	✓ Τόκοι, κεφάλαιο και έξοδα για Leasing
✓ Κόστος δανεισμού και συναλλαγματικές διαφορές	✓ Συναλλαγματικές διαφορές και δάνεια
✓ Έξοδα δανείων και «απόσβεση»	✓ Έξοδα δανείων που επιβάρυναν τα αποτελέσματα
✓ Δάνεια υπέρ και υπό το άρτιο και «απόσβεση»	✓ Δεν συναντώνται τέτοιες συναλλαγές
✓ Κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού σε πάγια ή αποθέματα	✓ Απαγορευόταν τέτοια κεφαλαιοποίηση

4.17. Δ.Λ.Π. 24 : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το πρότυπο 24 θεωρεί σαν συνδεδεμένα μέρη της εταιρίας, τις θυγατρικές της, τις υποθυγατρικές της, τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και τις κοινοπραξίες. Δηλαδή τις εταιρίες τις οποίες η εκδότρια εταιρία ελέγχει ή τις επηρεάζει. Ακόμα, συνδεδεμένα μέρη θεωρεί τη μητρική της εκδότρια εταιρία ή και ανώτερες μητρικές αν υπάρχουν, επειδή αυτές οι εταιρίες ελέγχουν την εκδότρια εταιρία. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 24 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Αναλύεται με σαφήνεια το Βασικό Διοικητικό Στέλεχος	✓ Αφήνει περιθώρια παρερμηνειών για τα Μέλη Οργάνων Διοίκησης και Διεύθυνσης
✓ Στενά Συγγενικά Πρόσωπα	✓ Δεν υπάρχει τέτοια έννοια
✓ Αναλύονται επαρκώς οι «Παροχές»	✓ Αφήνει περιθώρια παρερμηνειών η έννοια «Αμοιβές»
✓ Μη χρηματικές παροχές	✓ Δεν διευκρινίζεται για την έννοια των «Αμοιβών»
✓ Συναλλαγές και υπόλοιπα που κοινοποιούνται αναλυτικά	✓ Συναλλαγές και υπόλοιπα που κοινοποιούνται όχι τόσο αναλυτικά

4.18. Δ.Λ.Π. 27 : ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 27 αναφέρεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και στην ενοποίηση των θυγατρικών επιχειρήσεων με την μέθοδο τη ολικής ενοποίησης. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 27 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Καθορισμός αρχών για ύπαρξη Ελέγχου μεταξύ εταιριών	✓ Νομικός τύπος για ύπαρξη Ελέγχου μεταξύ εταιριών
✓ Απαλλαγή από ενοποίηση με βάση Δ.Λ.Π. 27	✓ Ισχύει το ίδιο
✓ «Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις» και Δ.Λ.Π. 27	✓ Δεν υπήρχε διάκριση στις καταστάσεις
✓ Ενοποίηση αποτελεσμάτων από την ημερομηνία απόκτησης	✓ Ενοποίηση αποτελεσμάτων για το σύνολο της χρήσης
✓ Ζημίες μειοψηφίας μέχρι την αναλογία της στην καθαρή θέση	✓ Ανάλογη ρύθμιση δεν υπάρχει
✓ Δικαιώματα μειοψηφίας αναλυμένα στην καθαρή θέση	✓ Δεν προβλεπόταν ανάλογη υποχρέωση
✓ Με βάση το Δ.Λ.Π. 27 και το Δ.Π.Χ.Π. δεν γίνεται οριζόντια ενοποίηση	✓ Οριζόντια Ενοποίηση επιχειρήσεων
✓ Οι Ίδιες μετοχές εμφανίζονται αφαιρετικά της ΚΘ	✓ Οι Ίδιες μετοχές στον Ενοποιημένο δεν συμψηφίζονται

✓ Η ενοποίηση γίνεται με την ημερομηνία κλεισίματος της μητρικής εταιρίας	✓ Δυνατότητα η ενοποίηση να γίνεται με την ημερομηνία θυγατρικής
✓ Απαλοιφές για το σύνολο συναλλαγών και υπολοίπων	✓ Δυνατότητα για αναλογική απαλοιφή συναλλαγών και υπολοίπων
✓ Απαλοιφές για το σύνολο συναλλαγών και υπολοίπων	✓ Δυνατότητα μη απαλοιφής ενδοεταιρικών συναλλαγών

Επίσης, βάση το Δ.Λ.Π. 27, για μία εταιρία που έχει «Ιδιαίτερες Καταστάσεις» και συντάσσει και Ενοποιημένες, δίνεται εναλλακτικά η δυνατότητα ή να τις εμφανίσει μαζί ή να εμφανίσει ξεχωριστά τις «Ιδιαίτερες». Τη σύνταξη των «Ιδιαίτερων» καταστάσεων το Δ.Λ.Π. 27 δεν την ορίζει υποχρεωτική. Ενώ, με βάση τα Ε.Λ.Π. η εταιρία συνέτασσε και δημοσίευε χωριστά, τις ατομικές και τις ενοποιημένες της οικονομικές καταστάσεις και υφίσταται νομική υποχρέωση για τη σύνταξη και των δυο.

Τέλος, βάση το Δ.Λ.Π. 27 στις Ιδιαίτερες Καταστάσεις, οι συμμετοχές (θυγατρικές, συγγενείς, κοινοπραξίες), δηλαδή των εταιριών που ενοποιούνται, μπορεί να εμφανίζονται αποτιμημένες στο Κόστος ή στην Εύλογη Αξία εκτός αν συνδέεται με διακοπόμενες δραστηριότητες που αντιμετωπίζονται με βάση το Δ.Π.Χ.Π. 5. Ενώ, με βάση τα Ε.Λ.Π. οι συμμετοχές εμφανίζονται στη μικρότερη κατά είδος τιμή, ανάμεσα στην αξία κτήσης και την τρέχουσα αξία τους. Η τρέχουσα αξία προσδιορίζεται από τις σχετικές διατάξεις του ΚΝ 2190/20 (Ντζανάτος, 2008).

4.19. Δ.Λ.Π. 28 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 28 ασχολείται με τις συγγενείς επιχειρήσεις. Με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, στην ενοποίηση των συγγενών επιχειρήσεων, καθορίζονται τα κριτήρια ουσίας, για τον προσδιορισμό εάν υπάρχει ή όχι βασική επιρροή. Το Δ.Λ.Π. 28 δεν αρκείται μόνο στα ποσοτικά κριτήρια, αλλά μελετά την ουσία της σχέσης, για τον προσδιορισμό της επιρροής αυτής. Οι βασικές διαφορές του Δ.Λ.Π. 28 με τα Ε.Λ.Π. φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Αρχή προσδιορισμού της Συγγενούς επιχείρησης	✓ Κατοχή ποσοστού συμμετοχής πάνω από 20% και δεν είναι θυγατρική
✓ Απαλλαγές ενοποίησης συγγενών	✓ Απαλλαγές ενοποίησης συγγενών, αν δεν ασκεί επιρροή στις ενοποιημένες καταστάσεις
✓ Η διακοπτόμενη συγγενής δεν ενοποιείται	✓ Δεν υπάρχει η έννοια διακοπτόμενη και η συγγενής ενοποιείται μέχρι την διάθεση της
✓ Απαλοιφή αποτελεσμάτων από ανοδικές και καθοδικές συναλλαγές	✓ Δεν είναι ίδια προσέγγιση με του Δ.Λ.Π. 28
✓ Μείωση συμμετοχής σε συγγενή μέχρι την αξία της	✓ Δεν γίνεται αναφορά
✓ Μη απόσβεση της υπεραξίας συγγενούς	✓ Μεταφορά της υπεραξίας στα έξοδα και απόσβεση σε 5 χρόνια
✓ Εμφάνιση της υπεραξίας συγγενούς στο λογαριασμό της συμμετοχής	✓ Εμφάνιση της υπεραξίας συγγενούς σε ιδιαίτερο λογαριασμό και αποσβένεται
✓ Διακεκριμένη εμφάνιση στα αποτελέσματα αποτελεσμάτων από συγγενείς	✓ Δεν υπάρχει τέτοια υποχρέωση

Επίσης, βάση το Δ.Λ.Π. 28, στη ενοποίηση με την ΚΘ, πρώτα λογίζεται η αναλογία των αποτελεσμάτων της συγγενούς, με αντιμεταβολή της συμμετοχής και των αποτελεσμάτων. Μετά λογίζεται η αναλογία μεταβολής της ΚΘ της συγγενούς από στοιχεία που μεταφέρθηκαν κατευθείαν στη ΚΘ, με αντιμεταβολή συμμετοχής της ΚΘ. Βάση τα Ε.Λ.Π. η αναλογία μεταβολής της ΚΘ της συγγενούς επιδρούσε στο σύνολο της στα αποτελέσματα με αντιμεταβολή της συμμετοχής (Ντζανάτος, 2008).

Ακόμα, με βάση το Δ.Λ.Π. 28, στις Ιδιαίτερες Καταστάσεις οι συμμετοχές σε συγγενείς μπορεί να εμφανίζονται στο κόστος ή στην εύλογη αξία, ενώ με βάση τον ΚΝ 2190 οι συμμετοχές σε συγγενείς εμφανίζονται στη μικρότερη αξία κατά είδος, ανάμεσα στη αξία κτήσης και στην τρέχουσα αξία, με την οποία ορίζεται ο νόμος.

Τέλος, με βάση το Δ.Λ.Π. 28, είναι δυνατόν στον ενοποιημένο Ισολογισμό, η συμμετοχή στη συγγενή εταιρία να εμφανίζεται σε εύλογη αξία, ενώ με βάση τον ΚΝ 2190, η συμμετοχή στον ενοποιημένο ισολογισμό, είναι η αναλογία στη λογιστική καθαρή θέση της εταιρίας στην οποία ο Όμιλος έχει την συμμετοχή (Ντζανάτος, 2008).

4.20. Δ.Λ.Π. 29 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 29 ασχολείται με την χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε οικονομίες που υπερέχουν υπερπληθωριστικές τάσεις. Η ύπαρξη υπερπληθωρισμού, είναι κάτι σπάνιο για τους ελληνικούς ομίλους. Με βάση το Δ.Λ.Π. 29, για να υπάρχει υπερπληθωρισμός, πρέπει στη διάρκεια τριών χρόνων, ο πληθωρισμός σε μία χώρα να ανέβει 100% συνολικά.

Οι διαφορές μεταξύ του Δ.Λ.Π. 29 και στα Ε.Λ.Π. έχει να κάνει με το θέμα των επαναδιατυπωμένων καταστάσεων. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 29, για τις θυγατρικές επιχειρήσεις που λειτουργούν σε υπερπληθωριστικό περιβάλλον, συντάσσονταν αναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις για την παρούσα και τη συγκρίσιμη περίοδο, με τα επίπεδα τιμών της ημερομηνίας κλεισίματος και τη χρήση τεχνικών που βασίζονται σε δείκτες. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. δεν υπήρχε ανάλογη μέριμνα για τις οικονομικές καταστάσεις, όταν υπάρχει υπερπληθωρισμός.

4.21. Δ.Λ.Π. 31 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 31 ασχολείται με την αντιμετώπιση των κοινοπραξιών. Οι κοινοπραξίες ή Joint Ventures αποτελούν μια συνηθισμένη νομική μορφή επιχειρήσεων στο εξωτερικό. Στην Ελλάδα, δεν αντιμετωπίζουν συχνά μια τέτοια νομική μορφή της κοινοπραξίας, πέρα από την περίπτωση των κοινοπραξιών τεχνικών επιχειρήσεων. Οι βασικές διαφορές των Ε.Λ.Π. με το Δ.Λ.Π. 31 φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Σαφής προσδιορισμός των Κοινοπραξιών	✓ Δεν ασχολείται καθόλου ειδικά με τις Κοινοπραξίες
✓ Απαλλαγές ενοποίησης κοινοπραξιών	✓ Υποχρέωση ενοποίησης με την μέθοδο της ΚΘ και ποσοστό συμμετοχής 20% και πάνω
✓ Η διακοπτόμενη κοινοπραξία δεν ενοποιείται	✓ Δεν υπάρχει η έννοια της διακοπτόμενης
✓ Ειδικές εξαιρέσεις από ενοποίηση κοινοπραξιών	✓ Δεν υπάρχει αναφορά σε παρόμοια ζητήματα
✓ Αναλογική Ενοποίηση	✓ Δεν υπάρχει αναφορά στην μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης
✓ Τύποι κοινοπραξιών	✓ Δεν αναφέρεται καθόλου στις κοινοπραξίες
✓ Διπλή δυνατότητα εμφάνισης της αναλογικής ενοποίησης	✓ Δεν προβλεπόταν αναλογική ενοποίηση
✓ Συναλλαγές με Κοινοπραξίες και απαλοιφές	✓ Συναλλαγές με Κοινοπραξίες και απαλοιφές που αφορούν μόνο τα «μη πραγματοποιημένα αποτελέσματα»
✓ Κοινά Ελεγχόμενες Εργασίες και Ειδικές Καταστάσεις	✓ Δεν παρέχεται τέτοια δυνατότητα
✓ Κοινά Ελεγχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία και Ειδικές Καταστάσεις	✓ Δεν παρέχεται τέτοια δυνατότητα
✓ Διαφορές για ενοποιήσεις με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης	✓ Ισχύουν οι ίδιες διαφορές με το Δ.Λ.Π. 28 για τις συγγενείς εταιρίες

Επίσης, με βάση το Δ.Λ.Π. 31, στις Ιδιαίτερες Καταστάσεις οι συμμετοχές σε κοινοπραξίες μπορεί να εμφανίζονται στο κόστος ή στην εύλογη αξία, ενώ με βάση τον ΚΝ 2190 οι συμμετοχές σε κοινοπραξίες εμφανίζονται στη μικρότερη αξία κατά είδος, ανάμεσα στη αξία κτήσης και στην τρέχουσα αξία, με την οποία ορίζεται ο νόμος.

Ακόμα, με βάση το Δ.Λ.Π. 31, είναι δυνατόν στον ενοποιημένο Ισολογισμό, η συμμετοχή σε κοινοπραξία να εμφανίζεται σε εύλογη αξία, ενώ με βάση τον ΚΝ 2190, η συμμετοχή στον ενοποιημένο ισολογισμό, άμα ενοποιείται, είναι η αναλογία στη λογιστική καθαρή θέση της Κοινοπραξίας στην οποία ο Όμιλος έχει την συμμετοχή.

Τέλος, με βάση το Δ.Λ.Π. 31, οι κοινοπραξίες πρέπει να συντάσσουν καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.. Με βάση τα Ε.Λ.Π., όμως υπήρχε η δυνατότητα οι κοινοπραξίες να

συντάσσουν καταστάσεις με βάση τα Βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ και να μην εφαρμόζουν τον ΚΝ 2190/20 σε ότι αφορά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

4.22. Δ.Λ.Π. 32 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ – ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 32 ασχολείται με τον προσδιορισμό των χρηματοοικονομικών μέσων, δηλαδή καθορίζει ποια είναι τα χρηματοοικονομικά μέσα, ορισμένες διαδικασίες διαχωρισμού τους σε κατηγορίες και ασχολείται και με το θέμα των συμψηφισμών τους. Επίσης, αναφέρεται στη λογιστική αντιμετώπιση λογαριασμών αποτελεσμάτων, που συνδέονται με τα χρηματοοικονομικά μέσα. Οι βασικές διαφορές των Ε.Λ.Π. με το Δ.Λ.Π. 32 φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Χρηματοοικονομικά Μέσα : Νέα έννοια, σύνθετο περιεχόμενο	✓ Δεν υπήρχε τέτοια διάκριση
✓ Διάκριση των Χρηματοοικονομικών Μέσων: Νέα προσέγγιση	✓ Δεν υπάρχει διάκριση
✓ Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις και Ίδια Κεφάλαια στο ίδιο Μέσο: Νέα προσέγγιση	✓ Δεν ήταν δυνατή τέτοια διάκριση
✓ Συναλλαγές που αφορούν τίτλους της εταιρίας : Ιδιαίτερο βάρος	✓ Συναλλαγές που αφορούν τίτλους της εταιρίας είναι περιορισμένες και για συγκεκριμένα θέματα
✓ Κεφάλαια Αμοιβαίων Κεφαλαίων: Είναι υποχρέωση	✓ Δεν θεωρούνταν υποχρέωση
✓ Κεφάλαια Ορισμένων Συνεταιρισμών: Είναι υποχρέωση	✓ Κεφάλαια Ορισμένων Συνεταιρισμών: Είναι στοιχείο ΚΘ
✓ Μετατρέψιμες Ομολογίες: Σύνθετα Μέσα	✓ Μετατρέψιμες Ομολογίες: Υποχρεώσεις
✓ Σύνθετα Μέσα: Αρχική αποτίμηση σε εύλογη αξία	✓ Σύνθετα Μέσα: Αποτίμηση σε αξία εξόφλησης και όχι με εκτίμηση
✓ Ορισμένες Εγγυήσεις Εκτός Ισολογισμού: Είναι Χρηματοοικονομικά Μέσα	✓ Ορισμένες Εγγυήσεις Εκτός Ισολογισμού: Λογαριασμοί Τάξεως
✓ Οι Χρηματοδοτικές Μισθώσεις: Είναι Χρηματοοικονομικά Μέσα	✓ Δεν εμφανίζονται από τον μισθωτή οι υποχρεώσεις εκτός από τα καταβλητέα

	μισθώματα ή λογαριασμούς τάξεως
✓ Στοιχεία που αλλάζουν από Ατομικό σε Ενοποιημένο Ισολογισμό	✓ Δεν ίσχυε γιατί δεν υπήρχε η έννοια του «Σύνθετου Μέσου»
✓ Ορισμένες Προνομιούχες Μετοχές είναι Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις	✓ Ορισμένες Προνομιούχες Μετοχές είναι στοιχείο της ΚΘ
✓ Τα Μερίσματα μετά τους φόρους, χρεώνουν κατευθείαν την Καθαρή Θέση	✓ Τα Μερίσματα εμφανίζονται στον Πίνακα Διανομής Αποτελεσμάτων
✓ Ορισμένα Μερίσματα Προνομιούχων Μετοχών στα Έξοδα	✓ Ορισμένα Μερίσματα Προνομιούχων Μετοχών στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων
✓ Στη Καθαρή Θέση μεταφέρονται κατευθείαν, μέρος του κόστους σύνθετων μέσων	✓ Δεν μεταφέρονταν έξοδα μειωτικά στην Καθαρή Θέση
✓ Κόστη αύξησης κεφαλαίου κατευθείαν στην Καθαρή Θέση	✓ Κόστη αύξησης κεφαλαίου μεταφέρονταν στα έξοδα εγκατάστασης
✓ Συμψηφισμός για την εμφάνιση: Επιτρέπεται με συγκεκριμένα κριτήρια	✓ Κάθε συμψηφισμός αποκλείονταν ρητά
✓ Συμψηφισμός για την εμφάνιση: Απαιτείται αν υπάρχουν συγκεκριμένα κριτήρια	✓ Κάθε συμψηφισμός αποκλείονταν ρητά ✓
✓ Οι Ίδιες μετοχές εμφανίζονται αρνητικά στην Καθαρή Θέση	✓ Αποθεματικό για Ίδιες Μετοχές
✓ Αντιμέτωπιση ενιαία και αποτίμηση με την εύλογη αξία τους	✓ Αποτίμηση ορισμένων κατεχόμενων Ομολογιών κλπ., χωριστά από τους τόκους

4.23. Δ.Λ.Π. 33 : ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 33 ασχολείται με τα κέρδη κατά μετοχή και έχει δύο βασικές διαφορές με τα Ε.Λ.Π..

Αρχικά, με βάση το Δ.Λ.Π. 33, πρέπει να υπολογίζονται και να εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, τα βασικά κέρδη ανά μετοχή, με τεχνικές υπολογισμού που αναφέρονται στο πρότυπο. Ενώ, με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν υπήρχε θεσμοθετημένη ανάλογη υποχρέωση.

Και τέλος, πρέπει να υπολογίζονται και να εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή, εφόσον υπάρχουν, με τεχνικές υπολογισμού που αναφέρονται στο πρότυπο. Ενώ, με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν υπήρχε θεσμοθετημένη ανάλογη υποχρέωση.

4.24. Δ.Λ.Π. 34 : ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 34 ασχολείται με την ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Τρεις είναι οι διαφορές των Ε.Λ.Π. με το Δ.Λ.Π. 34.

Αρχικά, με βάση το Δ.Λ.Π. 34, εμφανίζονται οδηγίες για τη σύνταξη ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. Δεν ορίζεται το διάστημα έκδοσης τους, αλλά αφήνεται στην νομοθεσία κάθε χώρας. Στον ΚΝ 2190/20, δεν υπάρχει αναφορά στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις. Από τη χρηματιστηριακή νομοθεσία καθιερώνεται για τις εισηγμένες εταιρίες και τις άλλες εποπτευόμενες από την κεφαλαιαγορά εταιρίες, μέχρι και το 2006 όμως, εκτός των εισηγμένων οι άλλες εταιρίες συντάσσουν καταστάσεις με βάση τα Ελληνικά Πρότυπα. Σε κάθε περίπτωση η ελληνική νομοθεσία για τις ενδιάμεσες καταστάσεις, πριν την ενσωμάτωση σε αυτήν των Δ.Λ.Π., δεν περιλάμβανε ανάλογες αρχές και αναλυτικές οδηγίες για τη σύνταξη τους, πέρα από τη βασική αρχή ότι συντάσσονται με βάση τις λογιστικές αρχές των ετησίων οικονομικών καταστάσεων.

Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 34, ενθαρρύνονται οι επιχειρήσεις που έχουν έντονη εποχιακή δραστηριότητα, να συντάσσουν και ενδιάμεσες καταστάσεις, που αναπληρώνουν ετήσια περίοδο, με λήξη την ημερομηνία λήξης της περιόδου. Αυτό είναι χρήσιμο για την ορθή πληροφόρηση σε ορισμένες επιχειρήσεις αυτού του είδους. Ανάλογη ρύθμιση ή δυνατότητα, δεν παρεχόταν από το ελληνικό νομικό πλαίσιο, πριν την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π..

Τέλος, προβλέπεται ένα μεγάλο πλήθος γνωστοποιήσεων για τις ενδιάμεσες καταστάσεις, ακόμα και αν είναι συνοπτικές, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 34. Σύμφωνα με το ελληνικό νομικό

πλαίσιο πριν τη υιοθέτηση των Δ.Λ.Π., η πληροφόρηση του είδους αυτού περιορίζονταν σε ορισμένες σημειώσεις κάτω από τις δημοσιοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις.

4.25. Δ.Λ.Π. 36 : ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 36 ασχολείται με την απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων. Το περιεχόμενο του προτύπου αυτού απευθύνεται σε αποτιμητές περιουσιακών στοιχείων ή επιχειρήσεων και απαιτείται ο αναγνώστης ή ο μελετητής, να ξέρει τις βασικές γνώσεις των αποτιμήσεων, για να κατανοήσει τη λογική του. Οι βασικές διαφορές των Ε.Λ.Π. με το Δ.Λ.Π. 36 φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Υπεραξία και απομείωση κάθε χρόνο	✓ Υπεραξία και απομείωση για 5 χρόνια
✓ Άυλα αόριστης διάρκειας και απομείωση κάθε χρόνο	✓ Δεν εμφανίζονταν η έννοια της άυλης αόριστης διάρκειας και δεν γίνονταν απομείωση
✓ Άυλα υπό εκτέλεση και απομείωση κάθε χρόνο	✓ Δεν προβλεπόταν κάτι ανάλογο και δεν γίνονταν απομείωση
✓ Ανακτήσιμο ποσό και αξία λόγω χρήσης	✓ Δεν προσδιορίζονταν ο τρόπος υπολογισμού και δεν γινόταν πρακτικά
✓ Μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών και απομείωση	✓ Δεν προβλέπονταν τέτοια προσέγγιση
✓ Ενδείξεις απομείωσης	✓ Δεν ορίζονταν παρόμοιες ενδείξεις
✓ Αποτιμητικές πρακτικές και απομείωση	✓ Δεν ασκείται από λογιστές αλλά από ειδικούς αποτιμητές ή ορκωτούς λογιστές
✓ Πλήθος γνωστοποιήσεων για τις απομειώσεις	✓ Περιορισμένες γνωστοποιήσεις για τις απομειώσεις

Επίσης, με βάση το Δ.Λ.Π. 36, εξετάζονται για απομείωση κάποια μεμονωμένα στοιχεία του ενεργητικού, αλλά και ομάδες δημιουργίας ταμειακών ροών, που περιλαμβάνουν στοιχεία πολλά του ενεργητικού μαζί. Για τις περιπτώσεις αυτές ορίζεται η διαδικασία υπολογισμού της πιθανής απομείωσης αναλυτικά. Ενώ, με βάση τα Ε.Λ.Π. υπήρχε η έννοια και η πρακτικά της

«πρόβλεψης» και της αντίστροφης πρόβλεψης για τα περιουσιακά στοιχεία, που αντιμετωπίζονταν ενιαία για όλα τα περιουσιακά στοιχεία.

Τέλος, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 36, για τα πάγια που αναπροσαρμόζονται, οι διαφορές απομείωσης ή οι αναστροφές προβλέψεων μπορεί να επιδρούν στην ΚΘ απευθείας, αν υφίσταται αντίστοιχο αποθεματικό. Με βάση τα Ε.Λ.Π. οι αναπροσαρμογές παγίων απαγορευόταν, αλλά όταν επιτρέπονταν με ειδικό νόμο, η διαφορά αναπροσαρμογής κεφαλαιοποιούνταν και δεν παρέμενε σε αποθεματικό αναπροσαρμογής. Επίσης, με βάση τα Ε.Λ.Π., όλες οι προβλέψεις απομείωσης παγίων και αναστροφές επιδρούσαν στα αποτελέσματα άμεσα (Ντζανάτος, 2008).

4.26. Δ.Λ.Π. 37 : ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 37 ακολουθείται από τις επιχειρήσεις για την λογιστική των προβλέψεων, των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και των ενδιάμεσων απαιτήσεων με εξαίρεση τις μη επαχθείς συμβάσεις, τα ασφαλιστήρια και αυτές που αναφέρονται από άλλο πρότυπο. Οι βασικές διαφορές των Ε.Λ.Π. με το Δ.Λ.Π. 37 φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Ενδεχόμενες Απαιτήσεις	✓ Δεν προβλέπονταν κοινοποίηση ανάλογων πληροφοριών
✓ Προεξόφληση προβλέψεων	✓ Δεν προβλέπονταν αυτή η διαδικασία
✓ Προβλέψεις και πιθανές αποζημιώσεις μείωσης τους	✓ Δεν ίσχυε αυτός ο χειρισμός
✓ Δεν αναφέρονται οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις και οι ενδεχόμενες απαιτήσεις και για πρακτικούς λόγους εκτιμούνται και οι λογαριασμοί τάξεως	✓ Λογαριασμοί τάξεως και ενδεχόμενες υποχρεώσεις

Ακόμα, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37, οι προβλέψεις έχουν συγκεκριμένο περιεχόμενο και ορισμένες από αυτές δεν δημιουργούν επιδράσεις στα αποτελέσματα. Σύμφωνα, όμως με τον ΚΝ 2190/20, αλλά και την πρακτική των Ε.Λ.Π., σαν προβλέψεις είναι και οι απομειώσεις των ενεργητικών στοιχείων, που δεν είναι σαν αυτές με τα Δ.Λ.Π.. Η έννοια της πρόβλεψης στον ΚΝ 2190/20, αναφέρεται γενικά σε «κάθε πιθανό κίνδυνο, έξοδο και υποχρέωση» .

Τέλος, με βάση το Δ.Λ.Π. 37, για να καταχωρηθεί μία πρόβλεψη σε βάρος των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι πιθανή, αλλά να υπάρχει ήδη νόμιμη δέσμευση και να μπορεί να αποτιμηθεί η δέσμευση αξιόπιστα. Διαφορετικά καταχωρείται σαν ενδεχόμενη υποχρέωση. Είναι πολύ διαφορετική η προσέγγιση των Ε.Λ.Π., γιατί καταχωρούνται προβλέψεις για κάθε «πιθανό» κίνδυνο. Κάποιες προβλέψεις που δημιουργούνται με βάση τα Ε.Λ.Π., δεν πρέπει να δημιουργούνται με βάση τα Δ.Λ.Π., για παράδειγμα, οι προβλέψεις για φορολογικούς ελέγχους, δεν μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα δεν υπάρχει και καμία νόμιμη δέσμευση.

4.27. Δ.Λ.Π. 38 : ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 38 ασχολείται με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Το πρότυπο αυτό προβλέπει πως μια επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μόνο στην περίπτωση που πληρούνται ορισμένα κριτήρια. Το Δ.Λ.Π. 38 ορίζει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να υπολογίζεται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Οι βασικές διαφορές των Ε.Λ.Π. με το Δ.Λ.Π. 38 φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Άυλα στοιχεία με Leasing που εμφανίζονται στο ενεργητικό	✓ Άυλα στοιχεία με Leasing που δεν εμφανίζονται στο ενεργητικό
✓ Κριτήρια αναγνώρισης και άυλα στοιχεία	✓ Δεν υπάρχουν τέτοια κριτήρια
✓ Κόστη έρευνας στα αποτελέσματα	✓ Δεν γίνεται διαχωρισμός
✓ Κόστη ανάπτυξης και κριτήρια κεφαλαιοποίησης	✓ Γενικά αναφορά και εύκολη κεφαλαιοποίηση
✓ Τα κόστη απόκτησης άυλων στοιχείων	✓ Κόστη στα «Έξοδα εγκατάστασης» και

	απόσβεση σε 5 χρόνια
✓ Άυλα στοιχεία συνενώσεων σε Εύλογη Αξία	✓ Δεν προβλέπεται τέτοια αποτίμηση
✓ Άυλα στοιχεία δωρεάν σε εύλογη αξία	✓ Δεν υπάρχει τέτοια δυνατότητα
✓ Άυλα στοιχεία και αναπροσαρμογή αξίας	✓ Δεν επιτρέπεται αυτή η περίπτωση
✓ Άυλα στοιχεία με αόριστη διάρκεια ζωής και χωρίς αποσβέσεις	✓ Άυλα στοιχεία με αόριστη διάρκεια ζωής και αποσβέσεις
✓ Άυλα στοιχεία και συντελεστές αποσβέσεων με βάση την διάρκεια ζωής τους	✓ Άυλα στοιχεία και συντελεστές αποσβέσεων σε 5 χρόνια
✓ Άυλα στοιχεία κατεχόμενα για πώληση και τέλος απόσβεσης	✓ Άυλα στοιχεία κατεχόμενα για πώληση και αποσβέσεις μέχρι την διάθεση τους
✓ Διαφορές στις γνωστοποιήσεις των άυλων στοιχείων	✓ Λιγότερες διαφορές στις γνωστοποιήσεις στο Προσάρτημα για τις «Ασώματες Ακινήτοποιήσεις»
✓ Κεφαλαιοποίηση στα άυλα στοιχεία με συγκεκριμένα κριτήρια	✓ Κεφαλαιοποίηση στα «Εξοδα εγκατάστασης»

Επίσης, με βάση τα Ε.Λ.Π., η εμφάνιση στον ισολογισμό των «Ασώματων Ακινήτοποιήσεων», πρέπει να περιλαμβάνει την αξία κτήσης, τις σωρευμένες αποσβέσεις και το αναπόσβεστο υπόλοιπο, ενώ με βάση τα Δ.Λ.Π. μπορεί να εμφανίζεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο μόνο στον ισολογισμό.

4.28. Δ.Λ.Π. 39 : ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ – ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 39 ασχολείται με τα χρηματοοικονομικά μέσα και συγκεκριμένα με τον τρόπο καταχώρισης και αποτίμησης τους. Το πρότυπο αυτό είναι ένα από τα πιο δύσκολα διεθνή λογιστικά πρότυπα εξ' αντικειμένου και όχι μόνο για την Ελλάδα. Θέτει ζητήματα και καθορίζει πρακτικές αντιμετώπισης για τα χρηματοοικονομικά μέσα, τα οποία παίρνουν διάφορες μορφές και μεταλλάσσονται συνεχώς. Ακόμα πιο δύσκολο είναι για τους Έλληνες χρήστες, διότι πολλές από τις συναλλαγές ή από τις πρακτικές, είναι άγνωστες για την ελληνική πραγματικότητα, για το μεγαλύτερο πλήθος των επιχειρήσεων. Οι βασικές διαφορές των Ε.Λ.Π. με το Δ.Λ.Π. 39 φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

✓ Κατηγορίες Αποτίμησης μετά την Απόκτηση : Μία νέα προσέγγιση	✓ Αποτίμηση με συγκεκριμένες και απλούστερες διακρίσεις
✓ Αρχική αποτίμηση στην Εύλογη Αξία	✓ Αρχική αποτίμηση στο κόστος και στα έξοδα κτήσης
✓ Δάνεια και απαιτήσεις: Αποτίμηση στο Αποσβεσμένο Κόστος με τη Μέθοδο του Πραγματικού Επιτιμίου	✓ Διαχωρισμός μακροπρόθεσμών από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις
✓ Συμμετοχές Εισηγμένων Εταιριών: Αποτίμηση στην Εύλογη Αξία	✓ Συμμετοχές Εισηγμένων Εταιριών: Αποτίμηση στην μικρότερη τιμή ανάμεσα στην κτήσεως και στην τρέχουσα
✓ Συμμετοχές ορισμένων Μη Εισηγμένων Εταιριών: Αποτίμηση στην Εύλογη Αξία	✓ Συμμετοχές ορισμένων Μη Εισηγμένων Εταιριών: Αποτίμηση στην μικρότερη τιμή ανάμεσα στην κτήσεως και στην τρέχουσα
✓ Συμμετοχές ορισμένων Μη Εισηγμένων Εταιριών: Αποτίμηση στο Κόστος	✓ Συμμετοχές ορισμένων Μη Εισηγμένων Εταιριών: Αποτίμηση στην μικρότερη τιμή ανάμεσα στην κτήσεως και στην τρέχουσα
✓ Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις: Αποτίμηση στο Αποσβεσμένο Κόστος με τη Μέθοδο του Πραγματικού Επιτοκίου εκτός των εξαιρέσεων	✓ Διαχωρισμός μακροπρόθεσμών από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις
✓ Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις: Αποτίμηση σε Εύλογες Αξίες, αν έχουν χαρακτηριστεί στη Εύλογη Αξία Μέσω Αποτελεσμάτων	✓ Δεν αποτιμούνται τα παράγωγα και δεν υπήρχε άλλη περίπτωση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που να αποτιμάται στην Εύλογη Αξία
✓ Παράγωγα που σχετίζονται με τους Συμμετοχικούς Τίτλους αποτιμημένους στο Κόστος, αποτιμούνται στο κόστος	✓ Δεν ετίθετο τέτοια θέμα αποτίμησης
✓ Συμβόλαια Χρηματοοικονομικής Εγγύησης: Αποτίμηση	✓ Δεν υπάρχει μεγάλη απόκλιση στην αντιμετώπιση του ζητήματος ανάμεσα στο Δ.Λ.Π. 39 και στα Ε.Λ.Π.
✓ Δάνεια με επιτόκια μικρότερα της αγοράς: Αποτίμηση	✓ Δεν υπάρχει μεγάλη απόκλιση στην αντιμετώπιση του ζητήματος ανάμεσα στο Δ.Λ.Π. 39 και στα Ε.Λ.Π.
✓ Επανακατατάξεις στοιχείων	✓ Δεν ετίθετο τέτοια θέμα
✓ Διαδικασίες για υπολογισμό απομείωσης χρηματοοικονομικών μέσων	✓ Πρόβλεψη απομείωσης με τον μηχανισμό προβλέψεων με γενική αναφορά
✓ Μη αναστροφή προβλέψεων υποτίμησης συμμετοχών που παρακολουθούνται στο κόστος	✓ Αναστρέψιμες προβλέψεις υποτίμησης συμμετοχών που παρακολουθούνται στην τρέχουσα αξία
✓ Αναλυτικές προϋποθέσεις για διαγραφές στοιχείων	✓ Δεν υπήρχε αναλυτική προσέγγιση του θέματος ,αντιμετωπίζονταν με πραγματικά δεδομένα και γενικές αρχές

✓ Μεταβιβάσεις στοιχείων κατά ένα μέρος	✓ Δεν υπήρχε αναλυτική προσέγγιση του θέματος ,αντιμετωπίζονταν με πραγματικά δεδομένα και γενικές αρχές
✓ Μεταβιβάσεις στοιχείων υπό όρους	✓ Δεν υπήρχε αναλυτική προσέγγιση του θέματος ,αντιμετωπίζονταν με πραγματικά δεδομένα και γενικές αρχές
✓ Διαφορές αποτίμησης Διαθέσιμων προς Πώληση, σε αποθεματικό	✓ Δεν παρέχονταν τέτοια δυνατότητα και οι διαφορές αποτίμησης αντιμετώπιζονταν με το μηχανισμό προβλέψεων και της αντιστροφής τους
✓ Λογισμός με Ημερομηνία Διακανονισμού ή Ημερομηνία Συναλλαγής	✓ Δεν υπήρχε διάκριση και δυνατότητα λογισμού σε εναλλακτικές ημερομηνίες
✓ Λογιστική Αντιστάθμισης	✓ Δεν υπήρχε Λογιστική Αντιστάθμισης
✓ Γενική Αρχή Μεταγενέστερης Αποτίμησης: Σε Εύλογη Αξία	✓ Γενική Αρχή Μεταγενέστερης Αποτίμησης: στην μικρότερη τιμή ανάμεσα στην κτήσεως και στην τρέχουσα

4.29. Δ.Λ.Π. 40 : ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΑ ΑΚΙΝΗΤΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 40 ασχολείται με το θέμα των επενδύσεων στα ακίνητα. Καθορίζει την λογιστική αντιμετώπιση που πρέπει να έχουν οι επενδύσεις σε ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για τη γνωστοποίηση των θεμάτων σχετικά με τις επενδύσεις στα ακίνητα. Οι βασικές διαφορές των Ε.Λ.Π. με το Δ.Λ.Π. 40 φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Διακεκριμένη παρακολούθηση των επενδυτικών ακινήτων	✓ Δεν υπήρχε τέτοια διάκριση
✓ Αρχικό κόστος και κεφαλαιοποίηση εξόδων	✓ Κεφαλαιοποίηση εξόδων στα «Εξόδα Εγκατάστασης»
✓ Λογισμός επενδύσεων σε ακίνητα με Leasing	✓ Δεν εμφανίζονταν οι αξίες αυτές
✓ Μπορούν να εμφανίζονται και ακίνητα με λειτουργική μίσθωση	✓ Δεν εμφανίζονταν οι αξίες αυτές
✓ Παρακολούθηση σε εύλογες αξίες	✓ Αναπροσαρμογή Αξίας επιτρέπεται μόνο με βάση ειδικό νόμο

✓ Αποτίμηση και αποτιμητές	✓ Αναπροσαρμογή με γενικούς συντελεστές
✓ Οι διαφορές αναπροσαρμογής στα αποτελέσματα χρήσης	✓ Οι διαφορές αναπροσαρμογής στην καθαρή θέση
✓ Επενδυτικά ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες δεν γίνονται αποσβέσεις	✓ Υποχρεωτική διενέργεια αποσβέσεων
✓ Δεν γίνονται προβλέψεις	✓ Προβλέψεις υποτίμησης παγίων
✓ Διαχωρισμός αξίας και τόκου για αγορές με μακροπρόθεσμη πίστωση	✓ Δεν προβλέπονταν τέτοιος διαχωρισμός
✓ Διαχωρισμός αξίας και τόκου για πωλήσεις με μακροπρόθεσμη πίστωση	✓ Δεν προβλέπονταν τέτοιος διαχωρισμός
✓ Εμφάνιση του αναπόσβεστου ποσού στον ισολογισμό	✓ Διακεκριμένη εμφάνιση αξίας κτήσης, αποσβέσεων και αναποσβέσεων στον ισολογισμό
✓ Μεγάλες διαφορές στις γνωστοποιήσεις από τα Ε.Λ.Π. για τα πάγια	✓ Λιγότερες διαφορές στις γνωστοποιήσεις από το Δ.Λ.Π. για τα πάγια

Επίσης, με βάση τα Ε.Λ.Π. διενεργείται πρόβλεψη για κάθε πιθανή υποχρέωση, ενώ με βάση το Δ.Λ.Π. 40, πιθανές υποχρεώσεις που αφορούν διαγραφέντα επενδυτικά ακίνητα, αναφέρονται περιφραστικά στις σημειώσεις.

4.30. Δ.Λ.Π. 41 : ΓΕΩΡΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ Ε.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 41 ασχολείται με την γεωργία. Η αντιμετώπιση των βιολογικών στοιχείων από το Δ.Λ.Π. 41 από τα Ε.Λ.Π. διαφέρει. Τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπονταν ιδιαίτερη μεταχείριση των βιολογικών στοιχείων αλλά ίσχυαν οι ρυθμίσεις που ίσχυαν για τα πάγια και τα αποθέματα. Το Δ.Λ.Π. 41 ασχολείται ιδιαίτερα με τα βιολογικά στοιχεία και το λογιστικό χειρισμό και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Οι βασικές διαφορές των Ε.Λ.Π. με το Δ.Λ.Π. 41 φαίνονται στον παρακάτω πίνακα.

Δ.Λ.Π.

Ε.Λ.Π.

✓ Βιολογικά στοιχεία: Αποτίμηση κατά την απόκτηση σε εύλογη αξία μείον κόστη διάθεσης	✓ Βιολογικά στοιχεία: αποτελούν πάγια ή αποθέματα και αποτιμούνται κατά την κτήση τους στο κόστος
✓ Γνωστοποίηση για Ώριμα – Ανώριμα, Διαρκή – Αναλώσιμα βιολογικά στοιχεία	✓ Γνωστοποίηση για τα βιολογικά στοιχεία που διακρίνονται σε Πάγια ή Αποθέματα
✓ Διαφορά αποτίμησης βιολογικών στοιχείων σε εύλογες αξίες και μεταφορά στα αποτελέσματα	✓ Πάγια και αναπροσαρμογές με μεταφορά στην ΚΘ
✓ Πολλές και αναλυτικές γνωστοποιήσεις για τα βιολογικά στοιχεία	✓ Δεν προβλέπονταν ειδικές γνωστοποιήσεις, μόνο για τα ενσώματα πάγια και τα αποθέματα
✓ Αποτίμηση μετά την απόκτηση σε εύλογη αξία μείον κόστη διάθεσης	✓ Αποτίμηση στο κόστος μείον τις αποσβέσεις

Επίσης, με βάση το Δ.Λ.Π. 41, τα βιολογικά στοιχεία όταν αποφασίζεται η διάθεσης τους λόγω διακοπής δραστηριότητας ή η εκποίηση παγίων στοιχείων της κατηγορίας αυτής, αποτιμούνται σε τιμές ρευστοποίησης και μεταφέρονται σε ειδικό λογαριασμό. Ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. αν είναι πάγια που πρέπει να διατεθούν παραμένουν με τα άλλα πάγια και συνεχίζουν την απόσβεση τους μέχρι τη διάθεσή τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

5.1. ΕΝΝΟΙΕΣ - ΟΡΙΣΜΟΙ

Περιουσιακό στοιχείο είναι οτιδήποτε μπορεί να κατέχει κανείς ως ιδιοκτησία, ή μπορεί να ελέγχει προς όφελος του, και το οποίο έχει οικονομική (εμπορική, ανταλλακτική) αξία. Η έννοια των περιουσιακών στοιχείων, από οικονομική άποψη, μπορεί να προσδιοριστεί μέσω της ιδιότητας τους να μεταφέρουν αγοραστική δύναμη στο μέλλον.

Ο λογιστικός όρος, στοιχείο ενεργητικού είναι συνώνυμος, ο οποίος χρησιμοποιείται περισσότερο σε σχέση με τα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν και ελέγχονται από επιχειρήσεις, και ειδικότερα για αυτές που δημοσιεύουν ισολογισμούς. Ως περιουσιακά στοιχεία ή στοιχεία ενεργητικού θεωρούνται οι πόροι που ελέγχει μια επιχείρηση, οι οποίοι προκύπτουν από παρελθόντα γεγονότα και δυνάμει των οποίων αναμένεται η εισροή μελλοντικών οικονομικών οφελών στην επιχείρηση.

Στη γενική λογιστική έννοια του όρου, δεν είναι απαραίτητο να είναι σε θέση να επιβάλλουν νομικά όφελος του περιουσιακού στοιχείου για τις κατατακτήριες έναν πόρο ως ένα περιουσιακό στοιχείο, εφόσον η οικονομική οντότητα μπορεί να ελέγξει τη χρήση του με άλλα μέσα. Η λογιστική εξίσωση αφορά περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις και ίδια κεφάλαια :

Ενεργητικό = Ίδια Κεφάλαια Υποχρεώσεις Μετόχων + του (Ίδια Κεφάλαια)

Ενεργητικό = Υποχρεώσεις + Κεφαλαίου ή Ενεργητικό = Παθητικό + Καθαρή Θέση .

Δηλαδή, η συνολική αξία του ενεργητικού μιας επιχείρησης είναι πάντα ίσο με το άθροισμα της αξίας των «ιδίων κεφαλαίων» και «υποχρεώσεις» . Η λογιστική εξίσωση είναι η μαθηματική δομή του ισολογισμού .

Ίδια κεφάλαια είναι η αξία του ιδιοκτήτη σε ένα περιουσιακό στοιχείο ή ομάδα περιουσιακών στοιχείων. Στη λογιστική, οι υποχρεώσεις είναι οι υποχρεώσεις της εταιρείας να μεταφέρει κάτι από την αξία σε ένα άλλο μέρος.

5.1.2. ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Το ενεργητικό διακρίνεται σε δύο μεγάλες κατηγορίες :

- Κυκλοφορούν ενεργητικό
- Μη κυκλοφορούν ενεργητικό

Στο κυκλοφορούν ενεργητικό περιλαμβάνεται κάθε στοιχείο που :

- Προορίζεται να ρευστοποιηθεί ή να πουληθεί ή να αναλωθεί μέσα στο συνήθη λειτουργικό κύκλωμα της επιχείρησης
- Προορίζεται να ρευστοποιηθεί ή να πουληθεί στους επόμενους δώδεκα μήνες από τη λήξη της παρούσας λογιστικής χρήσης
- Και είναι μετρητά ή που μπορεί να μετατραπεί σε μετρητά.

Τα στοιχεία του κυκλοφορούν ενεργητικού είναι:

- i. Τα αποθέματα
- ii. Οι απαιτήσεις
- iii. Τα χρεόγραφα
- iv. Οι μεταχρονολογημένες επιταγές
- v. Οι δεσμευμένες καταθέσεις
- vi. Τα μετρητά
- vii. Οι καταθέσεις όψεως

Το μη κυκλοφορούν ενεργητικό αποτελείται από όλα τα στοιχεία που δεν ανήκουν στο κυκλοφορούν. Πρόκειται για στοιχεία που προορίζονται να ρευστοποιηθούν ή να πουληθούν σε διάστημα που υπερβαίνει τη διάρκεια του συνήθους λειτουργικού κυκλώματος ή επεκτείνεται πέρα από το τέλος της επόμενης λογιστικής χρήσης. Τα στοιχεία του μη κυκλοφορούν ενεργητικού είναι :

- i. Το πάγιο Ενεργητικό
- ii. Οι συμμετοχές
- iii. Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
- iv. Τα κεφαλαιοποιημένα έξοδα
- v. Οι μακροπρόθεσμες επενδύσεις

5.2. ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ (ΟΜΑΔΑ 1^η) - ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το πάγιο Ενεργητικό είναι το πιο σημαντικό στοιχείο του μη κυκλοφορούν Ενεργητικού, διότι δείχνει την κλίμακα των εργασιών και την παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης. Τα στοιχεία του πάγιου Ενεργητικού διακρίνονται σε :

- Ενσώματα (ενσώματες ακινητοποιήσεις), που είναι τα οικόπεδα, τα κτίρια, τα μηχανήματα, τα έπιπλα και τα μεταφορικά μέσα.
- Ασώματα (ασώματες ακινητοποιήσεις), που είναι οι ευρεσιτεχνίες, τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας και τα εμπορικά σήματα.

Πάγια Περιουσιακά Στοιχεία είναι εκείνα που αποφέρουν οικονομικά οφέλη για την επιχείρηση σε χρονικό διάστημα που υπερβαίνει την λογιστική ετήσια περίοδο. Στο πάγιο ενεργητικό περιλαμβάνονται τα αγαθά που προορίζονται να παραμείνουν στην επιχείρηση μακροχρόνια με την ίδια μορφή, καθώς και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Το πάγιο περιλαμβάνει τους παρακάτω υποχρεωτικούς λογαριασμούς :

10 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ

11 ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ – ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ
ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

13 ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

14 ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

15 ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ
ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

16 ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

17

18 ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

19 ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

Παρακάτω θα δούμε πιο αναλυτικά τους λογ/σμούς που περιλαμβάνονται στο πάγιο ενεργητικό.

5.2.1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 10 : ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ

Εδαφικές εκτάσεις είναι τα οικόπεδα, τα γήπεδα, τα αγροτεμάχια, τα δάση, τα ορυχεία, τα μεταλλεία, τα λατομεία, οι φυτείες και οποιαδήποτε γενικά έκταση γης, της οποίας η κυριότητα ανήκει στην επιχείρηση.

Διακρίνονται σε εδαφικές εκτάσεις που η διάρκεια ωφέλιμης ζωής τους είναι απεριόριστη, όπως π.χ. τα οικόπεδα, γήπεδα ή τα αγροτεμάχια. Και, σε εδαφικές εκτάσεις που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους υπόκειται σε απόσβεση, όπως είναι π.χ. τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία.

Τα γήπεδα-οικόπεδα παρακολουθούνται στο λογ/σμό 10.00 και είναι εκτάσεις γης, πάνω στις οποίες έχουν κατασκευαστεί τα βιομηχανοστάσια, τα γραφεία, οι αποθήκες και τα άλλα κτίσματα ή οικόπεδα προορίζονται για τέτοιο σκοπό.

Τα αγροτεμάχια, τα δάση και οι φυτείες παρακολουθούνται στους λογ/σμούς 10.04 – 10.06 είναι οι εκτάσεις που καλλιεργούνται ή εκμεταλλεύονται με άλλο τρόπο.

Και στους λογ/σμούς 10.10 – 10.16 παρακολουθούνται οι εδαφικές εκτάσεις που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της επιχείρησης και ούτε ενοικιάζονται σε τρίτους.

Οι εδαφικές εκτάσεις αποτιμώνται, κατά την απογραφή και σύνταξη του ισολογισμού στο τέλος της χρήσης, στην αξία αγοράς ή κτήσης τους προσαυξημένη και με τα έξοδα προσθηκών και βελτιώσεων.

Επίσης, όταν η επιχείρηση αποκτήσει από επαχθή αιτία εδαφική έκταση που βρίσκεται εκτός σχεδίου πόλεως και έχει μεγάλη αξία και μέσα σε δύο χρόνια τη μεταπωλήσει, τότε το κέρδος από την πώληση θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται όπως και τα άλλα κέρδη της επιχείρησης (άρθρο 28 παρ. 3 Ν. 2238/94).

Τα γήπεδα-οικόπεδα και άλλες εδαφικές εκτάσεις δε φθείρονται από τη χρήση

τους ή την πάροδο του χρόνου και για το λόγο αυτό δεν αποσβένονται. Και οι εδαφικές εκτάσεις καταχωρούνται, η κάθε μια χωριστά και αναλυτικά στο αθεώρητο βιβλίο «μητρώο παγίων».

5.2.2. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 11 : ΚΤΙΡΙΑ – ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ – ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ

Στο λογαριασμό αυτό περιέχονται τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα, κυριότητας της οικονομικής μονάδας, που βρίσκονται σε ακίνητα κυριότητας της ή κυριότητας τρίτων, που βρίσκονται εκτός εκμεταλλεύσεως, οι υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων και τα αποσβεσμένα κτίρια και κλπ.

Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές που προορίζονται για κατοικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες κλπ.

Στο λογ/σμό 11.00 παρακολουθούνται οι εγκαταστάσεις κτιρίων που είναι οι υδραυλικές, οι ηλεκτρικές, οι κλιματιστικές, οι μηχανολογικές, οι τηλεπικοινωνιακές, οι αποχετευτικές και οι άλλες πρόσθετες εγκαταστάσεις που είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη της ουσίας τους ή του κτιρίου.

Τεχνικά έργα είναι οι κατασκευές που τροποποιούν το φυσικό περιβάλλον όπως είναι π.χ. οι δρόμοι, οι πλατείες, οι περιφράξεις, τα λιμάνια, τα φράγματα, τα αεροδρόμια, οι γέφυρες, οι σήραγγες, οι λίμνες, οι διώρυγες, τα στάδια κλπ. όσα τεχνικά έργα ενισχύουν τις μεταφορές της επιχείρησης, παρακολουθούνται στο λογ/σμό 11.01 «τεχνικά έργα εξυπηρέτησης μεταφορών», ενώ τα υπόλοιπα τεχνικά έργα παρακολουθούνται στο λογ/σμό 11.02 «λοιπά τεχνικά έργα».

Βιομηχανοστάσια είναι τα κτίρια, οι μόνιμες μηχανικές εγκαταστάσεις, τα παραρτήματα, τα εξαρτήματα και τα συνεχόμενα με αυτά οικόπεδα και αποθήκες που χρησιμοποιούνται ειδικά για τη λειτουργία της βιομηχανίας.

Οι δαπάνες διαμόρφωσης γηπέδων και άλλων εδαφικών εκτάσεων που φθείρονται καταχωρούνται στο λογ/σμό 11.03 «υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων».

Στους λογ/σμούς 11.07-11.10 καταχωρείται το κόστος ανέγερσης κτιρίων, οι βελτιώσεις, τα έξοδα διαμόρφωσης των εδαφικών εκτάσεων κλπ. που γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, όταν η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να τα χρησιμοποιεί για ορισμένο διάστημα που καθορίζεται συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα έργα περιέρχονται στον κύριο του ακινήτου, χωρίς κάποιο αντάλλαγμα.

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα που δεν εφαρμόζονται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής δραστηριότητας της επιχείρησης, αλλά ούτε για τις παρεπόμενες ασχολίες της και ούτε και ενοικιάζονται σε τρίτους, παρακολουθούνται στους λογ/σμούς 11.14-11.17.

Οι αποσβέσεις κτιρίων αντιπροσωπεύουν τη μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου που επέρχεται λόγω της χρήσης του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξίωσης. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται από το μήνα που το πάγιο θα αρχίσει να χρησιμοποιείται και όχι από την μέρα που θα αγοραστεί.

Σε περίπτωση που κάποιος εταίρος εισφέρει τη χρήση ακινήτου κυριότητας του σε μια Ο.Ε, Ε.Ε ή ΕΠΕ στην οποία συμμετέχει, τότε η εταιρία δεν δικαιούται να ενεργήσει αποσβέσεις πάνω στο ακίνητο αυτό. Το δικαίωμα αυτό το διατηρεί ο εταίρος που έχει την κυριότητα του εν λόγω ακινήτου (Βίγκος, 2007).

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα αποτιμώνται, κατά την απογραφή και σύνταξη του ισολογισμού τέλους χρήσης, στην αξία αγοράς ή κτήσης τους προσαυξημένα και με τα έξοδα προσθηκών και βελτιώσεων που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς.

Για τις επιχειρήσεις που έχουν αντικείμενο εργασιών την αγοραπωλησία ακινήτων με σκοπό την επίτευξη κέρδους, φορολογούνται κανονικά για το κέρδος που αποκτούν από τις

αγοραπωλησίες αυτές. Εξαιρούνται οι επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο τις οικοδομικές και τεχνικές δραστηριότητες και φορολογούνται σύμφωνα με το άρθρο 34 το Ν. 2238/94.

5.2.3. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 12 : ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝΙΚΕΣ

ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ –ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

Με το λογαριασμό 12 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις και γενικά ο μηχανολογικός εξοπλισμός που ανήκουν στην οικονομική μονάδα, είναι εγκαταστημένα σε ακίνητα δικά της ή τρίτων ή δεν είναι εγκαταστημένα σε ακίνητα και χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευση της ή είναι εκτός εκμεταλλεύσεως.

Στο λογ/σμό 12.00 παρακολουθούνται τα μηχανήματα που είναι οι μηχανολογικές κατασκευές, μόνιμα εγκατεστημένες ή κινητές, οι οποίες χρησιμεύουν να αποσπών από τη φύση, να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά ή για να παράγουν υπηρεσίες που αποτελούν αντικείμενο δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.

Στο λογ/σμό 12.01 παρακολουθούνται οι τεχνικές εγκαταστάσεις της επιχείρησης, δηλαδή οι τεχνικές κατασκευές και οι τεχνολογικές διευθετήσεις που γίνονται για μόνιμη εγκατάσταση μηχανημάτων και τη σύνδεσή τους στο παραγωγικό κύκλωμα. Στον ίδιο λογαριασμό περιλαμβάνονται επίσης, και οι εγκαταστάσεις θέρμανσης, υδραυλικές και τηλεφωνικές εγκαταστάσεις ή αποθηκευτικές δεξαμενές κλπ. που δεν είναι συνδεδεμένες με τις κτιριακές εγκαταστάσεις ή είναι συνδεδεμένες με αυτές. Ακόμα στο λογ/σμό 12.02 παρακολουθούνται τα φορητά μικρομηχανήματα «χειρός», που έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και μικρότερη από την παραγωγική ζωή των μηχανημάτων του λογ/σμου 12.00.

Στο λογ/σμό 12.03 παρακολουθούνται τα εργαλεία, δηλαδή τα μηχανολογικά και άλλης φύσεως αντικείμενα που χρησιμοποιούνται με το χέρι και έχουν παραγωγική ζωή μμεγαλύτερη από ένα έτος. Επίσης, στο λογ/σμό 12.04 παρακολουθούνται τα καλούπια και οι ιδιοσκευές της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι μηχανολογικές και άλλης φύσεως κατασκευές, οι οποίες προσαρμόζονται στα καθ' αυτό μηχανήματα για την παραγωγή εξειδικευμένων αντικειμένων,

αποχωρίζονται από αυτά μετά από την εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου και παραμένουν σε αδράνεια μέχρι να επαναχρησιμοποιηθούν (π.χ. καλούπια, μήτρες ή κεφαλές).

Στο λογ/σμό 12.05 παρακολουθούνται τα διάφορα μηχανολογικά όργανα, π.χ. μετρήσεων, πειραματιστών ή ελέγχων και στο λογ/σμό 12.06 παρακολουθείται ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός που δεν είναι δυνατό να παρακολουθείται από τους άλλους λογαριασμούς παραπάνω, 12.00-12.05.

Στους λογ/σμούς 12.07, 12.08 και 12.09 παρακολουθούνται τα μηχανήματα, οι εγκαταστάσεις και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός της οικονομικής μονάδας, που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων και που, μετά παρέλευση ορισμένου χρόνου, συμβατικά καθορισμένου, η κυριότητά τους περιέρχεται στους κυρίους των ακινήτων χωρίς αντάλλαγμα. Σχετικά με τον υπολογισμό των αποσβέσεων των παγίων αυτών ισχύουν όσα αναφέρονται στην περίπτ. 5 της παρ. 2.2.105 για το λογαριασμό 11.07 (Σφακιάνος, 1996).

Στους λογ/σμούς 12.10-12.19 παρακολουθούνται τα μηχανήματα και οι εγκαταστάσεις, που δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της επιχείρησης και ούτε για τις παρεπόμενες ασχολίες της. Οι εγκαταστάσεις και τα μηχανήματα που χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της επιχείρησης παρακολουθούνται στους λογ/σμούς 12.00-12.09 και όχι στους λογ/σμούς 12.10-12.19, ανεξάρτητα αν έχουν αποσβεστεί ολοσχερώς και παραμένουν με αναπόσβεστη αξία 0,01€. Επίσης, στους λογ/σμούς 12.10-12.19 παρακολουθούνται και τα μηχανήματα και άλλα πάγια που θεωρούνται οριστικά εκτός εκμετάλλευσης, ή έχουν ολοκληρωτικά αποσβεστεί, παρακολουθούνται με 0,01€ ή δεν έχουν αποσβεστεί ολοκληρωτικά, άρα παρακολουθούνται με την αξία κτήση τους.

Οι αποσβέσεις των μηχανημάτων, των τεχνικών εγκαταστάσεων και του λοιπού εξοπλισμού υπολογίζονται σύμφωνα με τους προβλεπόμενους από το νόμο συντελεστές ετήσιας απόσβεσης. Σήμερα, έχουμε δύο συντελεστές αποσβέσεων, τον ανώτερο και το κατώτερο (Π.Δ. 299/03) (Καραγιάννης, 2005).

Τα μηχανήματα και οι μηχανολογικές εγκαταστάσεις που έχουν εγκατασταθεί σε ακίνητα τρίτων και μετά από συγκεκριμένο προσυμφωνημένο χρονικό διάστημα η κυριότητα τους περιέρχεται στους κυρίους των ακινήτων χωρίς αντάλλαγμα, παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 12.07, 12.08 και 12.09.

Τα μηχανήματα αποτιμώνται στην τιμή αγοράς προσαυξημένη με τα έξοδα μεταφοράς και τοποθέτησης και με τα έξοδα προσθηκών και βελτιώσεων που καταχωρήθηκαν στους σχετικούς λογαριασμούς μείον τις αποσβέσεις. Σε περίπτωση που τα μηχανήματα ή τα εργαλεία κατασκευάζονται από την ίδια την επιχείρηση, η αποτίμηση γίνεται στο κόστος κατασκευής, στο οποίο περιέχονται τα υλικά κατασκευής, τα εργατικά και ένα μέρος από τα γενικά έξοδα και μειωμένο το κόστος από τις συσσωρευμένες αποσβέσεις, μέχρι την ημέρα της απογραφής. Με την πώληση των μηχανημάτων προκύπτουν κάποια κέρδη τα οποία αναγνωρίζονται φορολογικά και προστίθενται στα άλλα κέρδη χρήσης της επιχείρησης, ώστε να διαμορφωθεί το τελικό ποσό κερδών που θα φορολογηθεί.

Όταν ένα μηχάνημα καταστραφεί ή αχρηστευτεί ολοκληρωτικά και δεν έχει αποσβεστεί πλήρως, η αναπόσβεστη αξία του μεταφέρεται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02.99 «λοιπές έκτακτες ζημιές» και αναγνωρίζονται φορολογικά' (www.taxheaven.gr, [20/12/2012]).

Ο Ν.1665/86 αναφέρει ότι ο εκμισθωτής (Α), συνήθως Τράπεζα, και ο μισθωτής (Β), συνήθως επιχείρηση μπορούν να συνάψουν σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης. Με βάση αυτή τη σύμβαση ο εκμισθωτής (Α) παραχωρεί έναντι μισθώματος στο μισθωτή (Β) τη χρήση κινητού ή ακίνητου στοιχείου που προορίζεται για χρήση του μισθωτή για ορισμένο χρόνο (όχι λιγότερο από 3 έτη). Παρέχεται, επιπλέον, το δικαίωμα είτε να αγοράσει τον εξοπλισμό στη λήξη της σύμβασης αυτή ή να τον επαναμισθώσει (άρθρο 1. παρ.2 Ν.1665/86) (www.mnec.gr [20/12/2012]).

Η εταιρεία εκμισθωτής (Α) που παραχωρεί τη χρήση κινητού στοιχείου σε τρίτο (Β) έναντι μισθώματος και παρέχοντας συγχρόνως το δικαίωμα στο μισθωτή (Β) να το αγοράσει, έχει δικαίωμα να υπολογίσει αποσβέσεις, τόσο για τα κινητά όσο και για τα ακίνητα στοιχεία (εκτός από οικόπεδα) σε ίσα μέρη, ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης. Δεν πραγματοποιούνται αποσβέσεις για την αξία που αναλογεί στο οικόπεδο. Ο μισθωτής (Β) δεν

μπορεί να διενεργήσει αποσβέσεις εκτός αν αποκτήσει το κινητό στοιχείο όποτε και τότε ξεκινάει να υπολογίσει αποσβέσεις. Τα μισθώματα που καταβάλλει ο μμισθωτής (B) εκπίπτουν εξ' ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα του (άρθρο 6 παρ.4 Ν.1665/86), εκτός από μισθώματα που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου τα οποία δεν αναγνωρίζονται και επομένως δεν εκπίπτουν ως δαπάνη.

Τα μηχανήματα που αγοράζονται μέσω χρονομεριστικής μίσθωσης (Leasing) θα πρέπει να εμφανίζονται σε λογαριασμούς τάξης με την ποσότητα τους.

Τα καταβαλλόμενα ενοίκια μίσθωσης (κινητών) πάγιων στοιχείων βάσει το Ν.1665/86 καταχωρούνται στο λογ/σμό 62.04 και σε ιδιαίτερους τριτοβάθμιους του π.χ. 62.04.10 «Ενοίκια χρονομεριστικής μίσθωσης Ν.1652/86...», 62.04.20 «Ενοίκια μίσθωσης leasing μηχανημάτων», ενώ τα προκαταβαλλόμενα παρόμοια ενοίκια καταχωρούνται στη χρέωση του λογ. 36.00.10 «Ενοίκια χρονομεριστικής μίσθωσης» κλπ. (Εγκ. 67022/92/Αρ.Γν.106. Υπ. Εθν. Οικ.).

Σε περιπτώσεις που μια επιχείρηση αγοράσει μηχανήματα με πίστωση και ο προμηθευτής τους διατηρεί την κυριότητα μέχρι την εξόφληση τους, αυτά ανήκουν στην επιχείρηση που τα αγοράζει όμως δεν έχει δικαίωμα να τα μεταπωλήσει μέχρι να προβεί στην πλήρη εξόφληση τους (www.mnec.gr , [20/12/2012]).

Σχετικά με τις αποσβέσεις, η επιχείρηση διενεργεί κανονικά αποσβέσεις από τον μήνα που αρχίζει να τα χρησιμοποιεί.

5.2.4. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 13 : ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ

Στο λογ/σμό 13 παρακολουθούνται τα μεταφορικά μέσα, που είναι τα κάθε είδους οχήματα με τα οποία η επιχείρηση πραγματοποιεί μεταφορές και μετακινήσεις του προσωπικού και των υλικών αγαθών της (π.χ. εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων ή υλικών), είτε μέσα στους χώρους εκμετάλλευσης, είτε έξω από τους χώρους αυτούς. Στο λογ/σμό 13.06 καταχωρούνται τα μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τις μεταφορές μέσα στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης, τα οποία κατά κανόνα είναι χωρίς αριθμό κυκλοφορίας. Τα μοτοποδήλατα

καταχωρούνται στο λογ/σμό 13.09 «Λοιπά μέσα μεταφοράς» (Εγκ. Υπ. Εθν. Οικ. 2230/γνωμ. 242/95), (Καραγιάννης, 2005).

Τέλος, ότι αφορά την αγορά, τη πώληση, την αποτίμηση και τη φορολογία των μεταφορικών μέσων, ισχύουν τα ίδια με τα μηχανήματα.

Τα μεταφορικά μέσα αποσβένονται κατά τον ίδιο τρόπο που αποσβένονται και τα μηχανήματα. Σημειώνεται ότι η μμηχανή του αυτοκινήτου αποτελεί δαπάνη βελτίωσης και για το λόγο αυτό προσαυξάνει την αξία του αυτοκινήτου και αποσβένεται με τον ίδιο συντελεστή που αποσβένεται και το υπόλοιπο αυτοκίνητο. Τα ελαστικά των αυτοκινήτων θεωρούνται ανταλλακτικά και αποσβένονται εφάπαξ, μέσα στη χρήση που χρησιμοποιήθηκαν (Υπ. Οικ. 12242/58) (www.taxheaven.gr [20/12/2012]).

5.2.5. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 14 : ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ

Στο λογ/σμό 14.00 «έπιπλα» παρακολουθούνται τα κινητά αντικείμενα ή εκείνα που είναι εγκαταστημένα αλλά είναι δυνατό να αποχωριστούν εύκολα και τα οποία προορίζονται για τη συμπλήρωση ή τον καλλωπισμό των κτιριακών χώρων (π.χ. γραφείων, εργοστασίων, εργαστηρίων, καταστημάτων ή αποθηκών) και χρησιμοποιούνται από το προσωπικό της επιχείρησης.

Στον λογ/σμό 14.01 «σκεύη» παρακολουθούνται τα διάφορα είδη εστίασεως, που χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση αναγκών εστιατορίων, κυλικείων, ξενοδοχείων κλπ. (π.χ. ψύκτες νερού, ψυγεία, ηλεκτρικοί φούρνοι ή σκεύη κουζίνας) και στον λογ/σμό 14.02 «μηχανές γραφείων» παρακολουθούνται οι κάθε είδους μηχανικές μηχανές γραφείων (π.χ. λογιστικές, αριθμομηχανές ή γραφομηχανές) της επιχείρησης (Καραγιάννης, 2005).

Στον λογ/σμό 14.03 «ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα» παρακολουθούνται τα κάθε είδους ηλεκτρονικά μηχανήματα που εξυπηρετούν την επιχείρηση, όπως π.χ. οι διερευνητές, οι ηλεκτρονικές λογιστικές μηχανές, οι ηλεκτρονικές οθόνες, οι

διατρητικές μηχανές, τα φωτοτυπικά μηχανήματα, οι τηλεοράσεις, οι ηλεκτρονικοί προβολείς διαφανειών, οι εκτυπωτές κλπ. Και στον λογ/σμό 14.04 «μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς» παρακολουθούνται τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία χρησιμοποιούνται ως μέσα αποθηκείσεως και μεταφοράς, έχουν παραγωγική ζωή μεγαλύτερη από ένα έτος και αποσβένονται τμηματικά (π.χ. δεξαμενές, δοχεία, σιλό, κοντέινερ ή παλέτες, γυάλινες φιάλες μπύρας και πλαστικά κιβώτια (γνωμ. 75/1510/91 κλπ.)), (Καραγιάννης, 2005).

Στον λογ/σμό 14.05 «επιστημονικά όργανα» παρακολουθούνται τα φορητά μέσα με τα οποία εξασφαλίζονται οι αναγκαίες αναλύσεις, μετρήσεις και δοκιμές πάνω σε υλικά, δυνάμεις και διάφορες μορφές ενέργειας (π.χ. αντιδραστήρες, αποστακτήρες, ζυγοί ακριβείας, μετρητές αντοχής υλικού σε κρούσεις, εφελκυσμό ή θραύσεις, συσκευές τεχνητής δημιουργίας διαφόρων συνθηκών περιβάλλοντος ή συσκευές δημιουργίας κενού κλπ.) (Καραγιάννης, 2005).

Στο λογ/σμό 14.06 «ζώα για πάγια εκμετάλλευση» παρακολουθούνται τα ζώα, τα οποία προορίζονται για πάγια εκμετάλλευση, ιδιαίτερα από τις γεωργικές και κτηνοτροφικές επιχειρήσεις (π.χ. άλογα και βόδια που χρησιμοποιούνται για το όργωμα των αγρών ή για τις μεταφορές, αγελάδες που παρέχουν τα νεογέννητα μοσχάρια ή το γάλα κλπ.)

Στον λογ/σμό 14.08 «εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών» παρακολουθούνται τα κάθε είδους φορητά ή εγκαταστημένα μέσα τηλεπικοινωνιών (π.χ. τηλεφωνικά κέντρα, τηλεφωνικές συσκευές ή συσκευές τέλεξ, fax, τηλεφωνικές συνδέσεις κλπ). Ο εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών που αγοράζεται με σκοπό να προσφέρει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες σε τρίτους έναντι αμοιβής καταχωρείται στους κωδικούς 12.00 ή 12.01 και όχι στον κωδικό 14.08 (www.taxheaven.gr, [21/12/2012])

Στο λογ/σμό 14.09 «λοιπός εξοπλισμός» παρακολουθούνται τα λοιπά πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην κατηγορία των επίπλων και του λοιπού εξοπλισμού και δεν ανήκουν σε κανέναν από τους παραπάνω λογ/σμούς 14.00-14.08. Τέτοια είναι π.χ. τα είδη λινοθήκης (λευκά είδη), οι ανεμιστήρες, τα είδη προσθήκης, τα μαγνητόφωνα, οι πίνακες ζωγραφικής κλπ. Στον ίδιο λογ/σμό 14.09 παρακολουθούνται επίσης και οι φωτεινές επιγραφές, οι επιχειρήσεις που ενοικιάζουν DVD και οι ταινίες κινηματογράφου, οι τηλεοπτικές ταινίες, οι βιντεοκασέτες. Επίσης στον 14.09 καταχωρούνται και τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην

κατηγορία «Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός» και τα οποία δεν εντάσσονται σε κανένα άλλο από τους λογαριασμούς 14.00-14.08. Εάν κάποιο στοιχείο των λογαριασμών 14.00-14.09 δεν χρησιμοποιείται παραγωγικά, μεταφέρεται στους λογαριασμούς 14.10-14.19 κατά τον ίδιο τρόπο που ισχύει και στα μηχανήματα. (Καραγιάννης, 2005).

Τα έπιπλα αποτιμούνται κατά τον ίδιο τρόπο που αποτιμούνται και τα μηχανήματα. Τα έπιπλα μπορούν να αποτιμηθούν και να καταχωρηθούν στην απογραφή και στο μητρώο παγίων συνολικά κατά ομοειδής ομάδες ή κατά συντελεστή απόσβεσης και όχι το καθένα χωριστά όπως γίνεται με τα μηχανήματα.

Για τα ζώα που χρησιμοποιούνται για εκμετάλλευσης σύμφωνα με τον Καραγιάννη (2008) αυτά θα πρέπει να αποτιμούνται στην αξία αγοράς τους μείον τις αποσβέσεις που έχουν γίνει μέχρι την ημέρα αποτίμησης. Για τα ζώα που έχουν γεννηθεί και μμεγαλώσει μέσα στην επιχείρηση, θα πρέπει να αποτιμούνται σε τιμή που θα μπορούσαν να αγοραστούν όμοια ζώα από τρίτους αφαιρώντας τις αποσβέσεις που έχουν γίνει από την έναρξη της εκμετάλλευσης τους μέχρι την ημέρα απογραφής.

Για τα έπιπλα και το λοιπό εξοπλισμό διενεργούνται αποσβέσεις κάθε χρόνο με τα νόμιμα ποσοστά, όπως ακριβώς στα μηχανήματα. Τα νόμιμα ποσοστά αποσβέσεων ονομάζονται τακτικά ποσοστά αποσβέσεων και είναι υποχρεωτικά. Αν δηλαδή μια επιχείρηση ενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή απόσβεσης μικρότερο από εκείνον που ορίζει ο νόμος τότε χάνει το δικαίωμα να υπολογίσει τις αποσβέσεις, που δεν υπολόγισε στη χρήση αυτή, κατά τη διάρκεια των επόμενων χρήσεων. Αν σε περίπτωση που η επιχείρηση ενεργήσει αποσβέσεις με συντελεστή απόσβεσης μεγαλύτερο του νόμιμου τότε το επιπλέον ποσό αποσβέσεων θεωρείται ως λογιστική διαφορά και δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ως δαπάνη προς έκπτωση, αλλά δεν χάνει όμως το δικαίωμα να υπολογίσει την διαφορά αυτή σε επόμενες χρήσεις (www.mnec.gr, [21/12/2012]).

Οι Ηλεκτρονικοί Υπολογιστές υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση ποσοστού 24% ή 30% και αν χρησιμοποιούνται ως μέσα εκπαίδευσης σε 34% ή 40%. Το λογισμικό Η/Υ αποσβένεται με συντελεστή 24% ή 30% ετησίως. Η απόσβεση των Η/Υ και του λογισμικού μπορεί να γίνεται εφάπαξ κατά τη χρήση μέσα στην οποία τίθενται σε λειτουργία (Π.Δ 299/03, Ν.2753/99). Τα

ποτήρια, πιάτα, πετσέτες, σεντόνια κλπ των ξενοδοχείων, κλινικών, εκπαιδευτηρίων κ.α. αποσβένονται με συντελεστή 30% σε ετήσια βάση (Στ.Ε.291/80). Όταν τέτοια είδη αγοράζονται και χρησιμοποιούνται από λοιπές επιχειρήσεις, το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης είναι 20% (Π.Δ 299/03). Σε περιπτώσεις όπου η αξία του καθενός από τα παραπάνω είναι 1.200 ευρώ ή λιγότερο τότε μπορούν να αποσβεστούν εφάπαξ σε μια χρήση (άρθρο 31, παρ.1 Ν.2238/94, Π.Δ 299/03) (www.mnec.gr , [21/12/2012]).

Ο εξοπλισμός γραφείου αποσβένεται με ετήσιο ποσοστό 15% ή 20% (ή με ενδιάμεσο ακέραιο συντελεστή). Αν αυτός ο εξοπλισμός χρησιμοποιείται ως μέσο εκπαίδευσης τότε το ετήσιο ποσοστό απόσβεσης είναι 29% ή 35% (Π.Δ. 299/03). Οι πίνακες ζωγραφικής δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις γιατί θεωρούνται ότι είναι στοιχεία που δεν φθείρονται με την πάροδο του χρόνου.

Σε περιπτώσεις ζημιών, καταστροφών κλπ υπάρχει φορολογική αναγνώριση της ζημιάς (Υπ. Οικ. Α 11139/71). Οι φωτεινές επιγραφές και παρόμοια πάγια αποσβένονται ανάλογα με την πιθανή ωφέλιμη ζωή τους και όχι με χρήση πάγιου συντελεστή (Στ. Ε. 1587/66). Τα καλούπια από οποιαδήποτε ύλη αποσβένονται με συντελεστή 11% κατώτερο ή 15% ανώτερο (άρθρο 4 παρ. 12 Π.Δ 299/03). Τα καλούπια που κατασκευάζονται από πλαστική ή θερμοπλαστική ύλη που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή προϊόντων αποσβένονται εξολοκλήρου κατά τη χρήση μέσα στην οποία αγοράστηκαν και χρησιμοποιήθηκαν .

5.2.6. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 15 : ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΗΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Στο λογ/σμό 15 παρακολουθούνται τα ποσά τα οποία διαθέτονται για την κατασκευή νέων ενσώματων πάγιων στοιχείων, καθώς και τα ποσά τα οποία προκαταβάλλονται για την αγορά όμοιων στοιχείων. Το κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού υπόλοιπο του λογαριασμού 15 απεικονίζει το μη ολοκληρωμένο κόστος των πάγιων στοιχείων, τα οποία μέχρι την ημέρα εκείνη, δεν είχαν παραληφθεί ή δεν είχε συντελεστεί η αποπεράτωσή τους (Καραγιάννης, 2008).

Το κόστος κατασκευής των πάγιων στοιχείων τα οποία κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα με δικά της μέσα παρακολουθείται και προσδιορίζεται με τους λογαριασμούς παραγωγής της ομάδας 9, ή υπολογίζεται εξωλογιστικά, αν η οικονομική μονάδα δεν εφαρμόζει σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως.

Οι προκαταβολές που δίνονται σε κατασκευαστές πάγιων στοιχείων, καθώς και σε προμηθευτές υλικών κατασκευής ή προμηθευτές αυτούσιων όμοιων στοιχείων, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 15.09 «προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων». Μετά τη λήψη του σχετικού τιμολογίου ή προκειμένου για εισαγωγή από το εξωτερικό, μετά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς, πιστώνεται ο λογαριασμός 15.09 με χρέωση άλλων υπολογαριασμών του 15 ή των οικείων λογαριασμών των πάγιων στοιχείων (11-14 και 16) (Σφακίανος, 1996).

Παρέχεται η ευχέρεια στις οικονομικές μονάδες να παρακολουθούν τις προκαταβολές για κτήση πάγιων στοιχείων, ως εξής:

- Οι προκαταβολές που δίνονται για εισαγωγή υλικών ή αυτούσιων πάγιων στοιχείων από το εξωτερικό, να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 32.00 «παραγγελίες πάγιων στοιχείων».
- Οι προκαταβολές που δίνονται σε προμηθευτές ή κατασκευαστές πάγιων στοιχείων του εσωτερικού, να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 50.08 «προμηθευτές εσωτερικού πάγιων στοιχείων».
- Στο τέλος κάθε χρήσεως το υπόλοιπο του λογαριασμού 15 «ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων» και τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών των 32.00 «παραγγελίες πάγιων στοιχείων» και 50.08 «προμηθευτές εσωτερικού λογ/σμός πάγιων στοιχείων» εμφανίζονται στον ισολογισμό σε ένα ενιαίο κονδύλι.

5.2.7. ΛΟΓΑΡΙΣΜΟΣ 16 : ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Άυλα πάγια στοιχεία (ασώματες ακινητοποιήσεις) είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήςσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε αυτά μόνα, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτούνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος, διακρίνονται δε στις εξής δύο κατηγορίες (Σφακίανος, 1996):

- δικαιώματα, όπως π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμποροβιομηχανικά σήματα ή πνευματική ιδιοκτησία.
- πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις, όπως π.χ. η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών. Στη δεύτερη αυτή κατηγορία ανήκουν τα στοιχεία τα οποία συνθέτουν, κατά κύριο λόγο, την έννοια του γνωστού όρου της «υπεραξίας» ή «φήμης και πελατείας» (Goodwill, Fonds de Commerce) της οικονομικής μονάδας και τα οποία προσδίνουν στη μονάδα που λειτουργεί παραγωγικά συνολική αξία μεγαλύτερη από εκείνη που προκύπτει από την αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών της στοιχείων.

Τα άυλα πάγια στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 16 με την αξία κτήσεώς τους, ενώ εκείνα που δημιουργούνται από την οικονομική μονάδα απεικονίζονται λογιστικά, μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον τα έξοδα αυτά αποσβένονται τμηματικά και όχι εφάπαξ μέσα σε ένα χρόνο.

Επίσης, στον λογ/σμό 16 καταχωρούνται και τα ειδικά έξοδα απόκτησης των άυλων πάγιων στοιχείων, όπως είναι παράδειγμα οι δικηγορικές αμοιβές, τα συμβολαιογραφικά έξοδα κλπ.

Στο λογ/σμό 16.00 παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης επιχείρησης. Η υπεραξία είναι ίση με τη διαφορά που προκύπτει μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς ή συγχώνευσης και της πραγματικής αξίας των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων της.

Η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα 5 έτη, που πρέπει να είναι συνεχόμενα (Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110 περ.3, άρθρο 43 παρ. 4β Ν. 2190/20). Επίσης, τα πρόσωπα, που εισπράττουν το ποσό της υπεραξίας, οφείλουν να αποδώσουν στη Δ.Ο.Υ. το φόρο της υπεραξίας που είναι 20% πάνω στο ποσό αυτό, πριν από την με οποιαδήποτε τρόπο μεταβίβαση ή εκχώρηση του οικείου περιουσιακού στοιχείου (άρθρο 13 παρ. 1 Ν.2238/94) (Καραγιάννης, 2005).

Στο λογ/σμό 16.01 «δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας» παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αποκτούνται με αντάλλαγμα, είτε λόγω αγοράς, είτε λόγω παραγωγής από την ίδια την οικονομική μονάδα. Με την κατοχή και αξιοποίηση των στοιχείων αυτών η μονάδα αποκτάει πλεονεκτήματα μονοπωλιακής ή εξειδικευμένης δράσεως στην αγορά, για το χρονικό διάστημα που διαρκεί π.χ. η προστασία του σχετικού δικαιώματος ή η γνώση του τρόπου παραγωγής ενός προϊόντος ή της μεθόδου κατεργασίας υλικών, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας και άλλα παρόμοια δικαιώματα. Τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας αποσβένονται με ισόποση ετήσια απόσβεση, μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας τους.

Στους λογ/σμούς 16.02-16.03 παρακολουθούνται οι παραχωρήσεις για εκμετάλλευση ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων κλπ. Αποσβένονται εφάπαξ ή ισόποσα σε περισσότερες συνεχόμενες χρήσεις, αλλά όχι όμως παραπάνω από 5 χρήσεις.

Στο λογ/σμό 16.04 «δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων» παρακολουθείται η αξία της εισφοράς κατά χρήση, στην επιχείρηση, ενσώματων πάγιων στοιχείων (π.χ. ακινήτων, μηχανημάτων, κλπ.), για ορισμένο χρόνο, η οποία καθορίζεται με νόμιμη διαδικασία εκτίμησης. Η παραπάνω αξία εισφοράς κατά χρήση αποσβένεται με ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου πάγιου στοιχείου.

Στο λογ/σμό 16.05 «λοιπά δικαιώματα» παρακολουθούνται τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών

16.00-16.04, όπως είναι π.χ. τα μισθωτικά δικαιώματα. Ο λογ/σμός 16.05 αποσβένεται σε ισόποσες δόσεις μέσα στο χρόνο που ισχύει το μισθωτικό δικαίωμα .

Σε περίπτωση πώλησεως άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται στην περίπτωση πώλησης μηχανήματος λογ/σμός 12.

Στο λογαριασμό 16.10 «έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των οικονομικών μονάδων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, της καλύψεως του εταιρικού κεφαλαίου, της εκπονήσεως τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμεταλλεύσεως. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και τα μεταγενέστερα (δηλαδή μετά την έναρξη της παραγωγικής δράσεως) έξοδα που δημιουργούνται για την επέκταση της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. (www.taxheaven.gr , [22/12/2012]).

Στο λογ/σμό 16.11 «έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων» παρακολουθείται η αξία, π.χ., κτήσεως, των εξόδων αυτών και Στο λογαριασμό 16.12 «έξοδα λοιπών ερευνών» παρακολουθούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία - μεταλλεία - λατομεία.

Στο λογ/σμό 16.13 «έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων» παρακολουθούνται έξοδα, όπως π.χ. εκείνα που γίνονται για εκτυπώσεις ή ανακοινώσεις, όταν αυξάνεται το κεφάλαιο της οικονομικής μονάδας ή εκδίδεται από αυτή ομολογιακό δάνειο. Και στο λογ/σμό 16.14 «έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, τα μεσιτικά και οι αμοιβές μελετητών ή δικηγόρων, τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεώς τους.

Στο λογ/σμό 16.15 «συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων» παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς κατά πίστωση ή δάνειο, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε δραχμές των

πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της επιχείρησης. Και στο λογ/σμό 16.16 «διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» παρακολουθούνται οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους.

Στο λογ/σμό 16.17 «έξοδα αναδιοργανώσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργανώσεως ριζικού χαρακτήρα, με τα οποία επιδιώκεται η κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγεθος της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικού ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στην εμπορική της δραστηριότητα. Και στο λογαριασμό 16.18 «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» παρακολουθούνται οι τόκοι, μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείων τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Στο λογαριασμό 16.19 «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10-16.18, όπως π.χ. η αναπόσβεστη αξία κτιρίου σε περίπτωση κατεδαφίσεώς του.

Στο λογαριασμό 16.98 «προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται για το λόγο αυτό.

Τα έξοδα των λογαριασμών 16.10, 16.12, 16.13, 16.14, 16.17, 16.18 και 16.19, αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. (www.taxheaven.gr, [22/12/2012]).

5.2.8. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 17

Ο λογ/σμός 17 είναι κενός. Απαγορεύεται η συμπλήρωση του, εκτός αν το αποφασίσει πρώτα το αρμόδιο όργανο του κράτους.

5.2.9.ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 18: ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ

Συμμετοχές είναι οι μετοχές ανωνύμων εταιριών, τα εταιρικά μερίδια Ε.Π.Ε. και οι εταιρικές μερίδες των εταίρων άλλης νομικής μορφής, που αποκτούνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους για την επιρροή τους στις αντίστοιχες εταιρίες και όταν το ποσοστό συμμετοχής τους στις εταιρίες υπερβαίνει το 10% τα κεφαλαίου της κάθε εταιρίας. Για τα μερίδια της Ε.Π.Ε. και των εταιρικών μεριδίων των προσωπικών εταιριών, αδιακρίτως ποσοστού συμμετοχής στο κεφάλαιο, έχει υιοθετηθεί να θεωρούνται ως συμμετοχές και όχι ως χρεόγραφα. Οι συμμετοχές παρακολουθούνται στο λογ/σμό 18.

Αν το ποσοστό συμμετοχής των εταιριών είναι μέχρι 10%, τότε οι μετοχές και τα εταιρικά μερίδια θεωρούνται χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο λογ/σμό 34 του κυκλοφορούντος ενεργητικού.

Στο λογ/σμό 18.00 παρακολουθούνται οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις που είναι :

- οι «εξαρτημένες» επιχειρήσεις δηλαδή είναι εκείνες στις οποίες η επιχείρηση έχει την δυνατότητα να καθορίζει περισσότερα από τα μισά μέλη της διοίκησης.
- οι «συγγενείς» επιχειρήσεις δηλαδή είναι εκείνες στις οποίες η επιχείρηση διαθέτει το 20% του κεφαλαίου ή των ψήφων τους στη γενική συνέλευση.
- οι επιχειρήσεις που έχουν τεθεί κάτω από ενιαία διεύθυνση με αυτή.

Στο λογ/σμό 18.00 καταχωρούνται οι συμμετοχές της επιχείρησης σε άλλες επιχειρήσεις που δεν είναι συνδεδεμένες με αυτήν.

Όταν αναλαμβάνεται η κάλυψη μέρους του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας, με τον όρο η καταβολή του να γίνει σε δόσεις, οι μετοχές που αποκτούνται με τον τρόπο αυτό καταχωρούνται στους λογαριασμούς 18.00.02, 18.00.03, 18.00.06 και 18.00.07.

Στο λογαριασμό 18.00.19 ή 18.01.19 παρακολουθούνται οι προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές (εκτός Α.Ε.) επιχειρήσεις.

Όταν αγοράζονται συμμετοχές, καταχωρούνται στο λογ/σμό 18 στη χρέωση με την αξία κτήσης τους. Σε περίπτωση λήψης τίτλων συμμετοχής χωρίς αντάλλαγμα, τότε οι μετοχές που λαμβάνονται χωρίς αντάλλαγμα από τις θυγατρικές ή τις συγγενείς εταιρίες καταχωρούνται με την ονομαστική τους αξία στη χρέωση του λογ/σμού 18.00 ή 18.01. Όταν όμως λαμβάνονται «μετοχές χωρίς αντάλλαγμα» που παραπέμπονται από «κεφαλαιοποίηση διαφοράς έκδοσης μετοχών υπέρ το άρτιο», δεν γίνονται λογιστικές εγγραφές (Ε.Σ.Υ.Λ. 302/99).

Η αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων γίνεται με βάση δύο βασικές κατηγορίες :

- συμμετοχές σε Α.Ε. που είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων.
- Αποτίμηση συμμετοχών σε άλλες επιχειρήσεις, καθώς και μετοχών Α.Ε. που δεν είναι στο Χρηματιστήριο.

Για την αποτίμηση συμμετοχών σε Α.Ε. εισαγμένες στο Χρηματιστήριο και για μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων η αποτίμηση γίνεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτίσης και τρέχουσας τιμής. Σε περίπτωση που αποτιμηθούν στην τρέχουσα τιμή τότε αυτή θεωρείται ως νέα τιμή κτίσης. Οι τράπεζες και άλλα πιστωτικά ιδρύματα αποτιμούν τις συμμετοχές τους στη συνολικά χρεόγραφα υπολογίζεται πάντα με εφαρμογή μιας από τις μεθόδους FIFO, LIFO, κλπ. (άρθρο 43, παρ. 7β Ν.2190/20) (www.taxheaven.gr , [23/12/2012]).

Ως τρέχουσα τιμή των συνενοχών σε Α.Ε. προσδιορίζεται :

- Για τις επιχειρήσεις που είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο, ως τρέχουσα τιμή ορίζεται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής κατά τον τελευταίο μήνα.
- Για μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, ως τρέχουσα τιμή ορίζεται ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα.

Για την αποτίμηση συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν είναι εισαγμένες ισχύουν τα παρακάτω:

Οι συμμετοχές που αφορούν επιχειρήσεις που δεν είναι Α.Ε. ή/και είναι Α.Ε. αλλά δεν είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο αποτιμούνται πάντοτε στη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμή κτήσης και τρέχουσας τιμής. Ως τρέχουσα τιμή θεωρείται η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών. Η εσωτερική λογιστική αξία προκύπτει από τους νόμιμους επίσημους ισολογισμούς.

ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ονομάζονται οι απαιτήσεις που η προθεσμία εξόφλησης τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης και παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 18.02-18.16. Ενώ, οι απαιτήσεις που λήγουν μέχρι το τέλος της επόμενης του ισολογισμού χρήσης ονομάζονται βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και παρακολουθούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό.

Με τη σύνταξη του ισολογισμού, οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις που γίνονται βραχυπρόθεσμες, μεταφέρονται από τους λογ/σμούς 18.02-18.14 στους λογ/σμούς 33.19 και 33.20. Στην περίπτωση αυτή δεν γίνονται λογιστικές εγγραφές και ο διαχωρισμός αυτός γίνεται μόνο στον ισολογισμό για την εμφάνιση των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων.

Κάθε απαίτηση που εμφανίζεται στους λογ/σμούς 18.02-18.14, μόλις γίνει επισφαλής, μεταφέρεται τις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και παρακολουθείται μαζί με τις άλλες επισφαλείς απαιτήσεις. (Καραγιάννης, 2005).

Στους λογ/σμούς 18.02 και 18.03 παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Και στους λογ/σμούς 18.04 και 18.05 παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά των λοιπών επιχειρήσεων στις οποίες η επιχείρηση έχει συμμετοχικό ενδιαφέρον επειδή διαθέτει συμμετοχές της φύσεως του λογαριασμού 18.01.

Στο λογ/σμό 18.06 «μακροπρόθεσμες απαιτήσεις κατά εταίρων» παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις που έχει η επιχείρηση κατά των εταίρων της.

Στους λογ/σμούς 18.07 και 18.08 παρακολουθούνται (όχι υποχρεωτικά) τα γραμμάτια εισπρακτέα, που η λήξη τους υπερβαίνει τους 12 μήνες του ισολογισμού, από το τέλος χρήσης του. Τα γραμμάτια αυτά παρακολουθούνται στο λογ/σμό 31 «γραμμάτια εισπρακτέα» και η τήρηση τους είναι υποχρεωτική, εάν στο τέλος χρήσης, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις :

- Διαχωρίζονται τα γραμμάτια σε μακροπρόθεσμα και βραχυπρόθεσμα και καταχωρούνται χωριστά στον ισολογισμό και
- Τα δάνεια των τραπεζών που είναι με εγγύηση γραμματίων εισπρακτέων, διαχωρίζονται και αυτά σε μακροπρόθεσμα και βραχυπρόθεσμα.

Στους λογ/σμούς 18.09 «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε Δρχ.» και 18.10 «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων μακροπρόθεσμων σε Ξ.Ν.» είναι δυνατό να παρακολουθούνται οι μη δουλευμένοι τόκοι των γραμματίων εισπρακτέων των κατηγοριών αυτών..

Στο λογ/σμό 18.11 «δοσμένες εγγυήσεις» παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται ως εγγύηση, όταν η επιστροφή τους δεν προβλέπεται να πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως (π.χ. εγγυήσεις στη ΔΕΗ, στον ΟΤΕ ή σε εκμισθωτές ακινήτων κλπ.). Και στο λογ/σμό 18.12 «οφειλόμενο κεφάλαιο» παρακολουθούνται οι δόσεις του οφειλόμενου κεφαλαίου της επιχείρησης το οποίο θα καταβληθεί μετά το τέλος της επόμενης τους ισολογισμού χρήσης.

Στους λογ/σμούς 18.13 «λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Δρχ.» και 18.14 «λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις σε Ξ.Ν.» παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις της επιχείρησης που δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες των λογαριασμών 18.00 έως και 18.12 και 18.15 έως και 18.16.

Στους λογ/σμούς 18.15 «τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε δρχ.» και 18.16 «τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων σε Ξ.Ν.» παρακολουθούνται οι μακροπρόθεσμες τοποθετήσεις κεφαλαίων, για τις οποίες εκδίδονται τίτλοι διάφοροι από εκείνους που εντάσσονται στις συμμετοχές του λογαριασμού 18.00 ή του 18.01.

5.2.10. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 19 : ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

Όταν το υποκατάστημα τηρεί δικά του λογιστικά βιβλία από τα οποία να προκύπτει το κέρδος ή η ζημιά στο τέλος χρήσης, λέμε ότι τηρεί αυτοτελή λογιστική. Όταν, όμως η συναλλακτική δραστηριότητα του Υποκαταστήματος παρακολουθείται λογιστικά στο Κεντρικό, τότε λέμε ότι το Υποκατάστημα δεν έχει λογιστική αυτοτέλεια. Στην περίπτωση αυτή το Υποκατάστημα τηρεί μόνο ορισμένα βοηθητικά βιβλία αλλά το αποτέλεσμα του Υποκαταστήματος στο τέλος της χρήσης προσδιορίζεται από τα βιβλία του κεντρικού (Καραγιάννης, 2005).

Όταν λοιπόν το Υποκατάστημα δεν τηρεί αυτοτελή λογιστική, τότε οι λογ/σμοί του παρακολουθούνται και συναναπτύσσονται μαζί με τους λογ/σμούς του Κεντρικού, κάτω από τον ίδιο πρωτοβάθμιο λογ/σμό π.χ. για τα μηχανήματα η παρακολούθηση τους γίνεται ως εξής :

12. ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ – ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

12.00 Μηχανήματα

12.00.00 Μηχανήματα Κεντρικού

12.00.00.000 Μηχανήματα απογραφής χωρίς νόμο

001 Μηχανήματα απογραφής Ν. 2601/98

018 Μηχανήματα με 18%

12.00.01 Μηχανήματα Υποκαταστήματος Α

12.00.01.000 Μηχανήματα απογραφής χωρίς νόμο

001 Μηχανήματα απογραφής Ν. 2601/98

018 Μηχανήματα με 18%

12.01 Τεχνικές εγκαταστάσεις

12.01.00 Τεχνικές εγκαταστάσεις Κεντρικού

12.01.00.000 Τεχνικές εγκαταστάσεις απογραφής χωρίς νόμο

001 Τεχνικές εγκαταστάσεις απογραφής Ν. 2601/98

018 Τεχνικές εγκαταστάσεις με 18%

12.01.00 Τεχνικές εγκαταστάσεις Υποκαταστήματος

12.01.00.000 Τεχνικές εγκαταστάσεις απογραφής χωρίς νόμο
001 Τεχνικές εγκαταστάσεις απογραφής Ν. 2601/98
018 Τεχνικές εγκαταστάσεις με 18%
κ.ο.κ.

Αντί όμως της παραπάνω λογιστικής ανάλυσης και παρακολούθησης των Υποκαταστημάτων, το Γ.Λ.Σ. παρέχει τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να τα παρακολουθούν στους ομίλους λογ/σμών 19, 29, 39, 49, 59, 69, 79 και 99 καθώς και 09 (υπό ορισμένες προϋποθέσεις) αντί της ανάπτυξης των λογ/σμών αυτών στους πρωτοβάθμιους λογ/σμούς των ομάδων 1,2,3,4,5,6,7,9 και 10 (0) αντίστοιχα.

Έτσι, όταν η επιχείρηση προτιμήσει την ανάπτυξη των λογ/σμών των υποκαταστημάτων της στους ομίλους 19,29,39 κλπ., τότε για την ανάπτυξη αυτή η επιχείρηση μπορεί να εφαρμόσει έναν από τους δύο παρακάτω τρόπους (Καραγιάννης, 2005).

Α' τρόπος

19 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

19.00 Υποκατάστημα ή Κέντρο Α

19.00.00 Γήπεδα - Οικόπεδα

19.00.00.000 Οικόπεδα απογραφής περιοχής

100 Αγορές εδαφικών εκτάσεων εξαιρούμενες του Φ.Π.Α.

200 Πωλήσεις εδαφικών εκτάσεων εξαιρούμ. του Φ.Π.Α.

19.00.01 Ορυχεία

19.00.01.000 Ορυχεία απογραφής περιοχής

100 Αγορές ορυχείων εξαιρούμενες του Φ.Π.Α.

200 Πωλήσεις ορυχείων εξαιρούμ. του Φ.Π.Α.

19.00.02 Μεταλλεία

19.00.02.000 Μεταλλεία απογραφής περιοχής

100 Αγορές μεταλλείων εξαιρούμενες του Φ.Π.Α.

200 Πωλήσεις μεταλλείων εξαιρούμ. του Φ.Π.Α.

19.00.03 Λατομεία

19.00.03.000 Λατομεία απογραφής περιοχής

100 Αγορές λατομείων εξαιρούμενες του Φ.Π.Α.

200 Πωλήσεις λατομείων εξαιρούμ. του Φ.Π.Α.

19.00.04 Αγροί

19.00.04.000 Αγροί απογραφής περιοχής

100 Αγορές αγρών εξαιρούμενες του Φ.Π.Α.

200 Πωλήσεις αγρών εξαιρούμ. του Φ.Π.Α.

19.01 Υποκατάστημα ή Κέντρο Β

19.01.00 Γήπεδα - Οικόπεδα

19.01.00.000 Οικόπεδα απογραφής περιοχής

100 Αγορές εδαφικών εκτάσεων εξαιρούμενες του Φ.Π.Α.

200 Πωλήσεις εδαφικών εκτάσεων εξαιρούμ. του Φ.Π.Α.

.....
.....

Κλπ.

Β' τρόπος

19 ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

19.00 Γήπεδα - Οικόπεδα

19.00.00 Γήπεδα - Οικόπεδα απογραφής

19.00.00.000 Υποκατάστημα ή Κέντρο Α

001 Υποκατάστημα ή Κέντρο Β

19.00.01 Αγορές εδαφικών εκτάσεων εξαιρούμενες του Φ.Π.Α.

19.00.01.000 Υποκατάστημα ή Κέντρο Α

001 Υποκατάστημα ή Κέντρο Α

19.00.02 Πωλήσεις εδαφικών εκτάσεων εξαιρούμενες του Φ.Π.Α.

19.00.02.000 Υποκατάστημα ή Κέντρο Α

001 Υποκατάστημα ή Κέντρο Β

19.01 Ορυχεία

19.01.00 Ορυχεία απογραφής

19.01.00.000 Υποκατάστημα ή Κέντρο Α

001 Υποκατάστημα ή Κέντρο Α

19.01.01 Αγορές ορυχείων

19.01.01.000 Υποκατάστημα ή Κέντρο Α

001 Υποκατάστημα ή Κέντρο Β

19.01.02 Πωλήσεις ορυχείων εξαιρούμενες του Φ.Π.Α.

19.01.02.000 Υποκατάστημα ή Κέντρο Α

001 Υποκατάστημα ή Κέντρο Β

.....
.....

Ίδια ανάπτυξη γίνεται και για τους άλλους ομίλους λογ/σμών 29,39,49,59,69,79,99, και 09.

5.3. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (ΟΜΑΔΑ 2^η)

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στην ομάδα «αποθέματα» παρακολουθούνται τα υλικά αγαθά της επιχείρησης που προέρχονται ή από την απογραφή ή από την αγορά ή από την ιδιοπαραγωγή και σε ειδικές περιπτώσεις , ή από ανταλλαγή ή από εισφορά σε είδος ή από δωρεά που τα οποία :

- Προορίζονται να πουληθούν κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της
- Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής και προορίζονται να πουληθούν όταν πάρουν την μορφή έτοιμων προϊόντων
- Προορίζονται να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών ή υπηρεσιών
- Προορίζονται να αναλωθούν για την καλή λειτουργία, τη συντήρηση ή επισκευή και την ιδιοπαραγωγή των πάγιων στοιχείων και
- Προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για την συσκευασία π.χ. των παραγόμενων έτοιμων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που προορίζονται για πώληση κλπ.

Η ομάδα «αποθέματα» συμπεριλαμβάνει τους παρακάτω υποχρεωτικούς λογαριασμούς :

20 ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ

22 ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ

23 ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ (ΠΡΟΪΟΝΤΑ, ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ ΣΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΤΗΣ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑΣ)

24 ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

25 ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ

26 ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

27

28 ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

29 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

Παρακάτω θα δούμε πιο αναλυτικά τους λογ/σμούς που περιλαμβάνονται στα αποθέματα.

5.3.1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 20 : ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ

Εμπορεύματα είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό να μεταπωλούνται στην κατάσταση που αγοράζονται. Εμπορεύματα θεωρούνται και το ηλεκτρικό ρεύμα και το φωταέριο, όταν αυτά φυσικά αγοράζονται με σκοπό την μεταπώληση τους.

Λειτουργία των λογαριασμών αποθεμάτων

Οι λογαριασμοί 20-28 λειτουργούν σύμφωνα με τα παρακάτω:

- Κατά την έναρξη της χρήσεως χρεώνονται (οι ειδικοί υπολογαριασμοί αποθεμάτων) με την αξία των αποθεμάτων της προηγούμενης απογραφής, χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.
- Κατά τη διάρκεια της χρήσεως χρεώνονται (οι ειδικοί υπολογαριασμοί αγορών) με την αξία κτήσεως των αγοραζόμενων αγαθών, χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και
- Πιστώνονται με τις τυχόν επιστροφές αγορών και τις εκτός τιμολογίου εκπτώσεις χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α.
- Κατά το τέλος της χρήσεως πιστώνονται, με χρέωση του λογαριασμού 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως», με την αξία των αρχικών αποθεμάτων και την αξία των καθαρών, μετά την αφαίρεση των επιστροφών και των εκτός τιμολογίου εκπτώσεων, αγορών της χρήσεως, και
- Χρεώνονται, με πίστωση του αυτού λογαριασμού 80.00, με την αξία των τελικών αποθεμάτων, όπως η αξία αυτή προκύπτει κατά την αποτίμησή τους σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ.

Οι αγορές αποθεμάτων που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσεως καταχωρούνται στη χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 2 (των ειδικών υπολογαριασμών αγορών), χωριστά κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και χωριστά οι εισαγωγές και οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από τις εγχώριες αγορές με την τιμή κτήσεώς τους, δηλαδή με την τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς. Το ίδιο γίνεται και για τους λογ/σμούς 21-28.

Τα ειδικά έξοδα αγορών, δηλαδή εκείνα που πραγματοποιούνται κατά τρόπο άμεσο για κάθε συγκεκριμένη αγορά μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση των αγαθών (π.χ. οι δασμοί εισαγωγής ή τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των αγαθών), καταχωρούνται απευθείας σε χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2. Τα έξοδα αυτά, αν για οποιοδήποτε λόγο καταχωρηθούν σε λογαριασμούς της ομάδας 6, μεταφέρονται με αντιλογισμό στους συγκεκριμένους λογαριασμούς της ομάδας, τους οποίους αφορούν. Στους λογαριασμούς της ομάδας 2 μεταφέρονται επίσης τα ειδικά έξοδα αγορών, τα οποία προηγούμενα έχουν συγκεντρωθεί σε υπολογιασμούς του 32.01 «παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων». (www.taxheaven.gr , [23/12/2012]).

Οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να πραγματοποιούν πραγματικές (φυσικές) απογραφές των αποθεμάτων τους τουλάχιστο μία φορά μέσα σε κάθε χρήση και μάλιστα στο τέλος αυτής. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, να καταμετρούνται και να καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που να αντιστοιχούν στους επιμέρους λογαριασμούς των αποθεμάτων. Είδη που βρίσκονται σε τρίτους για πώληση, για ενέχυρο ή για άλλους λόγους, καταχωρούνται ιδιαίτερα στην απογραφή. (www.taxheaven.gr , [23/12/2012]).

Η αποτίμηση των ειδών που απογράφονται με τη μέθοδο της περιοδικής απογραφής γίνεται στο τέλος της χρήσεως, με βάση τις ποσότητες που προκύπτουν από τα λογιστικά δεδομένα της τελευταίας εργάσιμης ημέρας.

Τα αποθέματα εμπορευμάτων που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στο τέλος κάθε χρήσης στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς. Τρέχουσα τιμή αγοράς είναι η τιμή στην οποία η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει τα αγαθά κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Αν η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία που εφαρμόζονται για την αποτίμηση των αποθεμάτων.

Τα αποθέματα που παθαίνουν αλλοίωση ή χάνουν την αξία τους λόγω παρέλευσης της μόδας ή αχρηστεύονται από διάφορες άλλες αιτίες λέγονται αποξιοθέντα εμπορεύματα. Κατά τη σύνταξη της απογραφής, τα αποξιοθέντα εμπορεύματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησης

τους, αφού αφαιρεθούν από αυτήν τα έξοδα πώλησης (Στ. Ε. 1520/91, 3355/90). Αν όμως τα εμπορεύματα αυτά αχρηστεύθηκαν τελείως, τότε καταχωρούνται στην απογραφή χωρίς αξία (Υπ. Οικ. Ε. 16430/56). Το βάρος της απόδειξης για την απαξίωση ή την αχρήστευση των εμπορευμάτων αγαθών την φέρει ο επιχειρηματίας (Στ. Ε. 3355/90), (Καραγιάννης, 2005).

5.3.2. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 21 : ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ

Ο λογ/σμός 21 λειτουργεί όπως και ο λογ/σμός 20.

Έτοιμα προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την επιχείρηση με σκοπό την πώλησή τους.

Ημιτελή προϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που, μετά από κατεργασία σε ορισμένο στάδιο (ή στάδια), είναι έτοιμα για παραπέρα βιομηχανοποίηση (ή κατεργασία) ή για πώληση στην ημιτελή τους κατάσταση.

Τα αποθέματα (εκτός από τα υπολείμματα και υποπροϊόντα) που προέρχονται από την παραγωγή της επιχείρησης και προορίζονται, είτε για πώληση ως έτοιμα προϊόντα, είτε για παραπέρα επεξεργασία προς παραγωγή έτοιμων προϊόντων, στο τέλος χρήσης, αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής του ιστορικού κόστους παραγωγής (με μια από τις μεθόδους (FIFO, LIFO κλπ.) και της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να τα παράγει κατά τη μέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Αν η τελευταία τιμή είναι χαμηλότερη από το ιστορικό κόστος, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τότε η αποτίμηση γίνεται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

5.3.3. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 22 : ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΑ

Ο λογ/σμός 22 λειτουργεί όπως και ο λογ/σμός 20.

Υποπροϊόντα είναι τα υλικά αγαθά (προϊόντα) που παράγονται μαζί με τα κύρια προϊόντα, σε διάφορα στάδια της παραγωγικής διαδικασίας, από τις ίδιες πρώτες και βοηθητικές ύλες. Τα υποπροϊόντα επαναχρησιμοποιούνται από την επιχείρηση σαν πρώτη ύλη ή πωλούνται αυτούσια.

Υπολείμματα είναι υλικά κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας, κατά κανόνα άχρηστα. Τα υπολείμματα, όταν, σαν άχρηστα, απορρίπτονται, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής απώλειας (π.χ. φύρας) και δεν περιλαμβάνονται στην απογραφή. Στην κατηγορία των υπολειμμάτων εντάσσονται και τα ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή κανονική αξιοποίηση διάφορα υλικά ή έτοιμα ή ημιτελή προϊόντα.

Τα υποπροϊόντα που προορίζονται για πώληση αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησης, όπως γίνεται και με τα υπολείμματα. Στην περίπτωση όμως που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση, αποτιμούνται στην τιμή χρησιμοποίησης τους, δηλαδή στην τιμή που θα αγοράζονταν, ή τα συγκεκριμένα υποπροϊόντα, ή άλλα ισοδύναμης αξίας, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν από αυτή.

Τα υπολείμματα αποτιμούνται στην πιθανή τιμή πώλησης τους, μειωμένη με τα άμεσα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την πώλησή τους. Στην περίπτωση όμως που τα υπολείμματα επαναχρησιμοποιούνται από την ίδια την επιχείρηση για την παραγωγή άλλων προϊόντων, τότε για τον προσδιορισμό της αξίας τους χρησιμοποιούνται διάφοροι μέθοδοι, που τα αποτιμούν στην τιμή χρησιμοποίησης τους, όπως γίνεται και με τα υποπροϊόντα. Και, αν τα υπολείμματα, αντιπροσωπεύουν μέρος της βιομηχανικής φύρας, δεν αποτιμούνται και δεν περιλαμβάνονται στην απογραφή.

5.3.4. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 23 : ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ (ΠΡΟΪΟΝΤΑ, ΥΠΟΠΡΟΪΟΝΤΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΕΙΜΑΤΑ ΣΤΟ ΣΤΑΔΙΟ ΚΑΤΕΡΓΑΣΙΑΣ)

Ο λογ/σμός 23 λειτουργεί όπως και ο λογ/σμός 20.

Παραγωγή σε εξέλιξη είναι οι πρώτες ύλες, βοηθητικά υλικά, ημιτελή προϊόντα και άλλα στοιχεία (π.χ. εργασία, γενικά βιομηχανικά έξοδα), τα οποία κατά τη διάρκεια της χρήσεως ή στο τέλος αυτής, κατά την απογραφή, βρίσκονται στο κύκλωμα της παραγωγικής διαδικασίας για κατεργασία. Στον ίδιο λογαριασμό καταχωρούνται και τα έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί για την παραγωγή κινηματογραφικών ταινιών μέχρι την ημέρα κλεισίματος της χρήσης, των οποίων η παραγωγή ολοκληρώνεται μέσα στην επόμενη χρήση.

Τα προϊόντα και τα άλλα στοιχεία κόστους που βρίσκονται, κατά την απογραφή, στο στάδιο της «παραγωγής σε εξέλιξη», αποτιμούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής ιστορικού κόστους παραγωγής, της τιμής που παράγονται αυτά κατά την ημέρα κλεισίματος σου ισολογισμού και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας, ισχύει το ίδιο με τα προϊόντα.

5.3.5. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 24 : ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ – ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

Ο λογ/σμός 24 λειτουργεί όπως και ο λογ/σμός 20.

Πρώτες και βοηθητικές ύλες είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτάει με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων.

Υλικά συσκευασίας είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτάει με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για τη επεξεργασία και τη συσκευασία των προϊόντων της, ώστε τα

τελευταία να φτάνουν στην κατάσταση εκείνη στην οποία είναι δυνατό ή σκόπιμο να προσφέρονται στην πελατεία.

Τα υλικά συσκευασίας θεωρούνται (όπως και οι β' ύλες) απαραίτητα για την ολοκλήρωση της παραγωγής του προϊόντος. Δηλαδή μετά από τη χρησιμοποίηση των υλικών συσκευασίας, θεωρείται ότι το προϊόν είναι έτοιμο για πώληση. Βασικό χαρακτηριστικό για τα υλικά συσκευασίας είναι ότι με την πρώτη χρησιμοποίησή τους αχρηστεύονται και δεν ξαναχρησιμοποιούνται (π.χ. πλαστικές ή χάρτινες φιάλες της μιας χρήσης του νερού ή του γάλακτος κλπ.). Τα υλικά συσκευασίας κοστολογούνται όπως και οι β' ύλες.

Η αποτίμηση των αποθεμάτων α' και β' υλών και υλικών συσκευασίας γίνεται όπως και με τα εμπορεύματα. Τα αποθέματα α' και β' υλών και υλικών συσκευασίας με την αξία αποτίμησης τους καταχωρούνται κατ' είδος και αξία, χωριστά στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών.

Όταν ιδιοπαραγόμενα υποπροϊόντα προορίζονται για να χρησιμοποιηθούν από την ίδια την επιχείρηση ως α' ύλη, τότε ως αξία κτήσης τους (δηλαδή ως κόστος παραγωγής τους) θεωρείται η τιμή με την οποία θα αγοράζονταν από τρίτο πρόσωπο.

5.3.6. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 25 : ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ

Αναλώσιμα υλικά είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτάει με προορισμό την ανάλωσή τους για συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της.

Ως εργαλεία, που παρακολουθούνται στο λογ/σμό 25.00 θεωρούνται αυτά που ενισχύουν τις δυνάμεις του ανθρώπου και μεταδίδουν την ανθρώπινη ενέργεια. Τα καφάσια, τα κοφίνια, τα κιβώτια, οι σάκοι κλπ. που χρησιμοποιούνται από τους λαχανέμπορους θεωρούνται εργαλεία και αποσβένονται με συντελεστή απόσβεσης 100%, μέσα στη χρήση που για πρώτη φορά χρησιμοποιήθηκαν.

Τα ωρολόγια που αγοράζονται για τους νυκτοφύλακες θεωρούνται εργαλεία, που υπόκεινται σε εφάπαξ απόσβεση. Τα κλισέ και οι μακέτες θεωρούνται εργαλεία και αποσβένονται 100% μέσα στη χρήση που για πρώτη φορά άρχισαν να χρησιμοποιούνται.

Τέλος, για την αγορά, τη λειτουργία και την αποτίμηση των αναλώσιμων αγαθών ισχύει ότι και στο λογ/σμό 20 εμπορεύματα.

5.3.7. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 26 : ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων είναι τα υλικά αγαθά που η επιχείρηση αποκτάει με σκοπό την ανάλωσή τους για συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

Οι μήτρες που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή προϊόντων από πλαστική και θερμοπλαστική ύλη, θεωρούνται ανταλλακτικά παγίων στοιχείων και καταχωρούνται στο λογ/σμό 26. Οι μήτρες αυτές αποσβένονται με συντελεστή 100%, μέσα στη χρήση που για πρώτη φορά χρησιμοποιήθηκαν (Στ. Ε. 2697/72) (Καραγιάννης, 2005). Το ίδιο ισχύει και για τα ελαστικά των αυτοκινήτων.

Τέλος, για την αγορά, τη λειτουργία και την αποτίμηση των αναλώσιμων αγαθών ισχύει ότι και στο λογ/σμό 20 εμπορεύματα.

5.3.8. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 27 :

Ο λογαριασμός 27 είναι κενός και μπορεί να συμπληρωθεί με απόφαση μόνο του κράτους.

5.3.9. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 28 : ΕΙΔΗ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ

Ο λογ/σμός 28 λειτουργεί όπως και ο λογ/σμός 20.

Είδη συσκευασίας είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για τη συσκευασία εμπορευμάτων ή προϊόντων της και παραδίνονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενό τους. Τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτέα ή μη επιστρεπτέα, ανάλογα με τη συμφωνία που γίνεται κατά την πώληση σχετικά με την επιστροφή τους ή μη. Τα είδη συσκευασίας που καταχωρούνται στο λογ/σμό 28 θεωρείται ότι έχουν παραγωγική ζωή που δεν υπερβαίνει τα ένα έτος και δεν υπόκεινται σε ετήσια απόσβεση. Τέτοια είδη συσκευασίας είναι οι γυάλινες φιάλες των αναψυκτικών, τα πλαστικά καφάσια κλπ., τα οποία δεν παρακολουθούνται στα βιβλία αποθήκης και παραγωγής-κοστολογίου και δεν αποτελούν στοιχεία κόστους για τα προϊόντα που παράγονται.

Τα είδη συσκευασίας μπορούν και επαναχρησιμοποιούνται (όπως π.χ. οι φιάλες μέσα στις οποίες συσκευάζονται το υγραέριο και το οξυγόνο, οι γυάλινες φιάλες μπύρας, οι φιάλες αναψυκτικών κλπ.).

Οι αποσβέσεις τους και το κόστος των καταστραμμένων ειδών συσκευασίας θεωρούνται έξοδα πώλησης και δεν κοστολογούνται.

Τα είδη συσκευασίας αποτιμούνται και καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών όπως και τα εμπορεύματα.

5.3.10. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 29 : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

Ο λογ/σμός 29 λειτουργεί όπως και ο λογ/σμός 19 της 1^{ης} ομάδας (Πάγιο Ενεργητικό).

Σε περίπτωση που η επιχείρηση κάνει χρήση του ομίλου λογ/σμών 29, τότε τα ποσά των λογ/σμών του ομίλου, στον ισολογισμό τέλους χρήσης συναθροίζονται και εμφανίζονται με τα αντίστοιχα ποσά των λογ/σμών 20-28.

Τέλος, σύμφωνα με την Γενική Λογιστική δεν είναι δυνατή η παρακολούθηση της διακίνησης των αποθεμάτων (για οποιαδήποτε αιτία, π.χ. πωλήσεις, αποστολές σε τρίτους κλπ.), ούτε ο υπολογισμός του κόστους παραγωγής ή του κόστους πωληθέντων κλπ. Όμως, όταν η επιχείρηση τηρεί θεωρημένες αποθήκες, τότε τα εμπορεύσιμα αγαθά που στέλνονται σε τρίτους (για πώληση ή για ενέχυρο ή για επεξεργασία κλπ.), καταχωρούνται και παρακολουθούνται τα αγαθά σε ιδιαίτερους υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς του λογ/σμού 94 της Αναλυτικής Λογιστικής.

5.4. ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ (ΟΜΑΔΑ 3^η)

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στις απαιτήσεις και στα διαθέσιμα περιλαμβάνονται όλες οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, τα αξιόγραφα και τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις θεωρούνται εκείνες που, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, είναι εισπρακτέες μέσα στη χρήση που ακολουθεί.

Οι απαιτήσεις και τα διαθέσιμα περιλαμβάνονται στους παρακάτω λογαριασμούς :

30 ΠΕΛΑΤΕΣ

31 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ

32 ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

34 ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ

35 ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ

36 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

37

38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

39 ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

Παρακάτω θα δούμε πιο αναλυτικά τους λογ/σμούς που περιλαμβάνονται στις απαιτήσεις και στα διαθέσιμα.

5.4.1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 30 : ΠΕΛΑΤΕΣ

Στους υπολογαριασμούς του 30 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις και κατ' εξαίρεση, για λόγους ενιαίας παρακολουθήσεως, ορισμένες υποχρεώσεις της επιχείρησης έναντι πελατών της, που απορρέουν από τις πωλήσεις της. Ο κάθε πελάτης και η κάθε απαίτηση καταχωρείται χωριστά στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών, με υπόλοιπο που έχει εκείνη τη μέρα.

Στο λογ/σμό 30.00 «πελάτες εσωτερικού» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις από πωλήσεις που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας, εκτός από εκείνες που προέρχονται από πωλήσεις, είτε προς το Ελληνικό Δημόσιο, είτε προς Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου και Δημόσιες Επιχειρήσεις, οι οποίες παρακολουθούνται αντίστοιχα στους λογαριασμούς 30.02 «Ελληνικό Δημόσιο» και 30.03 «Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Επιχειρήσεις». (www.taxheaven.gr , [27/12/2012]).

Στο λογ/σμό 30.01 «πελάτες εξωτερικού» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις από πωλήσεις στο εξωτερικό ή και σε άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. Ο λογαριασμός αυτός χρεώνεται με την αξία του τιμολογίου, η οποία, για τη χρέωση αυτή, μετατρέπεται σε δραχμές με βάση την επίσημη τιμή συναλλάγματος (τιμή αγοράς της Τράπεζας Ελλάδος) της ημέρας εκδόσεως του τιμολογίου. Οι αναλυτικοί λογαριασμοί του 30.01 τηρούνται κατά τρόπο που να προκύπτει απ' αυτούς η απαίτηση σε ξένο νόμισμα.

Οι δοσοληψίες με τους αντιπροσώπους - υπαντιπροσώπους της οικονομικής μονάδας παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 30.00 και 30.01, όταν αφορούν πωλήσεις και, γενικά, όταν είναι όμοιες με τις δοσοληψίες με πελάτες, και στους λογαριασμούς 33.95 «λοιποί χρεώστες διάφοροι σε Δρχ.» και 33.96 «λοιποί χρεώστες διάφοροι σε Ξ.Ν.», όταν αναφέρονται σε άλλες συναλλαγές ή σχέσεις. (www.taxheaven.gr , [27/12/2012]).

Στο λογ/σμό 30.04 «πελάτες-εγγυήσεις ειδών συσκευασίας» παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται στην επιχείρηση από τους πελάτες της για εγγύηση της επιστροφής των ειδών συσκευασίας, τα οποία παραδίνονται σ' αυτούς χωρίς να τιμολογούνται.

Στο λογ/σμό 30.05 «προκαταβολές πελατών» παρακολουθούνται οι προκαταβολές που λαμβάνονται από πελάτες για παραγγελίες που γίνονται από τους τελευταίους προς την επιχείρηση, όταν αυτή δεν επιθυμεί την παρακολούθησή τους στους οικείους λογαριασμούς 30.00-30.03. Ο λογαριασμός 30.05 πιστώνεται με το ποσό της προκαταβολής και χρεώνεται με το όλο ή μέρος αυτού, ανάλογα με τη μερική ή ολική εκτέλεση της παραγγελίας, με πίστωση του οικείου λογαριασμού του πελάτη (30.00-30.03).

Στο λογ/σμό 30.06 «πελάτες - παρακρατημένες εγγυήσεις» παρακολουθούνται τα ποσά που, με βάση κάποιο συμβατικό όρο, παρακρατούν για εγγύηση οι πελάτες της επιχείρησης όταν αυτή δεν επιθυμεί την παρακολούθησή τους στους οικείους λογαριασμούς 30.00-30.03. Ο λογαριασμός 30.06 χρεώνεται με τα ποσά που παρακρατούνται για εγγύηση και παραμένει χρεωμένος μέχρι την εκπλήρωση του όρου, για ασφάλεια του οποίου γίνεται η παρακράτηση. Στο λογ/σμό 30.07 «πελάτες αντίθετος λογαριασμός αξίας ειδών συσκευασίας» παρακολουθείται η αξία των τιμολογημένων ειδών συσκευασίας, για τα οποία οι πελάτες διατηρούν το δικαίωμα της επιστροφής (πολλές φορές έχουν υποχρέωση να τα επιστρέψουν).

Παρέχεται στις οικονομικές μονάδες η δυνατότητα, αντί να αναπτύσσουν σε τρίτο και πέρα βαθμούς τους υποχρεωτικούς και προαιρετικούς υπολογαριασμούς του 30, να χρησιμοποιούν για την ανάπτυξη αυτών τους κενούς δευτεροβάθμιους 30.08 - 30.96, με την προϋπόθεση ότι θα προκύπτουν κατά οποιοδήποτε τρόπο (π.χ. από τα ισοζύγια) οι πληροφορίες που θα προέκυπταν αν είχαν αναπτυχθεί οι δευτεροβάθμιοι 30.00-30.04. (www.taxheaven.gr, [27/12/2012]).

Στο λογ/σμό 30.97 «πελάτες επισφαλείς» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά πελατών που η είσπραξή τους γίνεται επισφαλής (αμφίβολης ρευστοποίησης), οι οποίες μεταφέρονται στο λογαριασμό αυτό από τους οικείους υπολογαριασμούς του 30.

Στους λογ/σμούς 30.98 «Ελληνικό Δημόσιο λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων» και 30.99 «λοιποί πελάτες λογαριασμός επίδικων απαιτήσεων» παρακολουθούνται όσες απαιτήσεις της επιχείρησης κατά πελατών της μετατρέπονται σε επίδικες.

Για να εκπίπτουν, ως δαπάνες φορολογικά αναγνωρίσιμες, οι αποσβέσεις που γίνονται σε επισφαλείς πελάτες, θα πρέπει να αποδείξει η επιχείρηση ότι δεν μπορεί να αλλάξει ολικά ή μερικά την απαίτηση της λόγω αφερεγγυότητας του οφειλέτη με κάποια από τα παρακάτω δικαιολογητικά :

1. Από οικονομικές καταστάσεις του πελάτη (αν είναι επιχείρηση) που να δείχνουν ότι ο πελάτης δεν είναι σε υγιή θέση.
2. Τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου που να υποχρεώνει τον οφειλέτη σε εξόφληση.
3. Πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου με την περιουσία που έχει ο πελάτης και ποια είναι τα βάρη της.
4. Αντίγραφο του πίνακα ή διανομής από το συμβολαιογράφο που ανέλαβε τον πλειστηριασμό της περιουσίας του πελάτη από το οποίο να προκύπτει ότι δεν καλύπτεται.
5. Αν η επιχείρηση είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης και έχει κηρυχθεί σε πτώχευση και δεν έχει περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα, κλπ.) που να καλύπτουν τους οφειλέτες τους.

5.4.2. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 31 : ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ

Στους υπολογαριασμούς του 31 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά τρίτων που είναι ενσωματωμένες σε τίτλους συναλλαγματικών ή γραμματίων «εις διαταγήν».

Τα γραμμάτια εισπρακτέα σε ευρώ καταχωρούνται στο λογαριασμό 31.00 «γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο». Όσα από τα γραμμάτια αυτά μεταβιβάζονται στις Τράπεζες για είσπραξη ή σε εγγύηση, μεταφέρονται από το λογαριασμό 31.00 στη χρέωση των λογαριασμών 31.01 «γραμμάτια στις Τράπεζες για είσπραξη» ή 31.02 «γραμμάτια στις Τράπεζες σε εγγύηση», αντίστοιχα.

Στο λογ/σμό 31.03 «γραμμάτια σε καθυστέρηση» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις κατά οφειλετών (π.χ. αποδεκτών) γραμματίων εισπρακτέων, τα οποία δεν εξοφλούνται κατά την ημερομηνία λήξεώς τους και παραμένουν απλήρωτα στα χέρια της επιχείρησης. Η ανάπτυξη του λογαριασμού γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε μονάδας, αλλά πάντοτε κατά τέτοιο τρόπο

ώστε να προκύπτει η απαίτησή της από κάθε οφειλέτη. Σε περίπτωση που οι απαιτήσεις του λογαριασμού 31.03 (ή 31.10) μετατρέπονται σε επισφαλείς ή επίδικες, μεταφέρονται στους λογαριασμούς 30.97 ή 33.97, όταν πρόκειται για επισφαλείς, ή στους λογαριασμούς 30.99 ή 33.99, όταν πρόκειται για επίδικες.

Στους λογ/σμούς 31.04 «γραμμάτια μεταβιβασμένα σε τρίτους» και 31.05 «γραμμάτια προεξοφλημένα» είναι δυνατό να παρακολουθούνται, ανάλογα με την περίπτωση, τα γραμμάτια εισπρακτέα τα οποία μεταβιβάζονται σε τρίτους, π.χ. προμηθευτές, με χρέωση του προσωπικού λογαριασμού του τρίτου, ή προεξοφλούνται. Τα μεταβιβασμένα σε τρίτους, καθώς και τα προεξοφλημένα γραμμάτια εισπρακτέα, στην περίπτωση που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 31.04 και 31.05, έπειτα από την πληρωμή τους ή, αν δεν υπάρχουν στοιχεία, αφού περάσει εύλογος χρόνος από τη λήξη τους, μεταφέρονται από τους λογαριασμούς αυτούς στην πίστωση του λογαριασμού 31.00. Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα δεν παρακολουθεί τα μεταβιβασμένα σε τρίτους και τα προεξοφλημένα γραμμάτια εισπρακτέα με τους λογαριασμούς 31.04 και 31.05, αλλά με τη μεταβίβαση ή προεξόφλησή τους πιστώνει απευθείας το λογαριασμό 31.00.

Τα γραμμάτια εισπρακτέα σε Ξ.Ν. καταχωρούνται στο λογαριασμό 31.07 «γραμμάτια σε Ξ.Ν. στο χαρτοφυλάκιο». Για όσα από τα γραμμάτια αυτά μεταβιβάζονται ή προεξοφλούνται ή δεν πληρώνονται κατά την ημερομηνία λήξεώς τους, ισχύουν ανάλογα όσα ορίζονται παραπάνω για τα γραμμάτια εισπρακτέα σε ευρώ, με τη διαφορά ότι, αντί των λογαριασμών 31.01, 31.02, 31.03, 31.04 και 31.05, κινούνται οι λογαριασμοί 31.08, 31.09, 31.10, 31.11 και 31.12, αντίστοιχα.

Στους λογ/σμούς 31.06 «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων σε ευρώ» και 31.13 «μη δουλευμένοι τόκοι γραμματίων εισπρακτέων σε Ξ.Ν.» καταχωρούνται οι τόκοι που περιλαμβάνονται στα άληκτα γραμμάτια στο τέλος της χρήσεως. Ο χειρισμός αυτός δεν είναι υποχρεωτικός για τις επιχειρήσεις, αν όμως γίνει σε κάποια χρήση, υποχρεωτικά εφαρμόζεται πάγια και στις επόμενες χρήσεις.

Παρέχεται η δυνατότητα χρησιμοποίησης του λογαριασμού 31.99 «διάμεσος λογαριασμός ελέγχου διακινήσεως γραμματίων εισπρακτέων» για τον έλεγχο της διακινήσεως

των γραμματίων μεταξύ υποκαταστημάτων ή μεταξύ του κεντρικού και των υποκαταστημάτων των οικονομικών μονάδων. Το εκάστοτε υπόλοιπο του λογαριασμού 31.99 απεικονίζει τα υπό διακίνηση γραμμάτια εισπρακτέα. (www.taxheaven.gr, [27/12/2012]).

Τα γραμμάτια που λαμβάνονται σε εγγύηση για την καλή εκτέλεση όρου συμβάσεως με τρίτους ή για οποιοδήποτε άλλο λόγο, καταχωρούνται στους λογαριασμούς τάξεως 02.02 «γραμμάτια εισπρακτέα εξασφάλισης εκτελέσεως όρων συμβάσεων κλπ.» - 06.02 «αποδέκτες γραμματίων εισπρακτέων εγγυήσεων». (www.taxheaven.gr, [27/12/2012]).

Τέλος, όταν πωλούνται αγαθά με υποσχετικές επιστολές εισπρακτέες, τότε χρησιμοποιούνται οι λογ/σμοί 31.90 και 31.91.

5.4.3. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 32 : ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ

Στους υπολογαριασμούς του 32 για κάθε παραγγελία συγκεντρώνεται και παρακολουθείται προσωρινά η αξία κτήσης των αγαθών που εισάγονται από το εξωτερικό (από χώρα εκτός Ε.Ε.). Μετά από την παραλαβή των αγαθών και την ολοκλήρωση της συγκέντρωσης της αξίας κτήσης τους, η τελευταία μεταφέρεται στους κατάλληλους λογαριασμούς των ομάδων 1 και 2 του ενεργητικού.

Στο λογ/σμό 32.00 «παραγγελίες πάγιων στοιχείων» παρακολουθούνται, κατά παραγγελία, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που εισάγονται από το εξωτερικό. Τα λοιπά αγαθά που εισάγονται από το εξωτερικό παρακολουθούνται στο λογαριασμό 32.01 «παραγγελίες κυκλοφορούντων στοιχείων».

Στους διάμεσους λογαριασμούς 32.02 «προεμβάσματα μέσω Τραπεζών» και 32.03 «ανέκκλητες πιστώσεις μέσω Τραπεζών» είναι δυνατό να παρακολουθούνται, προσωρινά, προεμβάσματα που γίνονται ή ανέκκλητες πιστώσεις που ανοίγονται για πολλές παραγγελίες μαζί, όταν ο άμεσος διαχωρισμός τους κατά παραγγελία, είτε είναι αδύνατος, είτε είναι δυσχερής. Μόλις εκλείψουν οι λόγοι των προσωρινών καταχωρήσεων, τα σχετικά ποσά μεταφέρονται στους λογαριασμούς 32.00 και 32.01, κατά περίπτωση.

Στο λογ/σμό 32.04 «δεσμευμένα περιθώρια και δασμοί εισαγωγής» καταχωρούνται τα ποσά τα οποία καταβάλλονται για να παραμείνουν δεσμευμένα για ορισμένο χρονικό διάστημα, σύμφωνα με τους κανόνες περί εισαγωγών που ισχύουν κάθε φορά.

Τέλος, η αξία σε ευρώ των ειδών, παγίων ή αποθεμάτων, που αγοράζονται από το εξωτερικό, ανεξάρτητα από τον τρόπο διακανονισμού της συναλλαγματικής τους αξίας (π.χ. έναντι φορτωτικών εγγράφων, με άνοιγμα ανέκκλητης πίστωσης ή με αποδοχή συναλλαγματικών) υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος (συναλλάγματος) της ημέρας διακανονισμού της αξίας. Η ημέρα αυτή συμπίπτει με την ημερομηνία της σχετικής εκκαθάρισης της Τράπεζας που μεσολαβεί για την εισαγωγή και σε περίπτωση προεμβάσματος για το όλο ή μέρος της αξίας, με την ημερομηνία του προεμβάσματος (Καραγιάννης, 2005).

5.4.4. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 33 : ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

Στους υπολογαριασμούς του 33 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις που δεν υπάγονται σε οποιαδήποτε κατηγορία απαιτήσεων από εκείνες που παρακολουθούνται στους λοιπούς πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 3.

Στο λογ/σμό 33.00 «προκαταβολές προσωπικού» καταχωρούνται οι προκαταβολές που δίνονται στο προσωπικό έναντι των αποδοχών της μισθολογικής περιόδου (π.χ. μήνα ή εβδομάδας), η οποία αποτελεί τη βάση υπολογισμού τους (εκκαθάρισης). Ο λογ/σμός 33.00 πιστώνεται με τα ποσά που παρακρατούνται κατά την εκκαθάριση των αποδοχών της οικείας περιόδου, τα οποία είναι ίσα με τις δοσμένες προκαταβολές, οπότε εξισώνεται.

Στο λογ/σμό 33.01 «χρηματικές διευκολύνσεις προσωπικού» παρακολουθούνται οι χρηματικές διευκολύνσεις, προσωρινού χαρακτήρα, που γίνονται στο προσωπικό και στο λογ/σμό 33.02 «δάνεια προσωπικού» παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται στο προσωπικό με μορφή δανείου.

Για τους λογ/σμούς 33.03 «μέτοχοι λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου», 33.04 «οφειλόμενο κεφάλαιο» και 33.05 «δόσεις μετοχικού κεφαλαίου σε καθυστέρηση» ισχύουν όσα ισχύουν σχετικά με το λογαριασμό 40 «κεφάλαιο» της ομάδας 4, με τον οποίο οι λογαριασμοί αυτοί συλλειτουργούν.

Ο λογ/σμός 33.06 «προμερίσματα» χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού 53.02 «προμερίσματα πληρωτέα» με το συνολικό ποσό που αποφασίζεται νόμιμα να καταβληθεί ως προμέρισμα. Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού το υπόλοιπο του λογαριασμού 33.06 μεταφέρεται στο λογαριασμό 53.01 «μερίσματα πληρωτέα».

Στο λογ/σμό 33.07 «δοσοληπτικός λογαριασμός εταίρων» παρακολουθούνται όλες οι χρηματικές δοσοληψίες της επιχείρησης με τα πρόσωπα που συμμετέχουν σε εταιρίες κεφαλαίου, προσωπικές και συμμετοχικές, ή, όταν πρόκειται για ατομικές επιχειρήσεις, με τον επιχειρηματία, οπότε ο λογαριασμός αυτός μετονομάζεται σε «ατομικός λογαριασμός επιχειρηματία».

Στους λογ/σμούς 33.08 «δοσοληπτικοί λογαριασμοί διαχειριστών», 33.09 «δοσοληπτικοί λογαριασμοί ιδρυτών Α.Ε. και μελών διοικητικού συμβουλίου» και 33.10 «δοσοληπτικοί λογαριασμοί γενικών διευθυντών ή διευθυντών Α.Ε.» παρακολουθούνται οι χρηματικές δοσοληψίες της επιχείρησης με τα όργανα διοικήσεώς της κατά τρόπο που να είναι δυνατή η εμφάνιση των υπολοίπων των λογαριασμών αυτών στον ισολογισμό για την πληροφόρηση των πιστωτών και του κοινού.

Στους λογ/σμούς 33.11 «βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεμένων επιχειρήσεων σε ευρώ» και 33.12 «βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συνδεμένων επιχειρήσεων σε Ξ.Ν.», παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της επιχείρησης, οι οποίες δεν προέρχονται από συναλλαγές που αφορούν το αντικείμενο αυτής αλλά από άλλες δραστηριότητες.

Οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων, οι οποίες δεν προέρχονται από συναλλαγές που αφορούν το αντικείμενο της επιχείρησης, παρακολουθούνται στους λογ/σμούς 33.21 «βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών

συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε Δρχ.» και 33.22 «βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις κατά λοιπών συμμετοχικού ενδιαφέροντος επιχειρήσεων σε Ξ.Ν.», κατά περίπτωση.

Στο λογ/σμό 33.13 «Ελληνικό Δημόσιο - προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της οικονομικής μονάδας κατά του Ελληνικού Δημοσίου, οι οποίες προέρχονται από φόρους που προκαταβάλλονται ή παρακρατούνται κατά την είσπραξη μερισμάτων ή άλλων εισοδημάτων. Και στο λογ/σμό 33.14 «Ελληνικό Δημόσιο λοιπές απαιτήσεις» παρακολουθούνται οι λοιπές απαιτήσεις της επιχείρησης κατά του Ελληνικού Δημοσίου, οι οποίες δεν προέρχονται από συναλλαγές που αφορούν το αντικείμενό της.

Στους λογ/σμούς 33.15 «λογαριασμοί ενεργοποίησης εγγυήσεων προμηθευτών σε ευρώ (Guarantee)» και 33.16 «λογαριασμοί ενεργοποίησης εγγυήσεων προμηθευτών σε Ξ.Ν. (Guarantee)» παρακολουθούνται τα ποσά που καταβάλλονται από την επιχείρηση για αποκατάσταση ζημιών πελατών της σε αγαθά που πωλήθηκαν από αυτή με σύγχρονη χορήγηση εγγύησης του οικείου προμηθευτή της.

Στους λογ/σμούς 33.17 «λογαριασμοί δεσμευμένων (Bloques) καταθέσεων σε ευρώ» και 33.18 «λογαριασμοί δεσμευμένων (Bloques) καταθέσεων σε Ξ.Ν.» παρακολουθούνται οι καταθέσεις που γίνονται, κατά κύριο λόγο στις Τράπεζες, με τη μορφή δεσμεύσεως για διάφορους λόγους, όπως π.χ. για την έκδοση εγγυητικών επιστολών ή την παροχή εγγυήσεως για χορήγηση πιστώσεων σε τρίτους.

Για το περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας των λογαριασμών 33.19 «μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση σε ευρώ» και 33.20 «μακροπρόθεσμες απαιτήσεις εισπρακτέες στην επόμενη χρήση σε Ξ.Ν.» ισχύουν όσα καθορίζονται στις «μακροπρόθεσμες απαιτήσεις» της ομάδας 1.

Στους λογ/σμούς 33.95 «λοιποί χρεώστες διάφοροι σε ευρώ» και 33.96 «λοιποί χρεώστες διάφοροι σε Ξ.Ν.» παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της επιχείρησης που δεν είναι δυνατό να ενταχθούν σε οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της ομάδας 3.

Στο λογ/σμό 33.97 «χρεώστες επισφαλείς» παρακολουθούνται οι διάφοροι χρεώστες της επιχείρησης, οι οποίοι χαρακτηρίζονται ως επισφαλείς λόγω αμφίβολης ρευστοποίησης των κατ' αυτών απαιτήσεων και στους λογ/σμούς 33.98 «επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου» και 33.99 «λοιποί χρεώστες επίδικοι» παρακολουθούνται, κατά περίπτωση, όσες απαιτήσεις της επιχείρησης κατά χρεωστών της μετατρέπονται σε επίδικες.

5.4.5. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 34 : ΧΡΕΟΓΡΑΦΑ

Στους υπολογαριασμούς του 34 παρακολουθούνται τα χρεόγραφα - μετοχές ανώνυμων εταιρειών, ομολογίες, έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, μερίδια REPOS αμοιβαίων κεφαλαίων, ομόλογα Τραπεζών - τα οποία αποκτούνται από την επιχείρηση με σκοπό την τοποθέτηση κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση από αυτά άμεσης προσόδου.

Τα χρεόγραφα καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 34 με την αξία κτήσεώς τους, για την οποία, καθώς και για τα ειδικά έξοδα αγορών τους.

Στους λογ/σμούς 34.02 «ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιρειών εσωτερικού», 34.03 «ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιρειών εσωτερικού», 34.12 «ανεξόφλητες μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιρειών εξωτερικού» και 34.13 «ανεξόφλητες μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιρειών εξωτερικού», καταχωρείται αντίστοιχα η συνολική αξία των μετοχών που η επιχείρηση αποκτάει - χωρίς πρόθεση διαρκούς κατοχής - από την κάλυψη μέρους του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας, με τον όρο της τμηματικής καταβολής αυτού.

Στους λογ/σμούς 34.04 «μερισματαποδείξεις εισπρακτέες μετοχών εταιρειών εσωτερικού» και 34.14 «μερισματαποδείξεις εισπρακτέες μετοχών εταιρειών εξωτερικού» παρακολουθούνται οι μερισματαποδείξεις που αποκόπτονται μετά την έγκριση του ισολογισμού της οικείας ανώνυμης εταιρείας από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της και τη γνωστοποίηση της ημερομηνίας πληρωμής των μερισμάτων.

Στους λογ/σμούς 34.05 «ομολογίες ελληνικών δανείων», 34.06 «ανεξόφλητες ομολογίες ελληνικών δανείων», 34.15 «ομολογίες αλλοδαπών δανείων» και 34.16 «ανεξόφλητες ομολογίες αλλοδαπών δανείων» παρακολουθούνται οι ομολογίες οι οποίες αποκτούνται από την επιχείρηση.

Στους λογ/σμούς 34.00 «μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιρειών εσωτερικού», 34.01 «μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιρειών εσωτερικού», 34.10 «μετοχές εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιρειών εξωτερικού» και 34.11 «μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιρειών εξωτερικού» παρακολουθούνται οι εξοφλημένες μετοχές οι οποίες αποκτούνται από την επιχείρηση.

Στους λογ/σμούς 34.07 «μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού», 34.08 «έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου» και 34.17 «μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων εξωτερικού» παρακολουθούνται, αντίστοιχα, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούνται από την επιχείρηση και στους λογ/σμούς 34.09 «λοιπά χρεόγραφα εσωτερικού» και 34.19 «λοιπά χρεόγραφα εξωτερικού» παρακολουθούνται τα χρεόγραφα που δεν εντάσσονται σε μια από τις συγκεκριμένες κατηγορίες που προβλέπονται από τους υπολογαριασμούς του 34.

Στους λογ/σμούς 34.20 «προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιρειών εσωτερικού», 34.21 «προεγγραφές σε υπό έκδοση μετοχές εταιρειών εξωτερικού», 34.22 «προεγγραφές σε ομολογιακά δάνεια εσωτερικού» και 34.23 «προεγγραφές σε ομολογιακά δάνεια εξωτερικού» καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλονται στις περιπτώσεις προεγγραφών σε εκδόσεις μετοχών και ομολογιακών δανείων. Μετά από την ολοκλήρωση της διαδικασίας για την οριστική εγγραφή στις υπό έκδοση μετοχές ή ομολογίες, η αξία κτήσεώς τους μεταφέρεται στους οικείους υπολογαριασμούς του 34.

Στο λογ/σμό 34.24 «χρεόγραφα σε τρίτους για εγγύηση» παρακολουθούνται τα χρεόγραφα που ενεχυριάζονται για διάφορους λόγους, όπως π.χ. για εγγύηση χρηματοδοτήσεων που η επιχείρηση λαμβάνει ή για εγγύηση έκδοσης εγγυητικών επιστολών.

Τέλος, στο λογ/σμό 34.25 «ίδιες μετοχές» παρακολουθούνται οι μετοχές εκδόσεως της εταιρείας, στις περιπτώσεις εκείνες που επιτρέπεται από τη νομοθεσία η απόκτησή τους. Στο τέλος χρήσης που κατέχονται ίδιες μετοχές σχηματίζεται αποθεματικό, ισόποσο με την αξία κτήσης τους. Αν δεν υπάρχουν κέρδη για το σχηματισμό του αποθεματικού αυτού, ο λογ/σμός 34.25 εμφανίζεται στο παθητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από το άθροισμα των ίδιων κεφαλαίων.

5.4.6. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 35 : ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ

Στους υπολογαριασμούς του 35 παρακολουθούνται οι ομοιογενούς φύσης και έντονου διαχειριστικού χαρακτήρα απαιτήσεις της επιχείρησης από τους υπαλλήλους και τους λοιπούς συνεργάτες της, που προέρχονται από καταβολές ποσών που γίνονται σ' αυτούς προσωρινά για την εκτέλεση, για λογαριασμό της, συγκεκριμένου έργου ή εργασίας (π.χ. εκτελωνισμός ή ταξίδι για λήψη παραγγελιών).

Οι υπολογαριασμοί του 35 χρεώνονται με τα ποσά που καταβάλλονται στους προσωρινούς διαχειριστές της επιχείρησης και πιστώνονται με αντίστοιχη χρέωση των οικείων κατά περίπτωση λογαριασμών, π.χ. αποθεμάτων ή εξόδων, όταν εκτελείται το έργο ή η εργασία και γίνεται η σχετική απόδοση. Η απόδοση αυτή γίνεται αμέσως μετά την εκτέλεση του έργου ή της εργασίας, ή αυτοτελούς τμήματος αυτών.

Οι πιστώσεις που ανοίγονται στις Τράπεζες για λογαριασμό συνεργατών (π.χ. αντιπροσώπων ή εντολοδόχων) της επιχείρησης είναι δυνατό να παρακολουθούνται στο λογαριασμό 35.04 «πιστώσεις υπέρ τρίτων».

Οι πάγιες προκαταβολές (δηλαδή τα ποσά που καταβάλλονται σε διαχειριστές και μετά από κάθε απόδοση συμπληρώνονται και πάλι ώστε οι διαχειριστές αυτοί να κρατούν πάγια το αυτό συνολικό ποσό) παρακολουθούνται στο λογαριασμό 35.03 «πάγιες προκαταβολές». Περιπτώσεις πάγιων προκαταβολών παρουσιάζονται π.χ. στα εργοτάξια, στα κινητά συνεργεία ή

στη συγκέντρωση γεωργικών προϊόντων, καθώς επίσης και στις περιπτώσεις αντιμετώπισης των μικροεξόδων.

5.4.7. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 36 : ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού δημιουργούνται, κατά κανόνα, στο τέλος κάθε χρήσεως με σκοπό τη χρονική τακτοποίηση των εξόδων και εσόδων, έτσι ώστε στα αποτελέσματά της να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα και έξοδα που πράγματι αφορούν τη συγκεκριμένη αυτή χρήση. Με την τακτοποίηση αυτή πραγματοποιείται ταυτόχρονα η αναμόρφωση των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθός τους κατά την ημερομηνία λήξεως της χρήσης. (www.taxheaven.gr , [29/12/2012]).

Ειδικά, στους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού καταχωρούνται τα έξοδα που πληρώνονται μεν μέσα στη χρήση, ανήκουν όμως στην επόμενη ή σε επόμενες χρήσεις. Στους ίδιους μεταβατικούς λογαριασμούς καταχωρούνται και τα έσοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση (δουλευμένα), αλλά που δεν εισπράττονται μέσα σ' αυτή, ούτε επιτρέπεται η καταχώρισή τους στη χρέωση προσωπικών λογαριασμών απαιτήσεων, επειδή δεν είναι ακόμη απαιτητά.

Η ανάλυση του λογαριασμού 36.00 σε τριτοβάθμιους υπολογαριασμούς είναι αντίστοιχη με τις αναλύσεις των λογαριασμών εξόδων, στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (επόμενη) χρήση, αμέσως με την έναρξή της.

Στο λογ/σμό 36.01 «έσοδα χρήσεως εισπρακτέα» καταχωρούνται, με αντίστοιχη πίστωση των οικείων λογαριασμών εσόδων της ομάδας 7, τα έσοδα που ανήκουν στην κλειόμενη χρήση αλλά δεν εισπράττονται μέσα σ' αυτή και τα οποία, σύμφωνα π.χ. με τις σχετικές συμβάσεις, δεν είναι στο τέλος της χρήσης απαιτητά και για το λόγο αυτό δεν κρίνεται ορθό ή σκόπιμο να φέρονται σε χρέωση των οικείων λογαριασμών απαιτήσεων.

Στο λογ/σμό 36.02 «αγορές υπό παραλαβή», στο τέλος της χρήσης, παρακολουθούνται οι υπό παραλαβή αγορές για τις οποίες περιέρχονται τα τιμολόγια στην επιχείρηση προς τη λήξη

της χρήσης, ενώ τα αγαθά δεν έχουν ακόμη παραληφθεί (άρθρο 17 παρ. 3 Κ.Β.Σ.) (Καραγιάννης, 2005).

Στο λογαριασμό 36.03 «εκπτώσεις επί αγορών χρήσεως υπό διακανονισμό» καταχωρούνται, με αντίστοιχη πίστωση των οικείων λογαριασμών εκπτώσεων, οι εκπτώσεις αγορών που η οικονομική μονάδα δικαιούται στο τέλος της χρήσεως, εφόσον δεν έχει αναγγελθεί το ποσό αυτών και από το λόγο αυτό δεν είναι σκόπιμη η χρέωση του οικείου λογαριασμού του προμηθευτή. (www.taxheaven.gr, [29/12/2012]).

5.4.8. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 37 :

Ο λογ/σμός 37 είναι κενός. Συμπληρώνεται μόνο μετά από απόφαση του αρμοδίου οργάνου του κράτους.

5.4.9. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 38 : ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

Στους υπολογαριασμούς του 38 παρακολουθούνται τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, στα οποία περιλαμβάνονται, εκτός από τα μετρητά και τις εισπρακτέες επιταγές επί λογαριασμών όψεως, τα ληξιπρόθεσμα τοκομερίδια, οι καταθέσεις όψεως και οι καταθέσεις προθεσμίας, εκτός αν υπάρχει ειδικός απαγορευτικός λόγος ανάληψης τους, οπότε πρόκειται για δεσμευμένες καταθέσεις, οι οποίες παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 33.17 «λογαριασμοί δεσμευμένων καταθέσεων σε ευρώ» και 33.18 «λογαριασμοί δεσμευμένων καταθέσεων σε Ξ.Ν.». Οι επιταγές λήξης ολίγων ημερών, που είναι το χρονικό όριο ενημέρωσης των αναλυτικών ημερολογίων καταχωρούνται στο λογαριασμό 38.

Στο λογ/σμό 38.01 «διάμεσος λογαριασμός ελέγχου διακινήσεως μετρητών» οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να παρακολουθούν τα μετρητά που διακινούνται από το ταμείο ενός κέντρου (π.χ. έδρας) στο ταμείο άλλου κέντρου (π.χ. υποκαταστήματος) και

αντίστροφα. Και στο λογαριασμό 38.02 «ληγμένα τοκομερίδια προς είσπραξη» καταχωρούνται τα τοκομερίδια μετά τη λήξη τους, με αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 76.01.02 «έσοδα ομολογιών ελληνικών δανείων» ή 76.01.07 «έσοδα ομολογιών αλλοδαπών δανείων», κατά περίπτωση.

5.4.10. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 39 : ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ

Ο λογ/σμός 39 λειτουργεί όπως και ο λογ/σμός 19 της 1^{ης} ομάδας (Πάγιο Ενεργητικό).

Σε περίπτωση που η επιχείρηση κάνει χρήση του ομίλου λογ/σμών 39, τότε τα ποσά των λογ/σμών του ομίλου, στον ισολογισμό τέλους χρήσης συναθροίζονται και εμφανίζονται με τα αντίστοιχα ποσά των λογ/σμών 30-38.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Μετά την ολοκλήρωση της εργασίας προκύπτουν κάποια συμπεράσματα που αφορούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τις διαφορές τους με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Στην αρχή, έγινε μία ιστορική αναδρομή των γεγονότων από την ίδρυση της IASC, την έκδοση των Δ.Λ.Π. και έως την υιοθέτηση αυτών το 2005 από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ελλάδα. Παρουσιάστηκαν έρευνες σχετικά με τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών που τα υιοθετούν, ενώ στη συνέχεια παρουσιάστηκαν τα Δ.Λ.Π. και οι κυριότερες διαφορές μεταξύ αυτών και των ΕΛΠ (Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Ελληνική Νομοθεσία και Φορολογία).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ήρθαν να μεταβάλουν τη θέση των ελληνικών επιχειρήσεων, αμέσως μετά τη μεταβολή που έφερε η υιοθέτηση του ευρώ. Τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι πολλά. Το βέβαιο όμως είναι ότι τα πράγματα δεν είναι πια τα ίδια, όπως ήταν πριν από λίγα χρόνια, όταν το νόμισμα ήταν η δραχμή και το λογιστικό σύστημα ήταν κομμένο και ραμμένο στα μέτρα των τοπικών επιχειρήσεων, ελληνικό σύστημα.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι μια νομοθετική ρύθμιση που επιβλήθηκε από σχετικούς κανονισμούς της Ε.Ε. και ως εκ τούτου υπερισχύει οποιασδήποτε αντίθετης εσωτερικής (εθνικής) διάταξης.

Η ρύθμιση αυτή έχει ως αποτέλεσμα τη θεαματική βελτίωση της εφαρμοσμένης λογιστικής και την ουσιαστική προαγωγή του λογιστικού επαγγέλματος και της λογιστικής επιστήμης γενικότερα στην Ελλάδα, γιατί θα παύσουν οι αυθαίρετες παρεμβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και ο εξαναγκασμός με την απειλή σοβαρών οικονομικών κυρώσεων, τηρήσεων λογαριασμών και εφαρμογής λογιστικών χειρισμών ολοσχερώς αντίθετων προς τις βασικές λογιστικές αρχές, με τις γνωστές σοβαρές συνέπειες.

Ανακεφαλαιώνοντας, μέσω της εργασίας διαπιστώθηκε ότι με τα Δ.Λ.Π. βελτιώθηκε η λογιστική ποιότητα, μειώθηκε το κόστος κεφαλαίου σταδιακά, παρατηρείται περιορισμός στα φαινόμενα της ωραιοποίησης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, αυξήθηκε η αξιοπιστία από την πλευρά των άμεσα ενδιαφερόμενων για την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων που ανακοινώνονται, παρ' όλα αυτά παρατηρήθηκε το γεγονός ότι πολλά πρότυπα, όχι όμως όλα, έχουν σημαντικά επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις, η οποία εξαρτάται από τον τύπο, την παραγωγή, το περιβάλλον κλπ. της επιχείρησης.

Τέλος, θα πρέπει να αναφερθεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα συντάχθηκαν από την GRANT THORNTON S.A. στην αγγλική γλώσσα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ

Δημήτρης Ντζανάτος, «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά», 1^η έκδοση, Αθήνα 2008.

Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Παραδείγματα-Εφαρμογές, (Δ.Π.Χ.Π.)», 2^η έκδοση, Θεσσαλονίκη 2007.

Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη, «Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», 6^η έκδοση, Θεσσαλονίκη 2005.

Ιωάννα Δημοπούλου-Δημάκη, «Γενική Λογιστική σε €», 2^η έκδοση, Αθήνα 2003.

Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, «Γενική Λογιστική», Αθήνα 2006.

Βῆγκος Νικ., «Λογιστική», Μπόνιας, Αθήνα 2007.

Σφακίανος Γρ., «Γενικές Αρχές Λογιστικής», έκδοση Θ, Αθήνα 1996, Interbooks.

Grand Thornton, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Τόμοι Α, Β, Γ, Εκδόσεις Grand Thornton, Αθήνα 2006.

ΔΙΑΔΥΚΤΙΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ

<http://www.taxheaven.gr> , 2012-2013.

http://www.gsis.gr/gsis_site/, 2012-2013.

http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%94%CE%B9%CE%B5%CE%B8%CE%BD%CE%AE_%CE%9B%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AC_%CE%A0%CF%81%CF%8C%CF%84%CF%85%CF%80%CE%B1, 2012

<http://www.scribd.com/doc/19520975/%CE%95%CE%B9%CF%83%CE%B1%CE%B3%CF%89%CE%B3%CE%AE-%CE%94%CE%99%CE%95%CE%98%CE%9D%CE%97-%CE%9B%CE%9F%CE%93%CE%99%CE%A3%CE%A4%CE%99%CE%9A%CE%91-%CE%A0%CE%A1%CE%9F%CE%A4%CE%A5%CE%A0%CE%91>, 2013.

http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A0%CE%B5%CF%81%CE%B9%CE%BF%CF%85%CF%83%CE%B9%CE%B1%CE%BA%CF%8C_%CF%83%CF%84%CE%BF%CE%B9%CF%87%CE%B5%CE%AF%CE%BF, 2013.

<http://www.euretirio.com/2010/07/energitiko-periousiako-stoixeio.html>, 2013.

