ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ. – Δ.Λ.Π. 20

της

ΜΑΡΙΑ ΘΩΜΑΪΔΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης, Επίκουρος Καθηγητής

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Σεπτέμβριος 2012

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Η παρούσα μεταπτυχιακή διατριβή εκπονήθηκε στα πλαίσια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής με τίτλο: «Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση για Στελέχη Επιχειρήσεων» του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Ευχαριστώ θερμά τον Επίκουρο Καθηγητή Ταχυνάκη Παναγιώτη του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, για την πολύτιμη επιστημονική βοήθεια και υποστήριξη που μου προσέφερε για την πραγματοποίηση αυτής της εργασίας, καθώς επίσης και για την άριστη συνεργασία μας.

Επίσης , θα ήθελα να ευχαριστήσω τους γονείς μου Ευαγγελία και Κωνσταντίνο αλλά και τα αδέλφια μου Ευτυχία και Χρήστο για τη αγάπη τους, την ανεκτίμητη ηθική υποστήριξη και συμπαράσταση σε όλα τα βήματα της ζωής μου .

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στις μέρες μας η παγκοσμιοποίηση και το πλήρες άνοιγμα των αγορών καθιστούν επιτακτική την ανάγκη για την τυποποίηση της λογιστικής πληροφόρησης που παραθέτεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, τόσο στον ιδιωτικό τομέα όσο και στο Δημόσιο, σε Κρατικό αλλά και Εθνικό επίπεδο. Η αναζήτηση πηγών χρηματοδότησης των επιχειρήσεων ήταν πάντα φλέγον θέμα, άλλα η ανάγκη για χρηματοδότηση τώρα πιο πολύ από πότε βασανίζει όλες τις επιχειρήσεις λόγω της οικονομικής κρίσης που μαστίζει τις αγορές επιβάλλεται η τυποποίηση των οικονομικών πληροφοριών με αξιοπιστία και διαφάνεια για την ορθή ενημέρωση του επενδυτικού κοινού.

Η Ελλάδα επηρεάζεται από τις οικονομικές εξελίξεις, που διαδραματίζονται σε παγκόσμιο επίπεδο, και είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει τις αλλαγές που επιβάλλονται από τις άλλες χώρες ώστε να διεκδικήσει κάποιο μερίδιο επενδύσεων. Έως τώρα η Ελλάδα εφαρμόζει το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, όμως δεν αρκεί πλέον για να καλύψει την ανάγκη πληροφόρησης του επενδυτικού κοινού και οφείλει να εφαρμόσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για να υπάρχει συγκρισιμότητα, διαφάνεια, αμεροληψία των πληροφοριών που δημοσιεύει στις οικονομικές της καταστάσεις.

Η παρούσα διπλωματική εκπονήθηκε στα πλαίσια της ολοκλήρωσης του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής με τίτλο: «Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση για Στελέχη Επιχειρήσεων» του Πανεπιστημίου Μακεδονίας. Το θέμα της εργασίας είναι τα Διεθνή Λογιστικά και Ελεγκτικά Πρότυπα και η επίδραση τους στις επιχειρήσεις και ειδικότερα το Δ.Λ.Π. 20.

Στόχος της εργασίας είναι η παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών και Ελεγκτικών Προτύπων και η εφαρμογή τους στην Ελλάδα, αλλά και ιδιαίτερα η προσέγγιση του Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης»

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η οικονομική επιστήμη, ένα τομέας που συνεχώς επιδέχεται αλλαγές, βελτιώσεις και τροποποιήσεις σύμφωνες με τις επιταγές των οικονομικών γεγονότων σε τοπικό αλλά και διεθνές επίπεδο. Το άνοιγμα των αγορών ώθησε στην δημιουργία κοινού διεθνή κώδικα οικονομικής επικοινωνίας, τα Διεθνή Λογιστικά και Ελεγκτικά Πρότυπα.

Στη παρούσα εργασία γίνεται μια παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών και Ελεγκτικών Προτύπων και οι διαφορές τους με την ήδη υπάρχουσα Ελληνική Νομοθεσία. Δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στο Δ.Λ.Π. 20 που αφορά τις Κρατικές Επιχορηγήσεις και το λογιστικό χειρισμό τους. Επίσης γίνεται ανάλυση των σημαντικότερων σημείων του αναπτυξιακού Ν.3908/2011. Ο βασικός στόχος της εργασίας είναι να αναδείξει τη σπουδαιότητα των Διεθνών Προτύπων στη λειτουργία της επιχείρησης και ειδικότερα κατά τη λήψη κρατικής επιχορήγησης .

Τα Διεθνή Πρότυπα φαίνεται να είναι το μέλλον των επιχειρήσεων, δίνοντας τους τη δυνατότητα να απευθύνονται στο διεθνή επενδυτικό κοινό . Διασφαλίζουν την αξιοπιστία, τη διαφάνεια, την συγκρισιμότητα, την αμεροληψία στην αποτύπωση των οικονομικών γεγονότων προσδίδοντας επιπλέον κύρος στις επιχειρήσεις .

Σαν αποτέλεσμα, της μελέτης για τα Πρότυπα συμπεραίνουμε ότι η εφαρμογή τους είναι επιτακτική ανάγκη για τη γεφύρωση της επικοινωνίας των εταιρειών με το ευρύ επενδυτικό κοινό για την αναζήτηση νέων πηγών χρηματοδότησης που θα δώσουν νέα πνοή στις επιχειρήσεις .

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ……σελ.3

ΠΕΡΙΛΗΨΗ……σελ.4

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1. Η ΙΣΤΟΡΙΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ……σελ.10

1.2. Τι είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα……...σελ.11

1.3. Κύρια όργανα κατάρτισης των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π……...σελ.12

1.4. Τα μέρη που αποτελείται ένα I.F.R.S……..……σελ.13

1.5. Ουσιώδεις Παραδοχές Οικονομικών Καταστάσεων…….……..σελ.14

1.6. Ποιοτικά Χαρακτηριστικά Οικονομικών Καταστάσεων…….……...σελ.15

1.7. Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων…….……..σελ.16

1.8. Πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π……..σελ.17

1.9. Μειονεκτήματα από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π……..σελ.18

1.10. Διεθνή Λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα…….....σελ.18

1.11. Γενικές Αρχές Δ.Λ.Π……σελ.19

1.11.1 Συνεχιζόμενη Δραστηριότητα……σελ.19

1.11.2 Η Αρχή Δεδουλευμένων Εσόδων –Εξόδων……...σελ.19

1.11.3 Η Αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων……σελ.19

1.11.4 Η Αρχή της Συνέπειας των Οικονομικών Καταστάσεων…….....σελ.20

1.11.5 Η Αρχή της Ουσιώδους …….....σελ.20

1.11.6 Η Αρχή του Συμψηφισμού στοιχείων Ισολογισμού……...σελ.20

1.11.7 Η Αρχή της Συγκριτικής Πληροφόρησης ……σελ.20

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΤΑ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

2.1. Η Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα……...σελ.21

2.2. Νόμος 219/1920 για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π……..σελ.22

2.3.Υποχρεώσεις Τήρησης των Δ.Λ.Π……...σελ.23

2.4. Διαδικασία υιοθέτησης των Δ.Λ.Π…...…….……σελ.23

2.5. Συμπεράσματα από την Εφαρμογή των προτύπων στην Ελλάδα.....σελ.24

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:

3 Τα κυριότερα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα…….……σελ.25

3.1. Δ.Λ.Π.1 – Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων ...……..σελ.25

3.2. Δ.Λ.Π.2- Αποθέματα……...……σελ.25

3.3. Δ.Λ.Π.7- Καταστάσεις Ταμειακών Ροών ...…….. σελ.25
3.4.Δ.Λ.Π.8-Λογιστικές Πολιτικές, αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις, λάθη…...……σελ.25
3.5.Δ.Λ.Π.10-Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού…….…...…...σελ.25
3.6. Δ.Λ.Π.11- Κατασκευαστικές Συμβάσεις……...…….σελ.26
3.7.Δ.Λ.Π.12-Φόροι Εισοδήματος …….……...……σελ.26
3.8.Δ.Λ.Π.14-Οικονομικές Πληροφορίες κατά τομέα……...…….……...σελ.26
3.9.Δ.Λ.Π.16-Ενσώματες Ακινητοποιήσεις …….…….σελ.26
3.10.Δ.Λ.Π.17-Μισθώσεις …….…...……σελ.26
3.11.Δ.Λ.Π.18 –Έσοδα……...……σελ.26
3.12.Δ.Λ.Π.19-Παροχές σε εργαζόμενους……. ...σελ.27
3.13.Δ.Λ.Π.20 –Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης ……. σελ.27
3.14 Δ.Λ.Π.21- Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές του συναλλάγματος…… σελ.27
3.15 Δ.Λ.Π.23-Κόστος Δανεισμού……... σελ.27
3.16Δ.Λ.Π.24-Γνωστοποίησεις συνδεδεμένων μερών…….…….σελ.28
3.17 Δ.Λ.Π.27-Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις ……. σελ.28
3.18 Δ.Λ.Π.28- Επενδύσεις σε συγγενείς Επιχειρήσεις …….. σελ.28
3.19 Δ.Λ.Π.29-Παρουσίαση των Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες …….. σελ.28
3.20.Δ.Λ.Π.30-Γνωστοποίσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και ομοίων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων…….σελ.28
3.21. Δ.Λ.Π.31- Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες …….σελ.29
3.22. Δ.Λ.Π.32-Χρηματοοικονομικά Μέσα, Γνωστοποίηση, Παρουσίαση…….σελ.29
3.23 Δ.Λ.Π.33- Κέρδη ανά Μετοχή……..σελ.29
3.24 Δ.Λ.Π.34- Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις ……..σελ.29
3.25 Δ.Λ.Π.36 Μείωση της Αξίας των Στοιχείων του Ενεργητικού…….σελ.29
3.26 Δ.Λ.Π.37-Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις ……..σελ.29
3.27 Δ.Λ.Π.38-Αύλα Στοιχεία Ενεργητικού…… σελ.29
3.28 Δ.Λ.Π.39-Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση, Αποτίμηση……...σελ.29
3.29. Δ.Λ.Π.40-Επενδύσεις σε ακίνητα ……σελ.30
3.30 Δ.Λ.Π.41-Γεωργία…….σελ.29
3.1 Τα Διεθνή πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ……..…….σελ.30
3.1.1 Δ.Π.Χ.Π.1…….σελ.30
3.1.2 Δ.Π.Χ.Π.2……σελ.30

3.1.3 Δ.Π.Χ.Π.3……..σελ.30
3.1.4 Δ.Π.Χ.Π.4……..…σελ.31
3.1.5 Δ.Π.Χ.Π.5……. σελ.31
3.1.6 Δ.Π.Χ.Π.6……. σελ.31
3.1.7Δ.Π.Χ.Π.7…….. σελ.31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα
4.1 Εισαγωγή ……..σελ32
4.2 Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου……..……σελ.32
4.2.1 Δ.Π.Δ.Π. 1……..……σελ32
4.2.2ΔΠΕ 200 –Γενικοί Στόχοι του Ανεξάρτητου Ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου…….....σελ.32
4.2.3 ΔΠΕ 210- Συμφωνία επί των όρων ανάθεση ελέγχου……. σελ.32
4.2.4 ΔΠΕ 220-Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων……..… σελ.32
4.2.5 ΔΠΕ 230-Τεκμηρίωση ελέγχου…….……σελ.33
4.2.6 ΔΠΕ 240- Ευθύνες Ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων……..……σελ.34
4.2.7 ΔΠΕ 250- Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων ……σελ.34
4.2.8 ΔΠΕ 260-Επικοινωνία με τους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση……. σελ..34
4.1.9ΔΠΕ 265-Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες στους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση……...σελ.34
4.2.10ΔΠΕ 300- Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων...…… σελ.35
4.2.11 ΔΠΕ 315- Εντοπισμός και εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντος της……σελ.35
4.2.12 ΔΠΕ 320 –Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου... σελ.35
4.2.13 ΔΠΕ 330- Οι Αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους ….…… σελ.35
4.2.14 ΔΠΕ 402-Ελεγκτικά ζητήματα σχετικά με την οντότητα που χρησιμοποιεί οργανισμό υπηρεσιών…….…. σελ36
4.2.15 ΔΠΕ 450- Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου…….. σελ.36
4.2.16 ΔΠΕ 500- Ελεγκτικά Τεκμήρια…...…….. σελ.36
4.2.17 ΔΠΕ 501-Ελεγκτικά Τεκμήρια- Ειδικά Ζητήματα για επιλεγμένα κονδύλια..…...σελ.36
4.2.18ΔΠΕ 505- Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις……. σελ.36
4.2.19 ΔΠΕ 510- Αρχικές αναθέσεις ελέγχου- Υπόλοιπα έναρξης……..…… σελ.37

4.2.20 ΔΠΕ 520- Αναλυτικές Διαδικασίες……..….. σελ.37
4.2.21 ΔΠΕ 530-Ελεγκτική Δειγματοληψία……. σελ.37
4.2.22ΔΠΕ 540-Έλεγχος Λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας και σχετικών γνωστοποιήσεων……...σελ.37
4.2.23 ΔΠΕ 550-Συνδεδεμένα Μέρη…….……σελ.37
4.2.24ΔΠΕ 560- Μεταγενέστερα Γεγονότα……..…… σελ.37
4.2.25 ΔΠΕ 570-Συνέχιση Δραστηριότητας…….….σελ.38
4.2.26 ΔΠΕ 580-Έγγραφες διαβεβαιώσεις…… σελ.38
4.2.27ΔΠΕ 600-Ειδικά ζητήματα –Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου……..σελ.38
4.2.28ΔΠΕ 610-Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών……. σελ.38
4.2.29ΔΠΕ 620- Χρησιμοποίηση της εργασίας του Ειδήμονα Ελεγκτή……. σελ.38
4.2.30ΔΠΕ 700- Διαμόρφωση Γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων..… σελ. 38
4.2.31 ΔΠΕ 705-Διαφοροποιήση της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή.... σελ.39
4.2.32ΔΠΕ 706- Παράγραφοι εμφάνισης θέματος και παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή…….…… σελ.39
4.2.33ΔΠΕ 710- Συγκριτικές πληροφορίες –Αντίστοιχοι αριθμοί και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις ……..…… σελ.39
4.2.34ΔΠΕ 720- Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις……σελ.39
4.2.35ΔΠΕ 800-Ειδικά Ζητήματα –Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού …….….. σελ.39
4.2.36ΔΠΕ 805 –Ειδικά Ζητήματα- Έλεγχοι επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης …...…σελ.39
4.2.37 ΔΠΕ 810- Αναθέσεις για έκθεση επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων. σελ.40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 :Αναπτυξιακός Νόμος 3908/2011
5.1 Σκοπός και Είδη Παρεχόμενών ενισχύσεων…….…… σελ.41
5.2 Επιλέξιμες Δαπάνες……...…… σελ.42
5.3 Επιδοτούμενες Δαπάνες…….…… σελ.42
5.4 Επιλέξιμές Επιχειρήσεις ……..……. σελ.43
5.5 Υπαγόμενα Επενδυτικά Σχέδια……...……σελ.43
5.6 Ενισχυόμενες Δαπάνες …...……σελ.43
5.7Λογιστικός Χειρισμός ……...……..…… σελ.43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: Δ.Λ.Π. 20
6.1 Ο Σκοπός και η χρήση του Δ.Λ.Π. 20…….…… σελ.47

6.2 Εξαιρέσεις στη χρήση του Προτύπου……. σελ.47
6.3 Ορισμοί……σελ.48
6.4 Μορφές Επιχορηγήσεων……...…….. σελ.49
6.5 Κριτήρια Αναγνώρισης Κρατικών Επιχορηγήσεων ……..…… σελ.50
6.6 Χρόνος αρχικής καταχώρησης …….. σελ.51
6.7 Λογιστικός Χειρισμός ……..….. σελ.51
6.8 Είδη επιχορηγήσεων που αναγνωρίζει το Δ.Λ.Π. 20……...σελ.52
6.8.1 Επιχορηγήσεις για Αντιστάθμιση Εξόδων …….……σελ.52
6.8.2 Επιχορηγήσεις ως Μέρος « Οικονομικού Πακέτου» βοηθείας ……σελ.53
6.8.3 Επιχορηγήσεις για Υφιστάμενες Ζημίες/Εξοδα ……σελ.53
6.8.4 Άμεση Γενική Επιχορήγηση ……..….σελ.53
6.8.5 Μη Χρηματική Επιχορήγηση …….…σελ.53
6.8.6 Επιχορηγήσεις για Απόκτηση Μη– Αποσβεστέου Στοιχείου Ενεργητικού ……...σελ.53
6.8.7 Επιχορηγήσεις Δανείων ……..σελ.54
6.8.8 Επιχορηγήσεις Δαπανών ……..σελ.54
6.8.9 Επιχορηγήσεις που αφορούν σε Στοιχεία Ενεργητικού……...… σελ.54
6.8.10 Επιχορηγήσεις που Αφορούν σε Εισοδήματα ……...……σελ.54
6.9 Επιστροφή Κρατικής Επιχορήγησης …….. σελ.55
6.10 Κυβερνητική Υποστήριξη…….…… σελ.56
6.11 Διερμηνείες Προτύπου…….…… σελ.57
6.12 Γνωστοποιήσεις …… σελ.59
6.13 Μεταβατικές Διατάξεις……...…….. σελ.60
6.14 Νόμος 2190 για τις Κρατικές Επιχορηγήσεις ……..……σελ.61
6.15 Διαφορές με τα Ε.Λ.Π……..……..σελ.62
6.16 Αλλαγές με το Δ.Λ.Π.20……...……σελ.64
6.17 Το φορολογικό μέρος το Δ.Λ.Π. 20……...σελ.66
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ……...σελ.68
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ……... σελ.69

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1. Η ΙΣΤΟΡΙΑ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Κάθε οργανωμένο οικονομικό κύκλωμα λειτουργεί μέσα στα πλαίσια της νομοθεσίας που κάθε χώρα έχει επιλέξει να θεσπίσει. Το φαινόμενο της παγκοσμιοποίησης όμως επηρεάζει και το οικονομικό περιβάλλον του αιώνα μας. Η δράση των επιχειρήσεων δεν περιορίζεται πια σε εγχώριο επίπεδο, αλλά εξαπλώθηκε σε διεθνές. Επομένως, γίνεται επιτακτική η ανάγκη για την τυποποίηση της λογιστικής πληροφόρησης και η εφαρμογή κοινών αρχών στην απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Για την αντιμετώπιση αυτής της ανάγκης δημιουργήθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Το πρώτο εκδόθηκε το 1973 και εκ τότε υφίσταται αλλαγές, τροποποιήσεις, προσθήκες ανάλογα με τις ανάγκες που αναδύουν από το παγκόσμιο οικονομικό και επιχειρηματικό κόσμο. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι επιστημονικά κείμενα, που έχουν όμως, και νομικό χαρακτήρα, όπως σε κάθε νομικό κείμενο έτσι και στα Δ.Λ.Π. υπάρχουν σύνθετοί επιστημονικοί όροι που εμπεριέχουν συμπυκνωμένη γνώση και περιγράφουν με λίγα λόγια καταστάσεις ή συναλλαγές. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εκδόθηκαν αρχικά στην αγγλική γλώσσα και στη συνέχεια μεταφράστηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση στην Ελληνική ώστε να μπορούν να αποτελέσουν νομικό κείμενο. Στόχος τους είναι η αντιμετώπιση των προβλημάτων που σχετίζονται με τη Λογιστική και η εναρμόνιση τους σε παγκόσμιο επίπεδο, η εξασφάλιση της διαφάνειας και της αξιοπιστίας στις οικονομικές συναλλαγές και στην απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή για να ενισχύσει την αξιοπιστία αλλά και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αποφάσισε την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από κάθε εταιρεία, που συμμετέχει στις οργανωμένες Χρηματιστηριακές Αγορές των Χωρών μελλών της αρχικά το 2005. Τα πρώτα βήματα για την τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας έγιναν τη δεκαετία του 1930 στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής με αφορμή τη μεγάλη Χρηματιστηριακή κρίση του 1929. Η ανάγκη για την απρόσκοπτη και αποτελεσματική λειτουργία του Χρηματοπιστωτικού συστήματος ήταν πλέον πραγματικότητα και το επόμενο βήμα ήταν να συσταθεί το όργανο που θα εξασφάλιζε τη

διαφάνεια, αξιοπιστία αλλά και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Η νεοσύστατη Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ανέλαβε το 1934 να φέρει εις πέρας το έργο αυτό, Στη συνέχεια εξελίχθηκε στο πανίσχυρο όργανο SEC (Securities and Exchange Commission). Η SEC κάνει τις πρώτες κινήσεις για τη λογιστική τυποποίηση, αλλά το 1938 ο ιδιωτικός τομέας αναλαμβάνει δράση καθώς θα μπορούσε να εξασφαλίσει ευκολότερα κεφάλαια και ταυτόχρονα διέθετε μεγαλύτερη ανεξαρτησία από ένα κυβερνητικό φορέα όπως η SEC. Μέχρι το 1973 πολλοί ιδιωτικοί μηχανισμοί με διάφορα σχήματα έλαβαν δράση ώσπου το 1972 ιδρύθηκε το FASB (Financial Accounting Standards Board) που παραμένει μέχρι και σήμερα το όργανο της λογιστικής τυποποίησης στις Η.Π.Α. Το 1973 αντιπρόσωποι επαγγελματικών οργανώσεων από Αυστραλία, Καναδά, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο, Ιρλανδία και Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής ίδρυσαν τη Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee-IASC) η οποία λειτούργησε από 1973 μέχρι το 2001 έκδωσε 41 πρότυπα από τα οποία άλλα καταργήθηκαν και άλλα αντικαταστάθηκαν. Τα πρότυπα αυτά είναι γνωστά ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) (International Accounting Standards). Τον Απρίλιο του 2001 η IASC σε Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board) IASB. Τα πρότυπα που εκδόθηκαν από την IASB θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-Δ.Π.Χ.Π. (International Financial Reporting Standards). Το IASB είναι υπερεθνικό όργανο που εδρεύει στη Μεγάλη Βρετανία. Στόχος του είναι η έκδοση λογιστικών προτύπων που θα είναι ευρέως αποδεκτά. Το Συμβούλιο απαρτίζεται από 14 μέλη λογιστές, ελεγκτές, Ακαδημαϊκοί και κ.λ.π., Είναι υπεύθυνο για την έκδοση Δ.Π.Χ.Π. (IFRS), των Σχεδίων των Προτύπων (Exposure Drafts) καθώς και τη τελική έγκριση των διερμηνειών που εκδίδει η IFRIC. Το IASB υπάγεται σε ίδρυμα που φέρει την ονομασία «Ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» (International Accounting Standards Committee - IASC Foundation) έτσι εξασφαλίζεται και η αμεροληψία του.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόστηκαν υποχρεωτικά στην Ελλάδα τα 1.1.2005.[7][5]

1.2Τι είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα:

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.: International Accounting Standards – I.A.S.) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων, με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Μετά από μια μικρή

καθυστέρηση στην επιτακτικότητα της εφαρμογής τους, καθίστανται υποχρεωτικά από το 2006 και έπειτα, αρχικώς για τις εισηγμένες αλλά και σε λοιπές εταιρίες. Τα ΔΛΠ εμπλουτίζονται με οδηγίες, που αλλάζουν τον αρχικό, αυστηρώς λογιστικό τους προσανατολισμό και είναι πλέον γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S.).[5][7]

Τα πρότυπα εκδόθηκαν την περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.).

Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθμ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002 ορίζει στο άρθρο 2 «ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) και οι συναφείς ερμηνείες (ερμηνείες της SIC-Δ.Π.Χ.Π.) οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΟΔΛΠ).[11]

1.3 Κύρια όργανα κατάρτισης των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π.

Τα όργανα που ασχολούνται με την κατάρτιση και δημοσιοποίηση των Δ.Λ.Π. /Δ.Π.Χ.Π. είναι:

- **Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.)** – Μη κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα την πολιτεία του Delaware των Η.Π.Α.
- **Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.)** με έδρα το Λονδίνο – Ανεξάρτητη αρχή που έχει την ευθύνη κατάρτισης και έκδοσης των Λογιστικών Προτύπων
- **Η Συμβουλευτική Επιτροπή προτύπων (S.A.C.)** - Σκοποί της η παροχή συμβουλών στο I.A.S.B. και η πληροφόρηση για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών
- **Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης** (I.F.R.I.C.) – Αρμοδιότητά της η ερμηνεία των προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των προτύπων.

Ως λογιστικά πρότυπα εννοούμε ένα σύνολο αρχών μεθόδων και οδηγιών για την αντιμετώπιση συγκεκριμένων θεμάτων λογιστικής φύσεως, εφαρμογή των οποίων οδηγεί στον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, με αυστηρά προσδιοριζόμενο και ομοιόμορφο τρόπο. Η αποτελεσματική και εύρυθμη λειτουργία των Κεφαλαιαγορών προϋποθέτει τη εφαρμογή ενός αξιόπιστου συστήματος λογιστικής πληροφόρησης [7].

Τα 41 Λογιστικά πρότυπα που εξέδωσε η I.A.S.C. από το 1973 μέχρι το 2001 εκ των οποίων τα 29 είναι σε ισχύ λέγονται I.A.S.. Τα πρότυπα που εκδίδει το I.A.S.B. λέγονται I.F.R.S.. Μέχρι 31/12/09 είχαν εκδοθεί 9 I.F.R.S. εκ των οποίων τα 8 είναι σε ισχύ. [7]

1.4.Τα μέρη που αποτελείται ένα I.F.R.S.

Ένα I.F.R.S. αποτελείται από τα μέρη που δίνουν την εικόνα ενός ενιαίου συνόλου αλλά λειτουργούν ανεξάρτητα μεταξύ τους.

1.Εισαγωγή (Introduction)

Η εισαγωγή έχει ως στόχο την ενημέρωση και την επίλυση βασικών ερωτημάτων τα οποία προηγούνται της ανάγνωσης. Ενημερώνει για:

- ✓ τους λόγους που οδήγησαν στην έκδοσή του προτύπου, καθώς και για το ιστορικό της όλης προσπάθειας
- ✓ για τα κύρια χαρακτηριστικά του προτύπου και για τυχόν μεταβολές σε σχέση με προηγούμενες ρυθμίσεις για το θέμα

2. Βασικό κείμενο του προτύπου (Main Text) (I.F.R.S.)
3. Παράρτημα Α-Ορισμοί (Appendix A -Defined Terms) Αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι του προτύπου και δίνει το εννοιολογικό περιεχόμενο των όρων που χρησιμοποιούνται στο κείμενο του προτύπου.
4. Λοιπά Παραρτήματα (Appendix B, C) Δίνονται περισσότερες διευκρινίσεις για την εφαρμογή του προτύπου (Application Guidance A.G.). Αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι του προτύπου.
5. Βάση Συμπερασμάτων (Basis for Conclusion) Η Βάση Συμπερασμάτων (B.G.) συνοδεύει αλλά δεν αποτελεί αναπόσπαστο μέρος κάθε προτύπου. Γίνεται επισκόπηση των παραγόντων που υπολογίστηκαν για την εξαγωγή των συμπερασμάτων που διατυπώνεται στο πρότυπο. Γίνεται ανάλυση της διαδικασίας που ακολούθησε το

Συμβούλιο για την αποδοχή του προτύπου, καθώς και το πώς χειρίστηκε τα σχόλια και τις παρατηρήσεις που έλαβε επί σχεδίου του προτύπου.

6. Διαφορετικές απόψεις των Μελών του Συμβουλίου (Dissenting Opinions). Εάν κατά τη διαδικασία υιοθέτησης του προτύπου παρουσιαστούν διαφορετικές απόψεις (D.O.) από μειοψηφούντα μέλη του Συμβουλίου, τότε οι απόψεις αυτές παρουσιάζονται σε ξεχωριστό κεφάλαιο του προτύπου και αποτελούν πολλές φορές πολύτιμη πηγή γνώσεων για τα επιχειρήματα που αναπτύχθηκαν πάνω στο ίδιο θέμα.
7. Χαρακτηριστικά Παραδείγματα (Illustrative Example) Στο μέρος αυτό παρατίθενται χαρακτηριστικά παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση των σχετικών θεμάτων
8. Οδηγίες Εφαρμογής (Implementation Guidance –I.G.) Το μέρος αυτό αποτελεί εγχειρίδιο της I.F.R.I.C. δίνονται αναλυτικές οδηγίες για την καλύτερη κατανόηση του προτύπου προκειμένου να αποφευχθούν εσφαλμένες ερμηνείες και να εξασφαλισθεί η ομοιόμορφη εφαρμογή του προτύπου από όλους. Οι οδηγίες εφαρμογής συνοδεύουν αλλά δεν αποτελούν αναπόσπαστο μέρος κάθε προτύπου.

Η βάση συμπερασμάτων, διαφορετικές απόψεις, χαρακτηριστικά παραδείγματα, οδηγίες εφαρμογής συνοδεύουν αλλά δεν αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι κάθε προτύπου.[5]

1.5 Ουσιώδεις Παραδοχές

Οι Οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με την προϋπόθεση ότι ισχύουν δύο ουσιώδεις παραδοχές:

- Αρχή της Συνεχούς Επιχειρηματικής Δραστηριότητας
  - ✓ Οι λογιστικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται στη βάση της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας (going concern)
  - ✓ Η Διοίκηση της επιχείρησης θα πρέπει να προβαίνει στην εκτίμηση της δυνατότητας συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας για το διάστημα τουλάχιστον πέρα των δώδεκα μηνών
- Αρχή των Δεδουλευμένων (Accrual Basis)
  - ✓ Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται τηρώντας την αρχή των δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων
  - ✓ Από την Αρχή αυτή εξαιρείται η κατάσταση ταμειακών ροών, η οποία συντάσσεται σε ταμειακή βάση **[7].**

1.6 Τα ποιοτικά Χαρακτηριστικά

Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν οι οικονομικές καταστάσεις για την επίτευξη του στόχου τους:

- **Η κατανοητότητα** (understandability), είναι βασικό πλεονέκτημα οι πληροφορίες που περιέχονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιρειών να γίνονται κατανοητές από το επενδυτικό κοινό. Οι επενδυτές έχοντας τις απαραίτητες οικονομικές και λογιστικές γνώσεις, γνωρίζοντας τη δραστηριότητα της επιχείρησης και έχοντας διάθεση μελέτης των οικονομικών καταστάσεων προσπαθούν να τις κατανοήσουν. Σε καμία περίπτωση η αποφυγή δημοσίευσης πληροφοριών περισσοτέρων ή πιο εξειδικευμένων και περίτεχνων προς αποφυγή δυσκολίας κατανόησης από τους χρήστες δεν είναι λύση.
- **Η συνάφεια (relevance)**. Στόχος της είναι να δημοσιεύονται πληροφορίες – εργαλεία χρήσιμα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμούν ιστορικά ή μελλοντικά γεγονότα γα τη λήψη αποφάσεων ή αναθεώρηση παλαιοτέρων εκτιμήσεων τους.
- **Η σημαντικότητα (materiality),** είναι σημαντικό να δημοσιεύονται πληροφορίες σημαντικές και με συνάφεια για την επιχείρηση, τόσο η συνάφεια της πληροφόρησης όσο και η σημαντικότητα είναι αλληλένδετες.
- **Η αξιοπιστία (reliability),** αξιόπιστη είναι μία πληροφορία όταν είναι απαλλαγμένη από σοβαρά λάθη και μεροληπτικές εκτιμήσεις ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί ανεπιφύλακτα από τους χρήστες με το περιεχόμενο που εμφανίζει ότι έχει ή αναμένεται να έχει
    - ✓ Η αξιόπιστη παρουσίαση (faithful representation)
    - ✓ Η ουσία υπεράνω του τύπου (substance over form)
    - ✓ Αμεροληψία(neutrability)
    - ✓ Σύνεση (prudence)
    - ✓ Πληρότητα (completeness)
- **Η συγκρισιμότητα (comparability).** Είναι σημαντικό για τους χρήστες των οικονομικών πληροφοριών να διαθέτουν παλαιότερες πληροφορίες και να μπορούν να κάνουν τη σύγκριση τόσο με παλαιότερα έτη αλλά και με το κλάδο που δραστηριοποιείται η επιχείρηση για την εξαγωγή ορθότερων συμπερασμάτων.[7][5]

1.7 Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.)[7]

Στην Ελλάδα, την ευθύνη για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών προτύπων έχει η ΕΛΤΕ, είναι η Εθνική Εποπτική αρχή του Ελεγκτικού και Λογιστικού Επαγγέλματος. Είναι αρμόδια για τη θέσπιση και εποπτεία της εφαρμογής των λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων. Αποστολή της είναι η συνεχής ενδυνάμωση της εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στη λειτουργία του ελεγκτικού και λογιστικού θεσμού στην Ελλάδα. Σκοποί της λειτουργίας της είναι να διασφαλιστεί η ποιότητα των ελεγκτικών υπηρεσιών αλλά και η αναγκαιότητα τους για την προώθηση και ενδυνάμωση της βεβαιότητας για το επενδυτικό κοινό ότι υπάρχει ακρίβεια στην πληροφόρηση που παρέχεται από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Η ΕΛΤΕ στα πλαίσια της λειτουργίας της και προώθησης των σκοπών της ακολουθεί τους παρακάτω θεσμούς:

Λογιστικός Θεσμός:

- ✓ Την εισήγηση για τη θέσπιση, εναρμόνισης και τροποποίηση των λογιστικών προτύπων
- ✓ Τη γνωμοδότηση και έκδοση οδηγιών για θέματα εφαρμογής των λογιστικών προτύπων
- ✓ Την εποπτεία της εφαρμογής των λογιστικών προτύπων

Ελεγκτικός Θεσμός:

- ✓ Τη διενέργεια ποιοτικών ελέγχων στις ελεγκτικές εργασίες, που πραγματοποιούν οι νόμιμοι ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία
- ✓ Την προστασία της ανεξαρτησίας και αντικειμενικότητας των νομίμων ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων
- ✓ Την έγκριση της παύσης ή παραίτησης νόμιμου ελεγκτή ή ελεγκτικού γραφείου
- ✓ Την συνεργασία με τις αρχές δημόσιας εποπτείας των κρατών μελών και τρίτων χωρών.

Εποπτεία Επαγγέλματος:

- ✓ Τη χορήγηση, διατήρηση και ανάκληση αδείας άσκησης επαγγέλματος των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων
- ✓ Τη διενέργεια των επαγγελματικών εξετάσεων των νομίμων ελεγκτών
- ✓ Την επάρκεια της πρακτικής άσκησης των νομίμων ελεγκτών

- ✓ Τον καθορισμό της διάρκειας και επάρκειας των προγραμμάτων συνεχούς εκπαίδευσης και της επάρκειας των φορέων που τα παρέχουν
- ✓ Την τήρηση δημοσίου μητρώου των νομίμων ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων
- ✓ Τον καθορισμό του συστήματος πειθαρχικής διαδικασίας και ελέγχου

Η ΕΛΤΕ εφαρμόζει τη Νομοθεσία που διέπει το ελεγκτικό-λογιστικό επάγγελμα. Συστήθηκε με το Ιδρυτικό Νόμο 3148/2003 και απέκτησε διευρυμένες αρμοδιότητες με την Εναρμόνιση της Εθνικής Νομοθεσίας με τις διατάξεις της Ευρωπαϊκής Οδηγίας περί Υποχρεωτικών Ελέγχων. Είναι Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου και η λειτουργία της εποπτεύεται από τον Υπουργό Οικονομικών.[7]

1.8 Πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π.[7]

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στοχεύει στην βέλτιστη επικοινωνία της Διοίκησης κάθε εταιρείας και του υποψήφιου επενδυτικού κοινού προάγοντας τη διαφάνεια της αποτύπωσης των οικονομικών γεγονότων με σαφήνεια και ακρίβεια για την προσέλκυση κεφαλαίων για την περαιτέρω οικονομική ανάπτυξη της εταιρείας.

Τα πιο βασικά πλεονεκτήματα είναι τα εξής:

- Η απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων των εταιρειών στην τρέχουσα αξία τους αντί της ιστορικής τους αξίας
- Η δυνατότητα κεφαλαιοποίησης και απόσβεσης σε περισσότερα έτη και για έξοδα διαφήμισης, τεχνολογικής έρευνας και ανάπτυξης
- Η δυνατότητα αναπροσαρμογής των αυλών παγίων στην εύλογη αξία τους, με αντίστοιχη αύξηση η μείωση που αποτυπώνεται ανάλογα στην Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Τα Έξοδα κτήσης και ακινητοποιήσεων, πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του πάγιου στοιχείου, που αφορούν και δεν αποτελούν αυλό πάγιο ξεχωριστά
- Ο Υπολογισμός των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων και όχι με βάση σταθερούς συντελεστές
- Η Ενοποίηση όλων των εταιρειών οι οποίες πληρούν τον ορισμό συνδεδεμένης επιχείρηση ανεξάρτητα εάν έχουν διαφορετικό αντικείμενο δραστηριότητας

- Η διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και σε λειτουργικές με αποτέλεσμα οι χρηματοδοτικές (Leasing) να καταχωρούνται, για τον μεν μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια, για το δε εκμισθωτή ως πώληση παγίων.[7]

Οι Οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση τα Δ.Λ.Π.

- Έχουν περισσότερη διαφάνεια
- Τη συγκρισιμότητα με οικονομικές καταστάσεις άλλων εταιρειών και άλλων χωρών που τα εφαρμόζουν
- Είναι καταστάσεις που δίνουν περισσότερη πληροφόρηση από την επιχειρηματική οντότητα προς τα έξω για να μπορούν όσοι ενδιαφερόμενοι να κάνουν χρήση των πληροφοριών αυτών[7]

1.9 Μειονεκτήματα

- Μεγάλο κόστος εφαρμογής (κατάλληλες υποδομές, άρτια εκπαιδευμένο προσωπικό)
- Έλλειψη τυποποίησης στις οικονομικές καταστάσεις
- Πλημμελή υποστήριξη από το Ε.Γ.Λ.Σ [7]

1.10 Διεθνή λογιστικά και ελεγκτικά πρότυπα

Τα ισχύοντα σε διεθνές επίπεδο εθνικά λογιστικά πρότυπα, διαφέρουν μεταξύ τους καθώς, σε αρκετές περιπτώσεις, επηρεάζονται από τις νομικές και φορολογικές ιδιαιτερότητες κάθε χώρας, με αποτέλεσμα να διαφοροποιείται η εικόνα της οικονομικής μονάδας, ανάλογα με τα πρότυπα που οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται. Η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων, σε διεθνές επίπεδο, είναι αναγκαία, προκειμένου να συνάδει με τις σύγχρονες συνθήκες των κεφαλαιαγορών, καθόσον σε αντίθετη περίπτωση, μειώνεται η δυνατότητα των επενδυτών να μελετήσουν και να συγκρίνουν τις πληροφορίες που τους είναι αναγκαίες στη λήψη αποφάσεων. Παράλληλα, η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων είναι χρήσιμη και για τις ίδιες τις οικονομικές μονάδες, δεδομένου ότι οι διοικήσεις τους έχουν τη δυνατότητα να συγκρίνουν την αποδοτικότητά των μονάδων που διοικούν με άλλες ανταγωνιστικές οικονομικές μονάδες τόσο σε τοπικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Προκειμένου να καλυφθούν οι παραπάνω ανάγκες και με απώτερο σκοπό την ενίσχυση της αγοράς κεφαλαίου και την αύξηση των επενδύσεων, η Ευρωπαϊκή Ένωση επέβαλε την υποχρεωτική εφαρμογή των

Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.), σε όσες οικονομικές μονάδες είναι εγκατεστημένες σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχουν μετοχές ή άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές. Η υποχρέωση αυτή επεκτείνεται, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις και στις θυγατρικές τους εταιρείες. Τα Δ.Π.Χ.Π., αποτελούνται από πρότυπα και διερμηνείες και συνιστούν ένα σύνολο αρχών και κανόνων, μέσω των οποίων παράγονται υψηλής ποιότητας, διαφανείς, αξιόπιστες, κατανοητές και συγκρίσιμες οικονομικές καταστάσεις. [7]

1.11 Γενικές Αρχές των Δ.Π.Χ.Π.

Ορισμένα από τα βασικά χαρακτηριστικά πάνω στα οποία έχουν δομηθεί τα Δ.Π.Χ.Π., είναι τα παρακάτω:

1.11.1 Συνεχιζόμενη Δραστηριότητα (Going Concern)

Εκτίμηση Διοίκησης, αναφορικά με την δυνατότητα της εταιρείας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

Οι Οικονομικές Καταστάσεις καταρτίζονται με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της εταιρείας.

Σε περίπτωση αδυναμίας διατήρησης της συνεχιζόμενης δραστηριότητάς της, η εταιρεία πρέπει να το γνωστοποιήσει.

1.11.2 Η αρχή του «δεδουλευμένου» Εσόδων – Εξόδων

Το ΔΛΠ 1, ορίζει ότι η οικονομική μονάδα πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις με τήρηση της αρχής των δεδουλευμένων εσόδων- εξόδων, με εξαίρεση την πληροφόρηση των Ταμιακών Ροών. Έτσι λοιπόν τα στοιχεία αναγνωρίζονται ως:

- Περιουσιακά στοιχεία
- Υποχρεώσεις
- Ίδια κεφάλαια
- Έσοδα
- Έξοδα

1.11.3Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σημαίνει τον ακριβοδίκαιο διαχωρισμό των οικονομικών γεγονότων, συναλλαγών, αποτελεσμάτων που συνέβησαν στη συγκεκριμένη χρήση. Αυτό πρέπει να γίνεται για να είναι ακριβή τα αποτελέσματα των επιμέρους χρήσεων.

Η αυτοτέλεια των χρήσεων, επιτυγχάνεται με την αναγνώριση δεδουλευμένων εσόδων – εξόδων, καθώς και με τη χρησιμοποίηση των μεταβατικών λογαριασμών.

1.11.4 Η αρχή της συνέπειας στην παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (Consistency Principle)

Όμοια διατήρηση της εμφάνισης των Οικονομικών Καταστάσεων, από περίοδο σε περίοδο. Αλλαγή της εμφάνισης των Οικονομικών Καταστάσεων επιβάλλεται σε περίπτωση αλλαγής του είδους δραστηριοτήτων της εταιρείας βάσει των κριτηρίων επιλογής και εφαρμογής λογιστικών πολιτικών του ΔΛΠ 8.

1.11.5 Η αρχή του ουσιώδους (Materiality Principle)

Κάθε κατηγορία στοιχείων που συμβάλλουν στην ολοκλήρωση των Οικονομικών Καταστάσεων, πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά σ' αυτές. Από το ΔΛΠ 1 διευκρινίζεται ότι: Οι οικονομικές καταστάσεις είναι αποτέλεσμα επεξεργασίας μεγάλου αριθμού συναλλαγών ή άλλων γεγονότων, όπου ανάλογα με τη φύση και λειτουργία τους, συγκεντρώνονται σε κατηγορίες.

Αν ένα συγκεκριμένο στοιχείο δεν είναι σημαντικό, τότε συμπεριλαμβάνεται με άλλα στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις ή στις σημειώσεις (notes). Η εφαρμογή της συγκεκριμένης αρχής, σημαίνει ότι μια απαίτηση γνωστοποίησης ενός Προτύπου ή Διερμηνείας δεν απαιτείται να ικανοποιηθεί, όταν δεν είναι σημαντική η πληροφορία.

1.11.6 Η αρχή του συμψηφισμού στοιχείων ισολογισμού και αποτελεσμάτων

Τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις τα έσοδα και οι δαπάνες πρέπει να απεικονίζονται ξεχωριστά και όχι να συμψηφίζονται, παρά μόνον όταν απαιτείται από Πρότυπο ή Διερμηνεία. Με την ξεχωριστή απεικόνισή τους, επιτυγχάνεται η δυνατότητα στους χρήστες να αντιληφθούν τις συναλλαγές που έγιναν, όπως επίσης και την εκτίμησή τους για τις μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης.

1.11.7 Η αρχή της συγκριτικής πληροφόρησης (Comparative Information)

Η γνωστοποίηση της συγκριτικής πληροφόρησης, θα πρέπει να γίνεται σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις. Όταν κρίνεται απαραίτητη η κατανόηση των Οικονομικών Καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου, τότε η αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, πρέπει να συμπεριλαμβάνεται και για την συγκριτική περίοδο. Σε κάποιες περιπτώσεις, όπως αναφέρει το πρότυπο, η αφηγηματική πληροφόρηση που παρέχεται στις οικονομικές καταστάσεις για την προηγούμενη περίοδο, συνεχίζει να αφορά και την τρέχουσα.[7][5]

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΤΑ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

2.1 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Σύμφωνα με το Ν.2992 /2002 (Φ.Ε.Κ.54 /Α΄/20.3.2002) Μέτρα για την ενίσχυση της Κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις καθιερώνεται η χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π. – INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS) (IAS) εφαρμόζονται στην Ελλάδα κατά την κατάρτιση δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν:

- Ισολογισμό
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων
- Κατάσταση Ταμειακών ροών
- Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων

Εφαρμόζονται ως εξής:

- Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών
- Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανωνύμου Εταιρίας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.)

Στις οικονομικές καταστάσεις της παραγράφου 1 α-1γ περιλαμβάνονται τόσο οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις των «μητρικών» εταιριών, όσο και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των Ομίλων εταιριών που συντάσσονται με ευθύνη των «μητρικών» εταιρειών των Ομίλων αυτών.[7][5]

2.2Ανώνυμη εταιρεία (Α.Ε. νόμος 2190/1920) [25]

ΑΡΘΡΟ 134. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ. 1. "Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη

χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και τα πιστωτικά και τα χρηματοδοτικά ιδρύματα, που ορίζονται στις παραγράφους 1 και 6 του άρθρου 2 του Ν. 2076/1992 (ΦΕΚ 130 Α΄) και έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας συντάσσουν Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (Ι_ 243) και των Κανονισμών που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission) κατ εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού. Από τη διάταξη αυτή εξαιρείται η Τράπεζα της Ελλάδος". Το πρώτο εδάφιο, όπως είχε αντικατασταθεί με την παρ.1 άρθρ.11 Ν.3301/2004,ΦΕΚ Α 263/23.12.2004,αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 3 Ν.3487/2006,ΦΕΚ Α 191/11.9.2006. Επιπλέον, οι μητρικές εταιρείες συντάσσουν Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Πρότυπα που προαναφέρονται.» *** Τα δεύτερο εδάφιο της παρ.1 αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.1 άρθρ.11 Ν.3301/2004,ΦΕΚ Α 263/23.12.2004. Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται: α) για οποιεσδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου και «β) για τις Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των μη εισηγμένων επιχειρήσεων που δεν εφαρμόζουν ήδη τα Δ.Λ.Π. και ενοποιούνται, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στη Ελλάδα, ή εκτός Ελλάδας εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π. και οι οποίες αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.» Η περ.β΄ αντικαταστάθηκε ως άνω με την παρ.2 άρθρ.11 Ν.3301/2004,ΦΕΚ Α 263/23.12.2004. 2. Οι μη εισηγμένες και μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης μπορούν να συντάσσουν τις προβλεπόμενες από την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εφόσον η εφαρμογή των Προτύπων αυτών έχει εγκριθεί από Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της εταιρείας με απόφαση, που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 29 και της παραγράφου 1 του άρθρου 31 ή του άρθρου 13 του Ν. 3190/1955 (ΦΕΚ 91/9Α/16.4.55), αντίστοιχα, και υπό την προϋπόθεση ότι η σχετική απόφαση θα προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε (5) συνεχόμενες χρήσεις. Αν δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των Προτύπων, η σχετική απόφαση θα ισχύει μέχρι ανακλήσεώς της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει προ της παρέλευσης της πενταετίας. Η

προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μητρική εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα αυτόματα συνεπάγεται την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από όλες τις συνδεδεμένες, όπως αυτές ορίζονται στην περίπτωση α` της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε, με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδος, εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Το άρθρο 134 προστέθηκε με το άρθρο 13 του Ν. 3229/2004 (ΦΕΚ Α 38) [11][25][12]

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών προτύπων αφορά στις οικονομικές καταστάσεις, ετήσιες ή περιοδικές, που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις ή περιόδους οι οποίες λήγουν μετά τις 31.12.2002.

2.3 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΗΡΗΣΕΙΣ Δ.Λ.Π.

Οι εταιρίες που θα εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι υποχρεωμένες να τα τηρήσουν για τουλάχιστον 5 συνεχόμενες χρήσεις. Σε περίπτωση που δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής του Προτύπου τότε η σχετική απόφασή θα ισχύει μέχρι ανακλήσεως της, αφού παρέλθει η πενταετία. [25]

2.4 Διαδικασία υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.

Οι επιχειρήσεις που υποχρεούνται ή επιλέγουν να εφαρμόσουν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα θα πρέπει να επιστήσουν την προσοχή τους στις εξής κατηγορίες:

- Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία
- Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία
- Η αποτίμηση αποθεμάτων
- Η μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις
- Η αποτίμηση των μετοχών μη εισηγμένων επιχειρήσεων (συμμετοχές)
- Η αποτίμηση των Χρεογράφων (Μητρώο Χρεογράφων)

Οι Διοικήσεις των επιχειρήσεων προτού αποφασίσουν την υιοθέτηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα πρέπει να λάβουν υπόψη τους παρακάτω παράγοντες. Αρχικά είναι απαραίτητο να ληφθεί υπόψη κατά την επιλογή η επίδραση που θα έχουν τα πρότυπα στην επιχείρηση. Η εφαρμογή των προτύπων προϋποθέτει σίγουρα άρτια εκπαιδευμένο προσωπικό αλλά και νέα μηχανογραφική υποστήριξη, συλλογική εργασία σε συνδυασμό με σωστό προγραμματισμό. Επιπλέον κατά την εφαρμογή θα προκύψουν

προβλήματα όπου θα επιζητούν λύσεις και τέλος πρέπει να γίνεται αξιολόγηση των χειρισμών που επιλέχθηκαν. [7]

2.5 Συμπεράσματα από τη εφαρμογή των προτύπων στην Ελλάδα [26]

Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το 2005 από την Ευρωπαϊκή Ένωση έχει χαρακτηριστεί από πολλούς ως το σημαντικότερο γεγονός των τελευταίων δεκαετιών στο χώρο της Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης σε Παγκόσμιο επίπεδο.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επηρέασε ολόκληρο το οικονομικό κύκλωμα, το Κράτος, τις επιχειρήσεις, τις Διοικήσεις τους, τους Ελεγκτές και τους Λογιστές αλλά και τους υπαλλήλους των εταιρειών.

Οι επιχειρήσεις αναγκάστηκαν να αλλάξουν νοοτροπία να ακολουθήσουν νέους μεθόδους λογιστικού χειρισμού ώστε να συμμορφωθούν με τις διατάξεις των Δ.Λ.Π. και να ξεφύγουν από την τυπολατρία που χαρακτήριζε τις μέχρι τώρα οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Η έρευνα που διεξήγαγε το Πανεπιστήμιο Αθηνών (ΑΣΟΕΕ),συγκεκριμένα το Τμήμα Οργάνωσης Και Διοίκησης Επιχειρήσεων (ΟΔΕ) το Σεπτέμβριο του 2008 στην Αθήνα στην οποία συμμετείχαν 538 Ελεγκτές και 294 Λογιστές 832 στο σύνολο τους είχε πολύ ενδιαφέροντα αποτελέσματα. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας τα Δ.Λ.Π τυγχάνουν θετικής αποδοχής τόσο από τους Λογιστικές, όσο και από τους Ελεγκτές. Υπερέχουν σε σχέση με Ε.Λ.Π. διότι διαθέτουν κατανοητότητα, συνάφεια, αξιοπιστία, συγκρισιμότητα και σαφώς ανεβάζουν το πήχη ποιοτικά στον έλεγχο που πραγματοποιείται στις επιχειρήσεις. Οι επιπτώσεις στα επαγγέλματα του Λογιστή και του Ελεγκτή είναι θετικές γενικά, από τη υιοθέτηση των προτύπων, εκτός από τις περιπτώσεις επαγγελματιών με μακρόχρονη εμπειρία στα Ε.Λ.Π.. Επίσης, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. οδήγησε ένα μικρό ποσοστό των εταιρειών να αλλάξουν ελεγκτική εταιρεία ή μόνο ελεγκτή της ίδιας ελεγκτικής εταιρείας. Οι επιχειρήσεις ωφελούνται από την εφαρμογή των προτύπων διότι είναι πιο εύκολα προσβάσιμες από το διεθνές επενδυτικό κοινό, για τη συλλογή νέων πηγών χρηματοδότησης τους. Είναι εύλογο ότι η μετατροπή αυτή θα φέρει κάποιο κόστος, ανθρωπινό δυναμικό, πληροφοριακά συστήματα, το οποίο δεν φαίνεται να επηρέασε και τόσο πολύ τις επιχειρήσεις στην επιλογή τους καθώς βλέπουν τα Δ.Λ.Π. ως ένα μέσο εκσυγχρονισμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3. ΤΑ ΚΥΡΙΟΤΕΡΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ [7][1]

Τα κυριότερα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που χρησιμοποιούνται είναι τα εξής:

3.1 Δ.Λ.Π. 1 - Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

Σκοπός του είναι η εξασφάλιση της συγκρισιμότητας των Οικονομικών Καταστάσεων της Εταιρίας με τις προηγούμενες χρήσεις της αλλά και με το κλάδο που δραστηριοποιείται. Το πρότυπο θέτει τις γενικές απαιτήσεις και αρχές για το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων.

3.2 Δ.Λ.Π. 2 - Αποθέματα

Στοχεύει στην προδιαγραφή του λογιστικού χειρισμού των αποθεμάτων. Το πρότυπο παρέχει τις απαραίτητες οδηγίες για το προσδιορισμό του κόστους που χρησιμοποιούνται στη κοστολόγηση των αποθεμάτων και κατ' επέκταση την αναγνώριση τους ως έξοδα.

3.3 Δ.Λ.Π. 7- Καταστάσεις Ταμειακών Ροών

Σκοπός του προτύπου είναι η παροχή χρήσιμων πληροφοριών για τις ταμειακές ροές μιας επιχείρησης προς διευκόλυνση των χρηστών τους στη διεξαγωγή συμπερασμάτων για τις λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες της.

3.4 Δ.Λ.Π. 8 - Λογιστικές Πολιτικές, αλλαγές στις Λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη

Το πρότυπο στοχεύει στη προδιαγραφή κριτηρίων για τη επιλογή και τη μεταβολή της λογιστικής πολιτικής που ακολουθεί κάθε επιχείρηση, με το τρόπο αυτό ενισχύεται η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.

3.5 Δ.Λ.Π. 10 - Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού

Το πρότυπο 10 ορίζει πότε μια επιχείρηση οφείλει να αναπροσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της εξαιτίας γεγονότων που έλαβαν χώρα μετά την ημερομηνία οριστικοποίησης του Ισολογισμού.

3.6 Δ.Λ.Π. 11 - Κατασκευαστικές Συμβάσεις

Το Δ.Λ.Π. 11 θέτει τα κριτήρια με τα οποία κατανέμονται τα συμβατικά έσοδα και το συμβατικό κόστος, δηλαδή το ορθό λογιστικό χειρισμό και καταμερισμό τους, κατά το χρονικό διάστημα που εκτελείται ένα έργο που συνήθως ξεπερνά το μία οικονομική χρήση.

3.7 Δ.Λ.Π. 12 - Φόροι Εισοδήματος

Όπως προδίδει και ο τίτλος του προτύπου σκοπός του είναι ο λογιστικός χειρισμός των φόρων εισοδήματος και η λογιστική αντιμετώπιση των τρεχουσών ή μελλοντικών φορολογικών επιπτώσεων.

3.8 Δ.Λ.Π. 14 - Οικονομικές Πληροφορίες κατά τομέα

Επιβάλλει τη παροχή των πληροφοριών για τα έσοδα κατά τομέα. Τα έσοδα που οφείλονται να αναλυθούν στο Προσάρτημα κατά επιχειρηματικό ή γεωγραφικό τομέα. Παράλληλα καθορίζει τις απαραίτητές γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται στις Επεξηγηματικές σημειώσεις.

3.9 Δ.Λ.Π. 16 - Ενσώματες Ακινητοποιήσεις

Είναι πολύ σημαντικό για το επενδυτικό κοινό να μπορεί να διακρίνει εύκολα πληροφορίες για τα ενσώματα πάγια και τις μεταβολές τους. Στόχος λοιπόν του παρόντος προτύπου είναι ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού των ενσώματων ακινητοποιήσεων, η αναγνώριση τους ως πάγια, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, η επιβάρυνση τους με αποσβέσεις αλλά οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

3.10 Δ.Λ.Π. 17 - Μισθώσεις

Το πρότυπο ορίζει τις λογιστικές μεθόδους αλλά και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμόσουν για τις μισθώσεις τόσο οι μισθωτές όσο και οι εκμισθωτές.

3.11 Δ.Λ.Π. 18 - Έσοδα [15]

Το πρότυπο 18 καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων.

Ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισης του εσόδου είναι ένα από τα σημαντικά θέματα που λαμβάνει υπόψη το πρότυπο. Τα έσοδα λογίζονται όταν υπάρχει κάποια πιθανότητα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και τα οποία μπορούν να αποτιμηθούν βάσιμα. Το Δ.Λ.Π. ορίζει σε πότε μπορούν τα έσοδα να αποτιμηθούν βάσιμα. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

Το παρόν Πρότυπο να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων, που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:

α) πώληση αγαθών

β) παροχή υπηρεσιών και

γ) την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 18 Αναγνώριση των εσόδων, που είχε εγκριθεί το 1982.

3.12 Δ.Λ.Π. 19- Παροχές σε εργαζόμενους Δ.Λ.Π.26- Λογιστική πληροφόρηση προγραμμάτων παροχών απασχόληση από την υπηρεσία.

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους. Το Πρότυπο απαιτεί η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει:

α) υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές σε που θα καταβληθούν μελλοντικά και β) έξοδο, όταν η οικονομική οντότητα αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών. [15]

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

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης. Παρακάτω θα το αναλύσω εκτενώς.

3.14 Δ.Λ.Π. 21- Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές του συναλλάγματος

Μία επιχείρηση δύναται να έχει συναλλακτικές δραστηριότητες σε ξένο νόμισμα ή ιδίες επενδύσεις στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Το παρόν πρότυπο έχει σκοπό τον προσδιορισμό του τρόπου με τον οποίο συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας και τον τρόπο με τον οποίο μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης. Τα θέματα που δεν πρέπει να περάσουν απαρατήρητα σε αυτή τη περίπτωση είναι η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας και η παρουσίαση των επιδράσεων των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών στις οικονομικές καταστάσεις.

3.15 Δ.Λ.Π. 23- Κόστος Δανεισμού

Οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν το πρότυπο για το λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού. Το κόστος δανεισμού που μπορεί να σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις αποτελεί τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. Τα λοιπά είδη κόστους δανεισμού αναγνωρίζονται ως έξοδα. [17]

3.16 Δ.Λ.Π.24 - Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Το παρών πρότυπο θέτει ένα πλαίσιο αρχών και κανόνων προς εξασφάλιση του επενδυτικού κοινού ότι οι επιχειρήσεις δημοσιεύουν όλες τις απαραίτητες οικονομικές πληροφορίες και

κάνουν τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις όταν η χρηματοοικονομική θέση τους επηρεάζεται από τη ύπαρξη συνδεδεμένων εταιριών.[1][7]

3.17 Δ.Λ.Π. 27- Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις

Καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της οντότητας αλλά και τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές συγγενείς και κοινοπραξίες στις ατομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης. [1][7]

3.18 Δ.Λ.Π. 28 – Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις.

Καθορίζει τη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε συγγενείς με εξαίρεση αυτές που κρατούνται από επιχειρήσεις venture capital, από αμοιβαία κεφάλια, πιστωτικά συγκροτήματα επενδύσεων και συναφείς επιχειρήσεις συμπεριλαμβανομένων και των ασφαλιστικών κεφαλαίων, τα οποία έχουν χαρακτηριστεί ως κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς.

3.19 Δ.Λ.Π. 29- Παρουσίαση των Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές οικονομίες

Καθορίζει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις καθώς και των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οποιασδήποτε επιχείρησης δραστηριοποιείται σε μία υπερπληθωριστική οικονομία.

3.20 Δ.Λ.Π.30-Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και ομοίων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων

Το παρόν πρότυπο βρίσκει εφαρμογή από τις Τράπεζες και τα λοιπά Χρηματοοικονομικά Ιδρύματα κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων τους για τις διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31/12/2006 διότι από 1/1/2007 εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π. 7.

3.21 Δ.Λ.Π. 31-Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες

Καθορίζει τη λογιστική απεικόνιση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες αλλά και τη απεικόνιση των στοιχείων ενεργητικού, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων των κοινοπραξιών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

3.22 Δ.Λ.Π. 32-Χρηματοοικονομικά Μέσα Γνωστοποίηση Παρουσίαση

Καθορίζει τις απαιτήσεις για τη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις αλλά και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που τις συνοδεύουν στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

3.23 Δ.Λ.Π. 33 – Κέρδη ανά Μετοχή

Σκοπός του προτύπου είναι να θέσει τις αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των Κερδών ανά μετοχή αλλά και τις πληροφορίες που οφείλει η επιχείρηση αν περιλαμβάνεις τις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων.

3.24 Δ.Λ.Π.34- Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις

Το πρότυπο αυτό έχει σκοπό το προσδιορισμό των ελάχιστων πληροφοριών αλλά και τις αρχές λογιστικού χειρισμού και αποτίμηση που οφείλει μια επιχείρηση να εμπεριέχει μια δημοσίευση ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης.

3.25 Δ.Λ.Π.36- Μείωση της Αξίας των Στοιχείων του Ενεργητικού

Το πρότυπο Δ.Λ.Π. 36 έχει σκοπό να εξασφαλίσει ότι σε περίπτωση ζημίας της επιχείρησης από μείωση της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού τα στοιχεία αυτά δε θα εμφανίζονται σε αξία μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Επομένως καθορίζει και τις απαραίτητες διαδικασίες που οφείλει η επιχείρηση να ακολουθήσει για τη διασφάλιση αυτού του ποσού.

3.26 Δ.Λ.Π. 37-Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις

Σκοπός του προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι εφαρμόζονται όσο το δυνατόν ακριβέστερα κριτήρια αναγνώρισης και βάσεις εκτίμησης στις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις, περιουσιακά στοιχεία αλλά ότι παρέχονται οι απαραίτητες πληροφορίες για τα παραπάνω στο προσάρτημα προς εξυπηρέτηση του επενδυτικού κοινού να κατανοούν τη φύση το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

3.27 Δ.Λ.Π. 38 –Άυλα Στοιχεία Ενεργητικού

Το πρότυπο 38 ορίζει με ποια κριτήρια μπορούμε να ορίσουμε ένα άυλο στοιχείου ενεργητικού. Φυσικά το ίδιο πρότυπο καθορίζει και τον τρόπο υπολογισμού της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων, τους λογιστικούς χειρισμούς που πρέπει η επιχείρηση να υιοθετεί αλλά και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να συμπεριλαμβάνουν στους Επεξηγηματικούς Πίνακες.

3.28 Δ.Λ.Π. 39-Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση, Αποτίμηση

Ορίζει τις αρχές που απαιτούνται για την αναγνώριση και αποτίμηση, επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων.

3.29 Δ.Λ.Π. 40 –Επενδύσεις σε ακίνητα

Με το πρότυπο αυτό καθορίζεται ο τρόπος που η οντότητα οφείλει να χειριστεί λογιστικά τις επενδύσεις σε ακίνητα τα οποία κατέχει ή νοικιάζει με χρηματοδοτική μίσθωση και τα οποία δεν χρησιμοποιούνται για τις παραγωγικές δραστηριότητες μέσα στα πλαίσια της επιχείρησης αλλά είτε αποφέρουν εισόδημα είτε κατέχονται για ενίσχυση κεφαλαίου. Εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση των επενδύσεων σε ακίνητα. Καθορίζονται και οι σχετικές γνωστοποιήσεις που πρέπει να πραγματοποιηθούν.

3.30 Δ.Λ.Π. 41- Γεωργία

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη αγροτική δραστηριότητα. Εφαρμόζεται για τη μετατροπή των ακόλουθων πληροφοριών σε λογιστική πληροφορία, όταν αφορούν σε αγροτική δραστηριότητα:

α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία

β) αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής και

γ) κρατικές επιχορηγήσεις που με βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού

3.1 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

3.1.1 Δ.Π.Χ.Π.1 -Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Σκοπός του είναι να διασφαλίσει ότι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες συντάσσονται με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης παρέχουν πληροφορίες ουσιώδεις και:

- διαθέτουν διαφάνεια και είναι δυνατό να συγκριθούν
- παρέχουν τη βάση για τη μετάβαση της επιχείρησης να τηρεί τη λογιστική με βάση τα Δ.Π.Χ.Π.
- Το κόστος δημιουργίας τους αντισταθμίζεται από τα οφέλη που καρπώνονται οι χρήστες [1]

3.1.2 Δ.Π.Χ.Π.2- Πληρωμές βασιζόμενες σε Συμμετοχικούς Τίτλους

Είναι πλέον πολύ συχνό το φαινόμενο οι επιχειρήσεις να ανταλλάσουν τους τίτλους τους για τις υπηρεσίες που λαμβάνουν από τους εργαζόμενους ή και τρίτους. Η συχνότητα εμφάνισης του φαινομένου οδήγησε στη δημιουργία του παρόντος προτύπου για την αντιμετώπιση του χειρισμού τέτοιου είδους συναλλαγών.[1]

3.1.3 Δ.Π.Χ.Π.3- Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων

Αντικατέστησε το Δ.Λ.Π. 22 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων» το οποίο ίσχυε για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μέχρι 31/12/2004. Το πρότυπο αυτό καθορίζει τη κατάλληλη χρηματοοικονομική παρουσίαση μιας επιχείρησης που συμμετέχει σε

ενοποίηση με άλλες εταιρίες. Καθορίζει με ποιο τρόπο θα αναγνωριστούν τα στοιχεία ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, οι ενδεχόμενες απαιτήσεις της αποκτώμενης επιχείρησης.[1]

3.1.4 Δ.Π.Χ.Π.4- Ασφαλιστικές Συμβάσεις

Κύριο μέλημα του προτύπου είναι η βελτίωση του χειρισμού των ασφαλιστικών συμβάσεών προσωρινά έως να ολοκληρωθεί η δεύτερη φάση του. Επιπρόσθετα απαιτεί από τις ασφαλιστικές εταιρείες να γνωστοποιούν περισσότερες πληροφορίες στις Επεξηγηματικές σημειώσεις που συνοδεύουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν για τις συμβάσεις που πραγματοποιούν στα πλαίσια των δραστηριοτήτων τους.[1]

3.1.5 Δ.Π.Χ.Π.5- Πάγια Στοιχεία το Ενεργητικού κατεχόμενα προς πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες

Στόχος του Δ.Π.Χ.Π. 5 είναι να καθορίσει την αναγνώριση, αποτίμηση και παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, των στοιχείων του ενεργητικού ποτ κατέχονται προς πώληση καθώς και των διακοπτουσών δραστηριοτήτων. Το παρών αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 35 « Διακοπτόμενες Δραστηριότητες».[1]

3.1.6 Δ.Π.Χ.Π.6- Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων

Το πρότυπο αυτό προσδιορίζει τον τρόπο παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων που σχετίζονται με την έρευνα και την αξιολόγηση των ορυκτών πόρων. Ορίζει τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται στους Επεξηγηματικούς Πίνακες που συνοδεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις. Αιτία δημιουργίας του προτύπου είναι ότι τα Δ.Λ.Π. 16 και Δ.Λ.Π. 38 δεν καλύπτουν πλήρως τα δικαιώματα και τις δραστηριότητες που σχετίζονται με την εκμετάλλευση ορυκτών πόρων. Το Δ.Π.Χ.Π. 6 εφαρμόζεται για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1/ 1/2006.[1]

3.1.7 Δ.Π.Χ.Π.7- Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις

Σκοπός του προτύπου είναι η παροχή γνωστοποιήσεων στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Το επενδυτικό κοινό θα μπορεί να αξιολογεί:

- Τη σημαντικότητα των χρηματοοικονομικών μέσων για τη χρηματοοικονομική θέση και απόδοση της επιχείρησης
- Τη φύση και τον βαθμό έκθεσης της επιχείρησης σε κινδύνου που προέρχονται από τα χρηματοοικονομικά μέσα
- Τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση διαχειρίζεται τους κινδύνους στους οποίους εκτίθεται

Το Δ.Π.Χ.Π. 7 εφαρμόζεται υποχρεωτικά για τις χρήσεις που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2007 αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 30 και τις γνωστοποιήσεις Δ.Λ.Π. 32.Οι Λοιπές απαιτήσεις παρουσίασης του Δ.Λ.Π. 32 παραμένουν ως έχουν.[1]

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΕΘΝΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

4.1ΕΙΣΑΓΩΓΗ [27]

Τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου και τα Διεθνή Πρότυπα Δικλίδων Ποιότητας, εκδόθηκαν το 2009 στην αγγλική γλώσσα από το Διεθνές Συμβούλιο Προτύπου Ελέγχου και Διασφάλισης (International Auditing and Assurance Standards Board-IAASB) της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC), μεταφράστηκαν στην Ελληνική γλώσσα από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ) κατ' εξουσιοδότηση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίηση και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) το 2010. Η διαδικασία μετάφρασης των Διεθνών Προτύπων Ελέγχου και των Διεθνών Προτύπων Δικλίδων Ποιότητας αξιολογήθηκα από τη IFAC και η μετάφραση πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με την «Πολιτική για Μετάφραση και Αναπαραγωγή Προτύπων που δημοσιεύονται από την IFAC.

4.2 Τα Διεθνή πρότυπα Ελέγχου [27]

4.2.1 ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΔΙΚΛΙΔΩΝ ΠΟΙΟΤΗΤΑΣ (ΔΠΔΠ) 1, Δικλιδές ποιότητας για Λογιστικές επιχειρήσεις που διενεργούν ελέγχους και επισκοπήσεις οικονομικών καταστάσεων, καθώς και άλλες αναθέσεις διασφάλισης και συναφών υπηρεσιών.

Το παρόν πρότυπο δημιουργήθηκε για θέσει ένα πλαίσιο διαδικασιών που κάθε αξιόπιστη ελεγκτική εταιρεία οφείλει να ακολουθεί για να προάγεται η διαφάνεια του ελέγχου. Ωθεί τις ελεγκτικές εταιρείες να εφαρμόσουν ένα σύστημα δικλίδων ποιότητας ώστε να διασφαλίσουν ότι η ίδια η εταιρεία και το προσωπικό της συμμορφώνονται σύμφωνα με τα επαγγελματικά πρότυπα και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις καθώς και ότι οι εκθέσεις που εκδίδονται είναι οι πρέπουσες για τη κάθε περίπτωση ξεχωριστά.

4.2.2 ΔΠΕ 200 –Γενικοί Στόχοι του Ανεξάρτητου Ελεγκτή και η διενέργεια ελέγχου σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Το πρότυπο αυτό είναι σκόπιμο να εξετάζεται μαζί με το προηγούμενο γιατί οι έννοιες τους είναι αλληλένδετες και μη διακριτές.

Οι Γενικοί στόχοι που πρέπει να έχει ο ελεγκτής κατά τη διενέργεια ελέγχου στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης είναι:

- Να διασφαλίζει ότι οι οικονομικές καταστάσεις απαλλάσσονται από ουσιώδη σφάλμα είτε αυτό οφείλεται σε λάθος είτε σε εσκεμμένη παραπλάνηση. Έτσι, μπορεί να υπεύθυνα να διακρίνει και να εκφράσει τη γνώμη του για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με την επικείμενη νομοθεσία.
- Να συντάσσει την έκθεση ελέγχου και να πράξει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις – κοινοποιήσεις που απαιτούν τα ΔΠΕ βάσει των ευρημάτων εργασίας του.

Σε περιπτώσεις που δεν μπορούν να επιτευχθούν οι στόχοι τότε ο νόμος δίνει τη δυνατότητα παραίτησης του και απαλλαγής ευθυνών καθήκοντος.

Προϋπόθεση εκπλήρωσης των παραπάνω στόχων είναι ο ελεγκτής ή η ελεγκτική εταιρεία να διέπεται από το Κώδικα Δεοντολογίας Επαγγελματιών Ελεγκτών. Σύμφωνα με το κώδικα ο ελεγκτής πρέπει να διαθέτει: ακεραιότητα, αντικειμενικότητα, επαγγελματική επάρκεια και επιμέλεια, εχεμύθεια, επαγγελματική συμπεριφορά, να διενεργεί τον έλεγχο που του ανατίθεται σύμφωνα με τα ΔΠΕ και τέλος να επικαλείται συμμόρφωση σύμφωνα με τα ΔΠΕ.

4.2.3 ΔΠΕ 210- Συμφωνία επί των όρων ανάθεση ελέγχου

Σε κάθε ανάθεση ελέγχου πρέπει να πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις, τις οποίες ο ελεγκτής οφείλει να διαπιστώσει για να αποδεχτεί την ανάθεση:

- Πληρούνται οι απαραίτητες προϋποθέσεις για τον έλεγχο σύμφωνα με τη νομοθεσία, το πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς που πρόκειται να εφαρμοστεί στη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων είναι αποδεκτό
- Καθώς ότι ο ελεγκτής και η διοίκηση που αναθέτει το έλεγχο αντιλαμβάνονται όμοια τους όρους ανάθεσης του ελέγχου:
    - ✓ Να γνωρίζουν και τα δύο μέρη την ευθύνη τους
    - ✓ Να γνωρίζουν το νομικό πλαίσιο για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεών
    - ✓ Η διοίκηση να αντιλαμβάνεται τα μέτρα που θα πρέπει να εφαρμόσει εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας στη λειτουργία της για τη ελαχιστοποίηση των σφαλμάτων και τη διευκόλυνση του ελέγχου
    - ✓ Η διοίκηση οφείλει να παρέχει ελεύθερη πρόσβαση σε στοιχεία, αρχεία που είναι σχετικά με τη διενέργεια του έλεγχου, καθώς να είναι πρόθυμη να βοηθήσει τον έλεγχο τόσο η ίδια όσο και το προσωπικό της

4.2.4 ΔΠΕ 220-Δικλίδες ποιότητας για τον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

Στόχος αυτού του προτύπου είναι ο ελεγκτής να εφαρμόσει τις απαιτούμενες δικλίδες ποιότητας, οι οποίες του παρέχουν την εύλογη βεβαιότητα, ότι ο έλεγχος συνάδει με τα επαγγελματικά πρότυπα ελέγχου ποιότητας και τις εφαρμοστέες νομικές και κανονιστικές απαιτήσεις καθώς και ότι η έκθεση ελέγχου που θα εκδώσει ενδείκνυται για τη συγκεκριμένη περίσταση.

4.2.5 ΔΠΕ 230-Τεκμηρίωση ελέγχου

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό σκοπός του ελεγκτή είναι να καταρτίζει τεκμηρίωση που να παρέχει:

- Επαρκή και κατάλληλη καταγραφή της βάσης για την σύνταξη της ελεγκτικής έκθεσης
- Τα τεκμήρια που χρησιμοποίει για την έκθεση είναι αυτά τα οποία ορίζουν οι νομικές και κανονιστικές διατάξεις, καθώς και ότι η ελεγκτική διαδικασία σχεδιάστηκε και εκτελέστηκε σύμφωνα με αυτές

4.2.6 ΔΠΕ 240- Ευθύνες Ελεγκτή σχετικά με απάτη σε έναν έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

Η ευθύνη για τη πρόληψη και τον εντοπισμό της απάτης βαρύνει κατά κύριο λόγω τη διοίκηση της επιχείρησης όμως και ο ελεγκτής οφείλει να:

- Να εντοπίζει και να εκτιμά τους κινδύνους σφάλματος, λόγω απάτης,των οικονομικών καταστάσεων
- Τα τεκμήρια και η ελεγκτική διαδικασία που εφαρμόζει να επαρκή και κατάλληλη για να αντιληφθεί μια απάτη
- Να αντιδρά σύμφωνα με τις νομικές και κανονιστικές διατάξεις σε περίπτωση υπόνοιας απάτης

Για να επιτευχθούν οι παραπάνω σκοποί πρέπει να υπάρχει: επαγγελματικός σκεπτικισμός από τη μεριά του ελεγκτή, επαγγελματικός σκεπτικισμός, εκτενής ειλικρινές συζητήσεις μεταξύ των δύο μερών, εφαρμογή διαδικασιών εκτίμησης κινδύνου και συναφών δραστηριοτήτων.

4.2.7 ΔΠΕ 250- Εξέταση νόμων και κανονισμών στον έλεγχο οικονομικών καταστάσεων

Το πρότυπο αυτό ορίζει ότι ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα τεκμήρια όσον αφορά τη συμμόρφωση με τις διατάξεις εκείνων των νόμων και των κανονισμών που γενικά αναγνωρίζονται ότι έχουν άμεση επίπτωση στο προσδιορισμό ουσιωδών ποσών και των γνωστοποιήσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, πρέπει να εκτελεί συγκεκριμένες ελεγκτικές διαδικασίες, που βοηθούν στο εντοπισμό περιπτώσεων μη συμμόρφωσης με άλλους νόμους και κανονισμούς που μπορεί να έχουν μια ουσιώδη επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις. Τέλος, οφείλει ο ελεγκτής να αντιδρά κατάλληλα σε μη συμμόρφωση ή στην υποψία μη συμμόρφωσης με νόμους και κανονισμούς που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

4.2.8 ΔΠΕ 260-Επικοινωνία με τους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση

Το πρότυπο αυτό ορίζει ότι ο ελεγκτής οφείλει να ενημερώνει τη διοίκηση τις ελεγχόμενης εταιρείας για τις ευθύνες που έχουν απέναντι στο νομικό πλαίσιο που δεσμεύει τους ελεγκτικούς μηχανισμούς, αλλά και τις υποχρεώσεις και τις ευθύνες που έχει η ίδια η διοίκηση. Επιπλέον, επιβάλλεται ο ελεγκτής να συλλέγει πληροφορίες από τη Διοίκηση για τον έλεγχο και να επιδιώκει μια αμφίδρομη σχέση επικοινωνίας με αυτήν. Τέλος, πρέπει να ενημερώνει τη διοίκηση για τις παρατηρήσεις που έχει να κάνει σχετικά με το πόρισμα του ελέγχου και τις ευθύνες που προκύπτουν από αυτές.

4.2.9 ΔΠΕ 265-Κοινοποίηση ελλείψεων σε εσωτερικές δικλίδες στους υπευθύνους για τη διακυβέρνηση και τη διοίκηση

Όπως μαρτυρά και ο τίτλος το πρότυπο αυτό έχει σκοπό να διασφαλίσει ότι ο ελεγκτής θα κοινοποιήσει τη διοίκηση της ελεγχόμενης εταιρείας για τις ελλείψεις που έχει διαπιστώσει στις εσωτερικές δικλίδες ασφαλείας και κατά τη γνώμη του και την εμπειρία του είναι βάσιμες και αξίζουν προσοχής.

4.2.10 ΔΠΕ 300- Σχεδιασμός ενός ελέγχου οικονομικών καταστάσεων

Το πρότυπο αυτό αποσκοπεί στην προώθηση της αποτελεσματικότητας και αποδοτικότητας του ελέγχου. Προτρέπει τον ελεγκτή να αναπτύξει στρατηγική ελέγχου και να σχεδιάσει τη ελεγκτική διαδικασία και να διεξάγει τα αποτελέσματα του βασισμένος στα κατάλληλα τεκμήρια. Ο έλεγχος σε κάθε εταιρεία είναι διαφορετικός διότι εξαρτάται από τη πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, το μέγεθος της εταιρείας αλλά και τη γνώση και την εμπειρία που διαθέτει ο ελεγκτής.

4.2.11 ΔΠΕ 315- Εντοπισμός και εκτίμηση κινδύνων ουσιώδους σφάλματος μέσω κατανόηση της οντότητας και του περιβάλλοντος της

Το πρότυπο υποχρεώνει τον ελεγκτή να κάνει εκτίμηση των κινδύνων σφάλματος, είτε αυτό είναι λάθος ή έγινε εσκεμμένα, που διατρέχει η ελεγκτική διαδικασία. Η εκτίμηση αυτή προϋποθέτει επαρκή γνώση από τη μεριά του ελεγκτή για την επιχείρηση που ελέγχει. Επιβάλλεται να ξέρει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου, να γνωρίζει τον τρόπο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, τη λειτουργία της επιχείρησης, το οργανόγραμμα, από ποια τμήματα αποτελείται. Οφείλει να αντλεί πληροφορίες σχετικά με τις προηγούμενες χρήσεις για όλα τα παραπάνω στοιχεία και διαθέτοντας τις απαραίτητες γνώσεις και εμπειρία θα μπορέσει να εντοπίσει και να κάνει μια εκτίμηση της έκτασης του σφάλματος.

4.2.12 ΔΠΕ 320 -Ουσιώδες μέγεθος στο σχεδιασμό και στην εκτέλεση ενός ελέγχου

Με το πρότυπο αυτό εντοπίζονται και εκτιμώνται οι κίνδυνοι ουσιώδους σφάλματος, Καθορίζονται η φύση, η έκταση περαιτέρω ελεγκτικών διαδικασιών, αξιολογείται η επίπτωση των μη-διορθωμένων σφαλμάτων, εάν υπάρχουν στις οικονομικές καταστάσεις και στη διαμόρφωση της γνώμης της έκθεσης του ελεγκτή. Είναι πολύ σημαντική η εκτίμηση των παραπάνω παραγόντων.

4.2.13ΔΠΕ 330- Οι Αντιδράσεις του ελεγκτή στους εκτιμώμενους κινδύνους

Το πρότυπο αυτό ορίζει τις ενέργειες που πρέπει να κάνει ο ελεγκτής στο σχεδιασμό της ελεγκτικής διαδικασίας και να έχει προετοιμαστεί για τους επερχόμενους κίνδυνους που ελλοχεύουν αλλά και για την αντιμετώπιση τους.

4.2.14 ΔΠΕ 402-Ελεγκτικά ζητήματα σχετικά με την οντότητα που χρησιμοποιεί οργανισμό υπηρεσιών

Το πρότυπο αυτό ορίζει ότι στη περίπτωση που η οντότητα χρησιμοποίει οργανισμό υπηρεσιών είναι σώφρων ο ελεγκτής να εμβαθύνει κατά την ελεγκτική διαδικασία και να θέτει περισσότερες και ειδικότερες δικλίδες ασφαλείας προς αποφυγή σφαλμάτων και παρερμηνειών.

4.2.15 ΔΠΕ 450- Αξιολόγηση σφαλμάτων που εντοπίζονται κατά τη διάρκεια του ελέγχου

Ο ελεγκτής πρέπει να αξιολογεί την επίδραση των σφαλμάτων που εντοπίζει κατά τον έλεγχο καθώς και την επίδραση τυχόν μη διορθωμένων σφαλμάτων που υπάρχουν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

4.2.16 ΔΠΕ 500- Ελεγκτικά Τεκμήρια

Είναι αναμενόμενο ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια πάνω στα οποία θα βασιστεί η έκθεση ελέγχου έχουν ιδιαίτερη βαρύτητα. Ο ελεγκτής πρέπει να προνοήσει κατά το σχεδιασμό της ελεγκτικής διαδικασίας και να επιλέξει τα τεκμήρια που θα τον βοηθήσουν να εξάγει λελογισμένα συμπεράσματα πάνω στα οποία θα βασίσει την άποψη του. Στην επιλογή του θα

πρέπει να συνυπολογίσει το είδος της επιχείρησης, το μέγεθος, τα τμήματα, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

4.2.17ΔΠΕ 501-Ελεγκτικά Τεκμήρια- Ειδικά Ζητήματα για επιλεγμένα κονδύλια

Το πρότυπο αυτό συνδέεται άμεσα με το 500 απλά κρούει το καμπανάκι στο ελεγκτή για να αναζητήσει περισσότερες πληροφορίες σχετικά: την ύπαρξη και την κατάσταση των αποθεμάτων, την πληρότητα δικαστικών διενέξεων και αξιώσεων στις οποίες εμπλέκεται η οντότητα, την παρουσίαση και γνωστοποίηση πληροφοριών ανά τμήμα η δραστηριότητα σύμφωνα με το εφαρμοστέο πλαίσιο χρηματοοικονομικής αναφοράς.

4.2.18 ΔΠΕ 505- Εξωτερικές Επιβεβαιώσεις

Ο ελεγκτής κατά τη διενέργεια ελέγχου ζητά τεκμήρια από τρίτους συναλλασσόμενους με τη υπό έλεγχο εταιρεία, ζητά εξωτερικές επιβεβαιώσεις. Εξωτερικές επιβεβαιώσεις είναι ελεγκτικά τεκμήρια που αποκτώνται ως άμεση γραπτή απάντηση προς τον ελεγκτή από τρίτο μέρος σε έντυπη μορφή ή με ηλεκτρονικό ή άλλο μέσο. Συνήθως ζητά θετική ή αρνητική απάντηση, μη απάντηση ή εξαίρεση.

4.2.19 ΔΠΕ 510- Αρχικές αναθέσεις ελέγχου- Υπόλοιπα έναρξης

Κατά την έναρξη του ελέγχου οφείλει να επιβεβαιώσει ότι τα υπόλοιπα έναρξης που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις και μεταφέρονται είναι τα σωστά και δεν υπάρχει κάποιο σφάλμα η σκόπιμη παραπλάνηση. Να επιβεβαιώσει τις λογιστικές πολιτικές που υιοθετήθηκαν από την επιχείρηση και αν ισχύει η διατήρηση τους διότι μια ενδεχόμενη αλλαγή θα αλλοιώσει τα υπόλοιπα έναρξης.

4.2.20 ΔΠΕ 520- Αναλυτικές Διαδικασίες

Το παρόν πρότυπο επιτάσσει το σχεδιασμό αναλυτικών διαδικασιών για την εξεύρεση αξιόπιστών ελεγκτικών τεκμηρίων που θα βοηθήσουν το έργο του, την εξασφάλιση ότι η οικονομική οντότητα ακολουθεί το ισχύον νομικό πλαίσιο και καταρτίζει σύμφωνα με αυτό τις οικονομικές του καταστάσεις. Με τον τρόπο αυτό ελαχιστοποιεί τη πιθανότητα ο ελεγκτής να οδηγηθεί σε εσφαλμένα συμπεράσματα στη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου.

4.2.21 ΔΠΕ 530-Ελεγκτική Δειγματοληψία

Ένα από τα εργαλεία του ελεγκτή είναι η δειγματοληψία, το παρών πρότυπο ορίζει τι είναι η δειγματοληψία και τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να διενεργείται για να μην αποτελεί τροχοπέδη στην έρευνα του ελεγκτή αλλά βοήθημα.

4.2.22 ΔΠΕ 540-Έλεγχος Λογιστικών εκτιμήσεων, περιλαμβανομένων των λογιστικών εκτιμήσεων εύλογης αξίας και σχετικών γνωστοποιήσεων. Το πρότυπο ορίζει πως πρέπει να διενεργείται ο έλεγχός λογιστικών εκτιμήσεων και τι είναι οι λογιστικές εκτιμήσεις και πως πρέπει να τις χειριστεί με το καλύτερο τρόπο ο ελεγκτής.

4.2.23 ΔΠΕ 550-Συνδεδεμένα Μέρη

Στη περίπτωση όπου η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει συνδεδεμένα μέρη ο ελεγκτής οφείλει να διενεργήσει επιπλέον ελέγχους στην αναζήτηση τεκμήριων για την ορθότητα των οικονομικών στοιχείων που προέρχονται από τα συνδεδεμένα μέρη. Ερωτήματα που πρέπει να απαντήσει κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας και το σχεδιασμό του ελέγχου είναι αν τα συνδεδεμένα μέρη έχουν σύστημα εσωτερικού ελέγχου, έχουν τις απαραίτητες δικλίδες ασφαλείας για αποφυγή σφαλμάτων, έχουν αξιόπιστα οικονομικά αποτελέσματα πρότυπο αυτό δίνει λύσεις και καθοδηγεί τον ελεγκτή να πράξει σωστά το ελεγκτικό του έργο.

4.2.24 ΔΠΕ 560- Μεταγενέστερα Γεγονότα

Το πρότυπο αυτό ορίζει πως πρέπει να χειριστεί ο ελεγκτής τα μεταγενέστερα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μεταξύ της ημερομηνίας κλεισίματος των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας διενεργείας του ελέγχου. Ο ελεγκτής οφείλει να διασφαλίσει ότι έχουν γίνει οι απαραίτητες ενέργειες γνωστοποίησης αυτών των μεταβολών στην αντίθετη περίπτωση πρέπει να αναλάβει δράση και να πράξει τα δέοντα. Το πρότυπο τον διευκολύνει ορίζοντας τι πρέπει να ελέγξει.

4.2.25 ΔΠΕ 570-Συνέχιση Δραστηριότητας

Το παρών πρότυπο ορίζει ότι ο ελεγκτής θα πρέπει να λαμβάνει επαρκή και αδιάσειστα στοιχεία αναφορικά με τη παραδοχή της συνέχισης δραστηριότητας από τη διοίκηση στην κατάρτιση των οικονομικών αποτελεσμάτων. Επιπλέον θα πρέπει να προκύπτει η ίδια δυνατότητα συνέχισης ή μη, βάσει των γεγονότων και των συνθηκών, από το έλεγχο που διεξάγει και να διατυπώνει, στην έκθεση που συντάσσει, τις επιπτώσεις που θα έχει η κάθε τροπή αλλά και τη δική του εκτίμηση προς όφελος του επενδυτικού κοινού.

4.2.26 ΔΠΕ 580-Έγγραφες διαβεβαιώσεις

Οι πληροφορίες που χρησιμοποιούνται από το ελεγκτή κατά τη εξαγωγή συμπερασμάτων πάνω στα οποία βασίζει τη γνώμη του αποκαλούνται ελεγκτικά τεκμήρια. Τα ελεγκτικά τεκμήρια είναι οι έγγραφες διαβεβαιώσεις – πληροφορίες που ζητά ο ελεγκτής για να τεκμηριώσει την άποψη του. Το πρότυπο επιβάλλει τη χρήση έγγραφων διαβεβαιώσεων για να υπάρχει βάση προς συζήτηση, ως γνωστόν τα γραπτά μένουν και είναι αδιάσειστο στοιχείο τεκμηρίωσης της ελεγκτικής έκθεσης.

4.2.27 ΔΠΕ 600-Ειδικά ζητήματα –Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων ομίλου (περιλαμβανόμενης της εργασίας ελεγκτών συστατικού)

Το παρόν πρότυπο ορίζει πως πρέπει αν χειριστεί ο ελεγκτής ειδικά ζητήματα που προκύπτουν κατά τον έλεγχο, τι πρέπει να προσέξει και που να εστιάσει.

4.2.28 ΔΠΕ 610-Χρησιμοποίηση της εργασίας των εσωτερικών ελεγκτών

Το παρόν πρότυπο ωθεί τον ελεγκτή να αξιολογήσει το υπάρχον εσωτερικό σύστημα ελέγχου, εάν υπάρχει και σε ποιο βαθμό μπορεί να του φανεί χρήσιμο. Στη περίπτωση που δεν υπάρχει δύναται να εισηγηθεί τη δημιουργία του.

4.2.29 ΔΠΕ 620- Χρησιμοποίηση της εργασίας του Ειδήμονα Ελεγκτή

Ενισχύει τη προσπάθεια αξιολόγησης της εργασίας του Ειδήμονα ελεγκτή. Είναι δυνατή η χρησιμοποίηση της εργασίας σαν βάση δίχως αμφισβήτηση ; ερώτημα που πρέπει να βασανίσει το ελεγκτή πριν να επιλέξει.

4.2.30 ΔΠΕ 700- Διαμόρφωση Γνώμης και έκθεση επί οικονομικών καταστάσεων

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό ο ελεγκτής οφείλει να διαμορφώσει γνώμη ύστερα από την εξέταση των τεκμηρίων αλλά και να συντάξει την έκθεση ελέγχου, η οποία στηρίζεται σε αδιάσειστη βάση.

4.2.31 ΔΠΕ 705-Διαφοροποιήση της γνώμης στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή Το πρότυπο αυτό έχει σαν στόχο να εκφράσει ο ελεγκτής μια διαφοροποιημένη γνώμη επί των οικονομικών καταστάσεων της ελεγχόμενης εταιρείας η οποία κρίνεται απαραίτητη όταν κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας καταλήξει στο συμπέρασμα ότι υπάρχει σφάλμα στις οικονομικές καταστάσεις ή ότι δε δύναται να εξάγει ορθό συμπέρασμα λόγω της ανεπάρκειας των ελεγκτικών τεκμηρίων.

4.2.32 ΔΠΕ 706- Παράγραφοι εμφάνισης θέματος και παράγραφοι άλλου θέματος στην έκθεση του ανεξάρτητου ελεγκτή

Το πρότυπο αυτό υποχρεώνει τον ελεγκτή να διαμορφώσει γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις της ελεγχόμενης εταιρείας και να γνωστοποιήσει στο επενδυτικό κοινό, προς αποφυγήν παραπλάνησης του, τα ευρήματα της έρευνας του. Η γνώμη που έχει σχηματίσει

ο ελεγκτής έχει ιδιαίτερη βαρύτητα για τους τρίτους και για αυτό έχει σημασία να δημοσιευτεί. Επίσης, το πρότυπο υπαγορεύει στον ελεγκτή να γνωστοποιεί και κάθε άλλο θέμα που κρίνει ιδιαίτερης σημασίας για τη καλύτερη κατανόηση της οικονομικής κατάστασης της εταιρείας.

4.2.33ΔΠΕ 710- Συγκριτικές πληροφορίες – Αντίστοιχοι αριθμοί και συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις. Ιδιαίτερη σημασία δίνει το πρότυπο στο χειρισμό των συγκριτικών πληροφοριών, οι οποίες μπορούν εύκολα να βοηθήσουν το ελεγκτή να αντιληφθεί την οικονομική θέση της εταιρείας.

4.2.34 ΔΠΕ 720- Οι ευθύνες του ελεγκτή σχετικά με άλλες πληροφορίες σε έγγραφα που περιέχουν ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις

Ο ελεγκτής οφείλει όπως του υπαγορεύει το πρότυπο να αντιδρά κατάλληλα όταν ανακαλύψει πληροφορίες που υπονομεύουν την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας. Έχει καθήκον και ευθύνη να τις γνωστοποιήσει και αν αυτό δε καθίσταται δυνατό να παραιτηθεί από την ανάθεση του ελέγχου.

4.2.35 ΔΠΕ 800-Ειδικά Ζητήματα – Έλεγχοι οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με πλαίσια ειδικού σκοπού

Το παρόν πρότυπο δίνει λύσεις στα ειδικά θέματα: όπως την αποδοχή της ανάθεσης, το σχεδιασμό και την εκτέλεση της ανάθεσης, τη διαμόρφωση γνώμης και τη έκθεση του ελέγχου, που δύναται να προκύψουν κατά τη διενέργεια ελέγχου στα πλαίσια ειδικού σκοπού.

4.2.36 ΔΠΕ 805–Ειδικά Ζητήματα- Έλεγχοι επιμέρους οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένων στοιχείων, λογαριασμών ή κονδυλίων οικονομικής κατάστασης. Το παρόν πρότυπο δίνει λύσεις τις ίδιας φύσης με το προηγούμενο ΔΠΕ 800 για τις συγκεκριμένες περιπτώσεις όπως μαρτυρά και ο τίτλος του.

4.2.37ΔΠΕ 810- Αναθέσεις για έκθεση επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων

Το πρότυπο αυτό καθορίζει πως πρέπει να χειριστεί ο ελεγκτής την ανάθεση εκθέσεων ελέγχου επί περιληπτικών οικονομικών καταστάσεων, τι πρέπει να προσέξει και ποια στοιχεία πρέπει να αναζητήσει.[27]

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5. ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΟΣ ΝΟΜΟΣ 3908/2011

Ο Αναπτυξιακός Νόμος 3908/ 2011 που δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ αρ. φύλλου 8 την 1 Φεβρουαρίου του 2011 έχει ως στόχο την Ενίσχυση των Ιδιωτικών Επενδύσεων για τη ν Οικονομική Ανάπτυξη, την Επιχειρηματικότητα και την Περιφερειακή Συνοχή.[10]

5.1. Σκοπός

Σκοπός του Νόμος 3908/ 2011 είναι η προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης της χώρας με τη διαμόρφωση καθεστώτων ενίσχυσης επενδύσεων, με τα οποία βελτιώνεται η επιχειρηματικότητα, τεχνολογική ανάπτυξη, η ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων και η περιφερειακή συνοχή και προωθούνται η πράσινη οικονομία, η αποτελεσματική λειτουργία των διαθεσίμων υποδομών και η αξιοποίηση του ανθρώπινου δυναμικού.

- Τα υπαγόμενα στις διατάξεις του παρόντος Νόμου επενδυτικά σχέδια παρέχονται τα ακόλουθα είδη των ενισχύσεων: Ενδυνάμωση ισόρροπης ανάπτυξης
- Αύξηση απασχόλησης
- Βελτίωση ανταγωνιστικότητας της οικονομίας
- Ενίσχυση της επιχειρηματικότητας
- Προώθηση της τεχνολογικής αλλαγής και της καινοτομίας
- Προστασία του περιβάλλοντος
- Εξοικονόμηση ενέργειας
- Επίτευξη της περιφερειακής σύγκλισης[10]

<u>Είδη παρεχόμενων ενισχύσεων</u>:

- Επιχορήγηση
- Επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης
- Φορολογική απαλλαγή

Ως επενδυτικά σχέδια στα πλαίσια του παρόντος Νόμου θεωρούνται οι επενδύσεις, τα επιχειρηματικά σχέδια και τα προγράμματα χρηματοδοτικής μίσθωσης.[10]

Φορολογική Απαλλαγή: συνίσταται στην απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των πραγματοποιούμενων προ φόρων κερδών, τα οποία προκύπτουν με βάση τη φορολογική νομοθεσία, από το σύνολο δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Το ποσό της

φορολογικής απαλλαγής υπολογίζεται ως ποσοστό επί της αξίας των ενισχυόμενων δαπανών του επενδυτικού σχεδίου ή και της αξίας του καινούριου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού που αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση και συνιστά ισόποσο αφορολόγητο αποθεματικό. [10]

Επιχορήγηση είναι η δωρεάν παροχή χρηματικής ενίσχυσης από το Δημόσιο ώστε η επιχείρηση να καλύψει τμήμα των δαπανών που προωθούνται στο επενδυτικό σχέδιο και υπολογίζεται ως ποσοστό αυτών.[10]

Επιδότηση Χρηματοδοτικής Μίσθωσής, το Δημόσιο ενισχύει οικονομικά τμήμα της καταβαλλόμενης δόσης που χρηματοδοτικής μίσθωσης για αγορά καινούριου μηχανολογικού εξοπλισμού και λοιπού εξοπλισμού και υπολογίζεται ως ποσοστό επί της αξίας απόκτησης των που εμπεριέχεται στις καταβαλλόμενες δόσεις. Η επιδότηση της μίσθωσης δεν μπορεί να υπερβαίνει τα επτά έτη και φυσικά πρέπει η σύμβαση να καταλήγει ότι μετά το πέρας αυτής θα έρχεται στην κυριότητα της επιχείρησης. [10]

5.3 Επιδοτούμενες Δαπάνες

Υλικά περιουσιακά στοιχεία: η κατασκευή, η επέκταση, ο εκσυγχρονισμός κτιριακών ειδικών και βοηθητικών εγκαταστάσεων καθώς και οι δαπάνες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου, οι δαπάνες αυτές δε μπορούν να υπερβαίνουν το 40% του συνόλου των επιλέξιμων δαπανών του επενδυτικού σχεδίου.

Αγορά πάγιων στοιχείων ενεργητικού που συνδέονται άμεσα με μία παραγωγική μονάδα.

Η αγορά και εγκατάσταση καινούριων σύγχρονών μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού.

Τα μισθώματα της χρηματοδοτικής μίσθωσης καινούριων σύγχρονών μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού του οποίου αποκτάται η χρήση, εφόσον η χρηματοδοτική μίσθωση περιλαμβάνει την υποχρέωση αγοράς αυτών κατά τη λήξη της μίσθωσης.

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, όπως οι δαπάνες συστημάτων διασφάλισης ελέγχου ποιότητας, πιστοποιήσεις, προμήθειας και εγκατάστασης λογισμικού και συστήματος οργάνωσης της επιχείρησης, δαπάνες για τη μεταφορά τεχνολογίας μέσω της αγοράς δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας, άδειων εκμετάλλευσης, ευρεσιτεχνιών, τεχνογνωσίας και μη κατοχυρωμένων τεχνικών γνώσεων.[10]

5.4 Επιλέξιμες Επιχειρήσεις

Στο καθεστώς ενισχύσεων του παρόντος νόμου υπάγονται επιχειρήσεις που είναι:

Εγκαταστημένες στην Ελληνική Επικράτεια (Ατομικές, Εμπορικές, Συνεταιρισμοί)

Τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ Κατηγορίας

Υποβάλλουν επενδυτικά σχεδία στους τομείς δραστηριότητας

Η διαίρεση της επικράτειας γίνεται με βάση:

- Οικονομικά
- Κοινωνικά
- Δημογραφικά κριτήρια

Ανάλογα μεταβάλλεται και το ύψος των ενισχύσεων και θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη στους λογιστικούς χειρισμούς πάντοτε[10][12][13]

5.5 Υπαγόμενα Επενδυτικά Σχέδια:

- Επενδυτικά σχέδια στον πρωτογενή τομέα (καλλιέργεια, τυποποίηση, συσκευασία, βιολογική γεωργία, υδατοκαλλιέργειες).
- Επενδυτικά σχέδια στο δευτερογενή τομέα (εξόρυξη, μεταποίηση, παραγωγή ηλεκτρισμού).
- Επενδυτικά σχέδια στον τομέα του τουρισμού (ίδρυση και εκσυγχρονισμός ξενοδοχειακών μονάδων, campings, αυτοκινητόδρομοι).
- Επενδυτικά σχέδια στον τριτογενή τομέα (παροχή υπηρεσιών προηγμένης τεχνολογίας, επιχειρήσεις εκμετάλλευσης μέσων μεταφοράς ανθρώπων και εμπορευμάτων

Ειδικά επενδυτικά σχέδια των επιχειρήσεων πρωτογενή, δευτερογενή τομέα και τουρισμού.

- Προστασία περιβάλλοντος
- Ανανεώσιμες πηγές ενέργειας
- Εισαγωγή περιβαλλοντικά φιλικής τεχνολογίας
- Παραγωγή καινοτόμων προϊόντων και υπηρεσιών
- Ίδρυση και επέκταση βιομηχανικών και βιοτεχνικών μονάδων για εναλλακτική διαχείριση συσκευασιών και προϊόντων αναλωθέντων στην Ελλάδα[10][12][13]

5.6 Ενισχυόμενες δαπάνες[10]

Τα επενδυτικά σχέδια που εντάσσονται στις διατάξεις του παρόντος ενισχύονται για τις ακόλουθες δαπάνες:

- κατασκευή, επέκταση, εκσυγχρονισμός κτιριακών, ειδικών και βοηθητικών εγκαταστάσεων και δαπάνες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου
- αγορά πάγιων στοιχείων ενεργητικού που συνδέονται άμεσα με μια παραγωγική μονάδα υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις
- αγορά βιοτεχνικών χώρων σε ΒΙ.ΠΕ., ΒΙ.ΠΑ. και ΒΙΟ.ΠΑ. (Ανακοίνωση 1999/ C288/02)
- αγορά, εγκατάσταση και μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού
- αγορά, εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών
- δαπάνες μελετών για εισαγωγή, ανάπτυξη και εφαρμογή σύγχρονης τεχνολογίας
- δαπάνες για αποσυναρμολόγηση, μεταφορά και επανασυναρμολόγηση υφιστάμενου εξοπλισμού για επιχειρήσεις που μετεγκαθίστανται
- αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων
- αγορά καινούργιων αυτοκινήτων – ψυγείων
- κατασκευή νέων εργατικών κατοικιών, βρεφονηπιακών σταθμών, κτιρίων ή εγκαταστάσεων
- δαπάνες κατασκευής βασικού δικτύου μεταφοράς του θερμού νερού ή ατμού μέχρι τον καταναλωτή
- δαπάνες σύνδεσης με το δίκτυο της ΔΕΗ
- δαπάνες κύριων προπαρασκευαστικών εργασιών της εκμετάλλευσης για δρόμους, στοές, φρέατα και κεκλιμένα προσπέλασης.
- δαπάνες αγοράς και εγκατάστασης εξοπλισμού και μέσων μεταφοράς υγρών καυσίμων και υγραερίων στα νησιά
- αγορά και εγκατάσταση εξοπλισμού μεταφορικών μέσων για εξυπηρέτηση ανθρώπων και εμπορευμάτων σε απομονωμένες, δυσπρόσιτες και απομακρυσμένες περιοχές
- δαπάνες μελετών, έξοδα πιστοποίησης των προϊόντων και των διαδικασιών διασφάλισης της ποιότητας
- δαπάνες εισαγωγής και προσαρμογής περιβαλλοντικά φιλικής τεχνολογίας στην παραγωγική διαδικασία
- δαπάνες που αφορούν τέλη για κατοχύρωση εφεύρεσης
- δαπάνες για ίδρυση ή εγκατάσταση βιομηχανικών ή βιοτεχνικών μονάδων για την εναλλακτική διαχείριση συσκευασιών
- δαπάνες για μεταφορά τεχνολογίας, άδειες εκμετάλλευσης ή τεχνικές γνώσεις

- δαπάνες μελετών και αμοιβές συμβούλων για την υλοποίηση του επενδυτικού σχεδίου
- αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών, του αναγκαίου λογισμικού και περαιτέρω ανάπτυξή του μέχρι 60% του συνολικού κόστους του επενδυτικού σχεδίου, που αφορά ανάπτυξη λογισμικού
- δαπάνες κατασκευής δικτυακών υποδομών πρόσβασης

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας & Οικονομικών ή και κατά περίπτωση με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας & Οικονομικών και Ανάπτυξης ορίζονται οι ενισχυόμενες δαπάνες ανά κατηγορία επένδυσης σύμφωνα με την κοινοτική νομοθεσία

Οι δαπάνες πρέπει να αφορούν πάγια στοιχεία (άυλες επενδύσεις δεν πρέπει να υπερβαίνουν το 8% του κόστους του επενδυτικού σχεδίου)

Δεν υπάγονται στις ενισχύσεις του παρόντος Νόμου:

- Η αγορά επιβατικών αυτοκινήτων μέχρι έξι (6) θέσεων
- Η αγορά επίπλων και σκευών γραφείου
- Η αγορά οικοπέδων, γηπέδων και αγροτεμαχίων
- Η ανέγερση ή η επέκταση κτιριακών εγκαταστάσεων σε οικόπεδο που ανήκει στο φορέα της επένδυσης (με κάποιες εξαιρέσεις)
- Ο εκσυγχρονισμός ολοκληρωμένης μορφής ξενοδοχειακών μονάδων τουλάχιστον κατηγορίας δύο αστέρων (2*), πρώην Γ΄ τάξης (νόμοι 2601/1998, 1892/1990 και 1262/1982)
- Ο εκσυγχρονισμός ολοκληρωμένης μορφής τουριστικών οργανωμένων κατασκηνώσεων (campings) τουλάχιστον Γ΄ τάξης (νόμοι 2601/1998, 1892/1990 και 1262/1982)
- Η ανέγερση, η επέκταση και ο εκσυγχρονισμός αυτοεξυπηρετούμενων καταλυμάτων, ενοικιαζόμενων δωματίων και ενοικιαζόμενων επιπλωμένων διαμερισμάτων ανεξάρτητα από την τάξη
- Η εισφορά στο εταιρικό κεφάλαιο της αξίας μηχανημάτων και λοιπών πάγιων στοιχείων Επενδύσεις οι οποίες αποσκοπούν σε απλή αντικατάσταση υφιστάμενου μηχανολογικού εξοπλισμού χωρίς να συνεπάγονται την επέκταση, την αλλαγή στο προϊόν ή τη μέθοδο παραγωγής μίας υφιστάμενης εγκατάστασης.

Παρεχόμενες ενισχύσεις

Τα ποσοστά των παρεχόμενων ενισχύσεων διαφοροποιούνται με βάση διάφορα κριτήρια:

- ✓ Η κατηγορία στην οποία εμπίπτει το υπό ενίσχυση επενδυτικό σχέδιο
- ✓ Η γεωγραφική θέση του υπό ενίσχυση φορέα
- ✓ Το μέγεθος των επιχειρήσεων (πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες ή μεγάλες)

5.7 Τηρούμενα Λογιστικά Βιβλία Λογιστικός χειρισμός [10][12][13]

Οι επιχειρήσεις που τηρούν Βιβλία Τρίτης Κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και πραγματοποιούν επενδύσεις του Ν.3299/04 υποχρεούνται:

- Να καταχωρούν στο βιβλίο απογραφών αναλυτικά και ξεχωριστά τις νέες παραγωγικές επενδύσεις από τα λοιπά πάγια της ίδιας κατηγορίας
- Να τηρούν στα λογιστικά τους βιβλία ξεχωριστό λογαριασμό αποθεματικού με τον τίτλο «Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων Ν.3229/04», ο οποίος θα εμφανίζεται στην απογραφή και το παθητικό του Ισολογισμού
- Να τηρούν ξεχωριστό θεωρημένο βιβλίο επενδύσεων

Οι επιχειρήσεις με βιβλία Β΄ κατηγορίας υποχρεούνται να τηρούν σε θεωρημένο βιβλίο επενδύσεων τους ακόλουθους λογαριασμούς:

- Ξεχωριστό λογαριασμό με τίτλο «Επενδύσεις Ν.3908/11»
- Ξεχωριστό λογαριασμό αποθεματικού με τίτλο «Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων »
- Ξεχωριστό λογαριασμό για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο (Ν.3908/11)

Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις με σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού του Ν.3908/11 υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση φορολογικής απαλλαγής για κάθε ένα επενδυτικό σχέδιο χωριστά.

Υπάρχουν δύο μέθοδοι που χρησιμοποιούνται παγκοσμίως για τις κρατικές επιχορηγήσεις:
1.«Κεφαλαιουχική μέθοδος» = οι επιχειρήσεις θα πρέπει να πιστώνονται σε λογαριασμό Ιδίων Κεφαλαίων (ελληνική νομοθεσία)
2.«Εισοδηματική μέθοδος» = η κρατική επιχορήγηση πιστώνεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων μίας ή περισσότερων περιόδων (Δ.Λ.Π. μέσω του Προτύπου 20)
Η δωρεάν άμεση επιχορήγηση πάγιων επενδύσεων είναι η πιο απλή μορφή ενίσχυσης. Υπάρχουν δύο περιπτώσεις:1.Η περίπτωση των επιχορηγήσεων που δε συνιστούν αφορολόγητα αποθεματικά 2.Όταν η επιχείρηση εισπράττει την επιχορήγηση χρεώνει στα βιβλία της λογαριασμό χρηματικών διαθεσίμων (38 του Ε.Γ.Λ.Σ.) και πιστώνει λογαριασμό της Καθαρής Θέσης και συγκεκριμένα λογαριασμό αποθεματικού (41 του Ε.Γ.Λ.Σ.).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6
Δ.Λ.Π. 20

6.1 Ο ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ Η ΧΡΗΣΗ ΤΟΥ Δ.Λ.Π. 20 [1]

Ο Σκοπός ύπαρξης του διεθνές λογιστικού προτύπου 20 είναι να καθορίσει τον τρόπο που παρακολουθούνται λογιστικά οι κρατικές επιχορηγήσεις και άλλες μορφές κρατικής υποστήριξης αλλά και πώς γίνονται οι γνωστοποιήσεις τους.

Αξίζει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή σε τρία σημεία κατά τη μελέτη και εφαρμογή του προτύπου.

- Η έννοια των κρατικών επιχορηγήσεων. Το πρότυπο ορίζει τις μορφές που μπορεί να πάρει η ενίσχυση των επιχειρήσεων από κρατικούς φορείς.
- Η λογιστική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων και η απεικόνιση τους στις οικονομικές καταστάσεις
- Ο χρόνος και τα κριτήρια αναγνώρισης των κρατικών επιχορηγήσεων.

6.2 ΟΙ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ [1][2]

Το Δ.Λ.Π. 20 μπορεί να εφαρμοστεί από όλες τις επιχειρήσεις που λαμβάνουν κρατικές επιχορηγήσεις με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 20 δεν βρίσκει εφαρμογή:

- Όταν η λογιστική απεικόνιση των κρατικών επιχορηγήσεων σχετίζεται με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αντικατοπτρίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών (υπερπληθωρισμός), οι οποίες καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 21
- Η κυβερνητική υποστήριξη, υπό μορφή ωφελημάτων, σε σχέση με το υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους ή ζημίας. Τα διάφορα πλεονεκτήματα που παρέχει το κράτος στις επιχειρήσεις και συνδέονται άμεσα και το προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή εκπίπτουν από το φόρο εισοδήματος (π.χ. φοροαπαλλαγές, εκπιπτόμενες πρόσθετες αποσβέσεις, μειωμένους φορολογικούς συντελεστές

εισοδήματος, αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων), ο χειρισμός των οποίων καθορίζεται από το Δ.Λ.Π. 12

- Όταν το κράτος συμμετέχει στην ιδιοκτησία της επιχείρησης. Η κυβερνητική συμμετοχή εξαιρείται γιατί είναι διαφορετικός ο σκοπός στον οποίο αποσκοπεί μία τέτοια συμμετοχή του κρατικού φορέα στις επιχειρήσεις και της παροχής υποστήριξης σε αυτές με τη μορφή της επιχορήγησης. Μία τέτοια συμμετοχή στο Μετοχικό Κεφάλαιο αποσκοπεί σε οικονομικά οφέλη πράγμα που συνεπάγεται τη άσκηση κοινωνικής πολιτικής. Αντίθετα η κρατική υποστήριξη οφείλει να λειτουργεί ως κίνητρο για ανάληψη επενδύσεων από τις επιχειρήσεις οι οποίες χωρίς αυτή δε θα τη υλοποιούσε.
- Στις κρατικές επιχορηγήσεις που σχετίζονται με τη γεωργία καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 41

6.3 ΟΡΙΣΜΟΙ [1][2][3]

Για την καλύτερη κατανόηση του προτύπου είναι σκόπιμο να παρατεθούν ορισμένες έννοιες.

Κράτος: είναι το δημόσιο, οι Δημόσιες υπηρεσίες και παρόμοιες τοπικές, εθνικές ή διεθνείς αρχές

Κρατική επιχορήγηση: είναι η ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης οικονομικών πόρων σε μία επιχείρηση, ως ανταπόδοσης της τήρησης ή της επικείμενης τήρηση από την επιχείρηση όρων που σχετίζονται με τη λειτουργία της (οι όροι μπορούν να είναι κριτήρια ιστορικά ή μελλοντικά). Δεν περιλαμβάνονται μορφές κυβερνητικής βοήθειας οι οποίες δεν μπορούν να επιμετρηθούν διακριτά και εύλογα καθώς και άλλου είδους συναλλαγές που δεν είναι εύκολο να διαχωρίσει κανείς από τις συνήθεις εμπορικές δραστηριότητες της επιχείρησης ή εμπορικές συναλλαγές με το κράτος.

Κρατική υποστήριξη: είναι τα διάφορα μέτρα που θεσπίζονται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε μία επιχείρηση ή συγκεκριμένη επιχείρηση (ή κατηγορία επιχειρήσεων), η οποία ικανοποιεί ορισμένες προϋποθέσεις και πληρούνται ορισμένα κριτήρια. Για σκοπούς του παρόντος Δ.Λ.Π. η κρατική υποστήριξη δεν αφορά οφέλη που παρέχονται έμμεσα μέσω μέτρων που επηρεάζουν τη γενική εμπορική λειτουργία (π.χ. υποδομές, περιορισμοί εισαγωγών).

Στις έννοιες της κρατικής επιχορήγησης και κρατικής υποστήριξης δεν περιλαμβάνονται:

- Τα μέτρα που παίρνει η εκάστοτε κυβέρνηση για τις συνθήκες που αφορούν γενική της επιχειρηματική δραστηριότητα (π.χ. επιβολή φόρων - δασμών για την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας)
- Ενισχύσεις που δεν επιδέχονται αποτίμηση (π.χ. δωρεάν τεχνικές συμβουλές η παροχή εγγυήσεων)
- Συναλλαγές με τους Δημόσιους φορείς οι οποίες δεν μπορούν να διαχωριστούν διακριτά από τις υπόλοιπες συναλλαγές της επιχείρησης (π.χ. τμήμα των πωλήσεων προέρχεται από τις συναλλαγές με το κρατικό μηχανισμό)

Εύλογη Αξία: είναι το ποσό με το οποίο ένα στοιχείο του ενεργητικού μπορεί να ανταλλαχθεί ή μία υποχρέωση να διακανονιστεί, στα πλαίσια μίας αμφοτεροβαρούς συναλλαγής σε εμπορική βάση, μεταξύ δύο μερών τα οποία έχουν πλήρη γνώση του αντικειμένου και ενεργούν με τη θέληση τους, «σε μία συναλλαγή ίσων αποστάσεων».

Επιχορηγήσεις που αφορούν στα εισοδήματα (επιχορηγήσεις που αφορούν τα έσοδα): είναι οι κυβερνητικές επιχορηγήσεις που δεν αφορούν στο ενεργητικό και δεν έχουν συνδέονται καθ' οποιονδήποτε τρόπο με τη απόκτηση περιουσιακών στοιχείων.

Επιχορηγήσεις που αφορούν στο ενεργητικό (επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων): είναι οι κυβερνητικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο την αγορά, κατασκευή ή απόκτηση στοιχειών ενεργητικού. Δευτερεύοντες ειδικοί όροι που μπορεί να τεθούν συμπεριλαμβάνουν περιορισμούς στο είδος ή τοποθεσία του στοιχείου ή την περίοδο απόκτησης ή χρήσης του παγίου.

Χαριστικά Δάνεια: είναι τα δάνεια των οποίων ο δανειστής δεν απαιτεί την αποπληρωμή τους αν εκπληρωθούν συγκεκριμένα κριτήρια. Ο δανειστής παραιτείται από την αποπληρωμή τους με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι ο δανειολήπτης τηρεί συγκεκριμένους όρους. Όταν διαπιστωθεί ότι τηρήθηκαν ή πρόκειται σίγουρα να τηρηθούν οι όροι τότε το δάνειο ονομάζεται χαριστικό και αυτό αναγνωρίζεται ως επιχορήγηση.

6.4 Μορφές Επιχορηγήσεων [1][2][3]

Οι βασικές μορφές επιχορηγήσεων είναι οι εξής:

- Οι Επιχορηγήσεις που σχετίζονται με πάγια στοιχεία ενεργητικού, είναι οικονομική ενίσχυση που δίνεται σε μία επιχείρηση από κρατικούς φορείς ώστε να δοθεί κίνητρο είτε να αγοράσει είτε να κατασκευάσει συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο

ενεργητικού μακροχρόνιας εκμετάλλευσης. Η επιχείρηση αναλαμβάνει να τηρήσει συγκεκριμένους όρους ανάλογα με τη μορφή και τις δεσμεύσεις της επιχορήγησης. (π.χ. εγκατάσταση της μονάδας σε συγκεκριμένη πόλη)

- ✓ Οι Επιχορηγήσεις που σχετίζονται με τα αποτελέσματα, είναι τα οικονομικά κίνητρα που δίνονται στις επιχειρήσεις και δε έχουν καμία σχέση με τη απόκτηση πάγιου στοιχείου ενεργητικού. Έχουν άμεση σχέση με τα στοιχεία που προσδιορίζουν το οικονομικό αποτέλεσμα. Η επιχείρηση αναλαμβάνει να πληροί συγκεκριμένους όρους και προϋποθέσεις. Μορφές αυτών των επιχορηγήσεων είναι οι επιδοτήσεις επιτοκίου, οι επιδοτήσεις εξαγωγών καθώς και ορισμένων κατηγοριών εξόδων.

6.5 Κριτήρια Αναγνώρισης Κρατικών Επιχορηγήσεων [1][2][3]

Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται έτσι μόνο όταν ικανοποιούνται αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια ακόμη και αν πρόκειται για μη – χρηματικές επιχορηγήσεις αλλά αποτιμημένες στην εύλογη αξία:

- Η ύπαρξη της βεβαιότητας ότι η επιχείρηση πληροί ή πρόκειται να συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης
- Η ύπαρξη βεβαιότητας ότι το χρηματικό ποσό της επιχορήγησης θα εισπραχθεί

Η επιχορήγηση αναγνωρίζεται με τον ίδιο τρόπο άσχετα από τη μορφή που έχει αν είναι μετρητά ή λειτουργεί μειωτικά στις υποχρεώσεις της επιχείρησης απέναντι στο κρατικό μηχανισμό. Η μορφή της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο που θα ακολουθηθεί για τη παρακολούθηση της. Αξίζει να επιστήσουμε τη προσοχή στο σημείο αυτό ότι η είσπραξη της επιχορήγησης δεν συνεπάγεται απαραίτητα ότι η επιχείρηση δύναται να εκπληρώσει τους όρους. Ένα χαριστικό δάνειο αναγνωρίζεται ως κρατική επιχορήγηση όταν υπάρχει η εύλογη προοπτική ή επιχείρηση να εκπληρώσει τους σχετικούς όρους.

Το όφελος από ένα κυβερνητικό δάνειο με επιτόκιο χαμηλότερο από το αγοραίο επιτόκιο τυγχάνει χειρισμού ως κυβερνητική επιχορήγηση. Το δάνειο πρέπει να αναγνωριστεί και να επιμετρηθεί σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39. Το όφελος του «χαμηλότερου επιτοκίου» πρέπει να επιμετρηθεί ως η διαφορά της αρχικής λογιστικής αξίας του δανείου καθορισμένης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39 και του ποσού που εισπράχθηκε. Το όφελος λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20. Η επιχείρηση οφείλει να αναλογιστεί τις συνθήκες και τις

υποχρεώσεις που έχουν ικανοποιηθεί (ή πρέπει να εκπληρωθούν) της διαμόρφωση του κόστους που τείνει να καλύψει το όφελος από το δάνειο.

Από τη στιγμή που η επιχορήγηση θα αναγνωριστεί και θα καταχωρηθεί η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιήσει στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της οποιεσδήποτε ενδεχόμενες μελλοντικές υποχρεώσεις που σχετίζονται με την επιχορήγηση ή οποιαδήποτε στοιχεία ενεργητικού σύμφωνα με τις απαιτήσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π.37.

6.6 Χρόνος αρχικής καταχώρησης [1][2][3]

- Οι κρατικές Επιχορηγήσεις καταχωρούνται όταν υπάρχει η εύλογη βεβαιότητα:
  α) ότι θα εισπραχθούν και
  β) ότι η εταιρεία θα εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της
- ακόμα και αν εισπραχθεί η Κρατική Επιχορήγηση δεν καταχωρείται αν δεν είναι απολύτως βέβαιο ότι θα εκπληρωθούν οι υποχρεώσεις της εταιρείας.
- Ένα χαριστικό δάνειο λογίζεται σαν Κρατική Επιχορήγηση αν υπάρχει ή εύλογη βεβαιότητα εκπλήρωσης των υποχρεώσεων της εταιρείας.

6.7 Λογιστικός Χειρισμός [1][2][3]

Όπως ορίζει το Δ.Λ.Π. 20 για τη λογιστική απεικόνιση των κρατικών επιχορηγήσεων είτε αυτή αφορά εισοδήματα είτε στοιχεία ενεργητικού, επιβάλλεται να αναγνωρίζεται ως εισόδημα και να καταχωρείται με συστηματικό τρόπο στα κέρδη ή στις ζημίες και να αντισταθμίζουν τις σχετικές δαπάνες που αφορούν (αρχή συσχετισμού εσόδων – εξόδων). Με κανένα τρόπο δε θα πρέπει να πιστώνονται μέσα στα Ίδια Κεφάλαια. Φυσικά αυτό προϋποθέτει ότι η επιχείρηση είναι σε θέση να αναγνωρίζει ποια έξοδα καλύπτει η ληφθείσα επιχορήγηση και να τα αντιστοιχεί αλλά και να επιμερίζει τη επιχορήγηση στις διάφορες οικονομικές χρήσεις.

Συνοπτικά αναφέρουμε

- Οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να είναι και σε είδος τότε το εν λόγω αποτιμάται στη εύλογη αξία, αν αφορά οικόπεδο τότε αυτό δύναται να αποτιμηθεί στη εύλογη αξία ή μπορεί να λογιστικοποιηθεί και με συμβολική τιμή

- Η κρατική επιχορήγηση μπορεί να καταβληθεί σε είδος, σε μετρητά, σε μείωση υποχρέωσης προς το δημόσιο κλπ.
- Οι κρατικές επιχορηγήσεις δεν ενδείκνυται να πιστώνονται απευθείας στη Καθαρή Θέση
- Επιβάλλεται η μεταφορά των Κρατικών Επιχορηγήσεων στην Καθαρή Θέση μέσω των Αποτελεσμάτων Χρήσης με συσχετισμό εσόδου – εξόδου (κόστος)
- Οι κρατικές επιχορηγήσεις λογίζονται στα Αποτελέσματα Χρήσης όταν πραγματοποιείται το αντίστοιχο κόστος πράγμα που μπορεί να μην συνδέεται απαραίτητα με την είσπραξή τους
- Όταν οι κρατικές επιχορηγήσεις καλύπτουν έξοδα τότε μεταφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσης ανάλογα με έξοδα, αν καλύπτουν πάγια μεταφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσης ανάλογα με την απόσβεση τους
- Οι τυχόν σύνθετοι όροι που περιλαμβάνει η εκάστοτε κρατική επιχορήγηση θα πρέπει να υπολογίζονται κατά τη κατανομή του εσόδου στα Αποτελέσματα Χρήσης
- Οι Κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν π.χ. αποζημίωση από ζημίες ή για υποστήριξη χωρίς συνακόλουθα κόστη πάνε κατευθείαν στα Αποτελέσματα Χρήσης
- Στη περίπτωση όπου η λήψη κρατικής επιχορήγησης αφορά κόστη που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενη χρήση τότε αυτή μεταφέρεται στα Αποτελέσματα Χρήσης και γίνονται οι ανάλογες γνωστοποιήσεις που ορίζει το πρότυπο Δ.Λ.Π. 8
- Οι επιχορηγήσεις Παγίων Στοιχείων μεταφέρονται αρχικά ή σαν «αναβαλλόμενο έσοδο» (σε μεταβατικό λογαριασμό του παθητικού σ.σ. και μετέπειτα μεταφέρεται τμηματικά στα έσοδα, ανάλογα με την απόσβεση του παγίου) η μειωτικά στο πάγιο με συνέπεια τις μειωμένες αποσβέσεις του παγίου. Όταν η επιχορήγηση παγίων μεταφέρεται μειωτικά στο πάγιο τότε στις Ταμειακές ροές πρέπει να εμφανιστεί χωριστά ώστε να φαίνεται το σύνολο των επενδύσεων που έγιναν.

6.8 Είδη Επιχορηγήσεων που αναγνωρίζει το Δ.Λ.Π. 20 [1][2]

6.8.1 Επιχορηγήσεις για Αντιστάθμιση Εξόδων

Οι επιχορηγήσεις που αντιστοιχούν σε συγκεκριμένα έξοδα αναγνωρίζονται ως εισόδημα την ίδια περίοδο που αναγνωρίζεται το σχετικό έξοδο (λογιστική αρχή της συσχέτισης)

Επιχορηγήσεις για απόκτηση Αποσβεστέων Στοιχείων Ενεργητικού

Οι Εν λόγω επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται ως εισόδημα ανάλογα με την απόσβεση του εν λόγω στοιχείου

6.8.2 Επιχορηγήσεις ως Μέρος « Οικονομικού Πακέτου» βοηθείας

Στη περίπτωση αυτού του είδους των επιχορηγήσεων απαραίτητη προϋπόθεση είσπραξης είναι η πιστή τήρηση μια σειρά από όρους αλλά και του χρονοδιαγράμματος της αναγνώρισης της επιχορήγησης. Μερικές φορές μπορεί να κριθεί αναγκαίο να διαχωριστεί η επιχορήγηση από τα διάφορα μέρη της.

6.8.3 Επιχορηγήσεις για Υφιστάμενες Ζημίες/Εξοδα

Η εν λόγω επιχορήγηση δίνεται στις επιχειρήσεις με τη μορφή αποζημίωσης για ζημίες ή έξοδα που έχουν ήδη αναγνωριστεί και επιβάλλεται να αναγνωρίζεται ως εισόδημα την περίοδο που εισπράττεται.

6.8.4 Άμεση Γενική Επιχορήγηση

Η Κυβερνητική επιχορήγηση η οποία παρέχεται στις επιχειρήσεις ως άμεση ενίσχυση χωρίς κάποιο κόστος στο μέλλον. Το είδος αυτής της επιχορήγησης τυγχάνει ίδιου λογιστικού χειρισμού όπως και οι επιχορηγήσεις για υφιστάμενες ζημίες ή έξοδα.

6.8.5 Μη Χρηματική Επιχορήγηση

Οι επιχορηγήσεις μπορούν να μην έχουν πάντα χρηματική μορφή. Στη κατηγορία αυτή εξετάζουμε τις επιχορηγήσεις που αφορούν: τη μεταβίβαση της κυριότητας ενός στοιχείου ενεργητικού όπως κτίρια, οικόπεδα και τη χρήση τους προς όφελός της επιχείρησης. Επιβάλλεται στη κατηγορία αυτών των επιχορηγήσεων να εκτιμάται η Δίκαιη / Εύλογη Αξία του ενεργητικού στοιχείου και η καταχώρηση τους στις Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τις οδηγίες του Δ.Λ.Π. 20. Όταν δεν καθίσταται δυνατή με πλήρως αξιόπιστο τρόπο η εκτίμηση της εύλογης αξίας του ενεργητικού στοιχείου τότε μπορεί να καταχωρηθεί η επιχορήγηση με την ονοματική / εικονική αξία.

6.8.6 Επιχορηγήσεις για Απόκτηση Μη– Αποσβεστέου Στοιχείου Ενεργητικού

Οι Επιχορηγήσεις που αφορούν τη κατηγορία αυτή δίνονται υπό την τήρηση συγκεκριμένων όρων. Αναγνωρίζονται ως εισόδημα στις αντίστοιχες περιόδους όπου η επιχείρηση επωμίζεται το κόστος πραγματοποίησης των όρων της συγκεκριμένης επιχορήγησης.

6.8.7 Επιχορηγήσεις Δανείων

Δάνεια τα οποία επιχορηγούνται με μηδενικό ή πολύ χαμηλό επιτόκιο σε σχέση με την αγορά, δε θα εξαιρούνται από την απαίτηση εμφάνισης τεκμαρτού επιτοκίου. Το τεκμαρτό επιτόκιο των επιχορηγούμενων δανείων θα είναι χαμηλότερο από το επιτόκιο της αγοράς και συνεπώς θα εναρμονιστεί με το Δ.Λ.Π. 39. Η διαφορά μεταξύ του ποσού που εισπράττεται και του προεξοφλημένου ποσού, λογίζεται ως Κρατική Επιχορήγηση.

6.8.8 Επιχορηγήσεις Δαπανών

Είναι η μορφή της επιχορήγησης που παρέχεται στις επιχειρήσεις ως κίνητρο για την πραγματοποίηση εξόδων. Η απεικόνιση της δύναται να γίνει με τους ακόλουθους τρόπους: είτε με τη μορφή εσόδου στη Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσης αλλά σε ξεχωριστό λογαριασμό ή σε λογαριασμό με κάποιο γενικό τίτλο όπως «Λοιπά Έσοδα» είτε αφαιρετικά από το έξοδο που παρουσιάζεται στη Κατάσταση των Αποτελεσμάτων χρήσης.

6.8.9 Επιχορηγήσεις που αφορούν σε Στοιχεία Ενεργητικού [1][2][3][7]

Οι τρόποι με τους οποίους μπορεί να παρουσιαστεί η επιχορήγηση που λαμβάνει η επιχείρηση για τα στοιχεία ενεργητικού αλλά και των μη – χρηματικών επιχορηγήσεων στη δίκαιη αξία τους είναι δύο:

1η Μέθοδος: Το ποσό της επιχορήγησης εμφανίζεται ως έσοδο επόμενων χρήσεων. Αναγνωρίζεται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου στοιχείου ενεργητικού.

2η Μέθοδος: Το ποσό της επιχορήγησης αφαιρείται από τη λογιστική αξία του στοιχείου ενεργητικού. Το εισόδημα εμφανίζεται με τη μορφή μειωμένων ποσών απόσβεσης κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του συγκεκριμένου στοιχείου του ενεργητικού.

Η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να επιλέξει τη μέθοδο που θα χρησιμοποιήσει αλλά η εφαρμογή πρέπει να είναι συνεπής και συστηματική. Ανεξάρτητα από το αν οι επιχορηγήσεις ενσωματωθούν ή όχι στην αξία κτήσης του παγίου μειώνοντας την, θα ήταν καλύτερο να απεικονίζονται ξεχωριστά από την αξία κτήσης του παγίου, για λόγους απεικόνισης στην Κατάσταση των Ταμειακών Ροών της επιχείρησης. Με τον τρόπο αυτό γίνεται διακριτή αφενός μεν η ταμειακή εισροή από την είσπραξη της επιχορήγησης, αφετέρου δε η ταμειακή εκροή από την αγορά του παγίου στοιχείου.

6.8.10 Επιχορηγήσεις που Αφορούν σε Εισοδήματα

1η Μέθοδος: Πίστωση στην Κατάσταση Πλήρων Εισοδημάτων στο λογαριασμό « άλλο εισόδημα»

2η Μέθοδος: Αφαίρεση της επιχορήγησης από τη συσχετιζόμενη δαπάνη που αναγνωρίζεται στην Κατάσταση πλήρων Εισοδημάτων.

Εάν μια επιχείρηση παρουσιάζει τα στοιχεία του κέρδους ή ζημίας σε μία Ξεχωριστή Κατάσταση Αποτελεσμάτων όπως περιγράφει το ΔΛΠ 1 και παρουσιάσει τις επιχορηγήσεις που αφορούν σε εισοδήματα με μία εκ των δύο εναλλακτικών μεθόδων. Η επιχείρηση δικαιούται να επιλέξει μία μέθοδο που θα χρησιμοποίει αρκεί να είναι συνεπής και συστηματική.

6.9 Επιστροφή της Κρατικής Επιχορήγησής

Υπάρχει περίπτωση να ζητηθεί από την επιχείρηση να επιστρέψει το ύψος της επιχορήγησης λόγω της μη τήρησης των προσυμφωνηθέντων όρων χορήγησης. Η εν προκειμένου περίπτωση αντιμετωπίζεται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης. Οφείλει η επιχείρηση να ακολουθήσει τις οδηγίες που ορίζονται από το Δ.Λ.Π. 8, δηλαδή απεικόνιση της επίδρασης της επιστροφής της επιχορήγησης τόσο στη τρέχουσα οικονομική χρήση όσο και στις μελλοντικές.

Στη περίπτωση που η επιχορήγηση αφορά τα **αποτελέσματα** τότε αρχικά πραγματοποιείται συμψηφισμός του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού «Έσοδα επόμενων χρήσεων». Όταν το ποσό που ζητήθηκε να επιστραφεί είναι μεγαλύτερο από το υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού ή απλά δεν υπάρχει το ανάλογο υπόλοιπο τότε η διαφορά ή και ολόκληρο το ποσό της επιχορήγησης θα βαρύνει άμεσα τα αποτελέσματα χρήσης.

Εάν η επιχορήγηση αφορά **πάγιο στοιχείο ενεργητικού** τότε αναλόγως τον αρχικό λογιστικό χειρισμό που έγινε κατά τη λήψη του, θα αυξηθεί η λογιστική αξία του χορηγηθέντος παγίου είτε θα μειωθεί το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού « Έσοδα επόμενων χρήσεων». Εάν η επιχορήγηση αρχικά είχε μεταφερθεί σε μείωση των παγίων τότε χρεώνονται τα πάγια αν όμως η επιδότηση είχε μεταφερθεί σε μεταβατικό λογαριασμό Παθητικού χρεώνεται ο μεταβατικός λογαριασμός και η διαφορά μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Το ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων που έχει ήδη συσσωρευθεί, το οποίο μέχρι και τη στιγμή της επιστροφής θα είχε βαρύνει τα αποτελέσματα εάν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, θα πρέπει να αναγνωρίζεται άμεσα επιβαρυντικά στην Κατάσταση

Αποτελεσμάτων Χρήσης. Επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση επιστροφής επιχορήγησης που αφορά πάγια να γίνεται έλεγχός απομείωσης της αξίας τους.

Εάν η επιχείρηση αδυνατεί να ολοκληρώσει το έργο της επένδυσης για το οποίο λάμβανε την επιχορήγηση τότε η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίσει ζημία για τη μείωση της αξίας του στοιχείου ενεργητικού.

6.10 Κυβερνητική Υποστήριξη

Υπάρχουν κάποιες κατηγορίες κυβερνητικής επιχορήγησης των εταιρειών οι οποίες εξαιρούνται από τη στενή έννοια του όρου **επιχορήγηση** και για να τις διαχωρίζουμε θα χρησιμοποιούμε τον όρο υποστήριξη τον όρο αυτό τον χρησιμοποιούμε για τις εξής περιπτώσεις:

Όταν η κρατική υποστήριξη:

- δεν μπορεί να αποτιμηθεί με ακρίβεια (π.χ. δωρεάν παροχή τεχνικών συμβουλών, τεχνική βοήθεια ή παροχή εγγυήσεων από το Κράτος) ή
- δε μπορεί να διαχωριστεί από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης (π.χ. πωλήσεις σε πρόγραμμα κρατικών προμηθειών ή λήψη δανείων με χαμηλό επιτόκιο ή άτοκα όπου είναι κρατική υποστήριξη γιατί δεν ποσοτικοποιείται το ποσό της ωφέλειας διαφορετικά αν επιδοτείται το επιτόκιο είναι κρατική επιχορήγηση)
- δημιουργεί υποδομές που αφορούν όλη τη τοπική κοινωνία (δρόμοι, δίκτυα) τότε δεν αναγνωρίζεται ως κρατική επιχορήγηση από το Δ.Λ.Π. 20.

Το Δ.Λ.Π. 20 απαιτεί σχετική γνωστοποίηση στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, όταν το όφελος από την Επιχορήγηση κρίνεται μεγάλο. Οι πρόσθετες πληροφορίες αφορούν το είδος, την έκταση και την διάρκεια της επιχορήγησης. Όταν η επιχορήγηση έχει σκοπό την προτροπή της επιχείρηση ώστε να δραστηριοποιηθεί σε συγκεκριμένους τομείς ή σε συγκεκριμένο γεωγραφικό τόπο, ίσως τότε οι όροι να μην αναφέρονται σε συγκεκριμένες λειτουργικές δραστηριότητες.

Παραδείγματα αυτού του είδους της επιχορήγησης:

Επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε συγκεκριμένες βιομηχανίες

Οντότητες που πρόσφατα ιδιωτικοποιηθήκαν

Επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε υποανάπτυκτες περιοχές Η Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών κατά την εξέταση της εάν τέτοιε κυβερνητικές επιχορηγήσεις εμπίπτουν στο Δ.Λ.Π. 20 κατέληξε ότι εμπίπτουν και ως εκ τούτου οι σχετικές επιχορηγήσεις δεν θα πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα Ιδία Κεφάλαια και να ακολουθούν τα κριτήρια αναγνώρισης και τους πιθανούς λογιστικούς χειρισμού που διέπει το πρότυπο. Η Μ.Ε.Ε 10 εφαρμόζεται από την 1/08/1998.

Αποτίμηση

Οι Κρατικές Επιχορηγήσεις μπορεί να καταβληθεί σε μετρητά, σε είδος, σε μείωση της υποχρέωσης στο δημόσιο. Αν είναι σε είδος τότε αυτό αποτιμάται σε εύλογη αξία ή μπορεί να λογιστικοποιηθεί και με συμβολική τιμή.

6.11 Διερμηνείες προτύπου [3]

Ένας από τους στόχους των κρατικών επιχορηγήσεων είναι η ενίσχυση του κλάδου ή μιας περιοχής. Κατά συνέπεια η επιχείρηση δεν κάνει κάτι ιδιαίτερο για να την διεκδικήσει, εκτός από το να συνεχίσει ή αρχίσει τη λειτουργία της. Οι ενισχύσεις αυτές δίνονται προς υποστήριξη ενός προβληματικού κλάδου ή προς υποστήριξης κάποιας συγκεκριμένης περιοχής προς ανάπτυξη και κατ΄επέκταση ενίσχυση της απασχόλησης η ακόμα και όταν τίθεται θέμα ιδιωτικοποίησης δημόσιου κλάδου για τη απρόσκοπτή λειτουργία της επιχείρησης. Το Δ.Λ.Π. 20 εφαρμόζεται και στις άνωθεν περιπτώσεις. Οι επιχορηγήσεις αυτές δε μεταφέρονται στη Καθαρή Θέση.

Η Μ.Ε.Δ. 10 ασχολείται με τις περιπτώσεις της κρατικής ενίσχυσης για επιδοτήσεις από το κρατικό μηχανισμό για να προωθηθεί η απρόσκοπτή λειτουργία της και να παραμείνει στο συγκεκριμένο κλάδο ή στη συγκεκριμένη περιοχή. Οι επιχορηγήσεις αυτές όπως ορίζει η Μ.Ε.Δ. 10 αντιμετωπίζονται από το Δ.Λ.Π. 20. Ο λογιστικός χειρισμός τους είναι η μεταφορά τους σε μεταβατικό λογαριασμό του παθητικού και να αποσβεστούν κατά τη διάρκεια που ορίζει και καλύπτει η επιχορήγηση. Δεν μπορούν να μεταφερθούν μειωτικά σε λογαριασμό παγίου γιατί δεν αφορούν τέτοιο. Το πρόβλημα που προκύπτει είναι η διάρκεια που καλύπτει η επιδότηση, πολλές φορές ορίζεται ρητά στους όρους της επιδότησης άλλες φορές όμως δεν είναι και τόσο ευδιάκριτη πράγμα που δυσκολεύει τη κατανομή της στα αποτελέσματα, ο μόνος τρόπος επίλυσης είναι να εξετάζεται κάθε φορά η ουσία και έπειτα να

γίνεται η διανομή στα Αποτελέσματα. Αντίστοιχή είναι και η αντιμετώπιση από τα Ε.Λ.Π. παρότι δεν υφίσταται τέτοια μορφή στη Χώρα μας.

Οι Σχετικές Διατάξεις του Κ.Ν.2190/20

Οι σχετικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190 /20 που σχετίζονται με τη Μ.Ε.Δ. 10

- ✓ Σε κάθε χρήση εμφανίζονται μόνο τα κέρδη που την αφορούν και συνδέεται με την αρχή της συντηρητικότητας
- ✓ Εφαρμογή της αρχής του λογισμού των εσόδων και των εξόδων κατά το χρόνο πραγματοποίησης τους ανεξάρτητα από το χρόνο εξόφλησης των σχετικών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων
- ✓ Τα έσοδα που εισπράχτηκαν την τρέχουσα χρήση και αφορούν την επόμενη ή τις επόμενες χρήσεις εμφανίζονται χωριστά στους μεταβατικούς λογαριασμούς του παθητικού
- ✓ Αν τα ποσά των μεταβατικών λογαριασμών είναι σημαντικά, αναλύονται στο Προσάρτημα.

Διαφορές με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Οι διαφορές της Μ.Ε.Δ. 10 με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Οι Κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν υποστήριξη συγκεκριμένων κλάδων ή υποστήριξη συγκεκριμένων περιοχών ή προϊόντων και δεν αφορά επιχορήγηση παγίου η Μ.Ε.Δ. 10 ορίζει ότι θα αντιμετωπιστούν όπως ορίζει το Δ.Λ.Π. 20 και η επιχορήγηση δεν θα μεταφερθεί στη Καθαρή Θέση. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα οι επιχορηγήσεις θα πιστώσουν αρχικά το λογαριασμό των αποτελεσμάτων 74 Επιχορηγήσεις και πιθανά να μεταφέρονταν μέσω των αποτελεσμάτων στη Καθαρή Θέση. Η διαφορά ουσιαστικά έγκειται στη πρακτική εφαρμογή και όχι στο ουσιαστικό κομμάτι. Είναι πιθανό οι επιχορηγήσεις αυτές να λογιστούν άμεσα σαν έσοδο, σύμφωνα και με τα Ε.Λ.Π. πρέπει να μεταφερθούν σε μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού και να μεταφέρονται στα αποτελέσματα τμηματικά, ανάλογα με το χρόνο που αφορά η επιδότηση. Αυτή η προσέγγιση, ενώ θεωρητικά είναι σωστή, στη πράξη έχει δυσκολίες και για τη Μ.Ε.Δ. 10 και για τα Ε.Λ.Π., επειδή ακριβώς είναι πολύ δύσκολο να εκτιμηθεί με ακρίβεια το χρονικό διάστημα της επιδότησης.

6.12 Γνωστοποιήσεις [1][3][7][2]

Στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα ακόλουθα:

- ✓ Η λογιστική μέθοδος που ακολουθείται σχετικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις
- ✓ Η Μέθοδος εμφάνισης των κρατικών επιχορηγήσεων στις οικονομικές καταστάσεις
- ✓ Η φύση και η έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμό και Αποτελέσματα Χρήσης)
- ✓ Ανεκπλήρωτοι όροι (αν υπάρχουν) και άλλες υποχρεώσεις που αφορούν τη κρατική επιχορήγηση που αναγνωρίστηκε
- ✓ Περιγραφή άλλων ειδών κυβερνητικών επιχορηγήσεων από τις οποίες η οντότητα έχει επωφεληθεί άμεσα
- ✓ Πληροφορίες για την κρατική επιχορήγηση, όταν τυγχάνει η επιχείρηση να έχει σημαντικό και άμεσο όφελος από αυτήν.
- ✓ Πιθανά άλλα ενδεχόμενα, εκτός των ανεκπλήρωτων όρων για τις κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν καταχωρηθεί
- ✓ Οι επιχορηγήσεις εσόδων ενθαρρύνεται να εμφανίζονται αφαιρετικά από τα έξοδα να γίνεται μία ανάλυση που να προκύπτει το ποσό του εξόδου πριν το συμψηφισμό
- ✓ Αναφορά άλλων πιθανών Κρατικών Υποστηρίξεων που λαμβάνει η επιχείρηση αλλά δεν ανήκουν στην κατηγορία των κρατικών επιχορηγήσεων για την καλύτερη πληροφόρηση του αναγνώστη
- ✓ Γνωστοποίηση πληροφοριών για σημαντικές Κρατικές Υποστηρίξεις, που δεν είναι Κρατικές Επιχορηγήσεις

Λοιπά θέματα:

Αν μία Επιχορήγηση Παγίων Στοιχείων μεταφερθεί μειωτικά στο πάγιο στις Ταμειακές Ροές πρέπει να εμφανιστεί χωριστά, ώστε να φαίνεται το σύνολο των επενδύσεων που έγιναν.

Για επιχορηγήσεις Εσόδων, μπορεί να εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό Εσόδων ή να συμψηφίζουν στα Αποτελέσματα Χρήσης τα αντίστοιχα έξοδα.

Το Δ.Λ.Π. 20 ισχύει από 01/01/1984, αλλά έγιναν ορισμένες μεταγενέστερες τροποποιήσεις.

6.13 Μεταβατικές διατάξεις

Μια οντότητα που υιοθετεί το Δ.Λ.Π. 20 για πρώτη φορά πρέπει να:

- Συμμορφωθεί με τις αντίστοιχες απαιτήσεις των γνωστοποιήσεων
- Είτε να

i. Να αναπροσαρμόσει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις για την αλλαγή στην λογιστική πολιτική σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 είτε

ii. Να εφαρμόσει τις πρόνοιες του Δ.Λ.Π. 20 μόνο στις περιπτώσεις επιχορηγήσεων ή μέρους των επιχορηγήσεων που το δικαίωμα είσπραξης ή η υποχρέωση αποπληρωμής τους δηλαδή είναι πληρωτέες ή εισπρακτέες μετά την 1/01/1984. [1][3][7][2]

Έναρξη ισχύος [2]

- Το Δ.Λ.Π. 20 εφαρμόζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 01/01/1984.
- Το Δ.Λ.Π. 1 (τροποποιήθηκε το 2007) τροποποίησε την ορολογία που χρησιμοποιείται στα Δ.Λ.Π. Πρόσθεσε τον όρο ότι μία οντότητα πρέπει να εφαρμόζει τη εν λόγω τροποποίηση για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2009 σε μια τέτοια περίπτωση οι τροποποιήσεις πρέπει να εφαρμοστούν για εκείνη και τις προηγούμενες περιόδους.
- Το Μαϊο του 2008 εκδόθηκαν οι «Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ» που πρόσθεσαν το χειρισμό του κυβερνητικού δανείου ως επιχορήγηση. Στη περίπτωση που μία οντότητα εφαρμόζει την εν λόγω τροποποίηση σε μεταγενέστερη βάση για τα κυβερνητικά δάνεια που εισπράττονται σε περιόδους που αρχίζουν την. ή μετά την 01/01/2009 αν και επιτρέπεται η εφαρμογή τους και νωρίτερα. Το γεγονός της εφαρμογής της τροποποίησης θα πρέπει να γνωστοποιηθεί από την ημερομηνία που εφάρμοσέ για πρώτη φορά το ΔΛΠ 23.

6.14 Νόμος 2190/20 για τις κρατικές επιχορηγήσεις [3]

Ο Νόμος 2190/20 δεν έχει συγκεκριμένες αναφορές για τις επιχορηγήσεις. Οι γενικές του αρχές όμως και ειδικά η αρχή ότι τα έσοδα λογίζονται όταν βέβαια, στο χρόνο που πραγματοποιούνται, συνδέονται με τις επιχορηγήσεις.

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στο οποίο παραπέμπει ο Κ.Ν. 2190/20 αλλά και τα άλλα κλαδικά λογιστικά σχέδια, έχουν συγκεκριμένη πρακτική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων. Βάσει του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου διακρίνονται σε δύο κατηγορίες. Σε αυτές που είναι επιχορηγήσεις εξόδων και επιχορηγήσεις που αφορούν πάγια. Οι επιχορηγήσεις εξόδων, περιλαμβάνονται στο λογαριασμό 74 σαν έσοδα και μεταφέρονται άμεσα στα αποτελέσματα.

Οι επιχορηγήσεις που αφορούν πάγια σύμφωνα με το λογιστικό σχέδιο και την πρακτική που έχει επιβληθεί με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, μεταφέρονται όταν είναι βέβαιη η είσπραξή τους ή όταν εισπραχθούν, σε ειδικό λογαριασμό της Καθαρής θέσης. Κάθε χρήση αποσβένονται ανάλογα με την απόσβεση του παγίου το οποίο αφορούν και το « έσοδο» που προκύπτει από την απόσβεση, εμφανίζεται στα ανόργανα έσοδα. Αν γίνει αναπροσαρμογή του επιχορηγούμενου παγίου, τότε η αξία κτήσης του παγίου αναπροσαρμόζεται, όπως αναπροσαρμόζονται και οι σωρευμένες αποσβέσεις του. Με το ίδιο τρόπο πρέπει να αναπροσαρμοστεί και η επιχορήγηση που έχει ληφθεί.

Η συγκεκριμένη λογιστική προσέγγιση έχει βάσιμη αιτιολόγηση. Με αυτό τον τρόπο υπάρχει συγκρισιμότητα σε οικονομικές καταστάσεις επιχειρήσεων του ιδίου κλάδου, από τις οποίες κάποιες πήραν επιχορήγηση για τα πάγια τους και κάποιες όχι. Δεύτερον έχει το ίδιο τρόπο υπολογισμού του κόστους παραγωγής, στο οποίο επιδρούν πολλές φορές καθοριστικά οι αποσβέσεις και επομένως, δίνει συγκρίσιμα στοιχεία για το κόστος παραγωγής ομοειδών επιχειρήσεων. Τέλος είναι χωρίς αμφισβήτηση ότι τα χρήματα τα οποία λήφθηκαν σαν επιχορήγηση, αποτελούν περιουσία της εταιρείας και όχι υποχρέωση και αυτή η επιχορήγηση εμφανίζεται αυξητικά στη καθαρή της θέση. Με την απόσβεση της μεταφέρεται στα αποτελέσματα και επομένως μειώνει την καθαρή θέση, αλλά αυτή η μείωση διορθώνεται από τη μετέπειτα μεταφορά στα αποτελέσματα των « αποτελεσμάτων εις νέο» η άλλων στοιχείων της καθαρής θέσης όπως τα αποθεματικά. Κατά συνέπεια τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στο ζήτημα των επιχορηγήσεων είχαν σαφή προσέγγιση, η οποία στην πράξη έχει υλοποιηθεί ικανοποιητικά.

6.15 Διαφορά με Ε.Λ.Π.[7]

Ομοιότητες με Ε.Λ.Π.

Η Κρατική υποστήριξη είναι το μέτρο που λαμβάνει το Κράτος για την παροχή οικονομικού οφέλους στην επιχείρηση. Κυριότερη μορφή είναι οι επιχορηγήσεις και που συχνά ονομάζονται και ενισχύσεις, επιδοτήσεις ή πριμοδοτήσεις.

Η επιχορήγηση που χορηγείται από το Κράτος για άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία η επιχείρηση νομιμοποιείται να την εισπράξει. Το ίδιο συμβαίνει και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Η επιχορήγηση που χορηγείται από το Κρατικό μηχανισμό στην επιχείρηση για κάλυψη εξόδων ή ζημιών προηγουμένων χρήσεων καταχωρείται στη χρήση που προκύπτει το δικαίωμα είσπραξης, όμοια και στα Ε.Λ.Π. καταχωρείται στο αποτελεσματικό λογαριασμό 82.01.00 « έσοδα προηγούμενων χρήσεων ή επιχορηγήσεις πωλήσεων».

Οι Επιχορηγήσεις καταχωρούνται όταν υπάρχει η «εύλογη βεβαιότητα» από τη διοίκηση ότι η επιχείρηση θα πλωρίσει τους όρους της επιχορήγησης και ότι αυτές θα εισπραχθούν. Με βάση τα Ε.Λ.Π. λογίζονται όταν εκδοθεί το σχετικό ειδικό τιμολόγιο δηλαδή υπάρχει η βεβαιότητα είσπραξης αλλά δεν λαμβάνεται υπόψη η πιθανότητα μη εκπλήρωσης των όρων της επιχορήγησης.

Με βάση το Δ.Λ.Π. 20 οι επιχορηγήσεις σε είδος μπορούν να καταχωρηθούν σε εύλογη αξία ή και σε συμβολική αξία. Με τα Ε.Λ.Π. δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση για ανάλογες περιπτώσεις.

Με βάση το Δ.Λ.Π. 20 οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται αρχικά με την πίστωση σε μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού και στη συνέχεια μεταφέρονται στα αποτελέσματα, στο σύνολο τους ή σταδιακά, ανάλογα με τη φύση τους. Ο ΚΝ 2190/20 δεν έχει ειδική ρύθμιση για τις επιχορηγήσεις. Η πρακτική που επιλέχτηκε όμως με διοικητικού χαρακτήρα γνωμοδοτήσεις είναι οι μεν επιχορηγήσεις παγίων να μεταφέρονται στην καθαρή θέση και να αποσβένονται σταδιακά, οι δε επιχορηγήσεις δαπανών μεταφέρονται σε ειδικό λογαριασμό.

Οι Επιχορηγήσεις για απόκτηση στοιχείων ενεργητικού με βάση τα Δ.Λ.Π. καταχωρούνται: είτε στην πίστωση του λογαριασμού «έσοδα επόμενων χρήσεων» είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των επιχορηγούμενων στοιχείων ενεργητικού και δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό ιδίων κεφαλαίων. Στην περίπτωση όπου θα πιστωθεί η

επιχορήγηση στο λογαριασμό « έσοδα επόμενων χρήσεων» πρέπει να κατανέμετε με τρόπο συστηματικό. Ενώ στα Ε.Λ.Π. η επιχορήγηση καταχωρείται απευθείας και μόνο στην πίστωση του λογαριασμού ιδίων κεφαλαίων 41.10 και δεν υπάρχει η δυνατότητα καταχώρησης της επιχορήγησης στην πίστωση των επιχορηγούμενων στοιχείων ενεργητικού. Η μεταφορά του ποσού της επιχορήγησης από το 41.10 στο 81.01.05 με βάση το φορολογικό ποσοστό απόσβεσης της επιχορηγούμενης επένδυσης.

Η επιχορήγηση για την κάλυψη εξόδων, ζημιών και οικονομική ενίσχυση δύναται με βάση τα Δ.Λ.Π. να καταχωρηθεί στην πίστωση του λογαριασμού εσόδου ή στην πίστωση των λογαριασμών των δαπανών στις οποίες αφορούν οι επιχορηγήσεις. Η επιχορήγηση δίνεται από το Κράτος στην επιχείρηση για την κάλυψη πραγματοποιημένων εξόδων ή ζημιών και πρέπει να λογίζεται ως ανόργανο έσοδο της χρήσης που δημιουργείται δικαίωμα είσπραξης. Στα Ε.Λ.Π. απαγορεύεται η καταχώρηση της επιχορήγησης στην πίστωση του λογαριασμού της οικείας δαπάνης και καταχωρείται πάντοτε στην πίστωση του λογαριασμού εσόδων 74 «επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων» (π.χ. λογαριασμούς 74.03 και 74.05)

Με βάση το Δ.Λ.Π. 20 αν λογιστεί επιχορήγηση που αφορά κόστη που επιβάρυναν τα αποτελέσματα προηγουμένων χρήσεων γίνεται αναδρομική διόρθωση, η θεωρείται μόνο σαν αλλαγή εκτίμηση με βάση το Δ.Λ.Π.8. Με βάση τα Ε.Λ.Π. υπήρχε η δυνατότητα τα κόστη τα οποία δεν έχει ληφθεί επιχορήγηση, να εμφανιστούν στους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού, αλλά στην πράξη για φορολογικούς λόγους αυτό δεν γίνονταν και στην καλύτερη περίπτωση αυτές οι επιχορηγήσεις θα εμφανίζονταν σαν έσοδα προηγούμενων χρήσεων, επιδρώντας σε κάθε περίπτωση στα αποτελέσματα χρήσης.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις για απόκτηση παγίων, δεν απεικονίζονται στην καθαρή θέση (όπως στα Ε.Λ.Π.) και μεταφέρονται σταδιακά στα αποτελέσματα, ανάλογα με το ρυθμό απόσβεσης του παγίου, αλλά η επιχείρηση έχει εναλλακτικά τη δυνατότητα είτε να μειώσει το κόστος απόκτησης του παγίου, είτε να τις εμφανίσει ως έσοδο επόμενης χρήσης.

Το Δ.Λ.Π. 12, δίνει τη δυνατότητα, οι επιχορηγήσεις που λαμβάνονται για τη κάλυψη δαπανών, να συμψηφίζονται με τις δαπάνες που αφορούν για την εμφάνιση στα αποτελέσματα χρήσης. Με βάση τα Ε.Λ.Π. συμψηφισμοί αυτού του είδους είναι ανεπίτρεπτοι.

Το Δ.Λ.Π. 20 έχει σημαντικές γνωστοποιήσεις για τις επιχορηγήσεις, η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιεί τη μέθοδο που ακολουθεί για τη λογιστική παρακολούθηση της επιχορήγησης σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π. όπου οι γνωστοποιήσεις ήταν περιορισμένες και δεν τίθεται θέμα επιλογής διαφορετικής μεθόδου λογιστικού χειρισμού.

Η «απόσβεση» της επιχορήγησης, αν αυτή μεταφερθεί σε μεταβατικούς λογαριασμούς του παθητικού, γίνεται όπως και με τα ελληνικά πρότυπα, ανάλογα με το χρόνο απόσβεσης του παγίου, αλλά όχι με μείωση αντίστοιχου λογαριασμού επιχορηγήσεων της καθαρής θέσης, αλλά με μείωση μεταβατικού λογαριασμού.

Αν η επιχορήγηση μεταφερθεί σε μείωση της αξίας κτήσης του παγίου, είναι σωστό στο μητρώο να εμφανίζεται διακεκριμένα από την πραγματική αξία κτήσης και να διενεργείται απόσβεσή της (πιστωτική), η οποία όμως δεν θα εμφανίζεται σε λογαριασμούς αλλά μόνο στο Μητρώο.

Η επιχορήγηση που δεν εισπράττεται αλλά εκπίπτει από υποχρεώσεις προς το Δημόσιο, εξομοιώνεται με εισπραττόμενη επιχορήγηση ενώ στα Ε.Λ.Π. η μείωση η της φορολογικής υποχρέωσης δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επιχορήγηση.

Το Δ.Λ.Π. αναγνωρίζει το Χαριστικό Δάνειο που χορηγείται από το Δημόσιο ως επιχορήγηση ενώ στα Ε.Λ.Π. και στην Ελλάδα δεν συνηθίζεται τέτοια μορφή επιχορήγησης.

6.16 Αλλαγές με το Δ.Λ.Π. 20 [3]

Το Δ.Λ.Π. 20 καθορίζει μια εντελώς διαφορετική προσέγγισης, σε ότι αφόρα στις επιχορηγήσεις για τα πάγια ενώ είναι και η προσέγγιση σε ότι αφορά τις επιχορηγήσεις εξόδων. Η προσέγγιση αυτή έχει σημαντική επίπτωση στην εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων πολλών επιχειρήσεων, που έχουν λάβει μεγάλες επιχορηγήσεις. Με βάση το Δ.Λ.Π. 20 υπάρχουν δύο επιλογές για τις επιχορηγήσεις παγίων. Η μία είναι η επιχορήγηση, όταν θεωρηθεί ότι είναι εισπρακτέα να μεταφερθεί σε πίστωση ενός μεταβατικού λογαριασμού παθητικού σαν ένα «αναβαλλόμενο έσοδο». Αυτός ο μεταβατικός λογαριασμός θα αποσβένεται κάθε χρήση ανάλογα με την απόσβεση του παγίου και η απόσβεση αυτή θα μεταφέρεται στα έσοδα, στα αποτελέσματα χρήσης. Είναι δηλαδή μία πρακτική ανάλογη με την πρακτική που εφαρμόζονταν με τα Ε.Λ.Π.. μόνο που αντί η επιχορήγηση να μεταφέρεται αρχικά στην καθαρή θέση τώρα μεταφέρεται στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού. Η δεύτερη επιλογή για τις επιχορηγήσεις παγίων που προβλέπει το Δ.Λ.Π. 20 είναι αυτές να μεταφέρονται αφαιρετικά από την αξία κτήσης των παγίων. Σε αυτή τη περίπτωση, οι αποσβέσεις που θα διενεργούνται για το πάγιο, θα είναι πολύ μικρότερες και επομένως θα επιδρούν στα αποτελέσματα με τον ίδιο τρόπο, όπως θα επιδρούσαν εάν λογίζονταν το σύνολο των αποσβέσεων από την πλευρά και η « απόσβεση» των μεταβατικών λογαριασμών από την άλλη.

Για τις επιχορηγήσεις εξόδων το Δ.Λ.Π. 20 δίνει τη δυνατότητα αυτές οι επιχορηγήσεις να συμψηφίζουν έξοδα, επομένως να μην εμφανίζονται το σύνολο των επιχορηγήσεων στα έσοδα και το σύνολο των αντίστοιχων εξόδων στα έξοδα, αλλά μόνο η συμψηφιστική τους διαφορά. Με τα Ελληνικά Πρότυπα, ένας τέτοιος συμψηφισμός είναι απαράδεκτος.

Το Δ.Λ.Π. 20 προβλέπει ότι, εάν λογιστούν επιχορηγήσεις για πάγια ή έξοδα όταν αυτές θα ληφθούν και τα αντίστοιχα έξοδα ή πάγια έχουν λογιστεί σε προηγούμενες χρήσεις, τότε πρέπει να γίνεται αναδρομική διόρθωση των οικονομικών καταστάσεων. Αυτή η ρύθμιση θα πρέπει να προσεχθεί ιδιαίτερα, γιατί δεν είναι ασύνηθες, να υπάρχει χρονική απόσταση ή αβεβαιότητα ανάμεσα στο χρόνο που γίνεται η αβεβαιότητα ανάμεσα στο χρόνο που γίνεται μια επένδυση ή γίνεται ένα έξοδο και στο χρόνο που λαμβάνεται ή εξασφαλίζεται η εύλογη βεβαιότητα, ότι θα ληφθεί η επιχορήγηση.

Τέλος, μια άλλη διαφορά ανάμεσα στο Δ.Λ.Π. 20 στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, είναι ο χρόνος λογισμού των επιχειρήσεων. Με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ένα έσοδο καταχωρείται μόνον όταν είναι βέβαιο, ενώ με βάση το Δ.Λ.Π. 20, οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται σαν έσοδα ή σαν στοιχείο των μεταβατικών λογαριασμών παθητικού ή αφαιρετικά από τα πάγια, όταν υπάρχει «εύλογη βεβαιότητα» ότι θα εισπραχθούν.

Είναι προφανές ότι οι διατάξεις του Δ.Λ.Π.20, επιδρούν σημαντικά στις οικονομικές καταστάσεις εταιρειών της χώρας μας, οι οποίες έχουν λάβει μεγάλες επιχορηγήσεις. μειώνουν σε σημαντικό βαθμό την καθαρή θέση και αυξάνουν τις υποχρεώσεις, όπως αυτές οι υποχρεώσεις εμφανίζονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, στα οποία κατά κανόνα δεν εμφανίζονται διακεκριμένα οι μεταβατικοί λογαριασμοί. Μπορεί να μειώνει σε σημαντικό βαθμό την αξία των παγίων, αν τελικά οι επιχορηγήσεις μεταφερθούν αφαιρετικά στα πάγια. Σε κάθε περίπτωση, το τελικό αποτέλεσμα για τις επιχορηγήσεις παγίων, είναι ότι μειώνεται σημαντικά η καθαρή θέση. Η προσέγγιση που είχαν τα Ε.Λ.Π. ήταν πιο σωστή και για τους λόγους της συγκρισιμότητας, αλλά και για τους λόγους της εμφάνισης της καθαρής θέσης. αν μια επιχορήγηση έχει ληφθεί και δεν πρόκειται να αναζητηθεί από το Δημόσιο, τότε αυτή η επιχορήγηση αποτελεί στοιχείο της περιουσίας της Εταιρείας και όχι υποχρέωση της. Από την άλλη η μέθοδος μείωση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που προτείνεται από το Δ.Λ.Π. 20, έρχεται σε αντίφαση με την άποψη και τη προσέγγιση του Δ.Λ.Π. 16, ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μπορούν να παρακολουθούνται στο Ισολογισμό σε εύλογες αξίες.

Θεωρώντας ότι υπάρχει κενό στο ζήτημα της σχέσης του Δ.Λ.Π. 20 με το Δ.Λ.Π.16 και τα άλλα πρότυπα που αναφέρονται στα πάγια ο καλύτερος χειρισμός θα ήταν ο εξής: Με τη λήψη μιας επιχορήγησης, αυτή μεταφέρεται αφαιρετικά στα πάγια. Στη συνέχεια γίνεται αποτίμηση των παγίων σε εύλογες αξίες. Λόγω του ότι η αξία του παγίου θα έχει μειωθεί σημαντικά από την επιχορήγηση, θα προκύψει ένα πολύ σημαντικά μεγαλύτερο αποθεματικό εύλογης αξίας. Δηλαδή σε αυτό το αποθεματικό θα περιλαμβάνεται και η αξία της επιχορήγησης. Αλλά με αυτόν τον τρόπο, θα έχει διορθωθεί η καθαρή θέση και θα υπάρχουν όλα τα θετικά στοιχεία με τα οποία είχε η προσέγγιση που ακολουθούσαν μέχρι τώρα τα Ε.Λ.Π.. Είναι φυσικό επόμενο τα Δ.Λ.Π. να έχουν αντιφάσεις που θα αντιμετωπίζονται όσο αυτά θα « ωριμάζουν», κάτι που αναμένεται να γίνει και για το συγκεκριμένο ζήτημα. Σε ότι αφορά τη δυνατότητα που δίνεται από το Δ.Λ.Π. 20 για συμψηφισμό επιχορηγήσεων εσόδων με τα αντίστοιχα έξοδα, θεωρώ ότι δεν θα πρέπει να γίνεται έτσι αφενός δεν είναι υποχρεωτικό και αφετέρου αντιφάσκει με τη γενική αρχή της απαγόρευσης των συμψηφισμών. Οι επιχορηγήσεις έσοδα, πρέπει να εμφανίζονται διακεκριμένα από τα αντίστοιχα έξοδα για τα οποία λήφθηκαν.

6.17 Το Φορολογικό «μέρος» των κρατικών Επιχορηγήσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα [3][7]

Τα όσα προβλέπονται από το Δ.Λ.Π 20 είναι ανάλογα με αυτά των διατάξεων των παλαιότερων Αναπτυξιακών Νόμων (Ν.1892/1990, Ν.2601/1998) που, όπως έχουμε εξηγήσει στο τέταρτο κεφάλαιο, δεν αποτελούν, στο σύνολό τους, αφορολόγητα αποθεματικά. Στην περίπτωση δηλαδή της επιχορήγησης πάγιων στοιχείων, το έξοδο της απόσβεσης δεν αναγνωρίζεται στο σύνολό του στα αποτελέσματα της χρήσης, διότι συμψηφίζεται εν μέρει από το έσοδο της επιχορήγησης που με τη σειρά του αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης. Οι χειρισμοί δηλαδή που προβλέπονται από τα Δ.Λ.Π. συνεπάγονται μικρότερες αποσβέσεις, μικρότερη επιβάρυνση των αποτελεσμάτων, ευμενέστερο αποτέλεσμα και τελικά μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση (όταν φυσικά υπάρχουν κέρδη).

Να πούμε εδώ ότι, η μέθοδος της αφαίρεσης της επιχορήγησης από την αξία κτήσης του παγίου που προβλέπεται από το Δ.Λ.Π. 20, δεν επιτρέπεται από κανέναν Αναπτυξιακό Νόμο. Βέβαια, όπως διαπιστώσαμε στα προηγούμενα παραδείγματα, το αποτέλεσμα είναι τελικά το ίδιο και με τις δύο μεθόδους.

Ότι ισχύει στην περίπτωση της επιχορήγησης των πάγιων στοιχείων, ισχύει και στην περίπτωση των επιχορηγήσεων που αφορούν στα αποτελέσματα. Οι λογαριασμοί των εξόδων, τα αναλογούντα στη χρήση έσοδα των επιχορηγήσεων και η τελική επιβάρυνση των αποτελεσμάτων, λειτουργούν ακριβώς με την ίδια λογική και εδώ.

Το συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι η επιχορήγηση δεν είναι «καθαρή» φόρου και επομένως το πραγματικό της ύψος είναι τελικά μικρότερο. Θα πρέπει λοιπόν, το ποσό του φόρου που αναλογεί στην επιχορήγηση, να αναγνωρίζεται προσηκόντως στις Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων. Παρακάτω παραθέτουμε ένα παράδειγμα όπου εκθέτουμε τις απόψεις μας για τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να αντιμετωπίζεται, από τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π., το φορολογικό «μέρος» των επιχορηγήσεων.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η ενασχόληση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στα πλαίσια της εκπόνησης της παρούσας εργασίας μας δίνει ευοίωνα συμπεράσματα. Τα Πρότυπα θα αποτελέσουν σημαντικό βοήθημα στη επικοινωνία μεταξύ επιχειρήσεων και επενδυτικού κοινού ανά τον κόσμο. Προσδίδουν κύρος, διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων . Η εφαρμογή τους κρίνεται στις μέρες μας πιο αναγκαία από ποτέ, όπου οι αλλαγές στα οικονομικά δρώμενα είναι ραγδαίες και κλονίζουν τη εμπιστοσύνη του επενδυτικού κοινού.

Η Ελλάδα μέχρι τώρα τηρεί υποχρεωτικά το Ε.Λ.Σ. βασισμένο στις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης , τροποποιώντας τον Ν.2190 /1920. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν σημαντικές διαφορές για το λογιστικό χειρισμό των οικονομικών στοιχείων σε σχέση με το υπάρχον νομοθετικό πλαίσιο της Ελλάδας . Η μέχρι τώρα εφαρμογή τους , από τις Ελληνικές επιχειρήσεις , δίνει ελπιδοφόρα μηνύματα.

Η εφαρμογή τους , επιβαρύνει τις επιχειρήσεις με επιπλέον κόστος στα πληροφοριακά συστήματα που πρέπει να εγκαταστήσουν αλλά και στην εκπαίδευση του προσωπικού . το κόστος όμως αντισταθμίζεται από τα οφέλη που προσδοκά η επιχείρηση . Η αλλαγή της νοοτροπίας στη λογιστική αντιμετώπιση των οικονομικών στοιχείων είναι δύσκολη στην πράξη από τους λογιστές , ελεγκτές και τις διοικήσεις των εταιρειών όχι όμως, ακατόρθωτη. Η υιοθέτηση των λογιστικών προτύπων δεν είναι υποχρεωτική ακόμα, ωστόσο, πολύ σύντομα θα είναι, για αυτό όλες οι εταιρείες οφείλουν να δημιουργούν τις απαραίτητες συνθήκες για την εφαρμογή τους. Οι γενικοί κανόνες των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων εφαρμόζονται από τους ορκωτούς ελεγκτές στη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών.

Το Δ.Λ.Π. 20 δίνει τις δυνατότητες λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων και επιφέρει αλλαγές στη μέχρι τώρα αντιμετώπιση τους από το ισχύον νομικό πλαίσιο. Οι αλλαγές είναι βαρύνουσας σημασίας και αλλάζουν τη νοοτροπία στην αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων. Η εταιρείες , οφείλουν να υιοθετήσουν άλλη επιχειρηματική φιλοσοφία για να εφαρμόσουν τα Διεθνή Πρότυπα αλλά και για να εναρμονιστούν στις παγκόσμιες αγορές .Καθοριστικό ρόλο στην αλλαγή αυτή έχουν οι Λογιστές και Ελεγκτές , οι οποίοι οφείλουν να ενημερώνονται διαρκώς και να στηρίζουν την επιχείρηση. Τα Διεθνή Πρότυπα είναι μια ακόμα πρόκληση για την Ελλάδα, στην οποία θα ανταπεξέλθει επάξια.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Grant Thornton (2006): *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S.* Αναλυτική Παρουσίαση Β΄εκδοση συμπληρωμένη, Τόμοι Α, Β,Γ
2. Χ. Βλάχος (2009), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα,* ΠΕΜΠΤΗ ΕΚΔΟΣΗ Εκδόσεις Παπαζήση - Αθήνα
3. Δ. Ντζανάτος (2008), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά* Εκδόσεις Καστανιώτη- Αθήνα
4. Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ,(2002) *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική Νομοθεσία*, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Τόμος Α', Αθήνα 2002.
5. Κόντος Γεώργιος (2010), *Λογιστική Τραπεζών και Εταιρειών Leasing & Factoring* Εκδόσεις Διπλογραφία, β' έκδοση, Αθήνα 2010
6. Καζαντζή Ι Χρήστος (2006) *Ελεγκτική και Εσωτερικός Έλεγχος*
7. Καραγιώργος Θεοφάνης – Ανδρέας Γ.Πετρίδης (2010), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.), Θεωρία και Πράξη, εκδόσεις* Μ.Αλεξοπούλου-Α. Καραγιώργος Ο.Ε.
8. Φίλιος Φ. Βασίλειος (2003):*Δημιουργική Λογιστική*
9. Πέττας Κωνσταντίνος, *«Μια πρόκληση και μια ευκαιρία για τους Έλληνες Λογιστές»,* Οικονομικά Χρονικά Δεκέμβριος 2001 –Ιανουάριος 2002
10. Φ.Ε.Κ. Αναπτυξιακού Νόμου υπ' άριθμ 3908 /2011 αρ. φύλλου 8/1.2.2011
11. ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) Αριθμ.1606/2002 -19/7/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
12. Νόμος 3299/2004, ΦΕΚ 261/Τεύχος Α΄/23.12.2004
13. Νόμος 3299/2004, ΦΕΚ 38 / Τεύχος Α'/10.2.2004
14. ΠΟΛ.1044/10.5.2004
15. http//:www.taxheaven.gr, τελευταία προσπέλαση 15/9/2012
16. http//:www.ependyseis.gr, τελευταία προσπέλαση 12/9/2012
17. http//:www.dntzanatos.gr, τελευταία προσπέλαση 15/9/2012
18. http//:www.el.wikipedia.org, τελευταία προσπέλαση 10/9/2012
19. http://www.ifrs.org, τελευταία προσπέλαση 13/9/2012

20. **Το Βήμα Οικονομία,** Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα. Θετικές συνέπειες για ελεγκτές, λογιστές και επιχειρήσεις- Σοβαρές δομικές αδυναμίες των εποπτικών αρχών εντόπισε η έρευνα 06/01/2009 07:11,**http://www.tovima.gr/finance/finance-news/article,** τελευταία προσπέλαση 15/9/2012

21. http://www.elte.org.gr, τελευταία προσπέλαση 15/9/2012

22. http://espa.com.gr, τελευταία προσπέλαση 11/9/2012

23. http://gge.gov.gr, τελευταία προσπέλαση 15/9/2012

24. http://www.edel.gr/, τελευταία προσπέλαση 17/9/2012

25. http://www.karagiannislawfirm.gr/emporiko-dikaio/1127-logistika-protipa, τελευταία προσπέλαση 15/9/2012

26. Κ. ΚΑΡΑΜΑΝΗΣ- Β. ΠΑΠΑΔΑΚΗΣ (2008), Έκθεση Αποτελεσμάτων Εμπειρικής Έρευνας : *Η Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. (Δ.Π.Χ.Π.) στην Ελλάδα , Επιπτώσεις για Ελεγκτές, Λογιστές, Επιχειρήσεις & Εποπτικές Αρχές* ΑΘΗΝΑ, ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2008 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΑΘΗΝΩΝ (ΑΣΟΕΕ)

27. IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control ISBN number 978-1-934779-92-7