ΑΤΕΙ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΔΟ ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΕ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ Α.Ε.



ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ
ΧΑΤΖΑΚΗ Κ. ΜΑΡΙΑ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ
ΜΑΡΙΝΑΚΗ ΜΑΡΙΑ
Α.Μ. 7396 ΕΞ. ΠΤΔ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 08/02/2010

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ……....ΣΕΛ. 5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΑ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΤΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ…….....ΣΕΛ. 6
1.1. ΙΔΡΥΣΗ & ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ Δ.Λ.Π……..ΣΕΛ. 6
1.2. ΟΡΙΣΜΟΣ Δ.Λ.Π…….ΣΕΛ. 7
1.3. ΕΞΕΛΙΞΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ…….....ΣΕΛ. 8
1.4. ΕΙΔΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ……...ΣΕΛ. 9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ…..…….……....ΣΕΛ. 12
2.1. ΣΥΣΤΑΣΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ Α.Ε……..……..ΣΕΛ. 12
2.2.ΕΚΘΕΣΕΙΣ: ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ, ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ, ΠΗΓΕΣ & ΧΡΗΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ……..……..ΣΕΛ. 13
2.3.ΔΕΙΚΤΕΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ……...……..ΣΕΛ. 15
2.3.1. ΔΕΙΚΤΕΣ ΠΛΗΡΟΤΗΤΑΣ……....ΣΕΛ. 15
2.3.2. ΔΕΙΚΤΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ……....ΣΕΛ. 16
2.3.3. ΔΕΙΚΤΕΣ ΕΣΟΔΩΝ……..….ΣΕΛ. 16
2.3.4. ΔΕΙΚΤΕΣ ΚΕΡΔΩΝ……...….ΣΕΛ. 17
2.4. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΒΙΒΛΙΩΝ…….....ΣΕΛ. 17
2.4.1. ΒΙΒΛΙΑ Α & Β ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ……....ΣΕΛ. 18
2.4.2. ΒΙΒΛΙΑ Γ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ……...…ΣΕΛ. 18
2.4.2.1. ΒΙΒΛΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ……..….ΣΕΛ. 18
2.4.2.2. ΒΙΒΛΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ Α.Ε……..……ΣΕΛ. 20
2.5. ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ…….……..…....……ΣΕΛ.23
2.5.1. ΟΜΑΔΑ 1: ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ……..……ΣΕΛ. 23
2.5.2. ΟΜΑΔΑ 2: ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ……..……ΣΕΛ. 27
2.5.3. ΟΜΑΔΑ 3: ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ……..……ΣΕΛ. 27
2.5.4. ΟΜΑΔΑ 4: ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ – ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ…….....ΣΕΛ. 29
2.5.5. ΟΜΑΔΑ 5: ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ……ΣΕΛ. 29
2.5.6. ΟΜΑΔΑ 6: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ’ ΕΙΔΟΣ……ΣΕΛ. 31
2.5.7. ΟΜΑΔΑ 7: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ’ ΕΙΔΟΣ……ΣΕΛ. 31
2.5.8. ΟΜΑΔΑ 9: ΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΑΥΤΟΝΟΜΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ……ΣΕΛ. 32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΦΑΡΜΟΓΗ Δ.Λ.Π……..…...…...ΣΕΛ. 35
3.1. Δ.Λ.Π. 1 «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....ΣΕΛ. 35
3.1.1. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ……...ΣΕΛ. 35
3.1.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ ΚΑΙ ΑΡΧΕΣ……ΣΕΛ. 36
3.1.3. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ……ΣΕΛ. 37
3.2. Δ.Λ.Π. 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»……...……ΣΕΛ. 38
3.2.1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ……...……...ΣΕΛ. 38
3.2.2. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ……...….....ΣΕΛ. 38
3.2.3. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΠΡΟΤΥΠΟΥ……...……...…...ΣΕΛ. 39
3.2.4. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ……...…….…...…ΣΕΛ. 39
3.2.5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ……...……ΣΕΛ. 40
3.2.6. ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ……...…….....ΣΕΛ. 40
3.3. Δ.Λ.Π. 7 «ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ»……...……ΣΕΛ. 40
3.3.1. ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΠΡΟΤΥΠΟΥ……...……...ΣΕΛ. 41
3.3.2. Η ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ……...……..ΣΕΛ. 41
3.4. Δ.Λ.Π. 8 «ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ & ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ»……....……ΣΕΛ. 42

3.4.1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ……..……..ΣΕΛ. 43
3.4.2. ΑΛΛΑΓΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ……..…….ΣΕΛ. 43
3.4.3. ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΑΘΩΝ……..……....ΣΕΛ. 44
3.4.4. ΑΛΛΑΓΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ……..……...ΣΕΛ. 44
3.5. Δ.Λ.Π. 10 «ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ»……..…….ΣΕΛ. 45
3.6. Δ.Λ.Π. 12 «ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ»……ΣΕΛ. 46
3.6.1. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ & ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ...……ΣΕΛ. 47
3.6.2. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΡΕΧΟΝΤΩΝ & ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ……....ΣΕΛ. 48
3.7. Δ.Λ.Π. 14 «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ»…….. …ΣΕΛ. 48
3.7.1. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΣ & ΓΕΩΡΓΙΚΟΣ ΚΛΑΔΟΣ……ΣΕΛ. 49
3.7.2. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΑΝΑ ΚΛΑΔΟ Ή ΤΟΜΕΑ…….....ΣΕΛ. 49
3.7.3. ΠΡΩΤΕΥΟΥΣΕΣ & ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΥΣΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ……..……ΣΕΛ. 50
3.8. Δ.Λ.Π. 15 «ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ»……..…….....ΣΕΛ. 52
3.8.1. ΓΕΝΙΚΗ ΑΓΟΡΑΣΤΙΚΗ ΔΥΝΑΜΗ & ΤΡΕΧΟΝ ΚΟΣΤΟΣ…..……ΣΕΛ. 52
3.8.2. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΤΩΝ ΕΠΙΔΡΑΣΕΩΝ…….……...ΣΕΛ. 53
3.9. Δ.Λ.Π. 16 «ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ – ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ»…….……...…….…...ΣΕΛ. 53
3.9.1. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ……....ΣΕΛ. 54
3.9.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ……ΣΕΛ. 54
3.9.3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ……...ΣΕΛ. 55
3.10. Δ.Λ.Π. 17 «ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ»…….…..…….....ΣΕΛ. 57
3.10.1. ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ…….……..ΣΕΛ. 58
3.10.1.1. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΜΙΣΘΩΤΗ…….……...ΣΕΛ. 58
3.10.1.2. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ……..…….....ΣΕΛ. 60
3.10.2. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ……..…….…ΣΕΛ. 61
3.11. Δ.Λ.Π. 18 «ΕΣΟΔΑ»…….……....ΣΕΛ. 61
3.11.1. ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ & ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ…….....…....ΣΕΛ. 62
3.11.2. ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ…….....…....ΣΕΛ. 62
3.11.3. ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΧΡΗΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ……....…ΣΕΛ. 63
3.11.4. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΣΟΔΩΝ……....…ΣΕΛ. 63
3.12. Δ.Λ.Π. 19 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ»……..…….....…....ΣΕΛ. 64
3.12.1. ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ & ΩΦΕΛΗΜΑΤΑ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ…….....…ΣΕΛ. 65
3.12.2. ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΛΗΞΗ ΤΗΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ……...…….....ΣΕΛ. 65
3.12.3. ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΕΡΜΑΤΙΣΜΟΥ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ……...…….....ΣΕΛ. 67
3.13. Δ.Λ.Π. 20 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ & ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ»……...…….…ΣΕΛ. 68
3.13.1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ……...…….…ΣΕΛ. 68
3.13.2. ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ……...…….…ΣΕΛ. 70
3.14. Δ.Λ.Π. 21 «ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ»……...…….……ΣΕΛ. 70
3.14.1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ…...…….…....ΣΕΛ. 71
3.15. Δ.Λ.Π. 22 «ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»…….……ΣΕΛ. 72
3.15.1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΜΕ ΕΞΑΓΟΡΑ……..…….……ΣΕΛ. 73
3.15.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ……..…….....ΣΕΛ. 75
3.15.3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΩΝ……...…….....ΣΕΛ. 75
3.16. Δ.Λ.Π. 23 «ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ»…….…...…ΣΕΛ. 75
3.16.1. ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ……...…….…ΣΕΛ. 76
3.16.2. ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ……...…….……..ΣΕΛ. 76
3.17. Δ.Λ.Π. 24 «ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ»……..ΣΕΛ. 77
3.18. Δ.Λ.Π. 27 «ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ & ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ»……ΣΕΛ. 79
3.18.1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ……...……ΣΕΛ. 79
3.19. Δ.Λ.Π. 28 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ

ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ……..…ΣΕΛ. 80
3.19.1. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ……ΣΕΛ. 82
3.19.2. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΣΥΓΓΕΝΟΥΣ & ΕΠΕΝΔΥΤΗ……...ΣΕΛ. 82
3.20. Δ.Λ.Π. 29 «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΥΠΟ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ……..…ΣΕΛ. 83
3.20.1. ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ……..……ΣΕΛ. 84
3.20.2. ΤΡΕΧΟΝ ΚΟΣΤΟΣ……...…ΣΕΛ. 86
3.20.3. ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ……...…..ΣΕΛ. 87
3.21. Δ.Λ.Π. 31 «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ……ΣΕΛ. 87
3.21.1. ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΙΝΟΠΡΑΚΤΟΥΝΤΟΣ……..……ΣΕΛ. 89
3.21.2. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΚΟΙΝΟΠΡΑΚΤΟΥΝΤΟΣ & ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ……ΣΕΛ. 90
3.22. Δ.Λ.Π. 32 «ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ & ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ……..……...…ΣΕΛ.91
3.23. Δ.Λ.Π. 33 «ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ»……..……...ΣΕΛ. 92
3.23.1. ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΕΣΟΔΩΝ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ……ΣΕΛ. 93
3.23.1.1. ΒΑΣΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ……..ΣΕΛ. 93
3.23.1.2. ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΕΙΩΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ……...ΣΕΛ. 93
3.24. Δ.Λ.Π. 34 «ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ»……..ΣΕΛ. 94
3.25. Δ.Λ.Π. 35 «ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ»……..ΣΕΛ. 95
3.26. Δ.Λ.Π. 36 «ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ»……...ΣΕΛ. 97
3.26.1. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΥ ΠΟΣΟΥ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ..ΣΕΛ.98
3.26.2. ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗ……ΣΕΛ.99
3.26.3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ……..ΣΕΛ. 100
3.27. Δ.Λ.Π. 37 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ & ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ»……ΣΕΛ. 101
3.27.1. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ……ΣΕΛ. 101
3.27.2. ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ……...ΣΕΛ. 102
3.27.3. ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ……...ΣΕΛ. 102
3.27.4. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ……...ΣΕΛ. 103
3.28. Δ.Λ.Π. 38 «ΆΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ»……ΣΕΛ. 103
3.28.1. ΑΠΟΚΤΗΣΗ & ΑΞΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ……..ΣΕΛ. 104
3.28.2. ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ……..ΣΕΛ. 105
3.28.3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΆΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ……...ΣΕΛ. 106
3.29. Δ.Λ.Π. 39 «ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ & ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ…….....ΣΕΛ. 107
3.29.1. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ……...…ΣΕΛ. 107
3.29.2. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ……....ΣΕΛ. 109
3.29.3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ……..ΣΕΛ. 110
3.30. Δ.Λ.Π. 40 «ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ»……...….....…….....ΣΕΛ.111
3.30.1. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ…….....ΣΕΛ. 111
3.30.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ……...ΣΕΛ. 112
3.30.3. ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ & ΜΕΤΑΤΑΞΗ ΤΟΥΣ……...ΣΕΛ. 112
3.30.4. ΠΩΛΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ……..ΣΕΛ. 113
3.30.5. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ……...ΣΕΛ. 113
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΣΥΓΚΡΙΣΗ Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π.……ΣΕΛ. 115
4.1. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 1……ΣΕΛ. 115
4.2. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 2……ΣΕΛ. 115
4.3. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 8……ΣΕΛ. 116
4.4. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 10……...ΣΕΛ. 116
4.5. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 12……...ΣΕΛ. 117
4.6. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 16……...ΣΕΛ. 117
4.7. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 17……...ΣΕΛ. 118

4.8. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 18……...ΣΕΛ. 118
4.9. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 19……...ΣΕΛ. 119
4.10. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 20……ΣΕΛ. 119
4.11. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 21……ΣΕΛ. 120
4.12. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 23……ΣΕΛ. 120
4.13. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 34……ΣΕΛ. 121
4.14. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 36……ΣΕΛ. 121
4.15. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 37……ΣΕΛ. 121
4.16. Ε.Γ.Λ.Σ & Δ.Λ.Π. 38……..ΣΕΛ. 122
4.17. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 40……ΣΕΛ. 123
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ…….....ΣΕΛ. 124
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ……ΣΕΛ. 127

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα εργασία έχει ως θέμα την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε Ξενοδοχειακή Α.Ε.. Ένα θέμα το οποίο χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή, διότι τόσο τα Δ.Λ.Π. όσο και η ξενοδοχειακή λογιστική αναπτύσσονται και τροποποιούνται συνεχώς, για να έχουν την καλύτερη δυνατή εφαρμογή στο χώρο των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων. Τα Δ.Λ.Π. δεν είναι μια νέα λογιστική, η οποία ήρθε για να καταργήσει κάθε εθνικό λογιστικό πρότυπο, όπως πολλοί νομίζουν. Τα Δ.Λ.Π. είναι συμπληρώματα ή μικρές τροποποιήσεις στις ήδη υπάρχουσες λογιστικές μεθόδους. Ελάχιστα είναι τα Δ.Λ.Π. που επιφέρουν ριζικές αλλαγές στο χειρισμό ενός γεγονότος. Γι' αυτό η εφαρμογή τους όταν δοθεί η απαραίτητη προσοχή και όταν οι αρμόδιοι για την εφαρμογή τους έχουν την κατάλληλη ενημέρωση δεν είναι ιδιαίτερα δύσκολη.

Πριν γίνει η ανάλυση των Δ.Λ.Π. δίνονται κάποια ιστορικά στοιχεία για την ίδρυση της επιτροπής των Δ.Λ.Π. και την εξέλιξη των ξενοδοχειακών μονάδων από την απλή φιλοξενία στην Αρχαία Ελλάδα έως τα σημερινά υπερπολυτελή ξενοδοχειακά συγκροτήματα. Επιπλέον γίνεται λόγος για τα κύρια χαρακτηριστικά μιας Ανώνυμης Εταιρίας, όπως για παράδειγμα η σύστασή της, καθώς και για την προσαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. σε μια ξενοδοχειακή μονάδα. Στη συνέχεια, και στο μεγαλύτερο μέρος της εργασίας γίνεται ανάλυση στα Δ.Λ.Π.. Δεν αναφέρονται τα Δ.Λ.Π. 3 «Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις», 4 «Λογιστική αποσβέσεων», 5 «Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις», 6 «Λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών των τιμών», 9 «Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης», 13 «Εμφάνιση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων» και 25 «Λογιστική των επενδύσεων», τα οποία έχουν καταργηθεί και αντικατασταθεί από καταλληλότερα και πληρέστερα Δ.Λ.Π.. Επίσης παραλείπονται τα Δ.Λ.Π. 11 «Συμβάσεις κατασκευής έργων», 26 «Λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών αποχωρήσεων», 30 «Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων» και 41 «Γεωργία», διότι δεν έχουν εφαρμογή σε ξενοδοχειακή μονάδα, επομένως είναι περιττό να αναφερθούν.

Μετά την ολοκλήρωση της ανάλυσης των Δ.Λ.Π. γίνεται σύγκριση μεταξύ αυτών και του Ε.Γ.Λ.Σ., έτσι ώστε να γίνουν κατανοητές οι διαφορές μεταξύ τους για τον χειρισμό όμοιων γεγονότων. Διαφορές υπάρχουν ανάμεσα στις οδηγίες του Ε.Γ.Λ.Σ. και των Δ.Λ.Π. 1, 2, 8, 10, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 34, 36, 37, 38 και 40. Διαφορές δημιουργούνται και από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. 11, 31 και 41, τα οποία όμως δεν αναλύονται διότι όπως έχει ήδη αναφερθεί, δεν αφορούν ξενοδοχειακή μονάδα. Στη συνέχεια, αναφέρονται κάποια γενικά συμπεράσματα σχετικά με τις επιπτώσεις στο χώρο της λογιστικής από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.. Ακόμα δίνεται έμφαση σε διάφορα θέματα που θα πρέπει να δοθεί προσοχή ώστε να αποφευχθούν λάθη κατά την εφαρμογή των προτύπων.

Πριν προχωρήσω στην ανάλυση των προαναφερθέντων θα ήθελα να ευχαριστήσω την κυρία Αλεξάκη Αικατερίνη και τους συνεργάτες της για την πολύτιμη βοήθειά τους και την παροχή των κατάλληλων συγγραμμάτων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΑ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΤΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ

1.1. ΙΔΡΥΣΗ ΚΑΙ ΟΡΓΑΝΩΣΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee, IASC) ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου 1973. Η Επιτροπή είναι αποτέλεσμα μιας συμφωνίας μεταξύ των Λογιστικών Σωματίων της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Γαλλίας, της Αυστραλίας, της Ολλανδίας, της Γερμανίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας, του Καναδά και των ΗΠΑ. Η Επιτροπή αποτελείται από αντιπροσωπείες 143 επαγγελματικών λογιστικών σωματίων, από 103 χώρες. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει μόνο παρατηρητές οι οποίοι αποδέχονται τα προτεινόμενα λογιστικά πρότυπα. Τις εργασίες της Επιτροπής Διεθνών Προτύπων διεξάγονται από ένα Συμβούλιο το οποίο αποτελείται από αντιπροσωπείες 13 χωρών και 4 οργανώσεων.

Η αρχική συμφωνία αναθεωρήθηκε το 1982, με την αναθεώρηση του καταστατικού της IASC και την υπογραφή του. Το 1999 η Επιτροπή οριστικοποίησε τα πρότυπα που αποτελούν την βάση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τα οποία είχαν συμφωνηθεί με τον Διεθνή Οργανισμό Χρηματιστηριακών Συναλλαγών. Η οργανωτική δομή της επιτροπής άλλαξε το Μάιο του 2000 στην διάσκεψη που έγινε στο Εδιμβούργο. Η νέα δομή έχει ως εξής:

- Επίτροποι (Trustees) 19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο.
- Επιτροπές οι οποίες μπορούν:
  - Να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου,
  - Να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου,
  - Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό, και
  - Να τροποποιούν το καταστατικό.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τον Απρίλιο του 2001, μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board, για να εναρμονιστεί η επωνυμία της με την επωνυμία της αντίστοιχης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB). Το FASB άρχισε να λειτουργεί από την 1 Ιουλίου 1973 τα στελέχη του είναι CPAS, ακαδημαϊκοί καθηγητές και έμπειρα στελέχη της πράξης. Το FASB ως στόχο του έχει θέσει την καθιέρωση standards λογιστικής και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Ήδη έχει εκδώσει ένα σημαντικό αριθμό προτύπων, τα οποία διακρίνονται σε:

- Statements of Financial Standards.
- Interpretations.
- Statements of Financial Accounting Concepts.

Από το 1996 μέχρι σήμερα η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει προβεί σε σταδιακή και σε βάθος αναθεώρηση των εν λόγω προτύπων.

Η IASC όπως παρουσιάζεται από το καταστατικό της έχει δύο πολύ σημαντικές εργασίες:

1. Αρχικά να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους, και
2. Να εργάζονται γενικά για την βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Η IASC και η Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (International Federation of Accountants, IFAC, ιδρύθηκε το 1977 στο Μόναχο) έχουν αναλάβει κάποιες αμοιβαίες δεσμεύσεις μεταξύ τους. Τα μέλη της IASC αναγνωρίζουν στην ανανεωμένη Συμφωνία ότι η IASC έχει πλήρη και απόλυτη αυτονομία να θέτει και να εκδίδει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Δεν έχει όμως την δύναμη να επιβάλλει διεθνή συμφωνία ή να απαιτήσει συμμόρφωση προς αυτά εφόσον δεν υπερισχύουν τοπικούς κανόνες.

Τα μέλη της IASC εκτός από προνόμια όμως έχουν και υποχρεώσεις, τις οποίες πρέπει να τηρούν:

- Να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το Συμβούλιο της IASC.
- Να κάνουν το καλύτερο δυνατόν για:
  - Να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις συμφωνούν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και να γνωστοποιούν το γεγονός αυτό.
  - Να πείθουν τις Κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμφωνούν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από κάθε ουσιώδη άποψη.
  - Να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών, την εμπορική και την βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από κάθε ουσιώδη άποψη και να γνωστοποιούν την συμμόρφωση αυτή.
  - Να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι δημοσιευμένες σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
  - Να ενθαρρύνουν την αποδοχή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων διεθνώς.

1.2. ΟΡΙΣΜΟΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποκαλούνται «International Accounting Standards›› (IAS) εκδίδονται από τον «Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» (ΟΔΛΠ) ή «International Accounting Standards Board» (IASB) ο οποίος είναι εγκατεστημένος στο Λονδίνο και εκπροσωπείται η Επιτροπή. Στο μέλλον οι κανόνες αυτοί θα μετονομαστούν σε «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης».

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι εγκεκριμένες εκθέσεις που δείχνουν πως πρέπει να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων συγκεκριμένοι τύποι συναλλαγών και άλλων γεγονότων.

Οι προτεραιότητες της IASB είναι η δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, μέσω της αύξησης της συγκρισιμότητας των καταστάσεων στην ενιαία αγορά, για να διευκολυνθεί ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία κεφαλαίων. Επιπλέον, η ανάγκη έγκρισης κανονισμού προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι όλες οι εισηγμένες εταιρίες της Ε.Ε. θα εφαρμόζουν ορθά τα πρότυπα Δ.Λ.Π. μέχρι το 2005.

Για να εγκριθεί ένα Δ.Λ.Π. θα πρέπει να αντικατοπτρίζει μια πιστή και έντιμη εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων χρήσεως των επιχειρήσεων, να είναι σύμφωνο με το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και να ικανοποιεί την απαιτούμενη ποιότητα της πληροφόρησης. Η Επιτροπή θα συνεννοηθεί με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών με σκοπό την ανάπτυξη κοινής προσέγγισης επιβολής των προτύπων.

Πριν προχωρήσω στην ανάλυση των Δ.Λ.Π. θα αναφέρω το πεδίο εφαρμογής τους. Από το 2005 όλες οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρίες της Ε.Ε. εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. υψηλής ποιότητας κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους. Τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν τις επιχειρήσεις αυτές να εφαρμόζουν αυτό το σύστημα στις εταιρικές καταστάσεις τους. Επίσης έχουν την δυνατότητα να επιβάλλουν τη νέα νομοθεσία σε μη εισηγμένες τράπεζες ή ασφαλιστικές εταιρίες. Παρόλο που ως έτος έναρξης της εφαρμογής των Δ.ΛΠ. έχει ορισθεί το 2005 αυτά έχουν τεθεί σε ισχύ πολύ πιο πριν δίνοντας έτσι την δυνατότητα στα κράτη μέλη να προσαρμοστούν σταδιακά. Εξαίρεση στο χρονικό όριο έχουν οι εταιρίες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο της Κοινότητας και σε οργανωμένη αγορά τρίτης χώρας, οι οποίες έχουν την δυνατότητα να αναστείλουν την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων έως το 2007.

1.3. ΕΞΕΛΙΞΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ

Το αίσθημα της φιλοξενίας που χαρακτηρίζει τους ανθρώπους και η ανάγκη για μετακίνηση και διαμονή σε μια άλλη πόλη ή και χώρα έχουν ως αποτέλεσμα την δημιουργία των ξενοδοχείων.

Για παράδειγμα στην αρχαία Ελλάδα το αίσθημα της φιλοξενίας ήταν τόσο έντονο ώστε είχε θεοποιηθεί. Η άρνηση φιλοξενίας σε κάποιον θεωρούνταν αμάρτημα. Γι' αυτό και οι αρχαίοι Έλληνες είχαν διαρρυθμίσει τα σπίτια τους με τέτοιο τρόπο ώστε να έχουν την δυνατότητα να φιλοξενούν περαστικούς, επισκέπτες και προσκεκλημένους. Με την πάροδο του χρόνου όμως η μετακίνηση των ανθρώπων έγινε μεγαλύτερη. Αυτό ήταν αποτέλεσμα της ανάπτυξης του εμπορίου και της βελτίωσης των μέσων επικοινωνίας. Επομένως, δεν ήταν δυνατόν να καλυφθεί η όλο και αυξανόμενη κίνηση με την φιλοξενία. Έτσι, δημιουργήθηκαν τα δημόσια καταγώγια, τα οποία αποτελούν την πρώτη μορφή ξενοδοχείων.

Παράλληλα με τα δημόσια καταγώγια δημιουργήθηκαν και ιδιωτικοί χώροι φιλοξενίας με κερδοσκοπικό χαρακτήρα, τα πανδοχεία. Τα πρώτα πανδοχεία παρείχαν μόνο στέγη στους ξένους αργότερα παρείχαν και τροφή. Οι ιδιοκτήτες πανδοχείων συνήθως είχαν ταπεινή καταγωγή και έκτιζαν τα πανδοχεία τους κοντά σε διασταυρώσεις μεγάλων δρόμων. Την ίδια περίοδο εμφανίζονται και τα καπηλειά, τα οποία ήταν ακόμα πιο άθλια από τα πανδοχεία και οι ιδιοκτήτες τους ήταν άτομα

κατωτάτης κοινωνικής υποστάθμης. Τα δημόσια καταγώγια, τα πανδοχεία και τα καπηλειά αποτελούν τα πρώτα ξενοδοχεία μιας τόσο μακρινής εποχής. Όταν τα δημόσια καταγώγια και γενικότερα η δημόσια φιλοξενία αρχίζουν να σβήνουν, αρχίζουν να κτίζονται ειδικά κτίρια τα οποία χρησιμοποιούνταν αποκλειστικά για την φιλοξενία των ξένων.

Ήδη από την περίοδο της Ρωμαϊκής Αυτοκρατορίας, η Ρώμη είχε δημιουργήσει ειδικά άσυλα στα οποία μπορούσαν να γίνουν δεκτοί όσοι είχαν ειδική άδεια ή ήταν δημόσιοι υπάλληλοι. Αργότερα αυτά τα άσυλα μετατράπηκαν σε μια μορφή ξενοδοχείων λόγω των συνεχών διαμαχών μεταξύ των ρωμαίων και άλλων λαών, καθώς και του εμπορίου που συνεχώς γίνονταν όλο και πιο έντονο.

Η μεγάλη ανατροπή στα ξενοδοχειακά κτίρια ήρθε κατά την Βυζαντινή εποχή. Κατά την περίοδο αυτή ο χριστιανισμός προωθεί τις φιλανθρωπίες. Την εποχή των διωγμών οι χριστιανοί έβρισκαν καταφύγιο στα καταγώγια, τα οποία με την πάροδο του χρόνου μετατρέπονται σε ξενώνες. Οι ιδιοκτήτες των ξενώνων ήταν μορφωμένοι και με κοινωνική κατάρτιση. Οι ξενώνες είχαν μια πολύ καλή κατάσταση σε αντίθεση με τα καπηλειά και τα πανδοχεία, άλλωστε αυτοί χορηγούνταν από τον Βασιλιά.

Μετά την παρακμή του Βυζαντίου και με την κατάκτηση της Ελλάδας από τους Τούρκους, η Ελλάδα ήταν αδύνατον να ακολουθήσει την ανάπτυξη του ξενοδοχειακού τομέα. Κατά την περίοδο αυτή λειτουργούσαν μόνο τα Χάνια και αυτά παρείχαν μόνο στέγη και τροφή για λίγες ώρες. Το πρώτο ξενοδοχείο στην Ελλάδα κτίστηκε το 1828 με την ονομασία «Ξενοδοχείον του Λονδίνου» για την φιλοξενία των ξένων επισήμων. Μέχρι τον Β' Παγκόσμιο πόλεμο είχαν κτιστεί αρκετά ξενοδοχεία κυρίως στην Αθήνα λίγα από τα αυτά όμως πληρούσαν τις προδιαγραφές της Ξενοδοχειακής Επιχείρησης, όπως αυτή ήταν γνωστή στην υπόλοιπη Ευρώπη. Μετά το τέλος του Β΄ Παγκοσμίου πολέμου όμως στην Ελλάδα ιδρύθηκαν πολλά ξενοδοχεία, αυτό ήταν αναγκαίο για να μπορέσει η χώρα να ανταποκριθεί στις ανάγκες που προκάλεσε η τουριστική προβολή.

Ως ξενοδοχείο χαρακτηρίζεται κάθε κερδοσκοπική επιχείρηση η οποία πληρεί τις απαραίτητες προϋποθέσεις για να παρέχει στέγη έναντι αμοιβής. Η ξενοδοχειακή επιχείρηση είναι η εξέλιξη του ξενοδοχείου. Αυτή είναι μια πιο σύνθετη οικονομική μονάδα, η οποία παρέχει εκτός από στέγη, τροφή και διάφορες υπηρεσίες. Έχοντας κι αυτή ως κύριο στόχο το κέρδος. Τέλος, υπάρχουν και οι αλυσίδες ξενοδοχείων, ξενοδοχεία τα οποία βρίσκονται σε διαφορετικές πόλης, κράτη ή και Ηπείρους, που ανήκουν στην ίδια επιχείρηση. Πλέον και στην Ελλάδα υπάρχουν αξιόλογα ξενοδοχεία τα οποία πληρούν τις προδιαγραφές της Ξενοδοχειακής Επιχείρησης.

1.4. ΕΙΔΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ

Τα ξενοδοχεία συνεχώς εξελίσσονται για να καλύψουν τις ανάγκες των πελατών τους. Έτσι από τις απλές ατομικές επιχειρήσεις περάσαμε στην ξενοδοχειακή βιομηχανία. Τα ξενοδοχεία έχουν χωριστεί σε διάφορες κατηγορίες. Ο κυριότερος και ο πιο εμφανής διαχωρισμός γίνεται στα ξενοδοχεία «κλασσικού τύπου», τα «μοτέλ» και τα επιπλωμένα διαμερίσματα.

Τα ξενοδοχεία κλασσικού τύπου είναι αυτά τα οποία έχουν κοινούς χώρους υποδοχής, παραμονής, εστίασης αναψυχής και έχουν τουλάχιστον 10 υπνοδωμάτια. Αυτά μπορεί να βρίσκονται σε περιοχές εντός ή εκτός πόλεως ή οικισμού με εγκεκριμένο σχέδιο. Εντός οικισμών οροθετημένων χωρίς σχέδιο, εκτός σχεδίου εντός των Ζωνών Οικιστικού Ελέγχου (ΖΟΕ) ή εκτός σχεδίου και να διατάσσονται σε ένα κτίριο ή περισσότερα μικρά κτίρια ή συγκροτήματα, τα οποία θα αποτελούν όμως ενιαίο σύνολο μέσα σε ενιαίο οικόπεδο. Τα ξενοδοχεία αυτής της κατηγορίας χωρίζονται σε επιμέρους κατηγορίες: τα ξενοδοχεία πολυτελείας, Α, Β, Γ, Δ και Ε τάξης.

Τα ξενοδοχεία τύπου motel βρίσκονται εκτός σχεδίου εντός ΖΟΕ ή εντός σχεδίου, εντός οικισμών και εκτός κατοικημένων περιοχών ή στις παρυφές τους. Κυρίως σε οδικά δίκτυα με μεγάλη κυκλοφορία αυτοκινήτων. Τα motel μπορεί να αποτελούνται από ένα κτίριο ή περισσότερα μικρά κτίρια ή συγκροτήματα, τα οποία αποτελούν όμως ένα ενιαίο σύνολο μέσα σε ένα οικόπεδο. Τα motel αποβλέπουν κυρίως στην εξυπηρέτηση ατόμων που διακινούνται με αυτοκίνητο και γι' αυτό απαραίτητη προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί ένα ξενοδοχείο motel είναι να υπάρχει εκτεταμένος χώρος στάθμευσης και πρατήριο υγρών καυσίμων χωρίς βέβαια αυτό να είναι απαραίτητο. Τα motel διακρίνονται σε δυο τάξεις την Α και την Β. Τα ξενοδοχεία τύπου motel οικοδομούνται σύμφωνα με τους ειδικούς όρους δόμησης τουριστικών εγκαταστάσεων της εκάστοτε πολεοδομικής νομοθεσίας.

Τα ξενοδοχεία επιπλωμένων διαμερισμάτων διαθέτουν κοινόχρηστους χώρους υποδοχής και παραμονής πελατών, βοηθητικούς χώρους και έχει ως κύριο χαρακτηριστικό ότι περιλαμβάνει διαμερίσματα ενός, δύο ή περισσότερων κύριων χώρων, με πλήρες λουτρό και μικρό μαγειρείο. Τα ξενοδοχεία επιπλωμένων διαμερισμάτων μπορεί να βρίσκονται σε περιοχές εντός σχεδίου πόλεως, εντός πόλεως ή οικισμών με εγκεκριμένο σχέδιο, εντός οικισμών οροθετημένων χωρίς σχέδιο, εκτός σχεδίου εντός ΖΟΕ ή εκτός σχεδίου και να διατάσσονται σε ένα κτίριο ή περισσότερα μικρά κτίρια ή συγκροτήματα τα οποία αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο μέσα σε ένα οικόπεδο. Τα ξενοδοχεία επιπλωμένων διαμερισμάτων χωρίζονται σε Α, Β, Γ, Δ τάξεις και σε πολυτελείας, ανάλογα με την αρχιτεκτονική τους σύνθεση, τον περιβάλλοντα χώρο και τις κτιριακές εγκαταστάσεις. Η Δ τάξη αφορά μόνο μετατροπές χωρίς επέκταση.

Από τις 30/06/03 σύμφωνα με νομοσχέδιο της κυβέρνησης τα ξενοδοχεία θα κατατάσσονται σε κατηγορίες αστέρων, επομένως το σύστημα των κατηγοριών Α, Β, Γ, Δ και Ε καταργείται. Η κατάταξη των ξενοδοχείων με το σύστημα των αστέρων εξαρτάται από διάφορους παράγοντες που αφορούν τόσο τις παρεχόμενες υπηρεσίες όσο και τις τεχνικές εγκαταστάσεις. Οι παράγοντες αυτοί βαθμολογούνται με μόρια, και η κατάταξη γίνεται ανάλογα με τα μόρια που συλλέγει κάθε ξενοδοχείο. Με βάση το σχέδιο Π.Δ. οι λειτουργικές μορφές των κύριων ξενοδοχειακών μονάδων ορίζονται ως εξής:

- Σε ξενοδοχεία κλασσικού τύπου, τα οποία κατατάσσονται σε πέντε κατηγορίες αστέρων, από ένα αστέρα έως πέντε αστέρες.
- Σε ξενοδοχεία τύπου Motel, αυτά κατατάσσονται σε κατηγορίες τριών και τεσσάρων αστέρων.

- Σε ξενοδοχεία τύπου επιπλωμένων διαμερισμάτων, τα οποία κατατάσσονται στις κατηγορίες των πέντε έως ένα αστέρα.
- Σε ξενοδοχεία μικτού τύπου δηλαδή ξενοδοχεία κλασσικού τύπου και επιπλωμένων διαμερισμάτων κατατάσσονται σε κατηγορίες τεσσάρων και πέντε αστέρων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

2.1. ΣΥΣΤΑΣΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ Α.Ε.

Για την σύσταση μιας ανώνυμης ξενοδοχειακής εταιρείας απαιτούνται αυστηροί όροι δημοσιότητας, συμβολαιογραφικό έγγραφο, έγγραφο της εποπτεύουσας αρχής και δημοσίευση του καταστατικού της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Για την ίδρυση της χρειάζονται δύο τουλάχιστον μέρη[1] για την καταβολή του κεφαλαίου, αυτά μπορεί να είναι νομικά ή φυσικά πρόσωπα. Αρχικά πρέπει να συνταχθεί το καταστατικό της Α.Ε. παρουσία δικηγόρου. Στη συνέχεια υπογράφεται η ιδρυτική πράξη από τα ιδρυτικά μέλη και τον συμπράττοντα δικηγόρο ενώπιον συμβολαιογράφου. Σε περίπτωση που κάποιο ιδρυτικό μέλος είναι νομικό πρόσωπο αυτό εξουσιοδοτεί μέσω των αρμόδιων οργάνων του, τα κατάλληλα φυσικά πρόσωπα. Ένα αντίγραφο του συμβολαίου υποβάλλεται στην αρμόδια νομαρχία προς έγκριση. Επιπλέον, μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες μετά την καταχώρηση της πράξεως σύστασης της ανώνυμης εταιρείας στο μητρώο Α.Ε. της οικείας νομαρχίας, οι ιδρυτές της εταιρείας πρέπει να καταβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου που ανέρχεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) στο ύψος του μετοχικού κεφαλαίου (§1 άρθρο 1 του Ν. 2941/2001). Το αποδεικτικό καταβολής του φόρου προσκομίζεται στην αρμόδια υπηρεσία της νομαρχίας όπου έχει υποβληθεί το καταστατικό της ξενοδοχειακής μονάδας για έγκριση. Ακολουθεί η καταβολή του ανταποδοτικού φόρου υπέρ της Επιτροπής Ανταγωνισμού ένα τοις χιλίοις (άρθρο 1 §8 του Ν. 2837/2000) στη σύσταση και αύξηση του κεφαλαίου. Το ποσό του φόρου υπολογίζεται επί του ιδρυτικού κεφαλαίου ή του ποσού της αύξησης του κεφαλαίου. Ο φόρος αυτός κατατίθεται στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος (Ε.Τ.Ε.) στον ειδικό λογαριασμό της Επιτροπής Ανταγωνισμού. Το άρθρο 7 του Ν. 2081/92 ορίζει ότι το ιδρυτικό συμβόλαιο, που περιέχει και το καταστατικό της συστηνόμενης εταιρείας, προσκομίζεται στο οικείο επιμελητήριο, το οποίο χορηγεί βεβαίωση περί του ελέγχου της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου της. Μετά την έγκριση του καταστατικού και την χορήγηση της σχετικής άδειας λειτουργίας της ανώνυμης εταιρείας, η αρμόδια υπηρεσία της νομαρχίας εγγράφει την ξενοδοχειακή μονάδα στο μητρώο Α.Ε.. στη συνέχεια η ίδια υπηρεσία της νομαρχία αποστέλλει για δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (Φ.Ε.Κ.) σχετική ανακοίνωση περί της συστάσεως της ανώνυμης εταιρείας και καταχωρήσεως της συστατικής πράξεως στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιρειών. Τέλος, μετά την καταχώρηση της Α.Ε. στο μητρώο και την δημοσίευσή του καταστατικού στο Φ.Ε.Κ. ολοκληρώνεται η διαδικασία συστάσεως της εταιρείας. Ωστόσο η απόκτηση της νομικής προσωπικότητας της εταιρείας γίνεται με την καταχώρηση στο οικείο μητρώο ανώνυμων εταιρειών της αποφάσεως του νομάρχη με την οποία παρέχεται η άδεια συστάσεως και η έγκριση του καταστατικού (άρθρο 7β § 10 Κ.Ν. 2190/20).

Στο καταστατικό της ξενοδοχειακής Α.Ε. θα πρέπει να αναφέρεται εκτός από την δραστηριότητά της, την έδρα, την επωνυμία τον σκοπό και η διάρκεια της. Η έδρα της εταιρείας είναι πολύ σημαντική γιατί βάση αυτής προσδιορίζεται η

[1] Εκτός κι αν πρόκειται για μονοπρόσωπη ανώνυμη επιχείρηση.

εθνικότητα και η ικανότητά της ρυθμίζεται από το δίκαιο της έδρας. Επίσης από την έδρα της προσδιορίζεται η δωσιδικία της και τέλος αυτή αποτελεί τον τόπο της υποχρεωτικής συγκλήσεως της γενικής συνέλευσης των μετόχων. Όπως γίνεται κατανοητό η σύσταση μίας Ανώνυμης Ξενοδοχειακής Εταιρείας δεν διαφέρει και πολύ από την σύσταση μιας οποιασδήποτε ανώνυμης εταιρείας. Υπάρχουν όμως μικρές διαφορές όπως για παράδειγμα στον χαρακτηρισμό της εταιρείας συνήθως τα ξενοδοχεία έχουν τον χαρακτηρισμό «Α.Ξ.Τ.Ε.» Ανώνυμη Ξενοδοχειακή και Τουριστική Εταιρεία ή «Α.Ξ.Ε.» Ανώνυμη Ξενοδοχειακή Εταιρεία.

2.2. ΕΚΘΕΣΕΙΣ: ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ, ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ, ΠΗΓΕΣ ΚΑΙ ΧΡΗΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες για την πληροφόρηση των επενδυτών της επιχείρησης. Οι καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται σύμφωνα με την αρχή της πραγματικής εικόνας και της απόλυτης σαφήνειας.

Σύμφωνα με το άρθρο 29 του Π.Δ. 409/86, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των ανώνυμων εταιρειών είναι: ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων, η κατάσταση ταμειακών ροών και το προσάρτημα. Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. όμως ο όρος «οικονομικές καταστάσεις» περιλαμβάνει τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων, την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, την κατάσταση ταμειακών ροών και το προσάρτημα.

- Ισολογισμός. Περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία που είχε η ξενοδοχειακή μονάδα κατά την ημέρα κλεισίματος της χρήσης, ταξινομημένα συστηματικά, κατά κατηγορίες και με απόλυτα σαφείς τίτλους λογαριασμών, έτσι ώστε να μην δημιουργείται καμία αμφιβολία για το περιεχόμενό τους, το οποίο πρέπει να ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Οι τίτλοι των λογαριασμών πρέπει να είναι κατάλληλοι, ώστε με απόλυτη σαφήνεια να προκύπτει το είδος, η νομική και η οικονομική θέση των περιουσιακών στοιχείων που απεικονίζουν. Οι λογαριασμοί πρέπει να ταξινομούνται συστηματικά και μεθοδικά και να ομαδοποιούνται σε ομοειδείς κατηγορίες ανάλογα με το βαθμό ρευστοποίησης στο ενεργητικό και το βαθμό ληκτότητας στο παθητικό. Ο ισολογισμός μπορεί να καταρτιστεί με δύο τύπους τον οριζόντιο ή τον κάθετο. Ο *οριζόντιος τύπος* έχει το σχήμα του λογαριασμού και στηρίζεται στην εξίσωση: Ενεργητικό = Ίδια Κεφάλαια + Υποχρεώσεις. Στο αριστερό σκέλος καταχωρούνται τα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού και στο δεξιό σκέλος οι υπό ευρεία έννοια υποχρεώσεις συμπεριλαμβανομένων και των ιδίων κεφαλαίων, με την έννοια ότι αποτελούν υποχρέωση προς τους φορείς τις επιχείρησης. Όσον αφορά την σειρά κατάταξης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων επικρατούν δύο παραλλαγές. Κατά την μια παραλλαγή, τα στοιχεία του ενεργητικού καταχωρούνται στον ισολογισμό κατά την σειρά του βαθμού ρευστοποίησης τους, αρχίζοντας από τα διαθέσιμα και καταλήγοντας στα πάγια, τα στοιχεία του παθητικού καταχωρούνται κατά τη σειρά του βαθμού ληκτότητας τους, αρχίζοντας με τις βραχυπρόθεσμες και καταλήγοντας στα ιδία κεφάλαια. Κατά την άλλη παραλλαγή τα στοιχεία του

ενεργητικού ξεκινάνε από τα πάγια και τελειώνουν στα διαθέσιμα και τα στοιχεία του παθητικού αρχίζουν από τα ιδία κεφάλαια και τελειώνουν στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Σύμφωνα με τον δεύτερο τύπο κατάρτισης ισολογισμού, τον *κάθετο τύπο* τα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού καταχωρούνται καθέτως, προσθαφαιρούμενα κατά κατηγορίες, με κύρια επιδίωξη τον προσδιορισμό και εμφάνιση στον ισολογισμό του κεφαλαίου κίνησης. Στην Ελλάδα δεν χρησιμοποιείται αυτός ο τύπος, άλλωστε από το 1987 και έπειτα έχει απαγορευτεί η εφαρμογή του.

- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως. Τα αποτελέσματα χρήσης καταρτίζονται με δύο διαφορετικούς τύπους αντίστοιχους με αυτούς του ισολογισμού, τον οριζόντιο και τον κάθετο τύπο. Ο *οριζόντιος τύπος* έχει το σχήμα του λογαριασμού και στην χρέωση καταχωρούνται τα έξοδα και στην πίστωση τα έσοδα. Στον *κάθετο τύπο* τα ποσά των εσόδων και τον εξόδων ομαδοποιούνται σε κατηγορίες και καταχωρούνται κάθετα, προσθαφαιρούμενα κατά κατηγορίες. Ο κάθετος τύπος έχει καθιερωθεί από το 1963 για τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε.. Η αναγραφή του κύκλου εργασιών στα αποτελέσματα χρήσεως είναι υποχρεωτική. Ως κύκλος εργασιών ορίζεται το καθαρό ύψος των πραγματοποιημένων εσόδων από πωλήσεις προϊόντων ή υπηρεσιών, εφόσον αυτά αποτελούν την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης, ή πηγάζουν από την κύρια δραστηριότητα ως επακόλουθό της. Ο κύκλος εργασιών εκφράζεται από τους λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ. 70, 71, 72 και 73 για τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως τα ξενοδοχεία. Από τα έσοδα των πωλήσεων αφαιρούνται οι εκπτώσεις πωλήσεων. Στα κονδύλια του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως «Έκτακτα και ανόργανα έσοδα», «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα», «Έκτακτα κέρδη» και «Έκτακτες ζημιές», καταχωρούνται τα έσοδα και τα έξοδα που προέρχονται από άλλες δραστηριότητες εκτός της κύριας δραστηριότητας της επιχείρησης. Στα κονδύλια «Έσοδα προηγούμενων χρήσεων» και «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων», καταχωρούνται τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται στην παρούσα χρήση αλλά αφορούν δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων.
- Κατάσταση ταμειακών ροών. Στην κατάσταση αυτή φαίνονται οι μεταβολές της καθαρής θέσης της επιχείρησης.
- Κατάσταση μεταβολών ίδιων κεφαλαίων. Δείχνει τις μεταβολές της καθαρής θέσης της επιχείρησης αν για παράδειγμα υπάρχει αύξηση κεφαλαίου και τα ποσά από τα κέρδη, τα οποία παρακρατούνται για αποθεματικά.
- Προσάρτημα. Στο προσάρτημα καταχωρούνται αναλύσεις, επεξηγήσεις και πληροφορίες για την καλύτερη κατανόηση του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων

Οι διαφορές μεταξύ των ανώνυμων εταιρειών εισηγμένων στο χρηματιστήριο και αυτών που προβλέπονται από τα Δ.Λ.Π. είναι ότι αντί της «Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων» που προβλέπει το Δ.Λ.Π. 1 «Οικονομικές Καταστάσεις», το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει τον «Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων». Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων όμως καλύπτει μερικώς το περιεχόμενο της κατάστασης των Δ.Λ.Π., γιατί σε αυτόν δεν περιλαμβάνονται οι μεταβολές κονδυλίων της καθαρής θέσεως που καταχωρούνται απευθείας στους λογαριασμούς της, χωρίς να διέλθουν από τον λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσεως ή τον πίνακα

Διάθεσης Αποτελεσμάτων, για παράδειγμα η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με εισφορές μετόχων.

Το ισοζύγιο χρηματοπιστωτικών μεταβολών ή πίνακα πηγών και χρήσεων κεφαλαίων είναι βοηθητικός πίνακας των οικονομικών καταστάσεων. Ο πίνακας πηγών και χρήσεων κεφαλαίων προκύπτει από την σύγκριση δύο διαδοχικών ισολογισμών και παρέχει πληροφορίες σχετικά με την προέλευση των χρηματικών μέσων που απέκτησε η επιχείρηση κατά την διάρκεια της χρήσης και που αυτά χρησιμοποιήθηκαν. Τα χρηματικά μέσα μπορεί να προέρχονται από αύξηση του κεφαλαίου, τα κέρδη χρήσης, την αύξηση μακροχρόνιων χρεών ή βραχυπρόθεσμων καθώς και από την αύξηση των προβλέψεων. Τα χρηματοοικονομικά μέσα αυτά συνήθως χρησιμοποιούνται για αύξηση πάγιων, πιθανόν κτιρίων και εγκαταστάσεων, ή κυκλοφοριακών. Μια μείωση του πάγιου και κυκλοφοριακού επιφέρει χρηματικά μέσα, τα οποία σε αυτές τις περιπτώσεις χρησιμοποιούνται για την μείωση των μακροχρόνιων ή βραχυπρόθεσμων χρεών και την μείωση προβλέψεων, πιθανόν να υπάρξει και μείωση κεφαλαίου ή ζημιές χρήσης.

2.3. ΔΕΙΚΤΕΣ ΑΝΑΛΥΣΗΣ

Οι δείκτες είναι σχέσεις μεταξύ ποσοτήτων ή οικονομικών μεγεθών της ξενοδοχειακής μονάδας και παρουσιάζουν την πραγματική εικόνα της επιχείρησης εφόσον βασίζονται σε πραγματικά στοιχεία. Οι δείκτες ανάλυσης μιας ξενοδοχειακής μονάδας είναι οι δείκτες πληρότητας, οι δείκτες κόστους, οι δείκτες εσόδων και οι δείκτες κερδών. Οι δείκτες βοηθούν την επιχείρηση στην ανάλυση, στον έλεγχο και τον σχεδιασμό των επιχειρηματικών αποφάσεων και στην σύγκριση των αποτελεσμάτων και των όρων και συνθηκών λειτουργίας της ξενοδοχειακής επιχείρησης:

- Με ομοειδή δείκτες άλλων ανταγωνιστικών ξενοδοχείων.
- Με δείκτες προηγούμενων χρήσεων της ίδιας ξενοδοχειακής μονάδας για να διαπιστώνονται οι μεταβολές των μεγεθών και των όρων λειτουργίας της.
- Με τους μέσους δείκτες του κλάδου.

2.3.1. ΔΕΙΚΤΕΣ ΠΛΗΡΟΤΗΤΑΣ:

- Πληρότητα δωματίων (Occupancy percentage). Πληρότητα δωματίων είναι η ποσοστιαία σχέση των ενοικιασθέντων προς τα διαθέσιμα δωμάτια. Ο δείκτης αυτός υπολογίζει την δραστηριότητα σε σχέση με την ικανότητα εξυπηρέτησης των δωματίων. Ο δείκτης πληρότητας βοηθάει στην σύγκριση μεταξύ διαφορετικών ξενοδοχείων ή του ίδιου ξενοδοχείου σε διαφορετικές χρονικές περιόδου.
  Πληρότητα δωματίων = (Ενοικιασθέντα δωμάτια / Διαθέσιμα δωμάτια) * 100

- Πληρότητα κρεβατιών. Πληρότητα κρεβατιών είναι η ποσοστιαία επί τοις εκατό σχέση των χρησιμοποιημένων κρεβατιών προς τα διαθέσιμα.
  Πληρότητα κρεβατιών = (Χρησιμοποιημένα κρεβάτια προς διανυκτέρευση / Διαθέσιμα κρεβάτια προς διανυκτέρευση) * 100

- Πληρότητα πρακτορείου. Πληρότητα πρακτορείου είναι η ποσοστιαία επί τοις εκατό σχέση των πραγματοποιημένων διανυκτερεύσεων προς στις συμφωνημένες.
  Πληρότητα πρακτορείου = (Πραγματοποιημένες διανυκτερεύσεις πρακτορείου / Συμφωνημένες διανυκτερεύσεις) * 100.

- Πληρότητα εστιατορίου. Πληρότητα εστιατορίου είναι η ποσοστιαία επί τοις εκατό σχέση των πελατών που σερβιρίστηκαν προς τις θέσεις που διαθέτει το εστιατόριο. Ο δείκτης αυτός μπορεί να χρησιμοποιηθεί και από το τμήμα του μπαρ ή της καφετέριας του ξενοδοχείου.
  Πληρότητα εστιατορίου = (Αριθμός πελατών / Αριθμό θέσεων) * 100.

- Πελάτες ανά ενοικιαζόμενο δωμάτιο. Εκφράζει το μέσο όρο του αριθμού των πελατών που διανυκτερεύουν σε κάθε δωμάτιο.
  Πελάτες = (Αριθμός πελατών / Αριθμό ενοικιαζόμενων δωματίων).

2.3.2. ΔΕΙΚΤΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ:

- Δείκτης κόστους τροφίμων εστιατορίου (Food cost percentage). Μετράει από το σύνολο των πωλήσεων πόσο ήταν το ποσοστό του κόστους τροφίμων που καταναλώθηκαν. Με τον δείκτη αυτό η ξενοδοχειακή μονάδα ελέγχει το κόστος παραγωγής των τροφίμων και διαμορφώνει την τιμή της πώλησής τους. Όσο μικρότερος είναι αυτός ο δείκτης, τόσο μεγαλύτερο κέρδος έχει το εστιατόριο. Εάν ο παρανομαστής του κλάσματος είναι τα συνολικά έξοδα εστιατορίου, τότε ο δείκτης δείχνει τι ποσοστό επί των συνολικών εξόδων του εστιατορίου αναλογεί στα τρόφιμα. Ανάλογος δείκτης μπορεί να χρησιμοποιηθεί και σε άλλα τμήματα του ξενοδοχείου όπως το μπαρ, την καφετέρια, το mini market, τα είδη δώρων κλπ.
  Δείκτης κόστους τροφίμων εστιατορίου = (Κόστος πωληθέντων τροφίμων / Πωλήσεις τροφίμων) * 100.

- Δείκτης κόστους εργαζομένων. Ο δείκτης αυτός μετράει από το σύνολο των εσόδων πόσο ήταν το ποσοστό του κόστους των εργαζομένων. Ο δείκτης μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τους εργαζομένους του ξενοδοχείου συνολικά ή αναλυτικά στο κάθε τμήμα και έτσι ελέγχεται το εργασιακό κόστος σε ποσοστό επί των εσόδων. Εάν ο παρανομαστής του κλάσματος είναι τα έξοδα του ξενοδοχείου, τότε ελέγχεται το ποσοστό επί των εξόδων που αντιστοιχούν στο εργασιακό κόστος.
  Δείκτης κόστους εργαζομένων = (Κόστος εργαζομένων / Έσοδα ξενοδοχείου) * 100.

2.3.3. ΔΕΙΚΤΕΣ ΕΣΟΔΩΝ:

- Μέση τιμή δωματίου (Average room rate). Ο δείκτης δείχνει τον μέσο όρο τιμής που έχει εισπραχτεί από το κάθε δωμάτιο, δηλαδή την μέση τιμή της ενοικίασης.
  Μέση τιμή δωματίων = (Εσοδα διανυκτερεύσεων / Αριθμός ενοικιασθέντων δωματίων)

- Μέση τιμή ανά διαθέσιμο δωμάτιο. Εάν η ξενοδοχειακή μονάδα διαθέτει δωμάτια για την στέγαση του προσωπικού ο δείκτης αυτός εξυπηρετεί καλύτερα από τον δείκτη μέσης τιμής δωματίου.
  Μέση τιμή ανά διαθέσιμο δωμάτιο = (Έσοδα διανυκτερεύσεων / Αριθμός διαθεσίμων δωματίων).

- Μέση τιμή ανά πελάτη. Ο δείκτης αυτό δείχνει τον μέσο όρο της τιμής που εισπράχθηκε από τον κάθε πελάτη.
  Μέση τιμή ανά πελάτη = (Έσοδα διανυκτερεύσεων / Αριθμός πελατών)
  Ο αντίστοιχος δείκτης για το εστιατόριο είναι:
  Μέση τιμή ανά πελάτη εστιατορίου = (Εσοδα εστιατορίου / Αριθμό πελατών).

- Δείκτης πραγματοποίησης μέγιστου εισοδήματος. Είναι η ποσοστιαία επί τοις εκατό σχέση των πραγματικών εσόδων διανυκτερεύσεων προς το μεγαλύτερο δυνατό έσοδο από διανυκτερεύσεις.
  Δείκτης πραγματοποίησης μέγιστου εισοδήματος = (Έσοδα διανυκτερεύσεων / Μεγαλύτερο δυνατό έσοδο διανυκτερεύσεων) * 100.

- Διάρθρωση πωλήσεων τμημάτων. Ο δείκτης της διαρθρώσεως πωλήσεων μας δείχνει την συμμετοχή στα έσοδα του κάθε κλάδου εκμεταλλεύσεως. Ο δείκτης αυτός μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε κάθε τμήμα της ξενοδοχειακής μονάδας. Για παράδειγμα:
  Διάρθρωση πωλήσεων εστιατορίου = (Εσοδα εστιατορίου / Συνολικά έσοδα ξενοδοχείου) * 100.

  Διάρθρωση πωλήσεων υπνοδωματίου = (Έσοδα υπνοδωματίων / Συνολικά έσοδα ξενοδοχείου) * 100.

2.3.4. ΔΕΙΚΤΕΣ ΚΕΡΔΩΝ:

- Κέρδος κλάδου. Εκφράζει το κέρδος κάθε κλάδου εκμεταλλεύσεως σε σχέση με τα έσοδά του.
  Κέρδος υπνοδωματίων = (Κέρδος υπνοδωματίων / Έσοδα υπνοδωματίων) * 100.

- Διάρθρωση κερδών τμημάτων. Εκφράζει την συμμετοχή στα κέρδη του κλάδου εκμεταλλεύσεως της ξενοδοχειακής επιχείρησης.
  Διάρθρωση κερδών υπνοδωματίων = (Κέρδη υπνοδωματίων / Κέρδη ξενοδοχειακής επιχείρησης) * 100.

2.4. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις πρέπει να τηρούν συγκεκριμένο τύπο βιβλίων και στοιχείων, αυτά προσδιορίζονται από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, τον Εμπορικό Νόμο και τις διάφορες Αστυνομικές Διατάξεις.

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων οι επιτηδευματίες χωρίζονται σε κατηγορίες τήρησης βιβλίων στα βιβλία πρώτης, δεύτερης και τρίτης κατηγορίας. Βιβλία πρώτης κατηγορίας τηρούν όσες ξενοδοχειακές μονάδες έχουν ετήσια ακαθάριστα έσοδα μέχρι 150.000€. Βιβλία δεύτερης κατηγορίας τηρούν οι επιχειρήσεις που έχουν ετήσια ακαθάριστα έσοδα έως 1.500.000€. Τέλος βιβλία τρίτης κατηγορίας τηρούν οι επιχειρήσεις που έχουν ετήσια ακαθάριστα έσοδα πάνω από 1.500.000€ υποχρεωτικά. Εάν κάποια επιχείρηση το επιθυμεί μπορεί να τηρεί βιβλία γ' κατηγορίας προαιρετικά και με μικρότερο ετήσιο τζίρο.

2.4.1. ΒΙΒΛΙΑ Α & Β ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

Όσον αφορά τα ξενοδοχεία που υποχρεούται να τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας πρέπει να τηρούν βιβλίο εσόδων ή εναλλακτικά βιβλίο εσόδων – εξόδων. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης κατηγορίας πρέπει υποχρεωτικά να τηρεί με το διπλογραφικό σύστημα το ημερολόγιο, το γενικό καθολικό, το αναλυτικό καθολικό και το βιβλίο απογραφών και ισολογισμών και το βιβλίο εσόδων – εξόδων.

Ανεξάρτητα όμως από την κατηγορία βιβλίων που τηρεί μια ξενοδοχειακή μονάδα πρέπει να τηρεί βιβλίο ημερήσιας κίνησης διανυκτερευόντων πελατών, σε αυτό καταχωρείται το όνομα του πελάτη η ημερομηνία αφίξεως και αναχωρήσεως του και ο αριθμός δωματίου του. Ακόμα, δελτίο παροχής υπηρεσιών εβδομαδιαίος λογαριασμός. Στο δελτίο αναγράφονται τα στοιχεία του εκδότου και τον αύξοντα αριθμό εκδόσεως, επίσης το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη και το ποσό των εξόδων του στο ξενοδοχείο. Τα βιβλία και στοιχεία που αναφέρονται πρέπει να θεωρηθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της επιχείρησης, εκτός από τα αναλυτικά καθολικά, σε αντίθετη περίπτωση δεν έχουν καμία ισχύ.

Δεν γίνεται περεταίρω ανάλυση στα βιβλία Α και Β κατηγορίας γιατί οι κατηγορίες αυτές βιβλίων δεν έχουν εφαρμογή Δ.Λ.Π.

2.4.2. ΒΙΒΛΙΑ Γ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ

Οι ανώνυμες εταιρίες τηρούν πάντα βιβλία τρίτης κατηγορίας ανεξάρτητα από το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους. Τα βιβλία της τρίτης κατηγορίας ορίζονται σε συνδυασμό διάφορων άρθρων. Σύμφωνα με αυτά οι επιτηδευματίες της τρίτης κατηγορίας βιβλίων θα πρέπει να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία κατά την διπλογραφική μέθοδο και με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα. Επιπλέον θα πρέπει να τηρεί το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενό των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, τους οποίους τηρούν μόνο οι ανώνυμες εταιρείες που ελέγχονται από το Σ.Ο.Ε.Λ.. με την εφαρμογή όμως των Δ.Λ.Π. από όλες της εισηγμένες εταιρείες στο χρηματιστήριο ο τρόπος τήρησης των βιβλίων έχει διαφοροποιηθεί.

2.4.2.1. ΒΙΒΛΙΑ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

Τα βιβλία που οφείλει να τηρεί μια ανώνυμη εταιρεία σύμφωνα με τις παρούσες διατάξεις είναι τα εξής:

1) Βιβλίο απογραφών και ισολογισμών. Στο βιβλίο αυτό καταχωρείται η απογραφή ενάρξεως και στη συνέχεια στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης καταγράφονται

ο ισολογισμός και η απογραφή τέλους χρήσης. Ο ισολογισμός συνοδεύεται από ανάλυση των αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακα διανομής κερδών. Το βιβλίο απογραφών και ισολογισμών υπογράφεται από τα άτομα που έχουν ορισθεί για να υπογράψουν τον ισολογισμό, συνήθως ο πρόεδρος του Δ.Σ. ο Διευθύνων Σύμβουλος και ο διευθυντής λογιστηρίου.

2) Συγκεντρωτικό ημερολόγιο. Στο τέλος κάθε μήνα σε αυτό καταχωρούνται συγκεντρωτικά όλες οι λογιστικές εγγραφές που προέρχονται από τα αναλυτικά ημερολόγια.
3) Γενικό καθολικό. Στο γενικό καθολικό μεταφέρονται όλες οι εγγραφές από το συγκεντρωτικό ημερολόγιο.
4) Αναλυτικά καθολικά, σε βιβλία ή καρτέλες. Εδώ ο κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός αναλύεται σε δευτεροβάθμιο.
5) Βιβλίο γραμματίων εισπρακτέων και βιβλίο γραμματίων πληρωτέων. Στα βιβλία αυτά καταχωρούνται ένα προς ένα τα γραμμάτια εισπρακτέα, αυτά που δίνονται από τους πελάτες αντί μετρητών και τα γραμμάτια πληρωτέα, αυτά που δίνονται στους προμηθευτές και τους λοιπούς συναλλασσόμενους αντί χρημάτων. Τα βιβλία των γραμματίων έχουν ειδική γραμμογράφηση, στην οποία συμπληρώνονται το ονοματεπώνυμο του εκδότη, ποσό, χρονολογία λήξεως, χρονολογία πληρωμής, έτσι αντικαθιστούν τα αντίστοιχα αναλυτικά καθολικά των πρωτοβάθμιων λογαριασμών γραμμάτια εισπρακτέα και γραμμάτια πληρωτέα.
6) Αναλυτικά ημερολόγια. Όταν οι λογιστικές εγγραφές μιας επιχείρησης είναι λίγες τότε μπορεί η ανάλυση να γίνεται σε ένα ημερολόγιο. Όταν όμως είναι πολλές οι εγγραφές αναγκαστικά θα χρησιμοποιήσει διάφορα αναλυτικά ημερολόγια στο καθένα από τα οποία θα καταχωρούνται ομοειδής εγγραφές, για παράδειγμα μπορεί να χρησιμοποιεί το αναλυτικό ημερολόγιο ταμείου, στο οποίο θα καταχωρεί τις πράξεις που γίνονται μετρητοίς, το ημερολόγιο διαφόρων πράξεων στο οποίο θα καταχωρεί τις υπόλοιπες πράξεις που γίνονται συμψηφιστικά. Ακόμα μπορεί να χρησιμοποιεί ένα ιδιαίτερο ημερολόγιο για τις πράξεις του ισολογισμού, σε αυτό γίνονται οι εγγραφές κλεισίματος κάθε χρήσης. Τέλος εάν η επιχείρηση το κρίνει απαραίτητο μπορεί να έχει ειδικό ημερολόγιο για τις αγορές ή τις πωλήσεις της, ή για οποιαδήποτε άλλη κατηγορία επιθυμεί. Τα δεδομένα των αναλυτικών ημερολογίων κάθε μήνα μεταφέρονται στο συγκεντρωτικό ημερολόγιο.
7) Βιβλίο πρακτικών συνεδριάσεων των γενικών συνελεύσεων. Στο βιβλίο πρακτικών αναφέρονται περιληπτικά οι συζητήσεις και αποφάσεις των γενικών συνελεύσεων των μετόχων είτε αυτές είναι τακτικές είτε είναι έκτακτες. Η καταχώρηση των συνελεύσεων γίνεται με χρονολογική σειρά χωρίς να έχει σημασία αν πρόκειται για τακτική ή έκτακτη συνέλευση. Παρόλο που δεν δίνεται από τον νόμο κάποιος συγκεκριμένος τρόπος τήρησης του βιβλίου πρακτικών, ωστόσο πρακτικά έχει διαμορφωθεί ένας τύπος τήρησης. Στην αρχή καταχωρείται η χρονολογία και ο τόπος συγκλήσεως της, οι παρευρισκόμενοι και λαμβάνοντες μέρος σε αυτήν, η εκλογή προεδρείου και στη συνέχεια η συζήτηση και η λήψη αποφάσεων επί των θεμάτων της ημερήσιας διατάξεως.

8) Βιβλίο πρακτικών γενικών συνεδριάσεων διοικητικού συμβουλίου. Οι συζητήσεις και οι αποφάσεις από τις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου καταχωρούνται στο βιβλίο πρακτικών. Τα πρακτικά ορισμένων συνεδριάσεων είναι απαραίτητο να υποβάλλονται στην εποπτεύουσα αρχή εντός είκοσι (20) ημερών από την ημέρα της συνεδρίασης.
9) Βιβλίο μετόχων. Αυτό το βιβλίο έχει ειδική γραμμογράφηση, ώστε να μπορούν να καταχωρηθούν τα απαραίτητα στοιχεία του κάθε μέτοχου. Σε αυτό πρέπει να καταχωρηθεί το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο αριθμός των μετοχών και των τίτλων που κατέχει. Όπως γίνεται κατανοητό και όπως άλλωστε γίνεται γνωστό από το άρθρο 8β του Κ.Ν. 2190/20 η επιχείρηση οφείλει να αναφέρει στο βιβλίο των μετόχων μόνο τους μέτοχους που είναι κάτοχοι ονομαστικών μετοχών, διότι είναι αδύνατο να γίνει αναφορά στους κάτοχους των ανώνυμων μετοχών.
10) Βιβλίο μετοχών. Ειδική γραμμογράφηση υπάρχει και σε αυτό το βιβλίο, για να είναι δυνατή η καταγραφή των τίτλων τόσο των ονομαστικών όσο και των ανώνυμων μετοχών κατά αριθμητική σειρά και κατά σειρά έκδοσης. Σε αυτό το βιβλίο καταχωρούνται και οι προσωρινοί τίτλοι.

2.4.2.2. ΒΙΒΛΙΑ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗΣ Α.Ε.

Εκτός από τα προαναφερόμενα βιβλία τα οποία είναι απαραίτητο να τηρούνται από όλες τις ανώνυμες εταιρείες, χωρίς να έχει σημασία αν πρόκειται για βιομηχανικές ή εμπορικές εταιρείες, υπάρχουν και βιβλία τα οποία τηρούν αποκλειστικά τα ξενοδοχεία. Κάποια από τα βιβλία που αναφέρονται παρακάτω έχουν ήδη αναφερθεί απλώς τώρα θα αναλυθούν περισσότερο.

I. Δελτία άφιξης και αναχώρησης πελατών. Τηρούνται υποχρεωτικά με βάση αστυνομικές διατάξεις και χωρίζονται σε δελτία ημεδαπών και δελτία αλλοδαπών. Σε περίπτωση που υπάρχει γκρουπ άνω των δέκα (10) ατόμων κατά την χρονική περίοδο 1/6 – 30/9 υπάρχει η δυνατότητα να συμπληρωθεί «ομαδικό δελτίο» αντί για «ατομικό δελτίο». Τα δελτία εκδίδονται από το Ξενοδοχειακό Επιμελητήριο ανάλογα με την κατηγορία των ξενοδοχείων.

Τα δελτία είναι τριπλότυπα. Το πρώτο αντίτυπο έχει τίτλο «δελτίο άφιξης», συμπληρώνεται με βάση τα στοιχεία του πελάτη κατά την άφιξη του και περιέχει όλα τα στοιχεία εκτός από την ημερομηνία αναχώρησης. Το αντίγραφο αυτό παραδίδεται στο τμήμα ασφαλείας μέχρι τη 01:00 το αργότερο. Το δεύτερο αντίγραφο φέρει τον τίτλο «δελτίο αναχώρησης», σε αυτό αναγράφεται η ημερομηνία αναχώρησης και παραδίδεται στο τμήμα ασφαλείας εντός 12 ωρών από την αναχώρηση του πελάτη. Το τρίτο αντίτυπο με τον τίτλο «δελτίο άφιξης και αναχώρησης» αναφέρει όλα τα στοιχεία και παραμένει στο στέλεχος για το αρχείο του ξενοδοχείου. Τα στοιχεία του δελτίου είναι δυνατόν να μην είναι συμπληρωμένα σε περίπτωση που ο πελάτης είναι Δικαστής εν ενεργεία, θρησκευτικός αρχηγός ή επίσκοπος, ανώτατος αξιωματικός, διπλωμάτης ή κάποιο άλλο επίσημο πρόσωπο. Εάν ο πελάτης δεν έχει αστυνομική ταυτότητα ή κάποιο άλλο επίσημο έγγραφο, δηλώνει προφορικά τα στοιχειά του και το ξενοδοχείο υποχρεούται να ειδοποιήσει την αρμόδια Αστυνομική Αρχή.

II. Βιβλίο κίνησης πελατών (πόρτας). Το βιβλίο πόρτας θεωρείται από το αστυνομικό τμήμα και την εφορία και φυλάσσεται επί 5 χρόνια μετά την συμπλήρωση του. Και το βιβλίο κίνησης πελατών διακρίνεται σε ένα βιβλίο για τους ημεδαπούς και άλλο ένα για τους αλλοδαπούς. Μόλις συμπληρωθούν τα δελτία αφίξεως όλα τα στοιχεία μεταφέρονται κατά συνεχή σειρά, χωρίς κενά διαστήματα στο βιβλίο πόρτας. Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται το ονοματεπώνυμο του πελάτη, η ημερομηνία άφιξης και αναχώρησης του και ο αριθμός δωματίου υποχρεωτικά χωρίς αυτό να απαγορεύει κάποια άλλη παρατήρηση που θεωρεί η επιχείρηση απαραίτητη.

Εάν ο πελάτης μένει στο ξενοδοχείο με εντολή τουριστικού γραφείου, το οποίο και θα καταβάλει την αμοιβή, τότε στο βιβλίο συμπληρώνεται και η επωνυμία του τουριστικού γραφείου. Επίσης σε περίπτωση άφιξης κάπου γκρουπ σταλμένο από κάποιο πρακτορείο ή τουριστικό γραφείο, λόγω της δυσκολίας της άμεσης καταχώρησης του ονοματεπώνυμου όλων των ατόμων του γκρουπ στο βιβλίο κίνησης πελατών καταχωρείται μόνο η επωνυμία του πρακτορείου ή του τουριστικού γραφείου, ο συνολικός αριθμός των ατόμων του γκρουπ με παράλληλη διατήρηση της ονομαστικής κατάστασης των πελατών του τουριστικού γραφείου ή του πρακτορείου. Τέλος, σε περίπτωση όπου γίνει κράτηση από οικογένειες τότε στο βιβλίο κίνησης πελατών καταχωρείται το όνομα του προσώπου, με το οποίο ο επιτηδευματίας συναλλάσσεται και οι αριθμοί των αντίστοιχων δωματίων που μισθώνει. Δεν υπάρχει υποχρεωτική καταγραφή των ονομάτων των υπόλοιπων μελών της οικογένειας που συνοδεύουν τον αντισυμβαλλόμενο. Ωστόσο, θεωρείται σκόπιμο να αναγράφεται ο αριθμός των ατόμων που συνοδεύουν τον πελάτη. Όπως είναι λογικό η απόδειξη παροχής υπηρεσιών εκδίδεται στο όνομα του ατόμου, το οποίο είναι καταχωρημένο στο βιβλίο πόρτας.

III. Μηνιαίο δελτίο κινήσεως ξενοδοχείων. Παρόλο που το δελτίο αυτό συμπληρώνεται για στατιστικούς λόγους εντούτοις η τήρησή του είναι υποχρεωτική. Το δελτίο είναι τριπλότυπο, από αυτά το πρώτο αντίτυπο στέλνεται στον Ε.Ο.Τ., το δεύτερο στο Επιμελητήριο και το τρίτο παραμένει στο αρχείο του ξενοδοχείου. Κάθε σελίδα του περιέχει κατά εθνικότητα, ημεδαποί και αλλοδαποί πελάτες, το σύνολο των διανυκτερεύσεων του μήνα.

IIII. Βιβλίο εντυπώσεων πελατών. Ο αρχικός τίτλος του βιβλίου αυτού ήταν «βιβλίο παραπόνων» αλλά λόγω του ότι σπάνια οι πελάτες αναφέρουν σε αυτό παράπονα το βιβλίο αυτό μετονομάστηκε σε «Βιβλίο εντυπώσεων πελατών». Η τήρηση του βιβλίου είναι υποχρεωτική και το βιβλίο θεωρείται από την τουριστική αστυνομία. Το βιβλίο εντυπώσεων πρέπει να βρίσκεται πάντα στη reception σε εμφανές σημείο ώστε οι πελάτες να μπορούν να γράψουν τις εντυπώσεις ή τα τυχόν παράπονά τους.

IIIII. Δελτίο αγοράς συναλλάγματος – Βιβλίο συναλλάγματος. Το βιβλίο συναλλάγματος είναι χρήσιμο μόνο σε περιπτώσεις όπου ο πελάτης του ξενοδοχείου πληρώνει σε ξένο νόμισμα. Ο ταμίας του ξενοδοχείου μετατρέπει την οφειλή του πελάτη από ευρώ σε ξένο νόμισμα και εισπράττει από αυτόν το αντίστοιχο ποσό. Για την αγορά συναλλάγματος το ξενοδοχείο παίρνει άδεια από την Τράπεζα της Ελλάδος, μετά από έγκριση της Υπηρεσίας Προστασίας Εθνικού

Νομίσματος (Υ.Π.Ε.Ν.) και υποχρεώνεται να εκδίδει δελτίο αγοράς συναλλάγματος και να ενημερώνει το βιβλίο συναλλάγματος.

Το δελτίο αγοράς συναλλάγματος είναι θεωρημένο από την Υ.Π.Ε.Ν. και είναι τριπλότυπο, ένα αντίτυπο για τον πελάτη, ένα για την τράπεζα και το άλλο για το στέλεχος. Το δελτίο περιέχει τα στοιχεία του πελάτη, τρόπο πληρωμής (travelers cheques ή μετρητά), ποσό, τιμή και συνολική αξία συναλλάγματος, ημερομηνία και υπογραφές του ταμία και του πελάτη. Η αγορά συναλλάγματος χωρίς την έκδοση του δελτίου απαγορεύεται. Η μετατροπή του συναλλάγματος γίνεται με βάση τις ημερήσιες τιμές που δίνονται από την Τράπεζα της Ελλάδος. Το ξενοδοχείο από την στιγμή της έκδοσης του δελτίου έχει την υποχρέωση να εξαργυρώσει το συνάλλαγμα στην τράπεζα.

Το βιβλίο συναλλάγματος θεωρείται επίσης από την Υ.Π.Ε.Ν. και ενημερώνεται από τα δελτία αγοράς συναλλάγματος. Στο βιβλίο περιέχεται ο αριθμός δελτίων αγοράς συναλλάγματος, η ημερομηνία παράδοσης συναλλάγματος στην τράπεζα, ο αριθμός απόδειξης της τράπεζας, στήλες για κάθε νόμισμα, σφραγίδα και υπογραφή του υπαλλήλου της τράπεζας.

IVII. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Στον λογαριασμό του πελάτη καταχωρούνται όλες οι προσφερόμενες υπηρεσίες σε αυτόν, εάν αυτές δεν έχουν εξοφληθεί μετρητοίς στα διάφορα τμήματα του ξενοδοχείου. Η απόδειξη παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.)θεωρείται από την ΔΟΥ και είναι τριπλότυπη. Το ένα αντίτυπο δίνεται στον πελάτη, το δεύτερο στο λογιστήριο και το τρίτο παραμένει στο στέλεχος για το αρχείο. Η κάθε Α.Π.Υ. περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο του πελάτη, τον αριθμό των ατόμων, την ημερομηνία αφίξεως – αναχωρήσεως, το αναλυτικό ποσό ημέρας, το υπόλοιπο προηγούμενης ημέρας, το γενικό σύνολο, το ταμείο, το υπόλοιπο σε μεταφορά και 7 κάθετες στήλες που αντιπροσωπεύουν τις 7 ημέρες.

VII. Δελτίο άφιξης και συμφωνηθείσας τιμής. Το δελτίο άφιξης συμπληρώνεται συνήθως σε ξενοδοχειακές μονάδες ανώτερης κατηγορίας, υπογράφεται από τον πελάτη και έχει την έννοια σύμβασης μεταξύ ξενοδοχείου και πελάτη και αναφέρεται στις απαιτήσεις και στις υποχρεώσεις των αντισυμβαλλομένων. Το δελτίο αυτό περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο του πελάτη, τον αριθμό δωματίου, την ημερομηνία άφιξης και την συμφωνηθείσα τιμή. Ένα αντίγραφο του δελτίου δίνεται στον υπάλληλο που τηρεί την «ημερήσια κατάσταση κίνησης πελατών», για να ανοίξει λογαριασμό στο όνομα του πελάτη.

VIII. Δελτίο αλλαγής δωματίου ή άλλης συμφωνίας. Οποιαδήποτε αλλαγή δωματίου ή συμφωνίας γίνεται, ενημερώνεται το δελτίο και στην συνέχεια τα επί μέρους τμήματα του ξενοδοχείου που τα αφορά.

VIIII. Πλάνα δωματίων. Στο πλάνο δωματίων απεικονίζονται τα κατειλημμένα και κενά δωμάτια, τα ονόματα των πελατών, η ημερομηνία άφιξης, η αναχώρησης και διάφορες παρατηρήσεις. Με την χρήση του πλάνου δωματίων είναι πιο εύκολο για τον υπάλληλο της υποδοχής (reception) να γνωρίζει την κατάσταση των δωματίων κάθε στιγμή.

VIIIII. Αλφαβητικό ευρετήριο πελατών. Οι πελάτες είναι καταχωρημένοι κατά αλφαβητική σειρά για να είναι εύκολη η σύνδεση του αριθμού δωματίου με το τηλεφωνικό κέντρο ή για την παροχή πληροφοριών στους επισκέπτες του πελάτη.

IXII. Καρτέλες πελατών. Στις καρτέλες γράφονται τα στοιχεία του πελάτη, η διεύθυνση μόνιμης κατοικίας του και το χρονικό διάστημα που έμεινε στο ξενοδοχείο. Οι καρτέλες πελατών χρησιμοποιούνται για να πληροφορούμε τον πελάτη για ειδικές τιμές προσφορών, καινούργια τμήματα του ξενοδοχείου και κάθε είδους πληροφορία που χρειάζεται.

XII. Απόδειξη καταθέσεως χρημάτων και αντικειμένων προς φύλαξη. Εάν κάποιος πελάτης που διαμένει στο ξενοδοχείο έχει αντικείμενα αξίας ή χρήματα τα παραδίνει και φυλάσσονται στο χρηματοκιβώτιο. Στην απόδειξη γράφονται το ονοματεπώνυμο του πελάτη, ο αριθμός δωματίου, τα χρήματα ή τα αντικείμενα που δίνονται για φύλαξη, η ημερομηνία και η υπογραφή του υπαλλήλου. Όταν επιστραφούν τα χρήματα ή τα αντικείμενα η απόδειξη ακυρώνεται. Η απόδειξη αυτή είναι τριπλότυπη, ένα αντίγραφο δίνεται στον πελάτη, ένα συνοδεύει τον φάκελο που φυλάσσεται στο χρηματοκιβώτιο και το άλλο παραμένει στο στέλεχος.

XIII. Έντυπο μηνυμάτων. Με αυτό πληροφορούμε τον πελάτη για κάποιο μήνυμα που πήραμε για λογαριασμό του. Σε αυτό σημειώνουμε τα στοιχεία του πελάτη που απευθύνεται το μήνυμα τα στοιχεία αυτού που τηλεφώνησε, την ώρα και το σχετικό μήνυμα που άφησε. Το έντυπο μηνυμάτων χρησιμοποιείται όλο και λιγότερο, λόγω της ανάπτυξης της τεχνολογίας.

Τα βιβλία τα οποία αναφέρονται είναι υποχρεωτικό να τηρούνται από τα ξενοδοχεία, εάν κάποιο ξενοδοχείο κρίνει ότι είναι απαραίτητο μπορεί να τηρεί οποιοδήποτε βοηθητικό βιβλίο ή δελτίο επιθυμεί.

2.5. ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

2.5.1. ΟΜΑΔΑ 1: ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

Στην ομάδα 1 περιλαμβάνεται το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων, τα οποία προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια, στην ίδια περίπου κατάσταση, στην ξενοδοχειακή μονάδα. Στην ίδια ομάδα περιλαμβάνονται και τα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και οι μακροχρόνιες απαιτήσεις. Οι λογαριασμοί είναι οι παρακάτω, θα δοθεί μεγαλύτερη έμφαση στους λογαριασμούς 10 και 11 διότι αφορούν οικόπεδα και κτίρια την βασική δομή μιας ξενοδοχειακής μονάδας.

Οι λογαριασμοί 10 έως 15 αναφέρονται στα ενσώματα πάγια στοιχεία, δηλαδή στα υλικά αγαθά που αποκτάει η ξενοδοχειακή μονάδα, με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεως της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, που είναι οπωσδήποτε μεγαλύτερη του ενός έτους.

- 10 Εδαφικές εκτάσεις. Εδαφική έκταση καλείται οποιαδήποτε έκταση γης, η κυριότητα της οποίας ανήκει στην ξενοδοχειακή μονάδα. Στον λογαριασμό 10.00 «Γήπεδα – Οικόπεδα» παρακολουθούνται οι εκτάσεις πάνω στις οποίες έχουν κτιστεί και οργανωθεί οι ξενοδοχειακές μονάδες. Τα έξοδα διαμόρφωσης των εδαφικών εκτάσεων καταχωρούνται στον λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων». Τα έξοδα αυτά αποσβένονται είτε εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Όσων αφορά τα έξοδα διαμορφώσεως των εδαφικών εκτάσεων, παραδείγματος χάρη

εκβραχισμός ή περίφραξη, χωρίζονται σε δύο κατηγορίες στα έξοδα διαμορφώσεως τα οποία δεν φθείρονται όπως είναι ο εκβραχισμός. Με τα έξοδα αυτού του είδους χρεώνεται ο σχετικός λογαριασμός της εδαφικής έκτασης και αυξάνει η αξία κτήσης του. Υπάρχουν και τα έξοδα διαμόρφωσης τα οποία φθείρονται, παραδείγματος χάρη η περίφραξη, και κατά συνέπεια αποσβένονται. Τα έξοδα αυτά καταχωρούνται στο λογαριασμό 11.03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων». Τα «Γήπεδα – Οικόπεδα» δεν αποσβένονται, δηλαδή δεν φθείρονται, σε περίπτωση όμως που υπάρχει κίνδυνος οικονομικής απαξίωσης και υποτίμησης, τότε πρέπει να σχηματιστεί μια ειδική πρόβλεψη, η οποία καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 «Προβλέψεις απαξιώσεως και υποτιμήσεως πάγιων στοιχείων» με χρέωση του λογαριασμού 83.10 «Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων». Στον λογαριασμό 10.10 παρακολουθούνται οι εδαφικές εκτάσεις που δε χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της ξενοδοχειακής μονάδας, δηλαδή οι εδαφικές εκτάσεις οι οποίες βρίσκονται εκτός εκμεταλλεύσεως. Οι υπόλοιποι λογαριασμοί της ομάδας 10 δεν αναφέρονται γιατί αναπτύσσονται ανάλογα με τις ανάγκες τις εκάστοτε ξενοδοχειακής μονάδας.

- 11 Κτίρια – Εγκαταστάσεις κτιρίων – τεχνικά έργα. Κτίρια είναι οι οικοδομικές κατασκευές, οι οποίες προορίζονται για εκμετάλλευση ή άλλη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας. Ως εγκαταστάσεις κτιρίων ονομάζονται οι πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως είναι οι ηλεκτρονικές ή οι υδραυλικές εγκαταστάσεις. Οι εγκαταστάσεις αυτές είναι συνδεδεμένες με τα κτίρια με τέτοιο τρόπο ώστε η απομάκρυνσή τους να μην είναι δυνατό να γίνει εύκολα ή χωρίς βλάβη του κτιρίου ή των εγκαταστάσεων. Οι εγκαταστάσεις κτιρίων παρακολουθούνται στους ίδιους λογαριασμούς, στους οποίους παρακολουθούνται και τα κτίρια στα οποία είναι συνδεδεμένες. Τεχνικά έργα είναι οι μόνιμες τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον με σκοπό την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας όπως για παράδειγμα περιφράξεις, δρόμοι και παρόμοια έργα. Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα παρακολουθούνται στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 11 αφού προηγουμένως έχει καταχωρηθεί η αξία κτήσης τους ή η αξία που προκύπτει από νόμιμη αναπροσαρμογή της αξίας του κτιρίου και το κόστος κατασκευής τους, όπως αυτό προκύπτει από τον λογαριασμό 15.01 «Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων – τεχνικά έργα υπό εκτέλεση», όταν πρόκειται για ιδιοκατασκευές. Όσων αφορά τα έξοδα αυτά καταχωρούνται ως εξής: τα έξοδα κτήσεως, όπως φόροι μεταβίβασης καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων». Κάθε επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση αυξάνει την αξία των κτιρίων και των τεχνικών έργων, ενώ η συντήρηση και επισκευή τους επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης. Στον λογαριασμό 11.01 «Τεχνικά έργα εξυπηρετήσεως μεταφορών» παρακολουθούνται όσα από τα έργα εξυπηρετούν τις μεταφορές της ξενοδοχειακής μονάδας, για παράδειγμα γέφυρες ή τσιμεντοστρώσεις δρόμων. Στον λογαριασμό 11.02 «Λοιπά τεχνικά έργα» παρακολουθούνται τα τεχνικά έργα που εξυπηρετούν άλλους σκοπούς, όπως είναι οι πισίνες και τα γήπεδα golf. Τα έξοδα κατεδάφισης παλαιού κτιρίου καταχωρούνται στον λογαριασμό 11.03 «Υποκείμενες σε απόσβεση διαμορφώσεις γηπέδων», εκτός κι αν ακολουθήσει

ανέγερση νέου κτιρίου, οπότε αυξάνουν το κόστος ανέγερσης του. Εάν υπάρξουν αποζημιώσεις στους μισθωτούς του υπό κατεδάφιση κτιρίου τότε αυτές αυξάνουν το κόστος ανέγερσης του νέου. Η αναπόσβεστη αξία του κατεδαφισθέντος κτιρίου μεταφέρεται στον λογαριασμό 16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως». Στους λογαριασμούς από 11.07 έως 11.10 παρακολουθούνται τα κτίρια και τεχνικά έργα που κατασκευάζονται, καθώς και τα έξοδα που γίνονται σε ακίνητα κυριότητας τρίτων, όταν η ξενοδοχειακή μονάδα έχει δικαίωμα χρήσεως για ορισμένο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά, μετά την πάροδο του οποίου τα πιο πάνω έργα περιέρχονται στον κύριο του ακινήτου χωρίς αντάλλαγμα. Η απόσβεση των συγκεκριμένων κτιρίων και τεχνικών εγκαταστάσεων είναι ανάλογη με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποιήσεως, δεν θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιόκτητα πάγια στοιχεία. Σύμφωνα με τον Ν. 2160/93 επιτρέπεται στις ξενοδοχειακές μονάδες η δημιουργία τουριστικών λιμένων στην παραλία που βρίσκεται μπροστά από τις εγκαταστάσεις τους, για την εξυπηρέτηση των πελατών τους, με την προϋπόθεση ότι η δυναμικότητα ελλιμενισμού σκαφών αναψυχής δεν θα ξεπερνά το 10% του αριθμού των δωματίων της ξενοδοχειακής μονάδας. Ο Ν. 2160/93 έχει ισχύ μόνο για τις ξενοδοχειακές μονάδες, οι οποίες διαθέτουν πάνω από 200 δωμάτια και βρίσκονται σε απόσταση μεγαλύτερη από 1χλμ από τον κοντινότερο τουριστικό λιμένα αναψυχής. Αξίζει να σημειωθεί ότι ενώ τα έργα και οι εγκαταστάσεις, τα οποία κατασκευάζονται στην παραλία από τις ξενοδοχειακές μονάδες, ανήκουν κατά κυριότητα στο Δημόσιο, η διοίκηση, η διαχείριση, η χρήση και η συντήρηση παραχωρείται με απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας στις ξενοδοχειακές μονάδες, χωρίς να καταβάλλεται από αυτές αντάλλαγμα τουλάχιστον για τα 20 πρώτα χρόνια. Μετά τα 20 χρόνια αποφασίζετε χρηματικό αντάλλαγμα. Τέλος στους λογαριασμούς από 11.14 έως 11.17 και από 11.21 έως 11.24 παρακολουθούνται όλα τα κτίρια και κτιριακές εγκαταστάσεις που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της ξενοδοχειακής μονάδας.

- <u>14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.</u> Στον λογαριασμό 14.00 «Έπιπλα» παρακολουθούνται τα κινητά αντικείμενα ή αυτά που είναι εγκατεστημένα στην επιχείρηση αλλά με τέτοιο τρόπο ώστε να είναι δυνατό να αποχωριστούν εύκολα από αυτήν και συνήθως προορίζονται για να συμπληρώσουν το χώρο. Ο λογαριασμός 14.01 «Σκεύη» περιλαμβάνει όλα τα είδη εστίασης τα οποία χρησιμοποιούνται για την εξυπηρέτηση των αναγκών του ξενοδοχείου, εστιατορίου, μπαρ όπως για παράδειγμα τα ψυγεία. Στους λογαριασμούς 14.02 «Μηχανές γραφείου» και 14.03 «Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και ηλεκτρονικά συστήματα» παρακολουθούνται κάθε είδους μηχανική μηχανή γραφείου και κάθε ηλεκτρονικό μηχάνημα που εξυπηρετεί την οικονομική μονάδα. Ο ιματισμός (σεντόνια, κουβέρτες, πετσέτες κ.α.) της ξενοδοχειακής μονάδας περιλαμβάνεται στον λογαριασμό 14.07 «Ιματισμός». Στον λογαριασμό 14.08 «Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών» περιέχονται κάθε είδους φορητά ή εγκατεστημένα μέσα τηλεπικοινωνίας όπως για παράδειγμα ένα τηλεφωνικό κέντρο ή συσκευή fax.

- 15 Ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων. Στον λογαριασμό 15 παρακολουθούνται τα ποσά, τα οποία διαθέτονται για την κατασκευή νέων ενσώματων πάγιων στοιχείων και τα ποσά που προκαταβάλλονται για την αγορά παρόμοιων στοιχείων. Το υπόλοιπο του λογαριασμού κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού δείχνει το μη ολοκληρωμένο κόστος των πάγιων στοιχείων, τα οποία δεν έχουν ολοκληρωθεί ή δεν έχουν παραληφθεί. Τα πάγια στοιχεία μπορεί να κατασκευάζονται από την οικονομική μονάδα με δικά της μέσα ή από τρίτους με υλικά που παρέχει όμως η οικονομική μονάδα. Σε περίπτωση που το πάγιο στοιχείο κατασκευάζεται από την οικονομική μονάδα με δικά της μέσα το κόστος παραγωγής παρακολουθείται και προσδιορίζεται με τους λογαριασμούς παραγωγής της ομάδας 9 ή υπολογίζεται εξωλογιστικά, εάν δεν εφαρμόζει σύστημα αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως. Το κόστος που θα προσδιοριστεί κατά αυτό τον τρόπο καταχωρείται στην χρέωση του λογαριασμού 15 με πίστωση του λογαριασμού 78.00 «Ιδιοπαραγωγή και βελτίωση παγίων». Το κόστος αυτό παραμένει στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 15 μέχρι την ολοκλήρωση της κατασκευής. Στη συνέχεια το συνολικό κόστος της κατασκευής του πάγιου στοιχείου μεταφέρεται από τον λογαριασμό 15 στους λογαριασμούς των πάγιων στοιχείων 11-14 και 16. Εάν η κατασκευή ολοκληρωθεί μέσα στην χρήση που άρχισε το κόστος μπορεί να καταχωρηθεί αμέσως στους λογαριασμούς 11-14 και 16 με πίστωση του λογαριασμού 78.00. Στην περίπτωση που η κατασκευή γίνεται από τρίτους με υλικά που τους παρέχει η οικονομική μονάδα τότε το κόστος παραγωγής προσδιορίζεται από τους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 15. Στην χρέωσή τους καταχωρείται η αξία των υλικών που αγοράζονται και η αξία των τιμολογίων των τρίτων κατασκευαστών. Εάν τα υλικά αυτά αποθηκεύονται στις αποθήκες της μονάδας επομένως καταχωρούνται στην ομάδα 2 και από εκεί δίδονται στους τρίτους, η αξία τους καταχωρείται στην χρέωση του 15 με πίστωση του 78.00. Ενδεχομένως στους τρίτους κατασκευαστές να παρέχεται και κάποια υπηρεσία, αυτή επιβαρύνει το κόστος κατασκευής του παγίου. Τέλος, οι προκαταβολές που δίνονται στους κατασκευαστές πάγιων στοιχείων όπως και στους προμηθευτές υλικών κατασκευής ή προμηθευτές ολοκληρωμένων πάγιων στοιχείων καταχωρούνται στη χρέωση του 15.09 «Προκαταβολές κτήσεως παγίων στοιχείων». Με την λήψη του τιμολογίου πιστώνεται ο λογαριασμός 15.09 και χρεώνονται οι σχετικοί υπολογαριασμοί του λογαριασμού 15 ή των λογαριασμών πάγιων στοιχείων 11-14 και 16. Οι προκαταβολές αυτές που δίνονται μπορούν να καταχωρηθούν με τους εξής τρόπους χωρίς αυτό να είναι απόλυτο: οι προκαταβολές που δίνονται για την εισαγωγή υλικών ή ολοκληρωμένων πάγιων στοιχείων από το εξωτερικό, ενδείκνυται να παρακολουθούνται στον λογαριασμό 32.00 «Παραγγελίες πάγιων στοιχείων». Οι προκαταβολές που δίνονται στους προμηθευτές ή κατασκευαστές πάγιων στοιχείων του εσωτερικού, μπορούν να παρακολουθούνται στον λογαριασμό 50.08 «Προμηθευτές εσωτερικού πάγιων στοιχείων». Έτσι στο τέλος της χρήσης το υπόλοιπο του λογαριασμού 15 και τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών 32.00 και 50.08 εμφανίζονται στο ισοζύγιο σε ένα ενιαίο κονδύλι.

- 16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς αποσβέσεως. Ο λογαριασμός 16 χωρίζεται σε δύο κατηγορίες στις ασώματες ακινητοποιήσεις ή άυλα στοιχεία, την ομάδα αυτή καλύπτουν οι λογαριασμοί 16.00 έως 16.09. Στην πρώτη κατηγορία εντάσσονται τα ασώματα οικονομικά αγαθά που αποκτούνται από την ξενοδοχειακή μονάδα, με σκοπό να χρησιμοποιηθούν παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος. Στην δεύτερη κατηγορία ανήκουν τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, δηλαδή τα έξοδα που αποσβένονται τμηματικά και πραγματοποιούνται για την ίδρυση και οργάνωση της ξενοδοχειακής μονάδας, για την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης και για την επέκταση και αναδιοργάνωσή της. Η ομάδα αυτή καλύπτεται με τους λογαριασμούς 16.10 έως 16.19.
- 18 Συμμετοχές σε λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Στην ομάδα 18 καταχωρούνται οι συμμετοχές σε άλλες οικονομικές μονάδες, οποιασδήποτε νομικής μορφής, οι οποίες εξασφαλίζουν την επιρροή πάνω σε αυτές και αποκτούνται με σκοπό την μακροχρόνια κατοχή τους. Ακόμα περιλαμβάνει τις απαιτήσεις της ξενοδοχειακής μονάδας σε τρίτους, μόνον όμως αυτές για τις οποίες η προθεσμία εξοφλήσεως λήγει μετά από το τέλος της επόμενης χρήσεως.

2.5.2. ΟΜΑΔΑ 2: ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

Στην ομάδα 2 παρακολουθούνται όλα τα αποθέματα της ξενοδοχειακής μονάδας, που προέρχονται από απογραφή ή αγορά και προορίζονται να πωληθούν ή να αναλωθούν για την λειτουργία, συντήρηση και επισκευή του ξενοδοχείου.

• 20 Εμπορεύματα. Είναι τα υλικά αγαθά που αγοράζονται από την επιχείρηση με σκοπό την μεταπώλησή τους στην ίδια κατάσταση. Εμπορεύματα για μια ξενοδοχειακή μονάδα είναι οι εφημερίδες, τα τσιγάρα και όλα τα είδη του mini market.

• 24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας. Είναι τα υλικά αγαθά που η απόκτησή τους σκοπό έχει τη κατασκευή προϊόντων. Για παράδειγμα το εστιατόριο του ξενοδοχείου επεξεργάζεται τρόφιμα. Υλικά συσκευασίας είναι τα αγαθά που αποκτά η επιχείρηση για την συσκευασία των προϊόντων ή εμπορευμάτων της ώστε να διατηρούνται σε καλή κατάσταση.

• 25 Αναλώσιμα υλικά. Είναι τα υλικά που προορίζονται για την συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της και γενικά για την εξασφάλιση των αναγκαίων συνθηκών λειτουργίας των κύριων και βοηθητικών υπηρεσιών της όπως για παράδειγμα το πετρέλαιο.

2.5.3. ΟΜΑΔΑ 3: ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

Η ομάδα 3 παρακολουθεί της βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, τα χρεόγραφα και τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία της ξενοδοχειακής μονάδας. Ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις χαρακτηρίζονται αυτές που είναι εισπρακτέες μέσα στην χρήση που ακολουθεί, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού.

- 30 Πελάτες. Στον λογαριασμό 30 παρακολουθούνται οι απαιτήσεις του ξενοδοχείου από την πώληση αγαθών και υπηρεσιών στους πελάτες της και σπάνια τυχόν υποχρεώσεις της έναντι πελατών της. Στον υπολογαριασμό 30.00

«Πελάτες εσωτερικού» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις από πωλήσεις που γίνονται στο εσωτερικό της χώρας. Εξαίρεση γίνεται σε εκείνες που προέρχονται από πωλήσεις στο ελληνικό δημόσιο ή σε Ν.Π.Δ.Δ ή δημόσιες υπηρεσίες, αυτές παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 30.02 «Ελληνικό Δημόσιο» και 30.03 «Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Επιχειρήσεις». Στον λογαριασμό 30.05 «Προκαταβολές πελατών» καταχωρούνται οι προκαταβολές που εισπράττει το ξενοδοχείο από πελάτες για μελλοντική συγκεκριμένη κράτηση δωματίου. Η προκαταβολή συμψηφίζεται στην τελική εκκαθάριση του λογαριασμού του πελάτη. Εάν ο πελάτης δεν τηρήσει κάποιο όρο της συμφωνίας χάνει μέρος ή όλη την προκαταβολή , τότε το ποσό αυτό μεταφέρεται από τον λογαριασμό 30.05 στον 74.98.00 «Αποζημιώσεις από πελάτες». Κατά την είσπραξη της προκαταβολής εκδίδεται ένα γραμμάτιο είσπραξης εις τετραπλούν, το πρωτότυπο παραμένει στο λογιστήριο, το ένα αντίγραφο με τίτλο «Απόδειξη είσπραξης» στέλνεται στον πελάτη, το άλλο αντίγραφο παραδίνεται στην υποδοχή για να ενημερωθεί το σχετικό βιβλίο, στο οποίο παρακολουθούνται οι προκαταβολές πελατών και το τελευταίο αντίγραφο παραμένει στο στέλεχος. Ο λογαριασμός 30.08 «Πελάτες – πρακτορεία» παρακολουθεί τους πελάτες που στέλνονται από πρακτορεία. Πρακτορεία ονομάζονται οι τουριστικές επιχειρήσεις που αναλαμβάνουν μεταξύ των άλλων δραστηριοτήτων τους την ενοικίαση δωματίων στα ξενοδοχεία για λογαριασμό των πελατών τους. Η χρέωση σε αυτή την περίπτωση δεν γίνεται στον πελάτη αλλά στο πρακτορείο. Για τον λόγο αυτό ο πελάτης θα πρέπει να έχει μαζί του την εντολή χρέωσης (voucher) του πρακτορείου, στην οποία γίνεται η χρέωση της υποχρεώσεως που αναλαμβάνει να καλύψει το πρακτορείο για λογαριασμό του πελάτη του απέναντι στο ξενοδοχείο. Στον λογαριασμό 30.09 «Πελάτες – άλλα ξενοδοχεία» καταχωρούνται οι πελάτες που στέλνονται από άλλο ξενοδοχείο προσωρινά μέχρι να ελευθερωθεί κάποιο δικό του δωμάτιο. Ο λογαριασμός 30.10 «Πελάτες πιστωτικών καρτών» αναφέρει τους πελάτες οι οποίοι μας έχουν ενημερώσει ότι θα πληρώσουν με πιστωτική κάρτα. Οι πελάτες αυτοί καταχωρούνται σε διαφορετικό λογαριασμό γιατί όταν γίνει η είσπραξη από την τράπεζα το ποσό του λογαριασμού είναι μειωμένο με την προμήθεια της. Στον λογαριασμό 30.97 «Πελάτες επισφαλείς» και στον λογαριασμό 30.99 «Επίδικοι πελάτες» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις πελατών, που η είσπραξή τους γίνεται αμφίβολης είσπραξης και όταν καταθέτουμε δικαστική αγωγή εναντίων αυτών, αντίστοιχα.

- 33 Χρεώστες διάφοροι. Ο λογαριασμός αυτό παρακολουθεί τις απαιτήσεις που δεν καλύπτονται από τους υπόλοιπους λογαριασμούς της ομάδας 3. Για παράδειγμα ο λογαριασμός 33.00 «Προκαταβολές προσωπικού» ή ο 33.13 «Ελληνικό Δημόσιο – προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι» και ο λογαριασμός 33.24 «Χρεώστες – πρακτορεία, άλλα ξενοδοχεία». Ο λογαριασμός 33.24 αφορά αποκλειστικά τα ξενοδοχεία. Σε αυτόν καταχωρούνται οι πελάτες που μένουν στο ξενοδοχείο και είναι απεσταλμένοι από πρακτορεία ή άλλα ξενοδοχεία. Οι πελάτες αυτοί κατά την αναχώρηση τους, όπως έχει ήδη αναφερθεί, δεν πληρώνουν τον λογαριασμό, αυτός αποτελεί υποχρέωση για τα πρακτορεία ή τα άλλα ξενοδοχεία. Όταν τους στείλουμε τον λογαριασμό πιστώνουμε τον λογαριασμό 30.08 «Πελάτες – πρακτορεία» ή 30.09 «Πελάτες –

άλλα ξενοδοχεία» και χρεώνουμε τον 33.23 «Χρεώστες – πρακτορεία» ή 33.34 «Χρεώστες – άλλα ξενοδοχεία» αντίστοιχα.

2.5.4. ΟΜΑΔΑ 4: ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ – ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ – ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Η ομάδα 4 αναφέρεται στην καθαρή θέση, δηλαδή στο ίδιο κεφάλαιο κάθε ξενοδοχειακής μονάδας. Στις προβλέψεις τις οποίες κάνει, δηλαδή παρακρατεί ένα ποσό κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της ξενοδοχειακής μονάδας, σε βάρος του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης ή του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως. Μακροχρόνιες υποχρεώσεις αναφέρονται στις υποχρεώσεις των οποίων η προθεσμία εξόφλησης είναι μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Δεν αναφέρονται περισσότερες πληροφορίες για την ομάδα 4, διότι δεν διαφέρει ο χειρισμός της σε μια ξενοδοχειακή μονάδα από οποιαδήποτε άλλη μορφή εταιρείας. Αξίζει όμως λόγω της φύσεως της επιχείρησης να αναφερθούμε στον λογαριασμό 41.10 «Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων», εδώ καταχωρούνται τα ποσά που εισπράττει η ξενοδοχειακή μονάδα από το Κράτος για την απόκτηση πάγιων στοιχείων με βάση ισχύοντα αναπτυξιακό νόμο.

2.5.5. ΟΜΑΔΑ 5: ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ.

Η ομάδα 5 αναφέρεται σε όλες τις υποχρεώσεις της επιχείρησης, των οποίων η προθεσμία εξόφλησης λήγει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσης.

- 50 Προμηθευτές. Παρακολουθούνται οι δοσοληψίες του ξενοδοχείου με τους προμηθευτές της. Στον λογαριασμό 50.00 «Προμηθευτές εσωτερικού» και 50.01 «Προμηθευτές εξωτερικού» καταχωρούνται οι υποχρεώσεις της ξενοδοχειακής μονάδας από τις επί πιστώσει αγορές της από προμηθευτές εσωτερικού και εξωτερικού αντίστοιχα. Ο λογαριασμός 50.04 «Προμηθευτές – εγγυήσεις ειδών συσκευασίας» αναφέρεται στα ποσά που καταβάλλει το ξενοδοχείο στους προμηθευτές της ως εγγύηση για την κανονική επιστροφή των ειδών συσκευασίας, τα οποία παραλαμβάνει με την υποχρέωση να τα επιστρέψει. Τέτοια είδη χρησιμοποιούνται κυρίως από τα τμήματα του εστιατορίου και του μπαρ, όπως είναι τα μπουκάλια και τα βαρέλια των ποτών. Όταν τα είδη συσκευασίας επιστρέφονται πιστώνεται ο λογαριασμός και εξισώνεται.
- 54 «Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη». Στον λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται όλες οι υποχρεώσεις της επιχείρησης από φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο, τους δήμους, τις κοινότητες και λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Στον λογαριασμό 54.00 «Φόρος Προστιθέμενης Αξίας» καταχωρείται ο Φ.Π.Α. από τις εισροές και τις εκροές της ξενοδοχειακής μονάδας. Ο Φ.Π.Α. που απομένει, εάν από το φόρο εκροών αφαιρεθεί ο φόρος εισροών, αποδίδεται από την επιχείρηση στο Δημόσιο. Το τυχόν χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού στο τέλος της χρήσεως μεταφέρεται στο λογαριασμό 33.13 «Ελληνικό Δημόσιο – Προκαταβλημένοι και Παρακρατημένοι Φόροι» και φανερώνει την απαίτηση της επιχείρησης για επιστροφή του φόρου ή συμψηφισμό. Ιδιαίτερο χειρισμό έχει ο λογαριασμός 54.10 «Φόρος παρεπιδημούντων – Δημοτικός φόρος». Ο φόρος παρεπιδημούντων εισπράττεται από τους πελάτες και αποδίδεται από την

ξενοδοχειακή μονάδα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή το Δημοτικό Ταμείο υπέρ του Δήμου, μέσα στην ίδια προθεσμία με την απόδοση του Φ.Π.Α., δηλαδή κάθε μήνα για τις ξενοδοχειακές μονάδες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας και κάθε τρίμηνο για τις υπόλοιπες, και συγχρόνως με την καταβολή των τελών υποβάλλεται εκτός από τη σχετική δήλωση και αντίγραφο εκκαθαριστικού σημειώματος του Φ.Π.Α. Το τέλος διαμονής παρεπιδημούντων είναι 0,50% επί του λογαριασμού του πελάτη για το έτος 2009 και από το 2010 κι έπειτα θα επανέλθει στο 2%.

- 55 «Ασφαλιστικοί οργανισμοί». Παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της ξενοδοχειακής μονάδας προς τα ασφαλιστικά ταμεία από τις εργοδοτικές εισφορές και τις κρατήσεις εργαζομένων. Εάν υπάρχουν οφειλές εκτός από αυτές που εμφανίζονται στους υπολογαριασμούς του 55 «Ασφαλιστικοί οργανισμοί» και οι οφειλές αυτές αφορούν τη χρήση μέσα στην οποία βεβαιώνονται, καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 55, με αντίστοιχη χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 60 «Αμοιβές και έξοδα προσωπικού». Σε αντίθετη περίπτωση, εάν δηλαδή οι οφειλές αφορούν προηγούμενες χρήσεις, καταχωρούνται στον λογαριασμό 55.99 «Κρατήσεις και εισφορές καθυστερούμενες προηγούμενων χρήσεων», με χρέωση των υπολογαριασμών του 82.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων». Στον λογαριασμό 55.00 «Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις της ξενοδοχειακής μονάδας στο Ι.Κ.Α. από την 01/08/08 το Τ.Α.Ξ.Υ. μετατρέπεται σε Τ.Α.Π.Ι.Τ. και αλλάζουν τα ποσοστά κρατήσεων. Για όσους εργάζονται στην υποδοχή ή στο λογιστήριο, οι κρατήσεις για το Ι.Κ.Α. είναι 15,60% για τους εργαζόμενους και 27,26% για τον εργοδότη. Για τους υπόλοιπους εργαζομένους τα ποσοστά είναι 19,05% και 29,41% αντίστοιχα. Το Τ.Α.Π.Ι.Τ. είναι 2,00% και για τους εργαζομένους και για τον εργοδότη για τους παλιούς ασφαλιζόμενους. Για τους νέους ασφαλιζόμενους είναι 4,00% για τους εργαζόμενους ενώ ο εργοδότης δεν επιβαρύνεται. Λόγω του ότι το Τ.Α.Π.Ι.Τ. έχει χαμηλότερες κρατήσεις από αυτές που είχε το Τ.Α.Ξ.Υ. προστέθηκαν κάποιοι ειδικοί λογαριασμοί κρατήσεων οι οποίοι είναι 0,40% για τους ασφαλιζόμενους και 0,80% για τον εργοδότη, ανεξάρτητα από την θέση εργασίας του εργαζόμενου και αν ανήκει στο παλιό ή νέο σύστημα ασφάλισης.
- 56 «Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού». Οι λογαριασμοί αυτοί εξυπηρετούν το σκοπό της αναμορφώσεως των λογαριασμών του ισολογισμού στο πραγματικό μέγεθος κατά την ημερομηνία λήξης της χρήσης. Οι υπολογαριασμοί αυτού του λογαριασμού αναφέρονται κυρίως σε έσοδα επόμενων χρήσεων, σε δεδουλευμένα έξοδα και σε αγορές υπό τακτοποίηση. Στον υπολογαριασμό 56.03 «Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό» καταχωρούνται οι εκπτώσεις επί πωλήσεων που δικαιούνται οι πελάτες της ξενοδοχειακής μονάδας, για τις οποίες δεν είναι γνωστό κατά το κλείσιμο του ισολογισμού το ακριβές ύψος τους, με χρέωση των λογαριασμών 70 – 73. Όταν κατά την επόμενη χρήση οριστικοποιούνται μεταφέρονται στο λογαριασμό 53.06 στους λογαριασμούς των πελατών. Αυτού του είδους οι πωλήσεις αναφέρονται κυρίως σε συμφωνίες

μεταξύ του ξενοδοχείου και πρακτορείων και οι αντίστοιχες εκπτώσεις γίνονται βάσει του τζίρου που κάνουν οι πελάτες που στέλνονται από το πρακτορείο.

2.5.6. ΟΜΑΔΑ 6: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

Στην ομάδα αυτή παρακολουθούνται κατ' είδος τα έξοδα που αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για αποσβέσεις και προβλέψεις, που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Στην ομάδα 6 περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί για τις αμοιβές προσωπικού, τρίτων και κάθε είδους παροχής από την επιχείρηση προς το προσωπικό.

- 62 «Παροχές τρίτων». Στον λογαριασμό αυτό καταχωρούνται τα αντίτιμα για την παροχή υπηρεσιών από τρίτους. Ο σημαντικότερος ίσως υπολογαριασμός είναι αυτός που αναφέρεται στις επισκευές και συντηρήσεις των πάγιων στοιχείων της ξενοδοχειακής μονάδας. Οι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 62 αναπτύσσονται ανάλογα με τις ανάγκες της μονάδας.
- 64 «Διάφορα έξοδα». Στους υπολογαριασμούς του 64 καταχωρούνται όλα τα κατ' είδος οργανικά έξοδα που δεν καταχωρούνται σε οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της ομάδας 6. Στον λογαριασμό 64.08 «Υλικά άμεσης ανάλωσης» καταχωρούνται τα διάφορα αναλώσιμα υλικά, τα οποία κατά την αγορά τους δεν εισάγονται στα αποθέματα της ομάδας 2, γιατί προορίζονται να αναλωθούν σύντομα ή είναι μικρή η αξία τους. Τα κυριότερα υλικά άμεσης ανάλωσης είναι τα υλικά καθαρισμού.
- OVERBOOKING. Είναι ένας λογαριασμός της ομάδας 6, με ιδιαίτερη σημασία. Ο λογαριασμός αυτός αναπτύσσεται σε όποιο υπολογαριασμό κρίνει απαραίτητο το λογιστήριο και σε αυτόν παρακολουθεί τους πελάτες που στέλνει σε άλλα ξενοδοχεία. Αυτό συμβαίνει όταν το ξενοδοχείο έχει 100% πληρότητα και δεν μπορεί να εξυπηρετήσει τους πελάτες του επομένως, τους στέλνει σε κάποιο άλλο ξενοδοχείο για μια βραδιά συνήθως. Επειδή η χρέωση της διανυκτέρευσης βαρύνει το ξενοδοχείο κι όχι τον πελάτη, το ξενοδοχείο παρακολουθεί την χρέωση του πελάτη στον λογαριασμό overbooking.

2.5.7. ΟΜΑΔΑ 7: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ

Η ομάδα 7 αναφέρεται στα κατ' είδος έσοδα που πραγματοποιούνται από την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως.

- 73 «Πωλήσεις υπηρεσιών». Ή έσοδα από παροχή υπηρεσιών, στον λογαριασμό 73 παρακολουθούνται τα έσοδα της ξενοδοχειακής μονάδας από την πώληση υπηρεσιών σε τρίτους, με την προϋπόθεση ότι οι υπηρεσίες αυτές υπάγονται στην κύρια δραστηριότητά της. Διαφορετικά καταχωρούνται στον λογαριασμό 75 «Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών». Ο λογαριασμός που έχει ιδιαίτερη σημασία για μια ξενοδοχειακή μονάδα είναι ο 73.09 «Έσοδα χρονομεριστικής μίσθωσης» (time sharing). Το time sharing είναι ένα απαραίτητο συμπλήρωμα της τουριστικής προσφοράς και η εφαρμογή της είναι ελεγχόμενη από την Ε.Ο.Τ. για να μην υπάρξει καταστρατήγηση διατάξεων, που έχουν τεθεί για την προστασία κρατικών συμφερόντων. Οι συμβάσεις χρονομεριστικών συμβάσεων είναι

πολυετής συνήθως κυμαίνονται από 5 έως 60 χρόνια, για αυτό και το ποσό της αμοιβής κατανέμεται ανάλογα με το χρόνο μίσθωσης και σε κάθε διαχειριστική περίοδο εκδίδεται θεωρημένη διπλότυπη Α.Π.Υ. ανεξάρτητα από το εάν ο μισθωτής είναι Έλληνας ή αλλοδαπός.

- 74 «Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων». Ο λογαριασμός αυτός παρακολουθεί τα έσοδα που πραγματοποιούνται από την ξενοδοχειακή μονάδα από επιχορηγήσεις του Κράτους. Στον λογαριασμό 74.00 «Επιχορηγήσεις πωλήσεων», καταχωρούνται οι επιχορηγήσεις που χορηγούνται στην ξενοδοχειακή μονάδα με οποιοδήποτε τρόπο από το Κράτος ή από Νομικά Πρόσωπα και Οργανισμούς που ελέγχονται από το Κράτος, για να πραγματοποιεί πωλήσεις ή άλλης μορφής εκμετάλλευση σε τιμές που για την ίδια θεωρούνται ασύμφορες. Για να καταχωρηθούν στα βιβλία της επιχείρησης τα έσοδα από επιχορηγήσεις θα πρέπει να είναι βέβαια και εκκαθαρισμένα, δηλαδή να μην τελούν υπό αίρεση ή προθεσμία και να αποδεικνύονται εγγράφως. Δηλαδή, καταχωρούνται τα έσοδα, για τα οποία η Τράπεζα της Ελλάδος ή οποιαδήποτε άλλη αρχή έχει γνωστοποιήσει στην ξενοδοχειακή μονάδα ότι είναι δυνατή η είσπραξή τους, ή όταν τα έσοδα αυτά έχουν προκύψει από απόλυτα δικαιολογημένους υπολογισμούς της ξενοδοχειακής μονάδας, οι οποίοι βασίζονται σε διατάξεις νόμων ή σε αποφάσεις αρμόδιων κρατικών ή εξουσιοδοτημένων από το κράτος οργάνων. Από τα βέβαια και εκκαθαρισμένα έσοδα, όσα αφορούν έσοδα της κλειόμενης χρήσης καταχωρούνται στον 74, και όσα αφορούν πωλήσεις προηγούμενων χρήσεων καταχωρούνται στην πίστωση του 81 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων». Η κυριότερη μορφή επιχορήγησης είναι οι διανυκτερεύσεις από την Εργατική Εστία με το πρόγραμμα Κοινωνικού Τουρισμού.

2.5.8. ΟΜΑΔΑ 9: ΤΟ ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΑΥΤΟΝΟΜΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΗΣ ΑΝΑΛΥΤΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

Η ομάδα 9 αποτελεί την αναλυτική λογιστική της εκμετάλλευσης. Το αντικείμενο της ομάδας 9 μιας ξενοδοχειακής μονάδας είναι το έργο προσδιορισμού του κόστους λειτουργίας των διαφόρων εκμεταλλεύσεων των τμημάτων αυτών και των λειτουργιών τους καθώς και των αναλυτικών αποτελεσμάτων. Συγκεκριμένα με τις εγγραφές της αναλυτικής λογιστικής της ξενοδοχειακής μονάδας, προσδιορίζεται το κόστος λειτουργίας του ξενοδοχείου και των τμημάτων του δηλαδή των υπνοδωματίων, του μπαρ, του εστιατορίου κ.α. καθώς και το κόστος των λειτουργιών. Για να λειτουργήσει σωστά η αναλυτική λογιστική θα πρέπει να έχει αυτόνομο σύστημα λειτουργίας προσαρμοσμένο στις ανάγκες της. Οι λογαριασμοί που εντάσσονται στην ομάδα 9 είναι: 90 «Διάμεσοι – Αντικριζόμενοι λογαριασμοί», 91 «Ανακατάταξη εξόδων, αγορών και εσόδων», 92 «Κέντρα κόστους», 94 «Αποθέματα», 96 «Έσοδα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα», 98 «Αναλυτικά Αποτελέσματα» στους υπολογαριασμούς της ομάδας 9 μεταφέρονται τα μεγέθη από τις ομάδες 2, 6, 7, και 8 (81 – 85) της γενικής εκμετάλλευσης. Αναλυτικότερα:

- ✓ 90 «Διάμεσοι αντικριζόμενοι λογαριασμοί». Οι υπολογαριασμοί του 90 θεωρούνται ως κρίκοι μεταξύ της γενικής και αναλυτικής λογιστικής. Τα δεδομένα της γενικής λογιστικής μεταφέρονται στην αναλυτική για να προσδιοριστεί το κόστος των προσφερόμενων υπηρεσιών και των αναλυτικών αποτελεσμάτων. Για την μεταφορά αυτή δεν γίνεται καμία χρέωση ή πίστωση στην γενική λογιστική. Έτσι οι λογαριασμοί του 90 έχουν αντικριζόμενες χρεοπιστώσεις με τους λογαριασμούς των ομάδων 2 «Αποθέματα», 6 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος», 7 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος» και 8 «Λογαριασμοί αποτελεσμάτων». Τα υπόλοιπα τους στο τέλος της χρήσης είναι ίσα αλλά αντίθετα με τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών της Γενικής Λογιστικής.
- ✓ 91 «Ανακατάταξη εξόδων, αγορών και εσόδων». Οι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 91 χρησιμοποιούνται όταν η ξενοδοχειακή μονάδα κρίνει σκόπιμο να κατατάξει τα έξοδα κατά τρόπο διαφορετικό από εκείνο της γενικής λογιστικής. Έτσι είναι δυνατόν να ζητείται η κατάταξη των εξόδων της εκμετάλλευσης των υπνοδωματίων σε σταθερά και μεταβλητά. Όταν ζητείται διαφορετική κατάταξη για τα έσοδα, για την παροχή πρόσθετων πληροφοριών χρήσιμων για τη διοίκηση της ξενοδοχειακής μονάδας, π.χ. κατάταξη των εσόδων ανάλογα με την χώρα προέλευσης του πελάτη. Όταν δεν είναι δυνατός ο άμεσος μερισμός των εξόδων στα κέντρα κόστους. Στην περίπτωση αυτή χρεώνεται ο λογαριασμός 91.05 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος προς μερισμό» και πιστώνεται ο λογαριασμός 90.06 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος λογισμένα». Μετά την κατάρτιση του φύλλου μερισμού ο λογαριασμός 91.05 πιστώνεται και παράλληλα χρεώνονται οι λογαριασμοί 92 «Κέντρα κόστους» και ενδεχομένως του 940. Έτσι ο λογαριασμός 91.05 λειτουργεί ως διάμεσος ανάμεσα στον 90 και των 92. Ο λογαριασμός 91.05 δεν χρησιμοποιείται όταν η μεταφορά των μεγεθών από την γενική στην αναλυτική λογιστική γίνεται στο τέλος κάθε μήνα με βάση το φύλλο μερισμού των εξόδων το οποίο καταρτίζεται για τις ανάγκες της αναλυτικής λογιστικής και σε αυτό καθορίζονται τα κέντρα κόστους. Τέλος, οι υπολογαριασμοί του 91 χρησιμοποιούνται όταν η ξενοδοχειακή μονάδα ενδιαφέρεται για τον προσδιορισμό βραχύχρονων αποτελεσμάτων. Σε αυτή την περίπτωση καταχωρούνται στους λογαριασμούς έσοδα ή έξοδα τα οποία δεν είναι δυνατό να λογιστικοποιούνται στη γενική λογιστική μέσα στο μήνα που πραγματοποιούνται.
- ✓ 92 «Κέντρα κόστους». Οι υπολογαριασμοί του 92 παρακολουθούν το κόστος των βασικών λειτουργιών. Στους λογαριασμούς αυτούς συγκεντρώνονται τα οργανικά έξοδα τα οποία όμως μερίζονται σε κάθε λειτουργία με κριτήριο τον προορισμό τους και όχι το είδος τους. Επειδή η κατανομή γίνεται με βάσει τον προορισμό τους έχουμε τους παρακάτω υπολογαριασμούς 92.00 «Έξοδα παραγωγικής λειτουργίας» εδώ συγκεντρώνονται τα έξοδα λειτουργίας του ξενοδοχείου επιμερισμένα χωριστά κατά τμήμα όπως, έξοδα τμήματος δωματίων, έξοδα εστιατορίου και έξοδα μπαρ. Στον λογαριασμό 92.00 περιλαμβάνονται τα άμεσα υλικά και τα οργανικά έξοδα της ομάδας 6 τα οποία μερίζονται στα διάφορα τμήματα με το φύλλο μερισμού. Στον λογαριασμό 92.01 «Έξοδα διοικητικής λειτουργίας» περιλαμβάνονται τα οργανικά έξοδα της ομάδας 6, εκτός από

τόκους και συναφή έξοδα, που αφορούν τη διοίκηση. Το συνολικό κόστος διοίκησης βαρύνει τα μικτά αποτελέσματα και μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως». Στο λογαριασμό 92.03 «Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως» συγκεντρώνεται το κόστος της λειτουργίας διαθέσεως δηλαδή τα οργανικά έξοδα της ομάδας 6, χωρίς τόκους, που πραγματοποιούνται με προορισμό την διάθεση των υπηρεσιών κάθε τμήματος της ξενοδοχειακής μονάδας. Το σύνολο του κόστους της λειτουργίας διάθεσης μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως». Και στον λογαριασμό 92.04 «Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας» μεταφέρονται οι τόκοι και τα συναφή έξοδα. Το κόστος αυτό, κατά το μέρος που δεν βαρύνει τις υπόλοιπες λειτουργίες μεταφέρεται στο λογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα χρήσεως».

- ✓ 94 «Αποθέματα». Στους υπολογαριασμούς του 94 παρακολουθούνται τα αποθέματα της ξενοδοχειακής μονάδας τα οποία αγοράζει. Τα αποθέματα που αναφέρονται είναι αυτά της ομάδας 2 από την Γενική Λογιστική. Ο λογαριασμός 94 αναπτύσσεται όπως εξυπηρετεί την κάθε ξενοδοχειακή μονάδα. Η τελευταία όμως υποδιαίρεση του λογαριασμού αφορά την μερίδα της αποθήκης.
- ✓ 96 «Έσοδα – μικτά αναλυτικά αποτελέσματα». Στην πίστωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 96 μεταφέρονται τα έσοδα τα οποία είναι καταχωρημένα στην ομάδα 7 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος» και τα αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης. Συγκεκριμένα στους υπολογαριασμούς 96.00 έως 96.19 μεταφέρονται τα έσοδα της οικονομικής μονάδας, τα οποία αντλούνται από την ομάδα 7. Στον υπολογαριασμό 96.20 μεταφέρεται το κόστος των πωλημένων εμπορευμάτων, προϊόντων ή υπηρεσιών. Και στον υπολογαριασμό 96.22 μεταφέρονται τα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα της εκμετάλλευσης.
- ✓ 98 «Αναλυτικά αποτελέσματα». Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 98 συγκεντρώνονται στο τέλος της χρήσης τα υπόλοιπα όλων των αποτελεσματικών λογαριασμών. Συγκεκριμένα μεταφέρονται οι λογαριασμοί:
  - Τα μικτά – οργανικά αποτελέσματα από τους υπολογαριασμούς του 96.
  - Τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, λειτουργίας διαθέσεως και χρηματοοικονομικής λειτουργίας από τον 92.
  - Τα έκτακτα κι ανόργανα αποτελέσματα της ομάδας 8 της Γενικής Λογιστικής τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό 98 μέσο του λογαριασμού 90.
  - Στον υπολογαριασμό 98.99 «Αποτελέσματα Χρήσεως» προσδιορίζεται το αποτέλεσμα της χρήσεως το οποίο συμπίπτει με το αποτέλεσμα της χρήσεως το οποίο απεικονίζει ο λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα χρήσεως».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα Δ.Λ.Π., όπως έχει ήδη αναφερθεί πρέπει να εφαρμόζονται από όλες τις εισηγμένες εταιρίες στο χρηματιστήριο, από το 2005 κι έπειτα υποχρεωτικά. Στην Ελλάδα είναι υπόχρεες στην εφαρμογή των προτύπων οι ξενοδοχειακές μονάδες «ΑΣΤΗΡ ΠΑΛΑΣ ΒΟΥΛΙΑΓΜΕΝΗΣ Α.Ξ.Ε.», «ΙΟΝΙΚΗ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Α.Ε.», «ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» ΚΑΙ «ΓΕΚΕ Α.Ε. ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΩΝ ΚΑΙ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ PRESIDENT)». Από τις προαναφερόμενες η ξενοδοχειακή μονάδα «ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» οφείλει να εφαρμόζει και τα πρότυπα, τα οποία αναφέρονται στις ενοποιημένες καταστάσεις καθώς κατέχει 50% των μετοχών της εταιρείας «ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΑ ΘΕΡΕΤΡΑ Α.Ε.». Επιπλέον, κατέχει το 71% της «EKSCELSIOR BELEGRADE SOCIALLY OWNED HOTEL & CATERING TOURIST ENTERPRISES». Ακόμα, η «VENTURA ABILITY S.A.» & η «HOMERIC DEPARTMENT STORES Α.Ε. ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ» κατέχει το 65,81% της «ΛΑΜΨΑ Α.Ε.». Γενικά, ο όμιλος στον οποία ανήκει η ξενοδοχειακή μονάδα «ΛΑΜΨΑ Α.Ε.» κατέχει μέσω των θυγατρικών του το 93,95% του μετοχικού κεφαλαίου της «BEOGRADSKO MESOVITO PREDUZECEE A.D.». Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις «ΙΟΝΙΚΗ» επίσης ανήκει σε όμιλο επιχειρήσεων καθώς η ALPHA BANK κατέχει το 96,11% του μετοχικού της κεφαλαίου. Μέχρι τον Μάρτιο του 2008 η ίδια η «ΙΟΝΙΚΗ» κατείχε το 100% των μετοχών της εταιρείας «ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΑ ΘΕΡΕΤΡΑ Α.Ε.» τις οποίες και πούλησε.

3.1. Δ.Λ.Π. 1 «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ»

Το Δ.Λ.Π. 1 αναθεωρήθηκε το 1992, και τέθηκε σε εφαρμογή για τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 01/06/1998. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε κάθε τύπο επιχειρήσεων. Βασική αρχή του πρότυπου είναι ότι οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης.

Το πρότυπο αυτό ορίζει ότι μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, την Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων, την Κατάσταση Ταμειακών Ροών και τις Λογιστικές μεθόδους και επεξηγηματικές Σημειώσεις[2].

3.1.1. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

- <u>Περιεχόμενο μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων</u>

Η σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τις εξής επιμέρους καταστάσεις: τον Ισολογισμό, την Κατάσταση αποτελεσμάτων, την Κατάσταση μεταβολών των ιδίων συμφερόντων που δείχνει είτε όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, είτε τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από αυτές που

[2] Οι σημειώσεις περιλαμβάνουν πληροφορίες και στοιχεία παρόμοια με τα Προσαρτήματα και το Ενημερωτικό Δελτίο.

προκύπτουν από κεφαλαιακές πράξεις με τους ιδιοκτήτες και από διανομείς στους ιδιοκτήτες. Ακόμα, την Κατάσταση των ταμιακών ροών και τις λογιστικές μεθόδους και επεξηγηματικές σημειώσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να έχουν μια καλά δομημένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των συναλλαγών μιας επιχείρησης. Σκοπός του πρότυπου είναι να καθοριστεί η μορφή, του τρόπου και του περιεχομένου της παρουσίασης των καταστάσεων οποιασδήποτε επιχείρησης, ώστε να μπορεί όχι μόνο να γίνεται σύγκριση από έτος σε έτος, αλλά και σύγκριση μεταξύ όμοιων επιχειρήσεων.

- Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου

Εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις οι επιχειρήσεις προτρέπονται να παρουσιάζουν μια οικονομική επισκόπηση από την διοίκηση, η οποία περιγράφει και επεξηγεί τα κύρια χαρακτηριστικά της οικονομικής απόδοσης και της οικονομικής της θέσης. Επιπλέον τις τυχόν αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει. Για να θεωρηθεί πλήρης η επισκόπηση αυτή θα πρέπει να περιλαμβάνει τους κυριότερους παράγοντες και επιδράσεις που προσδιορίζουν την απόδοση, συμπεριλαμβανομένων και των μεταβολών στο περιβάλλον στο οποίο δραστηριοποιείται, την ανταπόκριση της επιχείρησης σε αυτές της μεταβολές και τα αποτελέσματά τους. Επίσης, την πολιτική της επιχείρησης για επενδύσεις και την πολιτική για τα μερίσματα.

Πρέπει να αναφέρει τις πηγές κεφαλαιοποίησης της και των πολιτικών κεφαλαιακής διάρθρωσης και διαχείρισης των κινδύνων της. Τέλος, θα πρέπει να γίνει μια αναφορά στη δυναμική και στους πόρους της επιχείρησης που δεν αναφέρονται στον ισολογισμό.

- Πρόσθετες καταστάσεις

Το πρότυπο αναφέρει ότι οι επιχειρήσεις εκτός από τις παραπάνω αναφορές θα πρέπει να παρουσιάζουν και πρόσθετες καταστάσεις όπως περιβαλλοντικές εκθέσεις και καταστάσεις προστιθέμενης αξίας. Οι επιχειρήσεις προτρέπονται να παρουσιάζουν τέτοιες καταστάσεις, αν η διοίκηση πιστεύει ότι θα βοηθήσουν τους χρήστες να λάβουν οικονομικές αποφάσεις.

3.1.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ ΚΑΙ ΑΡΧΕΣ

Η λογιστική υπηρετεί την επιχείρηση εντός και εκτός αυτής διάφορες ομάδες ενδιαφερομένων. Η λογιστική λειτουργεί μέσα σε ένα καθορισμένο αλλά εξελισσόμενο περιβάλλον δεχόμενη τους διάφορους περιορισμούς που αυτό θέτει. Οι περιορισμοί αυτοί καλούνται παραδοχές. Οι θεμελιώδη παραδοχές της λογιστικής είναι η επιχειρηματική οντότητα, η συνέχιση της δραστηριότητάς της επιχείρησης, η νομισματική μονάδα μέτρησης και η περιοδικότητα.

Το πρότυπο επιβάλλει την εφαρμογή κάποιον λογιστικών παραδοχών και αρχών κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Αναλυτικότερα:

- Παραδοχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις η διοίκηση θα πρέπει να προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να συνεχίσει την επιχειρηματική της δραστηριότητα.
- Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Η επιχείρηση θα πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές της καταστάσεις τηρώντας την αυτοτέλεια των χρήσεων, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμειακών ροών. Διότι οι συναλλαγές και τα γεγονότα

αναγνωρίζονται λογιστικά, όταν πραγματοποιούνται και καταχωρούνται στα βιβλία που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων που αφορούν, και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται.

- Η αρχή της συνέπειας στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Η εμφάνιση και η ταξινόμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατηρείται όμοια από χρήση σε χρήση. Εκτός και αν υπάρχει μια σημαντική αλλαγή στη φύση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης ή αν γίνει επανεξέταση του τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων της καταδεικνύει ότι η μεταβολή θα καταλήξει σε μια πιο κατάλληλη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών. Εξαίρεση υπάρχει κι όταν μια μεταβολή στην παρουσίαση απαιτείται από ένα Δ.Λ.Π..
- Η αρχή του ουσιώδους. Κάθε ουσιώδες στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Επουσιώδη ποσά πρέπει να συναθροίζονται με ποσά όποιας φύσης ή λειτουργίας και δεν χρειάζονται να παρουσιάζονται ξεχωριστά.
- Η αρχή του συμψηφισμού στοιχείων ισολογισμού και αποτελεσμάτων.
  - Μη συμψηφισμός περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Είναι σημαντικό τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις τα έσοδα και τα έξοδα να μην συμψηφίζονται όταν είναι ουσιώδη, αλλά να απεικονίζονται χωριστά. Διότι όταν συμψηφίζονται στερεί από τους χρήστες τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται τις συναλλαγές που αναλήφθηκαν και να εκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμειακές ροές. Τυχόν συμψηφισμός γίνεται μόνο όταν τον επιβάλλει ή τον επιτρέπει άλλο διεθνές λογιστικό πρότυπο.
  - Συμψηφισμός εσόδων - εξόδων – προϋποθέσεις. Σύμφωνα με το πρότυπο τα στοιχεία εσόδων και εξόδων πρέπει να συμψηφίζονται μόνο όταν ένα Δ.Λ.Π. απαιτεί ή το επιβάλλει. Ή όταν τα κέρδη, οι ζημιές και τα σχετικά έξοδα προέρχονται από παρόμοιες ή ίδιες συναλλαγές και δεν είναι ουσιώδη.
- Η αρχή της συγκριτικής πληροφόρησης. Το πρότυπο ορίζει ότι η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη χρήση για όλες τις αριθμητικές πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός αν κάποιο άλλο Δ.Λ.Π. επιβάλλει ή επιτρέπει κάτι διαφορετικό. Ακόμα θα πρέπει να περιλαμβάνει την αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν είναι απαραίτητη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως. Όταν η παρουσίαση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις μεταβάλλεται, τα συγκριτικά κονδύλια πρέπει να ανακατατάσσονται, εκτός αν αυτό είναι πρακτικά αδύνατον. Τέλος, αν δεν είναι δυνατόν να γίνει η ανακατάταξη συγκριτικών ποσών, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί για ποιο λόγο δεν έγινε η ανακατάταξη και τη φύση των μεταβολών που θα είχαν γίνει εάν είχαν ανακαταταγεί τα ποσά.

3.1.3. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

- ***Ισολογισμός:*** ο ισολογισμός μιας επιχείρησης θα πρέπει να αναφέρει τα ακόλουθα τουλάχιστον στοιχεία. Τα Στοιχεία του πάγιου ενεργητικού, τα άυλα

περιουσιακά στοιχεία, τα χρηματοοικονομικά μέσα, τα αποθέματα, τους χρεώστες εμπορίου και άλλες βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, τα υπόλοιπα μετρητών στο ταμείο και στις τράπεζες. Ακόμα τους πιστωτές εμπορίου και άλλες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, τις φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, τις προβλέψεις, τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκείμενες σε επιτόκιο, τα συμφέροντα μειοψηφίας και τα ιδία συμφέροντα (μετοχικό κεφάλαιο και αποθεματικά)

- ***Μετοχικό κεφάλαιο:*** στο μετοχικό κεφάλαιο της επιχείρησης θα πρέπει να περιέχονται στις «σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων» οι παρακάτω πληροφορίες, ο αριθμός των εγκεκριμένων μετοχών προς έκδοση, ο αριθμός των εκδοθεισών και πλήρως ή μερικώς πληρωθεισών μετοχών, η ονομαστική αξία των μετοχών, την κατάσταση μεταβολών του μετοχικού κεφαλαίου από την αρχή μέχρι το τέλος του κάθε έτους. Επιπλέον, τα δικαιώματα ή και τους περιορισμούς για κάθε κατηγορία μετοχών, τις μετοχές της εταιρίας που κατέχει η ίδια, τις θυγατρικές ή τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, τις μετοχές προς πώληση με δικαιώματα προτίμησης ή βάσει συμβολαίου, παρέχοντας τους σχετικούς όρους και ποσά
- ***Λογαριασμός αποτελεσμάτων:*** ο λογαριασμός αποτελεσμάτων θα πρέπει να αναφέρει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: τα οργανικά έσοδα, τα λειτουργικά αποτελέσματα (μεικτό κέρδος), τα χρηματοοικονομικά έξοδα. Ακόμα το μερίδιο κέρδους ή ζημιές που προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες την φορολογία εισοδήματος χρήσεως, τα κέρδη ή ζημιές χρήσεως μετά φόρων, τα έκτακτα έσοδα ή έξοδα τα συμφέρον μειοψηφίας και τα καθαρά κέρδη χρήσεως μετά φόρων.

3.2. Δ.Λ.Π. 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ»

Το Δ.Λ.Π. 2 αναθεωρήθηκε το 1993 κι άρχισε να ισχύει για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/1995. Σκοπός του πρότυπου είναι να περιγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, παρέχοντας οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων που καταχωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία, την τυχόν υποτίμηση τους μέχρι τη ρευστοποιήσιμη αξία τους και την καταχώρηση τους ως δαπάνη κατά την πώλησή τους. Επιπλέον το πρότυπο ορίζει τις μεθόδους κοστολόγησης και αποτίμησης των αποθεμάτων.

3.2.1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Αποθέματα είναι τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης τα οποία είναι διαθέσιμα προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, υπό την μορφή εμπορευμάτων, έτοιμων ή ημικατεργασμένων προϊόντων ή ακόμα και με την μορφή πρώτων υλών και διατίθενται σε τρίτους προς επεξεργασία ή μεταποίηση.

3.2.2. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Ως αποθέματα των επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών θεωρούνται όλα τα άμεσα έξοδα της παροχής υπηρεσιών για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί ακόμη τιμολόγια προς τον πελάτη. Τα έξοδα αυτά μπορεί να είναι τα άμεσα εργατικά ή τα έξοδα διακίνησης, διανομής και διατροφής των εργαζομένων που ασχολούνται με το

συγκεκριμένο έργο. Έτσι, στις επιχειρήσεις αυτού του τύπου έχουμε αποθεματικά τα οποία αποτελούνται από τα άμεσα έξοδα, τα οποία δεν τιμολογούνται για κάθε έργο ξεχωριστά. Στα έξοδα αυτά δεν λαμβάνονται υπόψη τα έξοδα διαχείρισης, τα έξοδα πωλήσεων και οποιοδήποτε άλλο έξοδο της επιχείρησης δεν είναι άμεσα συνδεδεμένο με το εκάστοτε έργο.

3.2.3. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Η γενική οδηγία που δίνει το πρότυπο αυτό είναι ότι τα αποθέματα πρέπει να εμφανίζονται τόσο στα λογιστικά βιβλία όσο και στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης σε τιμές ή αξίες που αντιπροσωπεύουν το ιστορικό κόστος[3] τους. Ως συστατικά στοιχεία του κόστους των αποθεμάτων που προέρχονται από αγορές είναι τα εξής η αξία του τιμολογίου, οι εισαγωγικοί φόροι, τα έξοδα μεταφοράς που καταβάλλονται από την αγοράστρια εταιρία μέχρι να φτάσει το προϊόν σε αυτήν, τα τυχόν έξοδα διαχείρισης τα οποία βαρύνουν την αγοράστρια εταιρία και επαυξάνουν το κόστος της αγοράς, οι τυχόν εκπτώσεις στις οποίες μπορεί να προβεί εκ των υστέρων ο προμηθευτής και οι συναλλαγματικές διαφορές που ίσως υπάρχουν στην περίπτωση που αγοράζουμε εμπορεύματα ή πρώτες ύλες από χώρες με διαφορετικό νόμισμα.

Στο ιστορικό κόστος των αποθεμάτων αυτών δεν πρέπει να περιλαμβάνονται έξοδα αντικατάστασης υλικών ή εργατικά έξοδα, όταν αυτά προέρχονται από ασυνήθιστη φύρα. Επιπλέον, δεν πρέπει να περιλαμβάνει έξοδα τα οποία δεν αφορούν την παραγωγική διαδικασία, όπως είναι για παράδειγμα τα έξοδα συντήρησης. Ακόμα, τα έξοδα διαχειρίσεως των διαφόρων προϊόντων ή και εμπορευμάτων για την διατήρησή τους σε συγκεκριμένη θέση ή κάτω από συνθήκες τα οποία δεν θεωρείται ότι αποτελούν μέρος της παραγωγικής διαδικασίας καθώς επίσης και τα έξοδα πώλησης ή διάθεσης. Διότι αυτά τα έξοδα ανήκουν στα έξοδα διάθεσης και πώλησης.

3.2.4. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2 τα αποθέματα θα πρέπει να εμφανίζονται σε ιστορικό κόστος. Τα αποθέματα θα αποτιμούνται πάντα στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της καθαρής πραγματοποιήσιμης αξίας τους. Ως τιμή κτήσης θεωρείται το ιστορικό κόστος απόκτησης των εμπορευμάτων ή της παραγωγής των προϊόντων. Καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία είναι η αναμενόμενη τιμή πώλησης προϊόντων ή εμπορευμάτων τα οποία έχουν υποστεί φθορά ή ζημιά. Η τιμή θα είναι μειωμένη με τα τυχόν έξοδα που πιθανόν να προκύψουν ώστε να καταστεί δυνατή η πώλησή τους.

Εάν η τιμή κτήσης είναι μικρότερη από την αναμενόμενη καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων τότε σύμφωνα με το πρότυπο δεν γίνεται καμία ενέργεια ή διόρθωση. Εάν όμως η τιμή κτήσης είναι μεγαλύτερη από την αναμενόμενη πραγματοποιήσιμη αξία των αποθεμάτων, τότε η τιμή μονάδος του προϊόντος αυτού με την οποία αυτό θα συμπεριληφθεί στα τελικά αποθέματα της

[3] Ιστορικό κόστος είναι όλα τα έξοδα με τα οποία επιβαρύνθηκε η επιχείρηση για να αποκτήσει τα αποθέματα.

επιχείρησης, θα πρέπει να είναι μειωμένη στο επίπεδο της αναμενόμενης καθαρής πραγματοποιήσιμης αξίας του.

Η μείωση της αξίας του ιστορικού κόστους στο επίπεδο της αναμενόμενης καθαρής πραγματοποιήσιμης αξίας ενός προϊόντος, αποτελεί ζημιά για την επιχείρηση και θα πρέπει να αναγνωρισθεί μέσα στην περίοδο κατά την οποία εντοπίζεται.

3.2.5. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Για την αποτίμηση των αποθεμάτων μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος First-in-first-out (FIFO) ή η Last-in-first-out (LIFO) ή Μέση σταθμική μέθοδος ή οποιαδήποτε άλλη μέθοδος θεωρείται αντιπροσωπευτική ως προς το τελικό αποτέλεσμα της αξίας των αποθεμάτων.

Αν και το πρότυπο προτρέπει τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν την μέθοδο FIFO εντούτοις δεν τους απαγορεύει να εφαρμόζουν οποιαδήποτε μέθοδο αποτίμησης επιθυμούν. Η μόνη προϋπόθεση που θέτει το πρότυπο είναι ότι η επιχείρηση θα πρέπει στις σημειώσεις της επί των οικονομικών καταστάσεων να εμφανίζουν την τυχόν διαφορά που θα υπήρχε εάν τα αποθέματα είχαν αποτιμηθεί με την μέθοδο FIFO ή με την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία.

3.2.6. ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Με βάσει το Δ.Λ.Π. 2 οι σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να αναφέρουν σχετικά με τα αποθέματα:

- Τις λογιστικές αρχές και τις μεθόδους για την αποτίμησή τους,
- Την ανάλυση της συνολικής αξίας των αποθεμάτων ανά ομάδα όπως:
  - Πρώτες ύλες
  - Έτοιμα προϊόντα
  - Εμπορεύματα καθ’ οδόν
  - Έτοιμα εμπορεύματα,
- Την συνολική αξία των εμπορευμάτων που εκτιμήθηκαν με βάση την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία τους,
- Τη διαφορά που προκύπτει ανάμεσα στην αξία των αποθεμάτων και στην καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία όπως εκτιμήθηκε αρχικά,
- Τους παράγοντες που συνέτειναν στο να υπάρξει η διαφοροποίηση στην αξία των αποθεμάτων και
- Την αξία των αποθεμάτων που έχουν τεθεί ως εγγύηση για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τρίτους.

3.3. Δ.Λ.Π. 7 «ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ»

Το Δ.Λ.Π. 7 εκδόθηκε αρχικά το 1979 με τον τίτλο «Κατάσταση Μεταβολών της Χρηματοοικονομικής Θέσεως» αλλά αναθεωρήθηκε το 1992 με τον τίτλο «Κατάσταση Ταμειακών Ροών», το οποίο άρχισε να ισχύει για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/1994. Η κατάσταση ταμειακών ροών αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

3.3.1. ΧΡΗΣΙΜΟΤΗΤΑ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ

Για να δούμε την χρησιμότητα του πρότυπου πρέπει να αναφερθούμε σε κάποιες περιπτώσεις που ίσως συναντήσουμε σε μια επιχείρηση. Υπάρχει περίπτωση μια επιχείρηση να εμφανίζει αυξημένα καθαρά κέρδη προ φόρων συγκριτικά με την προηγούμενη χρήση, ενώ παράλληλα το σύνολο των διαθεσίμων της να έχει μειωθεί σημαντικά από τον προηγούμενο ισολογισμό. Σε άλλη περίπτωση ίσως να συμβεί το αντίθετο, δηλαδή μια επιχείρηση να εμφανίζει καθαρά κέρδη μειωμένα σε σύγκριση με το προηγούμενο έτος, ενώ τα διαθέσιμα της να έχουν αυξηθεί σημαντικά σε σχέση με την προηγούμενη χρήση. Και αυτός είναι ο λόγος που χρειάζεται να καταρτιστεί η κατάσταση ταμειακών ροών, διότι μέσω αυτής της κατάστασης παρέχονται όλες οι αναγκαίες πληροφορίες για να μπορέσει κάποιος να αντιληφθεί τον τρόπο διαχείρισης και χρησιμοποίησης του πλεονάσματος των διαθεσίμων, που προέκυψε μέσα από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης. Τέλος, η κατάσταση ταμειακών ροών δίνει την δυνατότητα στον μελετητή να αξιολογήσει την δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργήσει διαθέσιμα καθώς και να εκτιμήσει το ύψος των διαθεσίμων που θα προκύψουν μέσα από τις συνήθεις δραστηριότητές της.

Μια κατάσταση ταμειακών ροών θα πρέπει να περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τα εξής θέματα:

- Τις μεταβολές των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, ιδίως αυτών που επηρεάζουν τη ρευστότητα και την φερεγγυότητα της επιχείρησης.
- Τις αλλαγές στην οικονομική διάρθρωση της, όπως είναι οι εξοφλήσεις δανείων ή η δημιουργία καινούριων δανείων.
- Την δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργήσει ρευστότητα.
- Την ύπαρξη στοιχείων που μπορούν να βοηθήσουν στην εκτίμηση της αξίας των μελλοντικών ροών της επιχείρησης.
- Το επίπεδο στο οποίο έχουν επιτευχθεί οι αναμενόμενες χρηματικές ροές, όπως αυτές περιγράφονται στον προϋπολογισμό. Αυτό αποτιμάται παίρνοντας ως μέτρο σύγκρισης τις πραγματικές χρηματικές ροές.
- Την σχέση μεταξύ της κερδοσκοπίας και της καθαρής διακίνησης των μετρητών της επιχείρησης.

3.3.2. Η ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Η κατάσταση ταμειακών ροών χωρίζεται σε τρείς βασικές κατηγορίες τις λειτουργικές δραστηριότητες, τις επενδυτικές δραστηριότητες και τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Στις <u>λειτουργικές δραστηριότητες:</u> περιλαμβάνεται η διακίνηση μετρητών που προέρχονται από τις συνήθεις δραστηριότητες καθώς και τυχόν ανόργανα έσοδα ή έξοδά της. Τα ποσά αυτά παρουσιάζουν όλες τις εισπράξεις που προέρχονται μέσα από πωλήσεις της επιχείρησης, χωρίς όμως να λαμβάνονται υπόψη οφειλόμενα ποσά από πελάτες ή σε προμηθευτές. Επομένως, ακολουθούμενοι τις οδηγίες του πρότυπου παρουσιάζουμε την δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργήσει ρευστότητα, τόσο οι πωλήσεις όσο και το κόστος πωληθέντων δεν περιλαμβάνουν ποσά που αφορούν οφειλές από πελάτες ή σε προμηθευτές. Στην κατηγορία αυτή

περιλαμβάνονται σε καθαρό ποσό όλες οι πληρωμές για έξοδα που έχουν επιτευχθεί κατά την διάρκεια της χρήσης. Καθώς και πληρωμές για φόρους και τόκους.

Ο υπολογισμός της καθαρής ροής μετρητών που προέρχονται από την κατηγορία αυτή μπορεί να γίνει με δύο τρόπους:

- *Την άμεση μέθοδο* στην οποία λαμβάνονται στην κατάσταση ταμειακών ροών οι μικτές εισπράξεις και οι πληρωμές μετρητών, οι οποίες προέκυψαν μέσα από τις διάφορες λειτουργίες της επιχείρησης.
- *Την έμμεση μέθοδο* κατά την εφαρμογή της οποίας γίνεται διακανονισμός των καθαρών κερδών, προ φόρων, της επιχείρησης για τυχόν ποσά που έχουν ήδη συμπεριληφθεί και δεν αφορούν διακίνηση μετρητών, παραδείγματος χάρη τα ποσά των αποσβέσεων. Διακανονισμός γίνεται και στα καθαρά κέρδη προ φόρου για τυχόν ποσά τα οποία θα πρέπει να ταξινομηθούν στις άλλες κατηγορίες της εν λόγω κατάστασης.

Στις <u>επενδυτικές δραστηριότητες:</u> περιλαμβάνονται οι εισπράξεις ή οι πληρωμές που προέρχονται από τις επενδυτικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Ως επενδύσεις νοούνται όλες οι δραστηριότητες μέσα από τις οποίες έχουν αποκτηθεί ή πωληθεί διάφορα περιουσιακά στοιχεία ή στοιχεία ενεργητικού, τα οποία είχαν αποκτηθεί με σκοπό την εκμετάλλευση των οικονομικών τους οφειλών.

Ως <u>χρηματοοικονομικές δραστηριότητες:</u> νοούνται οι συναλλαγές που προέρχονται καθαρά μέσα από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, όπως είναι για παράδειγμα η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και η αποπληρωμή δανείων.

3.4. Δ.Λ.Π. 8 «ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ & ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ»

Το Δ.Λ.Π. 8 αναθεωρήθηκε το 1993 και τέθηκε σε ισχύ για τις οικονομικές καταστάσεις που αφορούν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/1995. Σκοπός του πρότυπου αυτού είναι να προδιαγράψει την κατάταξη, γνωστοποίηση και λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων στοιχείων της Κατάστασης αποτελεσμάτων έτσι ώστε όλες οι επιχειρήσεις να καταρτίζουν και να την παρουσιάζουν με ομοιόμορφο τρόπο. Συγκεκριμένα το πρότυπο απαιτεί την κατάταξη και γνωστοποίηση των έκτακτων κονδυλίων και ορισμένων στοιχείων κέρδους και ζημίας από συνήθεις δραστηριότητες. Επιπλέον, ορίζει το λογιστικό χειρισμό των μεταβολών στις λογιστικές εκτιμήσεις, των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και της διόρθωσης βασικών λαθών. Ακόμα, προβλέπει ρυθμίσεις για ορισμένες γνωστοποιήσεις, που αφορούν τις διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτεί το πρότυπο αυτό γίνονται επιπρόσθετα των γνωστοποιήσεων που επιβάλλονται από άλλα Δ.Λ.Π. σχετικά με τα θέματα αυτά. Αξίζει να σημειωθεί ότι φορολογικές επιδράσεις των έκτακτων κονδυλιών, των βασικών λαθών και των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους, λογιστικοποιούνται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12 «Λογιστική των Φόρων Εισοδήματος».

Το πρότυπο καθιερώνει την λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Επομένως, ορίζει ότι «όλα τα κονδύλια των εσόδων και εξόδων που αφορούν μια χρήση πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς της χρήσης, εκτός εάν κάποιο άλλο πρότυπο προβλέπει ή επιτρέπει κάτι

διαφορετικό. Με βάση την αρχή αυτή στα αποτελέσματα χρήσης πρέπει να περιλαμβάνονται και τα έκτακτα κονδύλια, καθώς και τα αποτελέσματα από τις μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις. Είναι όμως δυνατό να υπάρχουν και περιπτώσεις που ορισμένα κονδύλια πρέπει να αποκλειστούν από το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της τρέχουσας χρήσης. Το πρότυπο ασχολείται με δύο τέτοιες περιπτώσεις: τη διόρθωση των βασικών λαθών και την επίδραση των μεταβολών των λογιστικών μεγεθών.

3.4.1. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως μιας επιχείρησης θα πρέπει να παρέχει οποιαδήποτε πληροφορία για τα κέρδη ή της ζημιές που προκύπτουν μέσα από τις συνήθεις δραστηριότητές της, έτσι ώστε να είναι δυνατή η αξιολόγηση της αποδοτικότητάς της επιχείρησης κατά την εν λόγω περίοδο. Γι' αυτό θα πρέπει να παρέχεται κάθε πληροφορία για την φύση και το ύψος οποιουδήποτε ποσού θεωρείται σημαντικό και επηρεάζει τα αποτελέσματα της επιχείρησης. Ακόμα, πρέπει να περιλαμβάνει πρόσθετες πληροφορίες για τις εξής περιπτώσεις:

- Την αξία των αποθεμάτων που έχουν υπολογιστεί και αποτιμηθεί στην αναμενόμενη καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία τους και οποιαδήποτε μείωση από επανεκτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, οποιαδήποτε αντιστροφή πρόβλεψης που έχει γίνει στο παρελθόν.
- Τις δραστηριότητες που έλαβαν χώρα με στόχο την αναδιοργάνωση της επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένης οποιαδήποτε πρόβλεψης ή αντιστροφής πρόβλεψης που είχε γίνει με το σκοπό αυτό.
- Τις πωλήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων.
- Την σταδιακή διακοπή λειτουργίας όλης ή μέρους της επιχείρησης.
- Τον διακανονισμό νομικών εκκρεμοτήτων.
- Την πώληση μακροπρόθεσμων επενδύσεων.

3.4.2. ΑΛΛΑΓΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΩΝ

Πρόκειται για τις αλλαγές στο αποτέλεσμα των λογιστικών υπολογισμών, που προέρχονται από τη διαφορά μεταξύ του κατά προσέγγιση υπολογισμού και του νέου υπολογισμού, που έγινε με βάση τα νέα στοιχεία και τις πληροφορίες που προέκυψαν. Η επίδραση την οποία έχουν οι αλλαγές στους κατ' εκτίμηση λογιστικούς υπολογισμούς, θα πρέπει να εμφανίζεται στον λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης τόσο στην τρέχουσα περίοδο όσο και σε μελλοντικές χρήσεις, εάν αυτό θεωρείται αναγκαίο, λόγω της πιθανής επίδρασης που μπορεί να έχει σε αυτές. Τώρα, το αποτέλεσμα της μεταβολής ενός λογιστικού υπολογισμού πρέπει να εμφανίζεται στις τρέχουσες οικονομικές καταστάσεις στην ίδια κατηγορία των αποτελεσμάτων χρήσης με αυτή στην οποία είχε εμφανιστεί ο αρχικός υπολογισμός. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η διαφορά μεταξύ του αρχικού λογιστικού υπολογισμού και του πραγματικού αποτελέσματος θεωρείται σημαντική, θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις σημειώσεις επί των οικονομικών εγκαταστάσεων ανάλυση και επεξήγηση της διαφοράς που προέκυψε καθώς και οι λόγοι που είναι πιθανόν να επηρεάσουν τα αποτελέσματα μελλοντικών χρήσεων.

3.4.3. ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΒΑΣΙΚΩΝ ΛΑΘΩΝ

Οι «γενικές οδηγίες» χειρισμού των βασικών λαθών που αναφέρονται στο πρότυπο αυτό ορίζουν ότι το ποσό της διορθώσεως ενός βασικού λάθους που σχετίζεται με προηγούμενες χρήσεις πρέπει να εμφανίζεται ως διορθωτικό στο υπόλοιπο ενάρξεως του λογαριασμού «κέρδη εις νέον» και όπου είναι δυνατόν να παρέχεται συγκριτική πληροφόρηση. Επιπλέον, στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να υπάρχει:

- η πλήρη περιγραφή της φύσης του λάθους
- το συνολικό ύψος του λάθους που επηρεάζει την τρέχουσα χρήση, καθώς και κάθε μια από τις συγκριτικές περιόδους
- το ύψος του ποσού που επηρεάζει κάθε μια από τις προηγούμενες συγκριτικές περιόδους.

Εκτός όμως από τις γενικές οδηγίες του πρότυπου παρέχεται μέσα από αυτό μια εναλλακτική μέθοδος χειρισμού του λάθους κατά την οποία, η διόρθωση του λάθους μπορεί να γίνει με τακτοποίηση επί των αδιανέμητων κερδών εις μεταφορά. Και το ποσό του λάθους περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της τρέχουσας χρήσης, καθώς και το ποσό το οποίο επηρεάζει τα συγκριτικά στοιχεία των προηγούμενων χρήσεων, συμπεριλαμβανομένων και των περιόδων για τις οποίες δεν παρέχονται συγκριτικά στοιχεία. Δηλαδή θα πρέπει στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων να περιλαμβάνεται ανάλυση του ύψους του ποσού που επηρεάζει κάθε μια από τις περιόδους που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, σαν συγκριτική πληροφόρηση.

Η διαφορά μεταξύ των δύο τρόπων χειρισμού είναι στον λογαριασμό επί του οποίου γίνεται η διόρθωση. Στην πρώτη περίπτωση το λάθος επιτρέπεται να διορθωθεί στον λογαριασμό «κέρδη εις νέον», ενώ στην δεύτερη περίπτωση μπορεί να γίνει μέσα από τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της κάθε χρήσης.

3.4.4. ΑΛΛΑΓΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ

Η απεικόνιση της οικονομικής επίδρασης που προκύπτει μέσα από την αλλαγή των ακολουθούμενων λογιστικών αρχών, έχει καθιερωθεί για την διασφάλιση της συγκρισιμότητας των στοιχείων που προκύπτουν από διαδοχικές οικονομικές καταστάσεις. Για να γίνει όμως αλλαγή των λογιστικών αρχών θα πρέπει αυτό να επιβάλλεται νομοθετικά από τους κανονισμούς της χώρας στην οποία λειτουργεί η επιχείρηση ή από τα Δ.Λ.Π. ή να επιβάλλεται για την επίτευξη της πλέον αρμόζουσας παρουσίασης των γεγονότων και συναλλαγών της επιχείρησης κατά την συγκεκριμένη οικονομική χρήση.

Οι αλλαγές εφαρμόζονται αναδρομικά στις οικονομικές καταστάσεις. Όμως με τις αλλαγές αυτές δεν γίνεται αναδρομική διόρθωση των υπολοίπων των κερδών εις νέον, αλλά διαφοροποιείται το επηρεαζόμενο ποσό, το οποίο περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα χρήσης από την ημερομηνία της αλλαγής της εν λόγω αρχής. Πιθανή διαφορά που ίσως προκύψει από την αναδρομική εφαρμογή της αλλαγής συγκεκριμένης λογιστικής αρχής, θα πρέπει να αντικατοπτρίζεται και στα αποτελέσματα εις νέον, παρέχοντας συγκριτική πληροφόρηση ως προς την επίδραση τους, όπου αυτό βέβαια είναι δυνατό. Στις περιπτώσεις όμως που το ποσό της αναδρομικής επίδρασης δεν μπορεί να υπολογιστεί επακριβώς και με αξιοπιστία,

τότε θα πρέπει να γίνεται μόνο απεικόνιση των μελλοντικών επιδράσεων. Σε αυτές τις περιπτώσεις θα πρέπει οι σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων να περιλαμβάνουν πληροφορίες για τους λόγους που οδήγησαν στην αλλαγή της λογιστικής αρχής, για το ύψος του ποσού που προκύπτει από την εν λόγω αλλαγή και επηρεάζει την τρέχουσα περίοδο καθώς και για οποιαδήποτε άλλη συγκριτική πληροφορία μπορεί να παρασχεθεί. Πληροφορίες επίσης, για οποιοδήποτε ποσό επηρεάζει συγκριτικές οικονομικές χρήσεις για τις οποίες δεν παρέχονται συγκριτικά στοιχεία και μια αναφορά στο γεγονός ότι τα συγκριτικά στοιχεία έχουν διαμορφωθεί αναλόγως.

3.5. Δ.Λ.Π. 10 «ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ»

Το Δ.Λ.Π. 10 αναθεωρήθηκε το 1993 και εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/00. Το πρότυπο αυτό ασχολείται με τα γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά την ημερομηνία της κατάρτισης του ισολογισμού («οψιγενή γεγονότα»[4]) και πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από το Διοικητικό Συμβούλιο της επιχείρησης. Η ενσωμάτωση των γεγονότων αυτών στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γίνεται με σημειώσεις ή λογιστικοποίηση του ποσού που σχετίζεται με την κάθε περίπτωση. Ως ημερομηνία του ισολογισμού θεωρείται η ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (31/12 ή 30/06) και η ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων είναι η ημερομηνία συνεδρίασης του Διοικητικού Συμβουλίου στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται.

Τα «οψιγενή» γεγονότα χωρίζονται σε γεγονότα των οποίων η συνθήκη ύπαρξης ή η ίδια η ύπαρξή προϋπήρχε της ημερομηνίας του ισολογισμού και η εκδήλωσή ή η οριστικοποίηση τους έγινε μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και πριν την έγκριση του από το Διοικητικό Συμβούλιο. Αυτά τα γεγονότα αποτελούν τα διορθωτικά γεγονότα, για παράδειγμα μια δικαστική απόφαση ρύθμισης υποχρεώσεων από και προς την επιχείρηση. Τα γεγονότα που αναφέρονται σε συνθήκες που δημιουργήθηκαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, είναι γνωστά ως μη διορθωτικά γεγονότα. Τέτοια γεγονότα μπορεί να είναι η μεταβολή της εμπορεύσιμης αξίας των επενδύσεων μεταξύ της ημερομηνίας σύνταξης του ισολογισμού και της έγκρισής του.

Όσον αφορά τα διορθωτικά γεγονότα πρέπει να γίνονται οι απαραίτητες προσαρμογές των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων, με επιβάρυνση ή ωφέλεια των αποτελεσμάτων της χρήσης την οποία αφορά ο ισολογισμός. Για τα μη διορθωτικά γεγονότα γνωστοποιείται η φύση του γεγονότος π.χ. σεισμός και το εκτιμώμενο οικονομικό αποτέλεσμα από αυτό.

Αν η επιχείρηση μετά την σύνταξη του ισολογισμού, η Διοίκηση της εταιρίας αποφασίσει να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει την λειτουργία της ή αυτές οι ενέργειες γίνονται υποχρεωτικά, οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να καταρτιστούν στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας. Το ίδιο αν η οικονομική κατάσταση της επιχείρησης επιδεινωθεί σοβαρά μετά την κατάρτιση του

[4] Όπως τα ονομάζει ο Εμμ. Σακέλλης «ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», Αθήνα 2002.

ισολογισμού, σε βαθμό που η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας να μην αποτελεί την κατάλληλη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων.

3.6. Δ.Λ.Π. 12 «ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ»

Το Δ.Λ.Π. 12 αυτό αναθεωρήθηκε το 1997 και τέθηκε σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την 01/01/1998 ή μετά από την ημερομηνία αυτή. Το συγκεκριμένο πρότυπο καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των φόρων που προκύπτουν από τα έσοδα της επιχείρησης καθώς και τον απολογισμό των φορολογικών συνεπειών από την εξόφληση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή από συναλλαγές της τρέχουσας περιόδου που έχουν αναγνωριστεί στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας. Σύμφωνα, λοιπόν, με το πρότυπο η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να χειρίζεται την φορολογική επίδραση των διαφόρων συναλλαγών με τον ίδιο τρόπο που χειρίζεται λογιστικά και τις συναλλαγές αυτές. Δηλαδή, ο λογιστικός χειρισμός της φορολογικής επίδρασης ορισμένων συναλλαγών, δεν θα πρέπει να συμβαδίζει με τις φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις, αλλά με την ακολουθούμενη λογιστική αρχή που εφαρμόζεται στο χειρισμό των συναλλαγών αυτών. Το σκεπτικό αυτό στηρίζεται στο γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν αποτελούν απεικόνιση της φορολογικής συμμόρφωσης της επιχείρησης, αλλά της οικονομικής της θέσης κατά συγκεκριμένη ημερομηνία και των αποτελεσμάτων της χρήσεως που έληξε κατά την ίδια ημερομηνία. Να σημειωθεί ότι το πρότυπο δεν αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό των κρατικών χορηγήσεων ή επιδοτήσεων ή των φορολογικών ελαφρύνσεων από επενδύσεις, αλλά στην επίδραση που αυτές θα είχαν επί των φορολογικών υποχρεώσεων, εάν ο φορολογικός τους χειρισμός συμβάδιζε με τις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές της επιχείρησης ως προς την αναγνώριση των ποσών αυτών.

Τα «λογιστικά κέρδη» σπάνια θα έχουν το ίδιο ύψος με τα «φορολογικά κέρδη». Η διαφορά αυτή οφείλεται κυρίως στο γεγονός ότι τα αποτελέσματα έχουν επιβαρυνθεί με έξοδα, τα οποία δεν εκπίπτουν φορολογικά, για παράδειγμα πρόστιμα. Έτσι η φορολογική υποχρέωση που προκύπτει είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από αυτή που είχε υπολογιστεί με βάση τα λογιστικά κέρδη.

Οι διαφορές χωρίζονται σε δύο βασικές κατηγορίες τις μόνιμες και τις προσωρινές. Η διάκριση αυτή γίνεται με βάση τη διάρκεια του χρόνου διαγραφής, ενός εξόδου από τα «λογιστικά κέρδη» και από τα «φορολογικά κέρδη». Εάν ένα έξοδο με βάση την ακολουθούμενη λογιστική αρχή διαγραφεί από τα αποτελέσματα εντός 15 ετών ενώ για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος θα διαγραφεί εντός 7 ετών, αυτό δημιουργεί «διαφορά διαρκείας χρόνου διαγραφής». Επομένως, υπάρχει «διαφορά χρόνου». Όλες οι «διαφορές λόγω χρόνου» αποτελούν και «προσωρινές διαφορές» χωρίς αυτό να σημαίνει ότι οι «προσωρινές διαφορές» προέρχονται πάντα από «διαφορές λόγω χρόνου». Οι «προσωρινές διαφορές» αποτελούν τη διαφορά μεταξύ του λογιστικού υπολοίπου των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού που εμφανίζονται στον ισολογισμό μιας επιχείρησης και της «φορολογικής βάσης» του εν λόγω υπολοίπου.

Ως «φορολογική βάση» ενός στοιχείου του ενεργητικού θεωρείται το ποσό εκείνο το οποίο εκπίπτει φορολογικά από τα οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν

μέσα από την ανάκτηση, πραγματοποίηση ή ρευστοποίηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού. Εάν το οικονομικό όφελος που θα προκύψει από ανάκτηση, πραγματοποίηση ή ρευστοποίηση ενός στοιχείου του ενεργητικού, όπως αυτό εμφανίζεται στον ισολογισμό της επιχείρησης, είναι εκπεστέο και δεν είναι φορολογήσιμο, τότε η «φορολογική βάση» ισούται με το λογιστικό υπόλοιπο του εν λόγω ποσού. Η «φορολογική βάση» εισπρακτέων εσόδων τα οποία φορολογούνται κατά την είσπραξή τους είναι μηδενική. Επομένως, η «προσωρινή διαφορά» που δημιουργείται, ισούται με το λογιστικό υπόλοιπο των εισπρακτέων εσόδων. Στην περίπτωση, που η επιχείρηση έχει ήδη φορολογηθεί τότε η «φορολογική βάση» των εισπρακτέων υπολοίπων της, ισούται με το λογιστικό τους υπόλοιπο, δεδομένου ότι η είσπραξη της οφειλής τους δεν μπορεί να επηρεάσει τις μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις της ως προς την συναλλαγή που δημιούργησε το εισπρακτέο υπόλοιπο. Έτσι, η «προσωρινή διαφορά» που δημιουργείται είναι μηδενική, για το λόγο ότι το λογιστικό τους υπόλοιπο ισούται με την φορολογική τους βάση.

Ως «φορολογική βάση» ενός στοιχείου του παθητικού θεωρείται το λογιστικό υπόλοιπο του στοιχείου αυτού μειωμένο με το ποσό εκείνο το οποίο εκπίπτει φορολογικά από τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα προκύψουν μέσα από την αξία του στοιχείου αυτού. Συνεπώς, η «φορολογική βάση» εσόδων που έχουν προεισπραχθεί, ισούται με το λογιστικό υπόλοιπο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μειωμένο με οποιοδήποτε ποσό θα εκπέσει φορολογικά στο μέλλον. Όσων αφορά τα προεισπραχθέντα έσοδα, τα οποία φορολογούνται κατά την είσπραξη τους, είναι μηδενική. Επομένως, η «προσωρινή διαφορά» που δημιουργείται, ισούται με το λογιστικό υπόλοιπο των εισπρακτέων εσόδων. Η «φορολογική βάση» δανείων προς αποπληρωμή ισούται με το λογιστικό υπόλοιπο, για το λόγο ότι η μελλοντική εξόφληση τους δεν μπορεί να επηρεάσει τις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Τέλος, οι «προσωρινές διαφορές» χωρίζονται σε «φορολογητέες» και σε «εκπεστέες», ανάλογα με την επίδραση που μπορεί να έχουν στον προσδιορισμό τον μελλοντικών φορολογικών υποχρεώσεων. Η φορολογία εισοδήματος καθώς και οι φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν μέσα από τις λειτουργίες μιας επιχείρησης, αποτελούν έξοδο της επιχείρησης για την απόκτηση των αντίστοιχων εσόδων. Γι' αυτό, το συνολικό ποσό του εξόδου του φόρου αποτελείται από το τρέχον έξοδο του φόρου πλέον οποιοδήποτε αναβαλλόμενο έξοδο φόρου, μειωμένο με οποιοδήποτε αναβαλλόμενο έσοδο φόρου.

3.6.1. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ & ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Οι «φορολογητέες προσωρινές διαφορές» προέρχονται από περιπτώσεις, κατά τις οποίες το «λογιστικό υπόλοιπο» ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την «φορολογική βάση» του, με αποτέλεσμα τα φορολογητέα οφέλη που θα προκύψουν να είναι ψηλότερα από τα εκπιπτόμενα, γεγονός το οποίο αναμένεται να αυξήσει τις μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης. Έτσι, η αναμενόμενη αύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης θεωρείται ως «*αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση*». Οι διαφορές αυτές θα πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα, εκτός και αν προέρχονται από την σταδιακή διαγραφή της

«φήμης και πελατείας» η οποία δεν εκπίπτει για φορολογικούς σκοπούς ή από την αρχική αναγνώριση στοιχείου του ενεργητικού ή παθητικού που προήλθε μέσα από συναλλαγή η οποία δεν προέρχεται από ενοποίηση επιχειρήσεων και κατά τη στιγμή της διενέργειας της δεν επηρεάζονται τα λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματα της επιχείρησης.

Στις περιπτώσεις που οι «φορολογητέες προσωρινές διαφορές» που προκύπτουν σχετίζονται με επενδύσεις ή συμφέροντα σε θυγατρικές ή συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες, αυτά θα πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα, εκτός κι αν η μονάδα αναφοράς είναι σε θέση να καθορίσει πότε μπορεί να γίνει αντιλογισμός της «προσωρινής διαφοράς» που έχει αναγνωριστεί και ο αντιλογισμός της «προσωρινής διαφοράς» που αναγνωρίστηκε, είναι πιθανό να μην πραγματοποιηθεί μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα.

Η δημιουργία των «φορολογητέων προσωρινών διαφορών» εξαρτάται σε μεγάλο βαθμό από τις φορολογικές ρυθμίσεις και τους κανονισμούς που ισχύουν σε κάθε κράτος και βασίζεται τόσο στο διαχωρισμό των εξόδων τα οποία εκπίπτουν ή δεν εκπίπτουν φορολογικά και στους παράγοντες που καθορίζουν το χρόνο, κατά τον οποίο τα εκπιπτόμενα έξοδα αναγνωρίζονται ως φορολογικές ελαφρύνσεις. Οι πιο συνηθισμένες περιπτώσεις που προκαλούν «φορολογικές προσωρινές διαφορές» είναι η πρόβλεψη για απόσβεση πάγιων περιουσιακών στοιχείων για σκοπούς ενημέρωσης βιβλίων και προσδιορισμού φορολογητέου εισοδήματος, η κεφαλαιοποίηση των εξόδων για ανάπτυξη, το κόστος ενοποίησης επιχειρήσεων και η επανεκτίμηση περιουσιακών στοιχείων.[5]

3.6.2. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΡΕΧΟΝΤΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΩΝ

Οι τρέχοντες και οι αναβαλλόμενοι φόροι θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδο ή έσοδο στο λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης, εκτός κι εάν οι φόροι προέρχονται από συναλλαγές οι οποίες έχουν αναγνωριστεί άμεσα στην καθαρή θέση της επιχείρησης ή ενοποίηση από εξαγορά μιας επιχείρησης. Οι τρέχοντες ή αναβαλλόμενοι φόροι οι οποίοι προέρχονται από συναλλαγές που αναγνωρίζονται άμεσα στην καθαρή θέση της επιχείρησης θα πρέπει να περιλαμβάνονται στην καθαρή θέση της επιχείρησης.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις δημιουργούνται κυρίως όταν ένα έξοδο εκπίπτει για λογιστικούς και για φορολογικούς λόγους, αλλά το ποσοστό κατά το οποίο εκπίπτει για την κάθε περίπτωση διαφέρει, τότε δημιουργείται θέμα διαφοράς χρόνου ολικής διαγραφής. Με την εφαρμογή όμως του παρόντος προτύπου γίνεται μια ισομερή κατανομή του απολογισμού των φορολογικών υποχρεώσεων μιας επιχείρησης, έτσι ώστε οποιαδήποτε προσωρινή διαφορά προκύψει να κατανέμεται με βάση την αυτοτέλεια των χρήσεων που επηρεάζονται.

3.7. Δ.Λ.Π. 14 «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ»

Το αρχικό πρότυπο άρχισε να ισχύει για τις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων που άρχιζαν κατά την 01/01/83 ή μετά από αυτήν. Το πρότυπο αυτό

[5] Βλ. Δ.Λ.Π. 16, 38, 39 και 40.

αναθεωρήθηκε το 1997 και το αναθεωρημένο πλέον πρότυπο εφαρμόζεται στις λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 01/07/98. Το πρότυπο αναφέρεται στον τρόπο καταγραφείς και το περιεχόμενο των πληροφοριών, που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, αναφορικά κατά επιχειρηματικό κλάδο, με τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών που παρέχονται από την επιχείρηση και ανά γεωγραφικό τομέα, με τις διάφορες γεωγραφικές περιοχές, μέσω των οποίων διεκπεραιώνει τις λειτουργίες της.

3.7.1. ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΣ & ΓΕΩΓΡΑΦΙΚΟΣ ΚΛΑΔΟΣ

Με τον όρο «επιχειρηματικό κλάδο» αναφερόμαστε σε κάθε μέρος της επιχείρησης, μέσα από το οποίο παρέχονται ξεχωριστά προϊόντα ή υπηρεσίες ή ομάδες όμοιων προϊόντων ή υπηρεσιών, για τα οποία η αναμενόμενη απόδοση μεικτού κέρδους ή οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι είναι διαφορετικοί από αυτούς που προέρχονται από τα άλλα μέρη της επιχείρησης. Ως «γεωγραφικός τομέας» νοείται το μέρος της επιχείρησης το οποίο παρέχει προϊόντα ή υπηρεσίες σε συγκεκριμένο οικονομικό περιβάλλον, όπου η αναμενόμενη απόδοση και οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι είναι διαφορετικοί από εκείνα τα μέρη της επιχείρησης τα οποία λειτουργούν κάτω από οικονομικό περιβάλλον με διαφορετικές συνθήκες. Η διαφοροποίηση των συνθηκών μπορεί να προέλθει από τις οικονομικές και πολιτικές συνθήκες, την σχέση και τον τρόπο λειτουργίας μεταξύ των μονάδων που βρίσκονται στους διαφορετικούς τομείς. Τους τυχόν ιδιαίτερους κίνδυνους στους οποίους είναι εκτεθειμένη μια μονάδα σε συγκεκριμένη περιοχή, την ύπαρξη κανονισμών ρύθμισης συναλλάγματος και την ύπαρξη κινδύνου από τιμές συναλλάγματος.

Το πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες ή βρίσκονται στην διαδικασία εισαγωγής στο χρηματιστήριο. Η εφαρμογή του είναι υποχρεωτική από τις επιχειρήσεις, οι οποίες εκδίδουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.. Σε περίπτωση που μία επιχείρηση δεν είναι υποχρεωμένη να τηρεί τα Δ.Λ.Π. αλλά επιθυμεί να εφαρμόσει το συγκεκριμένο πρότυπο τότε είναι υποχρεωμένη να συμμορφωθεί πλήρως με τις απαιτήσεις του συγκεκριμένου προτύπου. Εάν η έκδοση οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, η οποία είναι εγγεγραμμένη στο χρηματιστήριο και τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής ή μιας ή περισσοτέρων θυγατρικών της, τότε η πληροφόρηση ανά κλάδο ή τομέα ανά επιχείρηση θα πρέπει να παρέχεται με τον ίδιο τρόπο που απεικονίζεται και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Πληροφορίες ανά κλάδο ή τομέα, σε περίπτωση που υπάρχουν, θα πρέπει να περιλαμβάνουν στις σημειώσεις των οικονομικών τους καταστάσεων και οι θυγατρικές οι οποίες είναι εγγεγραμμένες στο χρηματιστήριο ή το μετοχικό τους κεφάλαιο ή οι μετοχές τους βρίσκονται σε διαπραγμάτευση στην ελεύθερη αγορά.

3.7.2. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΑΝΑ ΚΛΑΔΟ Ή ΤΟΜΕΑ

Οι πληροφορίες που θα πρέπει να παρέχονται ανά κλάδο ή τομέα θα πρέπει να καλύπτουν τα έσοδα και τα έξοδα, τα αποτελέσματα, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις κατά κλάδο ή τομέα. Τα «έσοδα κατά κλάδο» θα πρέπει να περιλαμβάνουν όλα τα έσοδα που εμφανίζονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων του

κάθε κλάδου και να διαχωρίζονται σε έσοδα από πωλήσεις προς τρίτους ή από πωλήσεις σε άλλους κλάδους ή τομείς. Στα έσοδα ανά κλάδο θα πρέπει να περιλαμβάνονται τα έκτακτα έσοδα, τα έσοδα από τόκους ή μερίσματα εκτός και αν αποτελούν μέρος των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και τα κέρδη από πωλήσεις επενδύσεων. Τα «έξοδα ανά κλάδο» περιλαμβάνουν τα λειτουργικά έξοδα που ανήκουν αποκλειστικά στον αντίστοιχο κλάδο ή τομέα. Στα έξοδα αυτά δεν περιλαμβάνονται τα έκτακτα έξοδα, τα χρηματοοικονομικά έξοδα, οι ζημιές από πώληση επενδύσεων και τα μερίδια ζημιών που προέρχονται από συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κοινοπραξίες ή από άλλες επιχειρήσεις. Τα έξοδα αυτά εμφανίζονται σαν σύνολο εξόδων έναντι των ενοποιημένων αποτελεσμάτων.

Τα αποτελέσματα ανά κλάδο αντιπροσωπεύουν το καθαρό ποσό που προκύπτει από τα έσοδα και τα έξοδα του κλάδου, πριν από κάθε προσαρμογή για τα συμφέροντα μειοψηφίας. Θα πρέπει να γίνει και μια αναφορά σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία του κλάδου που χρησιμοποιούνται για τις καθημερινές λειτουργικές δραστηριότητες ενός τομέα και τα οποία απασχολούνται είτε άμεσα και αποκλειστικά είτε εν μέρει και περιστασιακά από τον εν λόγω κλάδο. Σε περίπτωση που τα έσοδα του κλάδου περιλαμβάνουν ποσά από τόκους τότε η αναφορά στα περιουσιακά στοιχεία του κλάδου θα πρέπει να περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τα ποσά που είναι εισπρακτέα από δάνεια, τις επενδύσεις, τα συμφέροντα από κοινοπραξίες και οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό στοιχείο δημιούργησε το αντίστοιχο έσοδο. Στην κατηγορία των περιουσιακών στοιχείων αυτών δεν πρέπει να περιλαμβάνονται τα ποσά που αφορούν φόρο εισοδήματος.

Αναφορά θα πρέπει να γίνει και στις υποχρεώσεις του κλάδου, οι οποίες προκύπτουν από τις συνήθεις δραστηριότητες του κλάδου και οι οποίες είναι άμεσα συνδεδεμένες με τον αντίστοιχο κλάδο. Στην αναφορά αυτή δεν πρέπει να περιλαμβάνονται πληροφορίες σχετικά με τις υποχρεώσεις από φόρους, χρηματοοικονομικές μισθώσεις ή αγορά παγίων και οποιαδήποτε άλλη υποχρέωση δημιουργήθηκε για χρηματοπιστωτικούς σκοπούς και όχι για λειτουργικούς. Σε περίπτωση που υπάρχουν χρηματοοικονομικά έξοδα όπως είναι οι τόκοι στην κατάσταση θα πρέπει να υπάρχουν πληροφορίες αναφορικά με την υποχρέωση βάσει της οποίας έχουν δημιουργηθεί. Καθώς και οι υποχρεώσεις που έχουν δημιουργηθεί από μια από κοινού ελεγχόμενη κοινοπραξία.

3.7.3. ΠΡΩΤΕΥΟΥΣΕΣ & ΔΕΥΤΕΡΕΥΟΥΣΕΣ ΑΝΑΦΟΡΕΣ

Οι αναφορές κατά κλάδο ή τομέα διαχωρίζονται σε πρωτεύουσες και δευτερεύουσες. Ο διαχωρισμός αυτός εξαρτάται από την προέλευση των κινδύνων και την αποδοτικότητα ή αποτελεσματικότητα του κλάδου ή του τομέα. Εάν οι κίνδυνοι ή η αποδοτικότητα επηρεάζονται από την διαφοροποίηση των παρεχόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών, τότε η αναφορά κατά κλάδο θα πρέπει να θεωρείται ως πρωτεύουσα αναφορά της επιχείρησης και η αναφορά κατά τομέα ως η δευτερεύουσα. Στην περίπτωση όμως που οι κίνδυνοι και η αποτελεσματικότητα της εταιρίας στηρίζεται στο γεγονός ότι οι λειτουργίες της είναι διεσπαρμένες σε διάφορες χώρες ή διάφορα απομακρυσμένα σημεία μεταξύ τους, τότε η αναφορά ανά γεωγραφικό τομέα θεωρείται η πρωτεύουσα και η αναφορά ανά κλάδο η δευτερεύουσα.

Μετά τον καθορισμό της πρωτεύουσας αναφοράς θα πρέπει να επιλεχθούν οι κλάδοι ή οι τομείς για τους οποίους θα δοθεί αναφορά στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων. Τα κριτήρια για την επιλογή βασίζονται στα εξής κριτήρια:

- Το σύνολο τον εσόδων από πωλήσεις θα πρέπει να είναι ίσο ή μεγαλύτερο του 10% των συνολικών εσόδων όλων των κλάδων/τομέων ή
- Τα αποτελέσματα χρήσεως του κλάδου/τομέα ανεξάρτητα του αν είναι κέρδη ή ζημιές θα πρέπει τα είναι τουλάχιστον ίσα ή μεγαλύτερα από το 10% του συνόλου των κερδοφόρων ή ζημιογόνων κλάδων/τομέων
- Τα στοιχεία του ενεργητικού του κλάδου/τομέα θα πρέπει να είναι ίσα ή μεγαλύτερα του 10% του συνολικού ποσού των στοιχείων του ενεργητικού όλων των κλάδων/τομέων.

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, οι αναφορές κατά κλάδο ή τομέα θα πρέπει να περιλαμβάνουν αναλυτικά τουλάχιστον τους κλάδους ή τομείς που καλύπτουν το 75% του συνόλου των εσόδων από πωλήσεις των ενοποιημένων αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Επομένως, αν όλοι οι κλάδοι/τομείς πληρούν μεν την προϋπόθεση του 10% αλλά δεν καλύπτουν το 75% του συνόλου των ενοποιημένων εσόδων από πωλήσεις μιας επιχείρησης, τότε η αναφορά θα πρέπει να περιλαμβάνει και τα στοιχεία εκείνα από τους κλάδους ή τομείς οι οποίοι δεν υπερβαίνουν το 10%, έτσι ώστε η συνολική ανάλυση να καλύπτει το 75%. Η επιλογή αυτή γίνεται αφού οι συγκεκριμένοι κλάδοι/τομείς ταξινομηθούν με φθίνουσα σειρά των εσόδων από πωλήσεις ή των καθαρών αποτελεσμάτων τους ή των περιουσιακών τους στοιχείων και η επιλογή αρχίσει από τους μεγαλύτερους σε ποσοστό κλάδους/τομείς. Μετά την κάλυψη του 75% όλοι οι υπόλοιποι κλάδοι/τομείς αναφέρονται στην αναφορά ως «υπόλοιποι…». Τα υπόλοιπα μικρότερα ποσά αναφέρονται ως «διάφορα άλλα», «υπόλοιπα τμήματα» ή άλλους χαρακτηρισμούς.

Συνεπώς, για το 25% περίπου τα ποσά αυτά περιλαμβάνονται στην αναφορά ως μη καταμεριστέα, αλλά ως ποσά προς συμφωνία. Σε περίπτωση που κάποιος τομέας δεν πληρούσε τα κριτήρια τα προηγούμενα έτη και για αυτό δεν περιλαμβανόταν σε αναφορά αυτής της μορφής οπότε θα πρέπει να αναφερθεί για πρώτη φορά, τότε ανεξάρτητα από το παρελθόν θα πρέπει να δοθούν και για το προηγούμενο έτος συγκριτικά στοιχεία.

Η πρωτεύουσα αναφορά θα πρέπει να περιλαμβάνει τις παρακάτω πληροφορίες:

- Έσοδα κατά κλάδο, διαχωρισμένα μεταξύ πωλήσεων σε τρίτους και πωλήσεων σε άλλους κλάδους.
- Μεικτά αποτελέσματα κατά κλάδο.
- Περιουσιακά στοιχεία κατά κλάδο.
- Υποχρεώσεις κατά κλάδο.
- Κεφαλαιουχικές δαπάνες κατά κλάδο ή τομέα που είχαν γίνει κατά τη διάρκεια του έτους.
- Το σύνολο της πρόβλεψης αποσβέσεων για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία του αντίστοιχου κλάδου/τομέα.
- Οποιαδήποτε άλλη πληροφορία, η οποία θα ήταν χρήσιμη στους αναλυτές των οικονομικών καταστάσεων, τους επενδυτές και τους τυχόν επίδοξους επενδυτές.

Κατά συνέπεια η δευτερεύουσα αναφορά θα πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής:

- Γεωγραφική ταξινόμηση των εσόδων της επιχείρησης με βάση το κριτήριο του 10%.
- Γεωγραφική ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων του κάθε τομέα και πάλι με βάση το κριτήριο του 10%.
- Το σύνολο των κεφαλαιουχικών δαπανών κατά τη διάρκεια της χρήσης κατά γεωγραφικό τομέα.

Συμπερασματικά, θα μπορούσαμε να πούμε ότι το συγκεκριμένο πρότυπο μέσα από την ανάλυση των πωλήσεων και των αποτελεσμάτων ανά βασικό προϊόν ή υπηρεσία της επιχείρησης, κάνει πιο εύκολη την κατανόηση της πηγής των βασικότερων εσόδων της επιχείρησης καθώς και του επιπέδου των καθαρών αποτελεσμάτων. Έτσι εμφανίζεται το επίπεδο της απόδοσης του κάθε κλάδου καθώς και οι πιθανότητες ανάπτυξης του στο μέλλον. Από την άλλη, η πληροφόρηση αναφορικά με την γεωγραφική θέση της κάθε μονάδας βοηθάει στην εκτίμηση τυχόν μελλοντικών συναλλαγματικών κινδύνων ή άλλων κινδύνων αγοράς, οι οποίοι πιθανόν να μην είναι δυνατό να αξιολογηθούν μέσα από την παροχή συγκεντρωτικών στοιχείων.

3.8. Δ.Λ.Π. 15 «ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ»

Το Δ.Λ.Π. 15 εγκρίθηκε αρχικά το 1981 και αναθεωρήθηκε το 1991. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι αξιώσεις παρουσίασης αυτού δεν θεωρούνται αναγκαίες για τις εταιρίες που ετοιμάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., επομένως θεωρείται ότι συμμορφώνονται πλήρως με τις απαιτήσεις τους. Το πρότυπο έχει ως βασικό σκοπό την απεικόνιση της επίδρασης που πιθανόν να έχουν οι μεταβολές του δείκτη τιμών στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως μιας επιχείρησης όπως και της οικονομικής θέσης ή κατάστασης της επιχείρησης. Το πρότυπο χρησιμοποιείται κυρίως στις περιοχές στις οποίες υπάρχουν σημαντικές αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες.

3.8.1. ΓΕΝΙΚΗ ΑΓΟΡΑΣΤΙΚΗ ΔΥΝΑΜΗ & ΤΡΕΧΟΝ ΚΟΣΤΟΣ

Το πρότυπο 15 καθιερώνει δύο μεθόδους απεικόνισης της επίδρασης των αλλαγών των τιμών στα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης την «γενική αγοραστική δύναμη» και το «τρέχον κόστος».

Αναλυτικότερα, με την Γενική Αγοραστική Δύναμη τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης μετατρέπονται με βάση το γενικό δείκτη τιμών. Με τη μέθοδο αυτή διαφοροποιείται η μονάδα μέτρησης ενός ποσού και όχι η βάση επί της οποίας έχει υπολογιστεί. Επιπλέον, τα έσοδα από τις πωλήσεις, το κόστος των πωλήσεων και κάθε άλλο ποσό υψηλής ρευστότητας όπως είναι τα υπόλοιπα ταμείου, πελατών, πιστωτών και άλλα μετατρέπονται με βάση τις αλλαγές στο δείκτη τιμών και οποιαδήποτε διαφορά προκύψει είτε είναι ζημιά είτε κέρδος μετατρέπεται στην καθαρή θέση των ιδιοκτητών της επιχείρησης, αφού προηγουμένως αυτή έχει διαφοροποιηθεί με βάση το δείκτη των αλλαγών στο δείκτη τιμών.

Όταν εφαρμόζεται το Τρέχον Κόστος η βάση των υπολογισμών στηρίζεται στην αξία αντικατάστασης με την προϋπόθεση ότι αυτή δεν είναι υψηλότερη από την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία και την τρέχουσα αξία. Στην περίπτωση όπου η αξία αντικατάστασης είναι μεγαλύτερη από τις δύο αυτές τότε εφαρμόζεται η υψηλότερη από τις δύο αυτές. Ως αξία αντικατάστασης μπορεί να θεωρηθεί το κόστος απόκτησης ενός καινούργιου ή μεταχειρισμένου παρόμοιου περιουσιακού στοιχείου ή περιουσιακού στοιχείου με ισοδύναμη δυνατότητα παραγωγής ή εξυπηρέτησης. Εάν δεν είναι δυνατή η αντιστοίχηση με παρόμοια καινούργια ή μεταχειρισμένα περιουσιακά στοιχεία τότε το κόστος θα πρέπει να υπολογιστεί με βάση τους ισχύοντες δείκτες τιμών.

Η καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία αντιπροσωπεύει την καθαρή τιμή πώλησης που είναι δυνατόν το περιουσιακό στοιχείο να διατεθεί. Ο όρος τρέχουσα αξία αντιπροσωπεύει το σύνολο των μελλοντικών εσόδων που μπορεί να προκύψουν μέσα από το αντίστοιχο περιουσιακό στοιχείο προεξοφλημένα με τον τρέχοντα συντελεστή απόδοσης. Για οποιαδήποτε επίδραση υπάρχει στα πάγια περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να γίνει πρόβλεψη για αντίστοιχη επίδραση επί της πρόβλεψης για απόσβεση.

3.8.2. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΤΩΝ ΕΠΙΔΡΑΣΕΩΝ

Με την εφαρμογή του προτύπου πρέπει να παρέχονται οι εξής πληροφορίες σχετικά με το ποσό της συνολικής επίδρασης επί της πρόβλεψης για απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, το συνολικό ποσό της τακτοποίησης του κόστους των πωλήσεων, οποιοδήποτε ποσό τακτοποίησης μετρητών ή ποσών που μπορούν να μετατραπούν εύκολα σε μετρητά, την επίδραση επι των υπολοίπων των ταμείων ή των συμφερόντων επί των ιδίων κεφαλαίων, ειδικά σε περιπτώσεις κατά τις οποίες οι τακτοποιήσεις αυτές έχουν ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και την συνολική επίδραση επί των αποτελεσμάτων χρήσεως από όλες τις προαναφερόμενες διορθώσεις όπως και οποιαδήποτε άλλα ποσά προέρχονται από τις αλλαγές των τιμών.

Με την εφαρμογή της μεθόδους της τρέχουσας αξίας τα πάγια περιουσιακά στοιχεία και τα αποθέματα της επιχείρησης θα πρέπει να εμφανίζονται με τις ανάλογες αξίες. Τέλος, πρέπει να γίνεται περιγραφή της μεθόδους που εφαρμόστηκε για τον υπολογισμό και τον προσδιορισμό των πληροφοριών που αναφέρονται καθώς και τους δείκτες οι οποίοι χρησιμοποιήθηκαν όταν αυτό είναι απαραίτητο.

3.9. Δ.Λ.Π. 16 «ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ - ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ»

Το Δ.Λ.Π. 16 αναθεωρήθηκε το 1998 και αρχίζει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν χρήσεις που αρχίζουν από την 01/07/99 ή μεταγενέστερα. Σκοπός του πρότυπου αυτού είναι ο λογιστικός χειρισμός των ενσώματων ακινητοποιήσεων ή ενσώματων περιουσιακών στοιχείων. Τα βασικότερα θέματα στον λογιστικό χειρισμό είναι ο σωστός χρόνος της καταχώρησής τους ως περιουσιακά στοιχεία, ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας και της δαπάνης της απόσβεσής τους.

Το πρότυπο εφαρμόζεται για την λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όπως είναι τα ακίνητα, τα μηχανήματα, οι εγκαταστάσεις, ο εξοπλισμός και οτιδήποτε άλλο χρησιμοποιείται για τους παραγωγικούς ή λειτουργικούς σκοπούς της επιχείρησης. Το πρότυπο δεν εφαρμόζεται εάν κάποιο άλλο Δ.Λ.Π. απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετική αντιμετώπιση. Σε καμία όμως περίπτωση το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται για τα δάση και παρόμοιους χώρους, που μπορούν να αναγεννώνται και για τα δικαιώματα των ορυχείων –μεταλλείων, την αναζήτηση ορυκτών και όμοιων πόρων που δεν αναγεννώνται.

3.9.1. ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ένα περιουσιακό στοιχείο πρέπει να αναγνωρίζεται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με την αρχική αξία κτήσης. Το εν λόγω στοιχείο θα πρέπει να παρουσιάζεται στα βιβλία ως το συνολικό ποσό των εξόδων που έχουν γίνει για την απόκτησή του μέχρι να μπορέσει αυτό να λειτουργήσει για το σκοπό για τον οποίο αποκτήθηκε. Η απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, η οποία προέρχεται μέσα από ανταλλαγή ανόμοιων πάγιων περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να αναγνωρίζεται στα λογιστικά της βιβλία με τη δίκαιη αξία[6] του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε, πλέον οποιαδήποτε καταβολή χρημάτων για να γίνει η ολοκλήρωση της συναλλαγής. Σε περίπτωση ανταλλαγής όμοιων περιουσιακών στοιχείων, τιμή κτήσης θεωρείται η υπολειμματική αξία αυτού που δόθηκε σε ανταλλαγή. Οποιαδήποτε ζημιά προκύψει από αυτού του είδους την ανταλλαγή θεωρείται σαν μέρος του κόστους ή της αξίας κτήσης του νέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Ανταλλαγή αυτής της μορφής αποτελεί και η αντιπαροχή που πιθανόν θα δοθεί μέσα από την ανταλλαγή ενός τεμαχίου γης με συγκεκριμένο ποσοστό από την ανεγειρόμενη οικοδομή.

3.9.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΡΧΙΚΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ

Σύμφωνα με το πρότυπο κάθε περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία με την αρχική του αξία μειωμένη με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις ή ζημιές που πιθανό να υπάρχουν. Εξαίρεση σε αυτό αποτελεί η παρουσίαση ενός περιουσιακού στοιχείου στα βιβλία της επιχείρησης με αναθεωρημένη αξία, η οποία μπορεί να είναι υψηλότερη ή χαμηλότερη από την αρχική αναγνώριση, λόγω επανεκτίμησης της αξίας του.

Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να είναι τακτική έτσι ώστε να αποφεύγεται η ύπαρξη σημαντικών διαφορών μεταξύ της λογιστικής και της δίκαιης αξίας του στοιχείου. Όσον αφορά τη χρονική συχνότητα που γίνεται η επανεκτίμηση, αυτή εξαρτάται από τις διακυμάνσεις που μπορεί να υπάρχουν στην ελεύθερη αγορά όσον αφορά την δίκαιη αξία τους. Η επανεκτίμηση της αξίας ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι αναγκαία όταν η δίκαιη αξία του διαφέρει σημαντικά από την λογιστική του αξία. Διαφορετικά επανεκτίμηση μπορεί να γίνεται σε μια περίοδο από τρία έως πέντε χρόνια.

[6] «Δίκαιη αξία» ονομάζεται το ποσό για το οποίο ένα πάγιο στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί μεταξύ μερών που είναι πρόθυμα για την πραγματοποίηση της συναλλαγής.

Μετά την επανεκτίμηση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου υπάρχει περίπτωση να προκύψει ζημιά ή κέρδος, η διαφορά αυτή αναγνωρίζεται άμεσα στο ίδιο έτος στο οποίο προέκυψε. Σε περίπτωση ζημιάς, αυτή πιστώνεται στο λογαριασμό του πάγιου περιουσιακού στοιχείου και χρεώνεται άμεσα ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης. Σε περίπτωση όμως που προκύψει κέρδος τότε το ποσό αυτό χρεώνεται στο λογαριασμό του πάγιου και πιστώνεται ο λογαριασμός «Διαφορές επανεκτίμησης» ή «Αποθεματικό επανεκτίμησης», ο οποίος εντάσσεται στους λογαριασμούς που αποτελούν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων. Αν τώρα σε μια επανεκτίμηση προκύψει κέρδος και σε μια μελλοντική επανεκτίμηση προκύψει ζημιά, η ζημιά αυτή δεν μεταφέρεται στα αποτελέσματα, αλλά διαγράφεται πρώτα από το αποθεματικό κέρδους, το οποίο έχει δημιουργηθεί στο παρελθόν από την επανεκτίμηση του συγκεκριμένου στοιχείου και το ποσό της ζημιάς το οποίο δεν είναι δυνατόν να συγχωνευτεί, μεταφέρεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως.

Παράλληλα με την επανεκτίμηση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να αναθεωρείται και το ύψος των συσσωρευμένων αποσβέσεων μέχρι τη στιγμή της επανεκτίμησης. Έτσι η συσσωρευμένη πρόβλεψη για απόσβεση μπορεί να διαγραφεί πλήρως από την αξία του στοιχείου, το λογιστικό υπόλοιπο του οποίου θα τακτοποιηθεί ως προς το αποτέλεσμα της επανεκτίμησης. Ακόμα, η συσσωρευμένη πρόβλεψη μπορεί να μεταβάλλεται ανάλογα με την τροποποίηση της αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που προέρχεται από την επανεκτίμηση, έτσι ώστε η καθαρή αξία των βιβλίων να αντιπροσωπεύει την αξία του περιουσιακού στοιχείου, έτσι όπως προέκυψε μέσα από την επανεκτίμηση.

3.9.3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΑΓΙΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ο ισολογισμός της επιχείρησης είτε είναι ενοποιημένος είτε όχι θα πρέπει να εμφανίζει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία στο σύνολο της καθαρής μεταφερόμενης αξίας ή της λογιστικής αξίας τους και οι σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να παρέχουν τις ακόλουθες πληροφορίες:

- ✓ Το αρχικό υπόλοιπο, όπως εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατά την έναρξη της περιόδου για την οποία έχουν ετοιμαστεί οι εν λόγω οικονομικές καταστάσεις.
- ✓ Οι προσθήκες που έλαβαν χώρα κατά τη διάρκεια του έτους.
- ✓ Οι πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων που έγιναν κατά τη διάρκεια του έτους.
- ✓ Το αποτέλεσμα της επανεκτίμησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων κατά την διάρκεια του έτους.
- ✓ Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν από συγχώνευση ή εξαγορά επιχείρησης.
- ✓ Διαγραφή ζημιών, μετά από επανεκτίμηση οι οποίες έχουν επιβαρύνει τα αποτελέσματα.
- ✓ Τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που μπορεί να προκύψουν από την ενσωμάτωση πάγιων περιουσιακών στοιχείων επιχειρηματικής μονάδας εγκατεστημένης στο εξωτερικό.

- ✓ Το συνολικό ποσό της τιμής κτήσεως ή της αξίας που προκύπτει από επανεκτίμηση των περιουσιακών στοιχείων ανά ομάδα, όπως αυτή διαμορφώνεται στο τέλος του χρόνου.

Η πρόβλεψη για απόσβεση ανά ομάδα περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να αναλύεται στα πιο κάτω στοιχεία:

- ✓ Συσσωρευμένη πρόβλεψη για απόσβεση στην αρχή της χρήσεως, όπως αυτή εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία της εταιρίας.
- ✓ Πρόβλεψη για απόσβεση που έχει υπολογιστεί για την τρέχουσα χρήση.
- ✓ Τυχόν πρόβλεψη για απόσβεση η οποία έχει διαγραφεί λόγω πώλησης περιουσιακών στοιχείων.
- ✓ Πρόβλεψη για απόσβεση η οποία έχει διαγραφεί λόγω επανεκτίμησης των περιουσιακών στοιχείων.
- ✓ Συσσωρευμένη πρόβλεψη για απόσβεση στο τέλος της χρήσεως.

Πρέπει στις σημειώσεις ακόμα να αναφέρονται:

- ✓ Οι επιβαρύνσεις ή τα εμπράγματα βάρη τα οποία έχουν επιβληθεί σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία ή ομάδες αυτών και τα οποία αναφέρονται αναλυτικά.
- ✓ Το ύψος του κόστους των περιουσιακών στοιχείων υπό κατασκευή.
- ✓ Το ύψος ενδεχομένων υποχρεώσεων για την απόκτηση σημαντικών περιουσιακών στοιχείων.
- ✓ Την λογιστική αρχή που εφαρμόστηκε για τον υπολογισμό αποκατάστασης γηπέδων ή οικοπέδων που ανήκουν στην επιχείρηση ως προς περιβαλλοντικές ζημιές που πιθανόν να έχουν προκληθεί.

Επιπλέον πρέπει να αναφέρει τις λογιστικές αρχές οι οποίες εφαρμόστηκαν αναφορικά με την ισχύουσα μέθοδο απόσβεσης και με την αναμενόμενη ωφέλιμη χρήση των περιουσιακών στοιχείων ή στους συντελεστές απόσβεσης που εφαρμόστηκαν. Ακόμα, πρέπει να δοθεί οποιαδήποτε πληροφορία υπάρχει για την φύση και επίδραση των αλλαγών σε λογιστικούς υπολογισμούς οι οποίοι μπορεί να έχουν σημαντική επίδραση στα αποτελέσματα της τρέχουσας ή των μελλοντικών οικονομικών καταστάσεων και τα οποία μπορεί να προέρχονται από την υπολειμματική αξία του περιουσιακού στοιχείου, την αλλαγή στην αναμενόμενη ωφέλιμη χρήση του περιουσιακού στοιχείου και την αλλαγή στη μέθοδο υπολογισμού της πρόβλεψης για απόσβεση.

Σε περίπτωση που κάποια περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις με αξία που προήλθε μετά την επανεκτίμηση, θα πρέπει να παρέχονται οι ακόλουθες πληροφορίες:

- ✓ Η βάση ή η μέθοδος επί της οποίας έγινε η επανεκτίμηση του περιουσιακού στοιχείου.
- ✓ Η ημερομηνία κατά την οποία έγινε η εν λόγω επανεκτίμηση.
- ✓ Εάν η επανεκτίμηση έγινε από ανεξάρτητο εκτιμητή.
- ✓ Εάν η επανεκτίμηση βασίστηκε στην τιμή αντικατάστασης, θα πρέπει να αναφερθούν οι δείκτες οι οποίοι εφαρμόστηκαν για τον εν λόγω υπολογισμό.
- ✓ Την λογιστική αξία της κάθε ομάδας πάγιων περιουσιακών στοιχείων τα οποία θα είχαν συμπεριληφθεί στις οικονομικές καταστάσεις με βάση τις γενικές αρχές του προτύπου αυτού, δηλ. το ιστορικό τους κόστος. Έτσι τα περιουσιακά στοιχεία

που έχουν επανεκτιμηθεί θα πρέπει να εμφανίζονται στο ιστορικό τους κόστος πλέον οποιουδήποτε ποσού προέρχεται μέσα από επανεκτιμήσεις που είχαν γίνει κατά καιρούς.

- ✓ Οποιοιδήποτε περιορισμοί υπάρχουν ως προς τη διανομή του πλεονάσματος από επανεκτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων προς τους μετόχους.

Τέλος, χρήσιμο είναι να παρέχονται ακόμα πληροφορίες στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι προσωρινά ή μόνιμα εκτός χρήσης ή λειτουργίας, τα πλήρως αποσβεσμένα περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι ακόμη σε λειτουργία και στις περιπτώσεις καταστροφής ή απώλειας πάγιου περιουσιακού στοιχείου, το οποίο καλύπτεται από οποιαδήποτε μορφή αποζημίωσης, το γεγονός αυτό θα πρέπει να αναφέρεται στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένα κάτω από την επικεφαλίδα «πάγια περιουσιακά στοιχεία».

3.10. Δ.Λ.Π. 17 «ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ»

Το Δ.Λ.Π. 17 εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που αρχίζουν από την 01/01/99 ή μετά από αυτήν. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τις μακροπρόθεσμες μισθώσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων και ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και τις λογιστικές αρχές που θα πρέπει να ακολουθήσει τόσο ο εκμισθωτής όσο και ο μισθωτής, ως προς την αναγνώριση συναλλαγών αυτής της μορφής στα βιβλία τους, καθώς και το περιεχόμενο των πληροφοριών που θα πρέπει να υπάρχουν στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Το πρότυπο αναφέρεται ειδικότερα στη μεταφορά του δικαιώματος χρήσης περιουσιακού στοιχείου από τον εκμισθωτή στον μισθωτό, ανεξάρτητα από το εάν ο εκμισθωτής είναι υπεύθυνος για την συντήρηση του περιουσιακού στοιχείου ή όχι.

Το πρότυπο 17 χρησιμοποιείται για την λογιστική παρακολούθηση όλων των μισθώσεων με εξαίρεση τις παρακάτω:

- ❖ Μισθωτικές συμφωνίες για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίων, φυσικού αερίου και άλλων μη αναγεννώμενων πόρων.
- ❖ Συμφωνίες για άδειες παραχώρησης στοιχείων όπως κινηματογραφικών ταινιών, μαγνητοσκοπήσεων, θεατρικών έργων, χειρογράφων, ευρεσιτεχνίας και εκδοτικών δικαιωμάτων.
- ❖ Σε περιπτώσεις αποτίμησης από:
  - o Μισθωτές περιουσιακών στοιχείων που έχουν αποκτηθεί με βάση χρηματοδοτική μίσθωση (υπάγονται στο Δ.Λ.Π. 40).
  - o Εκμισθωτές περιουσιακών στοιχείων τα οποία παρεδόθησαν βάσει λειτουργικής μίσθωσης (υπάγονται στο Δ.Λ.Π. 40).
  - o Μισθωτές βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση (υπάγονται στο Δ.Λ.Π. 41).
  - o Εκμισθωτές βιολογικών περιουσιακών στοιχείων τα οποία παρέχονται βάσει λειτουργικής μίσθωσης (υπάγονται στο Δ.Λ.Π. 41).

Σε καμία όμως περίπτωση το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που αφορούν συμβάσεις για υπηρεσίες στις οποίες δεν μεταβιβάζεται το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων από το ένα συμβαλλόμενο μέρος στο άλλο.

Με τον όρο μίσθωση το πρότυπο αναφέρεται στη συμφωνία με την οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτό, με αντάλλαγμα μια πληρωμή, το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη χρονική περίοδο. Ακόμα οι μισθωτικές καταστάσεις με τις οποίες προβλέπεται το δικαίωμα του μισθωτή να αποκτήσει την κυριότητα του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, με την εκπλήρωση συμφωνημένων όρων. Σε ορισμένες χώρες οι συμβάσεις αυτές είναι γνωστές ως συμβάσεις αγορών επί πιστώσει. Οι μισθώσεις χωρίζονται σε δύο βασικές κατηγορίες τις «χρηματοδοτικές μισθώσεις» και τις «λειτουργικές μισθώσεις».

Σε μια χρηματοδοτική μίσθωση μεταβιβάζονται όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που ακολουθούν την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από την τελική μεταβίβαση ή μη του τίτλου κυριότητας. Ο μισθωτός μπορεί να χρησιμοποιήσει το δικαίωμα αγοράς μετά την πλήρη εξόφληση και τη λήξη της μίσθωσης. Επιπλέον, η παρούσα αξία (present value) του περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη ή ίση της τιμής πώλησης. Η χρονική διάρκεια της μίσθωσης είναι σχεδόν ταυτόσημη με την αντίστοιχη περίοδο της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης του πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Τα κατεχόμενα περιουσιακά στοιχεία είναι έτοιμα προς χρήση χωρίς σημαντικές αλλαγές. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο μισθωτής έχει το δικαίωμα ακύρωσης της μίσθωσης, οποιεσδήποτε ζημιές του εκμισθωτή επιβαρύνουν τον μισθωτή. Υπάρχουν και μη ακυρωτέες μισθώσεις, οι οποίες λύονται μόνο με την επέλευση κάποιου απρόσμενου γεγονότος, με την έγκριση του εκμισθωτή, εφόσον ο μισθωτής συνάψει μια νέα μίσθωση για το ίδιο ή ισοδύναμο περιουσιακό στοιχείο με τον ίδιο εκμισθωτή ή με την πληρωμή από τον μισθωτή ενός πρόσθετου ποσού, το ύψος του οποίου, κατά την έναρξη της μισθωτικής σχέσης, εξασφαλίζει σε ένα βαθμό τη μη διακοπή της μίσθωσης.

Οι λειτουργικές μισθώσεις αποτελούν μισθώσεις οι οποίες δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως χρηματοδοτικές διότι διαφέρουν με αυτές στα εξής σημεία: η διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι συνήθως κατά πολύ μεγαλύτερη από αυτή της λειτουργικής μίσθωσης. Στις λειτουργικές μισθώσεις ο μισθωτής δεν αναλαμβάνει και τους κινδύνους που μπορεί να συνδέονται με το συγκεκριμένο πάγιο περιουσιακό στοιχείο. Το τίμημα που καλείται να καταβάλει ο μισθωτής σε περίπτωση που θέλει να του μεταβιβασθεί η κυριότητα του μισθωθέντος πάγιου μετά την λήξη της σύμβασης, είναι κατά πολύ μεγαλύτερο από το ποσό που καταβάλλεται σε μια χρηματοδοτική μίσθωση.

3.10.1. ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ:

3.10.1.1. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΜΙΣΘΩΤΗ

Η χρηματοδοτική μίσθωση είναι απαραίτητο να καταχωρείται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή γιατί η μη απεικόνιση της παραμορφώνει τους οικονομικούς δείκτες της επιχείρησης αφού εμφανίζει μειωμένους τόσο τους οικονομικούς πόρους της, όσο και το ύψος των υποχρεώσεων.

Για την καταχώρηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού το περιουσιακό στοιχείο και στο παθητικό την υποχρέωση καταβολής των μελλοντικών μισθωμάτων. Κατά την έναρξη της μίσθωσης, τόσο το περιουσιακό στοιχείο όσο και οι μελλοντικές υποχρεώσεις πρέπει

να καταχωρούνται στον ισολογισμό με το ίδιο ποσό. Η μίσθωση θα πρέπει να καταχωρείται με την πραγματική αξία της ή, αν είναι χαμηλότερη, με την παρούσα αξία των ελάχιστων μισθωμάτων.

Κατά τον υπολογισμό της παρούσας αξίας των ελάχιστων μισθωμάτων, ως προεξοφλητικό επιτόκιο χρησιμοποιείται το τεκμαρτό επιτόκιο της μίσθωσης, εάν αυτό είναι πρακτικά εύκολο. Σε αντίθετη περίπτωση πρέπει να χρησιμοποιείται το οριακό επιτόκιο δανεισμού.

Οι υποχρεώσεις για μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία δεν πρέπει να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις αφαιρετικά από τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία. Αν για την παρουσίαση των υποχρεώσεων στον ισολογισμό γίνεται διάκριση μεταξύ τρεχουσών και μη τρεχουσών υποχρεώσεων, η ίδια διάκριση γίνεται και για τις υποχρεώσεις από τις μισθώσεις.

Τα μισθώματα πρέπει να επιμερίζονται στα χρηματοοικονομικά έξοδα και σε μείωση της ανεξόφλητης υποχρέωσης. Το χρηματοοικονομικό βάρος πρέπει να κατανέμεται στη χρήση που διαρκεί η μίσθωση, έτσι ώστε να προκύπτει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο πάνω στο απομένον υπόλοιπο της υποχρέωσης κάθε χρήσης. Πρακτικά, κατά την κατανομή του χρηματοοικονομικού βάρους στις χρήσεις που διαρκεί η μίσθωση μπορεί να χρησιμοποιείται κάποιος προσεγγιστικός τύπος που απλοποιεί τον υπολογισμό.

Η χρηματοδοτική μίσθωση συνεπάγεται για την κάθε χρήση ένα έξοδο απόσβεσης των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και ένα χρηματοοικονομικό έξοδο για κάθε λογιστική περίοδο. Η μέθοδος απόσβεσης των μισθωμένων αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων πρέπει να είναι όμοια με τη μέθοδο που ακολουθείται για τα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην επιχείρηση και η καταχωρούμενη απόσβεση πρέπει να υπολογίζεται σύμφωνα με τη βάση που τίθεται από το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις» και το Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία». Αν δεν υπάρχει καμία βεβαιότητα ότι μέχρι τη λήξη της μίσθωσης, ο μισθωτής θα αποκτήσει την κυριότητα του στοιχείου, τότε η πλήρης απόσβεση του μισθίου πρέπει να γίνει στο συντομότερο χρόνο μεταξύ διάρκειας μίσθωσης και ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Σε αντίθετη περίπτωση, τότε ως αναμενόμενη περίοδος χρησιμοποίησης του περιουσιακού στοιχείου λαμβάνεται η ωφέλιμη ζωή του.

Επιπλέον, το πρότυπο ορίζει ότι, το αποσβεστέο ποσό ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου κατανέμεται σε όλες της χρήσεις κατά τις οποίες αναμένεται να χρησιμοποιηθεί το στοιχείο αυτό, με τρόπο συστηματικό και σύμφωνα με τη μέθοδο απόσβεσης που ακολουθεί ο μισθωτής για τα δικά του αποσβέσιμα στοιχεία.

Το σύνολο της δαπάνης απόσβεσης του περιουσιακού στοιχείου και του χρηματοοικονομικού εξόδου της χρήσεως, σπάνια είναι ίσο με τα πληρωτέα μισθώματα της χρήσεως και συνεπώς, δεν αρκεί απλά η καταχώρηση των πληρωτέων μισθωμάτων σε βάρος των αποτελεσμάτων. Όταν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο είναι χαμηλότερα από τη λογιστική του αξία, η επιχείρηση εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων», που διέπει την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων και θέτει τις προϋποθέσεις για το πώς η επιχείρηση πρέπει να επανεξετάζει τη λογιστική αξία των περιουσιακών της στοιχείων.

Το πρότυπο ορίζει ότι εκτός από τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση» θα πρέπει να παρέχονται κάποιες πρόσθετες γνωστοποιήσεις για κάθε κατηγορία περιουσιακών στοιχείων, την καθαρή λογιστική αξία κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού και για κάθε συμφωνία μεταξύ του συνόλου των ελάχιστων μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού και της παρούσας αξίας τους. Ακόμα, να γνωστοποιεί το σύνολο των ελάχιστων μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και την παρούσα αξία τους (για καθεμιά από τις περιόδους: μέχρι ένα έτος, από ένα μέχρι πέντε έτη, πέραν των πέντε ετών). Ακόμα, τα ενδεχόμενα μισθώματα που καταχωρήθηκαν στα αποτελέσματα της χρήσης, το σύνολο των μελλοντικών ελάχιστων εισπράξεων υπομισθωμάτων που αναμένεται να γίνουν, σύμφωνα με μη ακυρωτέες υπομισθώσεις κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού και μια γενική περιγραφή των σημαντικών μισθωτικών συμφωνιών του μισθωτή που περιλαμβάνουν, μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

- Την τιμή προσδιορισμού των ενδεχόμενων μισθωμάτων,
- Την ύπαρξη και τους όρους δικαιωμάτων ανανέωσης ή αγοράς και τους όρους κλιμάκωσης και
- Περιορισμούς που υπάρχουν από μισθωτικές συμφωνίες όπως αυτοί που αφορούν μερίσματα, κ.α..

Επιπλέον, οι απαιτήσεις γνωστοποιήσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις», Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων», Δ.Λ.Π 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία», Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα» και Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία», εφαρμόζονται στα κονδύλια των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων με βάση χρηματοδοτικές μισθώσεις, λογιστικοποιούνται από το μισθωτή ως αγορές περιουσιακών στοιχείων.

3.10.1.2. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ

Επειδή σε μια χρηματοδοτική μίσθωση όλα τα οφέλη και οι κίνδυνοι μεταβιβάζονται από τον εκμισθωτή στον μισθωτή, ο εκμισθωτής στο ενεργητικό του Ισολογισμού του αντί για να παρουσιάζει τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία τελούν υπό χρηματοδοτική μίσθωση, θα πρέπει να παρουσιάζει μια απαίτηση ποσού ίσου με την καθαρή αξία της επένδυσης στη μίσθωση.

Ο εκμισθωτής πρέπει να κατανείμει το χρηματοοικονομικό έσοδο σε όλη την διάρκεια της μίσθωσης. Η κατανομή αυτή πρέπει να έχει μια σταθερή περιοδική απόδοση της καθαρής επένδυσης του εκμισθωτή πάνω στο ανεξόφλητο μέρος της χρηματοδοτικής μίσθωσης. Τα μισθώματα κάθε χρήσης μετά την αφαίρεση των δαπανών για υπηρεσίες, αντιπροσωπεύουν την ακαθάριστη επένδυση στη χρηματοδοτική μίσθωση, έρχονται σε μείωση τόσο του επενδυμένου κεφαλαίου όσο και του μη δουλευμένου χρηματοοικονομικού εσόδου. Το μίσθωμα που εισπράττει ο εκμισθωτής απαρτίζεται από δύο μέρη. Το ένα μέρος αφορά τον τόκο επί του ποσού της απαίτησης και συνεπώς συνιστά έσοδο και το άλλο μέρος συνιστά χρεολύσιο για την εξόφληση της απαίτησης. Με το συνολικό ποσό των τόκων πιστώνεται ο μεταβατικός λογαριασμός του παθητικού «έσοδα επόμενων χρήσεων» και μεταφέρεται κατά τρόπο συστηματικό στα αποτελέσματα χρήσεως.

Ο εκμισθωτής οφείλει να επανεξετάζει τακτικά τις εκτιμώμενες μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες, οι οποίες χρησιμοποιούνται στον υπολογισμό της ακαθάριστης επένδυσης του εκμισθωτή σε μια μίσθωση. Σε περίπτωση που υπάρχει μείωση της εκτιμώμενης μη εγγυημένης υπολειμματικής αξίας, αναθεωρείται η κατανομή του εσόδου για ολόκληρη τη διάρκεια της μίσθωσης και κάθε μείωση σε σχέση με τα ποσά που ήδη έχουν λογιστεί καταχωρείται αμέσως.

Σύμφωνα με το πρότυπο πέρα από τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση», οι εκμισθώσεις πρέπει να προβαίνουν και στις ακόλουθες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις:

- Μια συμφωνία μεταξύ της συνολικής ακαθάριστης επένδυσης στη μίσθωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και της παρούσας αξίας των ελάχιστων εισπρακτέων μισθωμάτων κατά την ίδια ημερομηνία. Επιπλέον, η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τη συνολική ακαθάριστη επένδυση στη μίσθωση και την παρούσα αξία των ελάχιστων εισπρακτέων μισθωμάτων κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, για κάθε μια από τις παρακάτω περιόδους:
  - Μέχρι ένα έτος
  - Από ένα έως πέντε έτη
  - Πέραν το πέντε ετών.
- Το μη πραγματοποιημένο χρηματοοικονομικό έσοδο.
- Τις μη εγγυημένες υπολειμματικές αξίες που δικαιούται ο εκμισθωτής.
- Τη συσσωρευμένη πρόβλεψη για επισφάλειες ανείσπρακτων μισθωμάτων.
- Γενική περιγραφή των σημαντικότερων μισθώσεων του εκμισθωτή.

3.10.2. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Όσον αφορά τις λειτουργικές μισθώσεις, ο εκμισθωτής θα πρέπει να παρέχει στις σημειώσεις επί των οικονομικών του καταστάσεων, εκτός από τις διατάξεις του Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση» τα ακόλουθα:

- Το σύνολο των αναμενόμενων εισπρακτέων μισθωμάτων αναλυόμενο ως εξής:
  - Ποσά οφειλόμενα εντός ενός έτους από την ημερομηνία ισολογισμού.
  - Μισθώματα οφειλόμενα προς είσπραξη εντός των επόμενων 1 με 5 έτη.
  - Μισθώματα οφειλόμενα προς είσπραξη πέραν των 5 ετών.
  - Το σύνολο των μη εισπρακτέων μισθωμάτων που έχουν αναγνωριστεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων.
- Γενική περιγραφή των σημαντικότερων μισθώσεων του εκμισθωτή.

Στις οικονομικές σημειώσεις του μισθωτή των λειτουργικών μισθώσεων, θα πρέπει να παρέχονται οι αντίστοιχες πληροφορίες με αυτές του εκμισθωτή.

3.11. Δ.Λ.Π. 18 «ΕΣΟΔΑ»

Το Δ.Λ.Π. 18 εκδόθηκε αρχικά με τον τίτλο «Καταχώρηση των Εσόδων στα Αποτελέσματα» και αναθεωρήθηκε το 1993. Το αναθεωρημένο πρότυπο εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν από την 01/01/1995 ή μεταγενέστερα. Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στον

λογιστικό χειρισμό των διάφορων μορφών εσόδων, τα οποία μπορεί να προκύψουν σε μια επιχείρηση μέσα από τις συνήθεις δραστηριότητές της και στον προσδιορισμό του χρόνου αναγνώρισής τους.

Σκοπός του πρότυπου είναι να περιγράψει τον χειρισμό των εσόδων που προκύπτουν από πώληση εμπορευμάτων ή προϊόντων, παροχή υπηρεσιών και των εσόδων που προκύπτουν από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους. Είναι λάθος στο πρότυπο αυτό να περιλαμβάνονται έσοδα προερχόμενα από μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 17), μερίσματα που προέρχονται από επενδύσεις, οι οποίες έχουν υπολογιστεί με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης (Δ.Λ.Π. 28), ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών επιχειρήσεων, κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν μέσα από αλλαγές στη δίκαιη αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού (Δ.Λ.Π. 39), την μεταβολή της αξίας άλλων στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού, τα κέρδη ή τις ζημιές που προκύπτουν από αλλαγές στη δίκαιη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με γεωργικές δραστηριότητες (Δ.Λ.Π. 41) και τα έσοδα από εξόρυξη μεταλλευμάτων, διότι όλα τα προαναφερθέντα ρυθμίζονται από άλλα πρότυπα.

3.11.1. ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ & ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ

Τα έσοδα πρέπει να αποτιμώνται στην δίκαιη αξία του ανταλλάγματος που εισπράχθηκε ή θα εισπραχθεί, λαμβάνοντας υπόψη οποιεσδήποτε εκπτώσεις ή μειώσεις λόγω όγκου πωλήσεων που πιθανόν να παρασχεθούν από την επιχείρηση. Εάν το ποσό μιας συναλλαγής κατανέμεται σε μεγάλα χρονικά διαστήματα, τότε η δίκαιη αξία ανταλλάγματος ίσως είναι χαμηλότερη από το πραγματικό ποσό των μετρητών που έχει εισπραχθεί ή θα εισπραχθεί. Η πιθανή διαφορά που προκύψει οφείλεται στο κόστος δανεισμού[7]. Σε περίπτωση όμως όπου οι εισπράξεις εξοφληθούν με το ποσοστό επιτοκίου που ισχύει σε παρόμοιες περιπτώσεις, τότε οποιαδήποτε διαφορά προκύπτει, έσοδο από τόκους και αναγνωρίζεται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων ως «Τόκοι» με βάση το ποσό που προκύπτει από την είσπραξή του αντίστοιχου ποσού. Το σύνολο των τόκων που προκύπτει από την προεξόφληση ενός τέτοιου ποσού θεωρείται αναβαλλόμενο έσοδο, το οποίο κάθε χρόνο μειώνεται με βάση τις εισπράξεις μέχρι αυτό να διαγραφεί πλήρως.

Ενώ η ανταλλαγή όμοιων αγαθών δεν αποτελεί συναλλαγή, επομένως δεν δημιουργεί έσοδο για την επιχείρηση, μια ανταλλαγή αγαθών ή υπηρεσιών ανόμοια μεταξύ τους θεωρείται συναλλαγή η οποία δημιουργεί έσοδα. Η αποτίμηση εσόδων, τα οποία δημιουργούνται από συναλλαγή, στηρίζεται στη δίκαιη αξία των εμπορευμάτων ή των υπηρεσιών που παραλήφθηκαν διαμορφωμένη με οποιοδήποτε ποσό μετρητών που έχει εισπραχθεί ή πληρωθεί για την συγκεκριμένη συναλλαγή.

3.11.2. ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

Σε μια ξενοδοχειακή μονάδα το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων της προέρχονται από παροχή υπηρεσιών. Ο υπολογισμός του αποτελέσματος μιας συναλλαγής αυτού του είδους, μπορεί να γίνει με ακρίβεια, όταν το ύψος του εσόδου μπορεί να υπολογιστεί με αξιοπιστία και αναμένεται ότι τα οικονομικά οφέλη, τα

[7] Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος Δανεισμού» σελ. 75.

οποία πηγάζουν από την εν λόγω συναλλαγή θα εισπραχθούν από την ξενοδοχειακή μονάδα. Επιπλέον το επίπεδο ολοκλήρωσης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μπορεί να καθοριστεί με ακρίβεια και όταν τα αναλογούντα έξοδα, τα οποία επιβαρύνουν την συναλλαγή και το υπόλοιπο αυτό μέχρι την αποπεράτωσή της, μπορούν να υπολογιστούν με ακρίβεια.

Όταν όμως το αποτέλεσμα της συναλλαγής δεν μπορεί να υπολογιστεί με ακρίβεια, τότε ως έσοδα μπορεί να ληφθούν υπόψη μόνο τα έσοδα που αναλογούν μέχρι το συγκεκριμένο επίπεδο διεκπεραίωσης της εργασίας, με την προϋπόθεση ότι αυτά θα εισπραχθούν από την επιχείρηση. Η αβεβαιότητα ως προς την δυνατότητα είσπραξης κάποιου ποσού, το οποίο περιλαμβάνεται στο έσοδο το κάνει να θεωρείται ως έξοδο και όχι ως ποσό προσαρμογής των εσόδων. Οποιαδήποτε πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες αποτελεί επίσης έξοδο της επιχείρησης και αναγνωρίζεται έτσι στα αποτελέσματα χρήσης και όχι ως ποσό προς μείωση των πωλήσεων ή γενικά των εσόδων της επιχείρησης.

Ιδιαίτερη προσοχή χρειάζεται στον χαρακτηρισμό των εισπράξεων που γίνονται κατά την διάρκεια διεκπεραίωσης ενός έργου, διότι δεν αποτελούν πάντοτε έσοδο της επιχείρησης. Δεδομένου ότι είναι πιθανό να δίνεται προκαταβολή έναντι μελλοντικών εργασιών ή καταβολή ποσών μικρότερων από την αξία της διεκπεραιωμένης εργασίας. Ωστόσο, ακριβής υπολογισμός του ύψους της παρεχόμενης υπηρεσίας είναι δυνατόν να γίνει όταν οι συμβατικές υποχρεώσεις όλων των μερών του έργου έχουν εκτελεστεί πλήρως και το τελικό τίμημα ο τρόπος και οι όροι εξόφλησης έχουν συμφωνηθεί.

3.11.3. ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΧΡΗΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ

Τα έσοδα αυτά είναι τόκοι, μερίσματα και δικαιώματα. Αυτά προέρχονται από την χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους έναντι ανταλλάγματος. Η μορφή του ανταλλάγματος διαφέρει ανάλογα με την πηγή δημιουργίας των εσόδων. Για να αναγνωριστούν τα ποσά αυτά ως έσοδα πρέπει να πληρούν τις εξής προϋποθέσεις: στα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη πρέπει να υπάρχει πίστη ότι θα εισπραχθούν και το ύψος των αναμενόμενων εσόδων θα πρέπει να μπορεί να υπολογιστεί με αξιοπιστία.

3.11.4. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΣΟΔΩΝ

Με βάσει τις διατάξεις του πρότυπου αυτού, στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να παρέχονται οι παρακάτω πληροφορίες σχετικά με τα έσοδα:

- Η λογιστική αρχή, η οποία εφαρμόστηκε για τον υπολογισμό των εσόδων.
- Στις περιπτώσεις εσόδων από έργα, η μέθοδος με την οποία καθορίστηκε το επίπεδο αποπεράτωσης του έργου ή των διάφορων σταδίων αυτού.
- Ανάλυση της προέλευσης των διάφορων εσόδων της επιχείρησης στις ακόλουθες κατηγορίες:
  - Πωλήσεις αγαθών
  - Παροχή υπηρεσιών
  - Έσοδα από τόκους
  - Διάφορες μορφές δικαιωμάτων

- Έσοδα από μερίσματα

❖ Το ύψος των εσόδων από ανταλλαγή αγαθών ή υπηρεσιών που αντιστοιχούν στις παραπάνω κατηγορίες.

Όπως φαίνεται από τα παραπάνω, μια ξενοδοχειακή μονάδα έχει έσοδα από παροχή υπηρεσιών, αλλά είναι πιθανό να έχει έσοδα από πώληση αγαθών, στην περίπτωση όπου το ξενοδοχείο διαθέτει mini market ή εστιατόριο.

3.12. Δ.Λ.Π. 19 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Το Δ.Λ.Π. 19 εκδόθηκε το 1993 με τον τίτλο «Δαπάνες Παροχών Αποχώρησης» και αναθεωρήθηκε το 1998 με τον τίτλο «Παροχές σε εργαζόμενους». Το αναθεωρημένο πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την 01/01/1999 ή μετά από αυτήν.

Το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από κάθε εργοδότη για την αναγνώριση των παροχών και ωφελημάτων που καταβάλλονται ή που οφείλονται προς τους εργαζομένους. Οι υποχρεώσεις προς τους εργαζομένους για τις παρεχόμενες υπηρεσίες από αυτούς θα πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα, ανεξάρτητα από το εάν έχουν καταβληθεί ή όχι. Η αναγνώριση αυτή παρουσιάζεται ως έξοδο της επιχείρησης που οφείλεται για τις παρεχόμενες υπηρεσίες από τους εργαζόμενους. Σύμφωνα με το πρότυπο οι σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων δεν χρειάζεται να περιλαμβάνουν οποιαδήποτε αναφορά σχετικά με τα προγράμματα παροχής ωφελημάτων προς τους εργαζόμενους. Το πρότυπο ωστόσο περιγράφει τους λογιστικούς χειρισμούς και τις πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται αναφορικά με τις παρεχόμενες και τα ωφελήματα των εργαζομένων και εφαρμόζεται για τις περιπτώσεις:

- Παροχές ή ωφελήματα που πηγάζουν από ατομικές ή κλαδικές συμβάσεις των εργαζομένων με την επιχείρηση.
- Παροχές ή ωφελήματα που προέρχονται από νομοθετικές ρυθμίσεις του κράτους ή του κλάδου και οι οποίες πιθανόν να επηρεάζουν το σύνολο των εργαζομένων της χώρας.
- Παροχές ή ωφελήματα που πηγάζουν από ανεπίσημη πρακτική και αποτελούν υποχρέωση της επιχείρησης να τα εφαρμόσει.

Το πρότυπο χωρίζει τις παροχές και τα ωφελήματα προς τους εργαζομένους σε πέντε κατηγορίες ανάλογα με τη διάρκεια και το χρόνο χορήγησής τους. Οι κατηγορίες είναι οι εξής:

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

3.12.1. ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ & ΩΦΕΛΗΜΑΤΑ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ

Βραχυπρόθεσμες παροχές και ωφελήματα αποτελούν τα ημερομίσθια, οι μισθοί και οι εισφορές σε ασφαλιστικά ταμεία. Ακόμα βραχυπρόθεσμη υποχρέωση αποτελεί η αποζημίωση λόγω απουσιών από την εργασία, οι οποίες αναμένεται να πραγματοποιηθούν εντός των επόμενων 12 μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού και οι διάφορες παροχές σε είδος, όπως η παροχή κατοικίας. Οι βραχυπρόθεσμες παροχές και τα ωφελήματα των εργαζομένων πρέπει να αναγνωρίζονται και να καταμερίζονται στην περίοδο κατά την οποία αντιστοιχούν είτε ως έξοδο έναντι των εσόδων είτε ως κεφαλαιουχική δαπάνη, αν αυτή εμπίπτει στις προβλέψεις των Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα» και 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις». Οι παροχές και τα ωφελήματα αυτά αρχικά αναγνωρίζονται ως υποχρέωση στους εργαζομένους μειωμένη με τυχόν προκαταβολές. Οι βραχυπρόθεσμες αποζημιώσεις λόγω απουσίας από την εργασία (ετήσια άδεια διακοπών, απουσίες λόγω ασθένειας, στράτευσης κλπ.) χωρίζονται σε δύο κατηγορίες τις συσσωρευτικές και τις μη συσσωρευτικές. Στις συσσωρευμένες ο εργαζόμενος δικαιούται να μεταφέρει οποιεσδήποτε απουσίες δεν έχει πραγματοποιήσει από την μια περίοδο στην άλλη, χωρίς να χάσει το δικαίωμα πραγματοποίησής τους. Οι απουσίες αυτές μπορεί να είναι επενδυμένες δηλαδή απουσίες μετ' αποδοχών ή μη επενδυμένες, οι οποίες είναι απουσίες άνευ αποδοχών, άσχετα από την κατηγορία των απουσιών από την εργασία η επιχείρηση οφείλει να δημιουργεί υποχρέωση από πλευράς εργοδότη, η οποία και θα αναγνωρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, μια επιχείρηση θα πρέπει να δημιουργεί πρόβλεψη για την αναμενόμενη συσσωρευμένη υποχρέωση που πιθανόν να εκδηλωθεί με καταβολή των απουσιών που δεν έχουν πραγματοποιηθεί κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Όσον αφορά το αναμενόμενο κόστος διανομής κερδών και δώρων προς τους εργαζόμενους θα πρέπει να αναγνωρίζεται από την επιχείρηση στις περιπτώσεις όπου α) η επιχείρηση έχει νομική ή ανειλημμένη υποχρέωση καταβολής των ποσών αυτών, β) η υποχρέωση αυτή μπορεί να υπολογιστεί με αξιοπιστία, γ) θεωρείται ότι ένας αξιόπιστος υπολογισμός βραχυπρόθεσμων αποζημιώσεων μέσα από ένα πρόγραμμα συμμετοχής των εργαζομένων στα κέρδη της επιχείρησης μπορεί να γίνει μόνο με τις ακόλουθες προϋποθέσεις: το εν λόγω πρόγραμμα περιλαμβάνει συγκεκριμένο τρόπο υπολογισμού για αποζημιώσεις αυτής της μορφής και εάν δεν υπάρχει συγκεκριμένος τρόπος υπολογισμού της αποζημίωσης, τότε ο υπολογισμός της βασίζεται σε ιστορικά στοιχεία και δεδομένα του παρελθόντος.

3.12.2. ΠΑΡΟΧΕΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΛΗΞΗ ΤΗΣ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ

Υπάρχουν περιπτώσεις όπου οι παροχές και τα ωφελήματα προς τους εργαζομένους συνεχίζονται και μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης λόγω αποχώρησης από την εργασία, αυτές μπορεί να είναι ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα ή μια ασφαλιστική κάλυψη. Τα προγράμματα παροχής των ωφελημάτων και μετά την συνταξιοδότηση χωρίζονται σε δύο βασικές κατηγορίες τα «Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών» και τα «Προγράμματα Καθορισμένων Παροχών και Ωφελημάτων». Στα «Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών» η επιχείρηση είναι

υποχρεωμένη να συνεισφέρει ένα καθορισμένο ποσό σε συγκεκριμένο Ταμείο, μέσα από το οποίο καλύπτονται οι παροχές και τα ωφελήματα των εργαζομένων μετά την αποχώρηση τους από την υπηρεσία. Τέτοια Ταμεία δεν υπάρχουν ακόμα στην Ελλάδα. Όταν ένας εργαζόμενος αποχωρήσει από την επιχείρηση, τότε, ανάλογα με τα έτη υπηρεσίας του δικαιούται ως πρόσθετη αποζημίωση συγκεκριμένο ποσοστό από τις καταβολές του εργοδότη του πλέον οποιουδήποτε ποσού αναλογεί από τα έσοδα του εν λόγω Ταμείου που προέρχονται από την επένδυση των εισφορών του εργοδότη. Στα προγράμματα «Καθορισμένων Παροχών και Ωφελημάτων» οι υποχρεώσεις της επιχείρησης όσον αφορά τις εισφορές της προς τα ταμεία που περιλαμβάνονται στα προγράμματα αυτά δεν έχουν σταθερό ύψος και υπάρχει η δυνατότητα οι εισφορές αυτές να επηρεάζονται και από το γενικό δείκτη τιμών ή ακόμη κι από τις πληθωριστικές τάσεις. Σε περίπτωση όπου το ταμείο προγράμματος υποστεί ζημιά λόγω μείωσης του γενικού δείκτη απόδοσης, τότε η ζημιά αυτή επιβαρύνει την επιχείρηση, η οποία ίσως υποχρεωθεί να αυξήσει τις εισφορές της προς το ταμείο.

Τις περιπτώσεις των προγραμμάτων «Πολλαπλών Εργοδοτών» καλύπτουν προγράμματα μέσω των οποίων δημιουργείται Ταμείο για την παροχή ωφελημάτων προς τους πρώην εργαζόμενους που αποχώρησαν από την υπηρεσία, στο οποίο συμμετέχουν διάφοροι εργοδότες ή διάφορες επιχειρήσεις οι οποίες δεν ασκούν η μια στην άλλη έλεγχο οποιασδήποτε μορφής. Όταν ένα πρόγραμμα πολλαπλών εργοδοτών έχει τη μορφή καθορισμένων ωφελημάτων και παροχών, η επιχείρηση θα πρέπει να περιλαμβάνει στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων της το ποσοστό συμμετοχής και υποχρεώσεων της προς το συγκεκριμένο πρόγραμμα και οποιαδήποτε έξοδα συνδέονται με αυτά και οποιεσδήποτε αξιώσεις καθορίζονται από το πρότυπο αυτό για την παρουσίαση των διάφορων στοιχείων και πληροφοριών και αναλύονται στην παράγραφο «Αξιώσεις Παρουσίασης».

Μια επιχείρηση μπορεί, ενώ εφαρμόζει πρόγραμμα καθορισμένων ωφελημάτων, να προχωρήσει στη σύναψη ασφαλιστήριου συμβολαίου για την κάλυψη διαφορών που ίσως προκύψουν. Η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να χειρίζεται τα προγράμματα αυτά σαν να ήταν προγράμματα καθορισμένων εισφορών, εκτός αν υπάρχει νομική ή καθορισμένη υποχρέωση να καταβάλει τις παροχές και τα ωφέλημα των εργαζομένων άμεσα και τη στιγμή που αυτά γίνουν απαιτητά ή να καταβάλει την πληρωμή οποιονδήποτε ποσών πέραν των υποχρεώσεων της ασφαλιστικής επιχείρησης, ώστε να καλυφθούν οι μελλοντικές παροχές και τα ωφελήματα των εργαζομένων.

Όταν η επιχείρηση χρηματοδοτεί πρόγραμμα παροχής ωφελημάτων μετά την αποχώρηση από την υπηρεσία, δημιουργώντας ασφαλιστική κάλυψη βάση της οποίας η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να καταβάλει την διαφορά πέραν αυτών που καλύπτονται από το ασφαλιστικό συμβόλαιο. Αυτό το πρόγραμμα νοείται ως πρόγραμμα «καθορισμένων ωφελημάτων» και πρέπει η επιχείρηση να παρουσιάζει την ασφαλιστήρια κάλυψη ως περιουσιακό στοιχείο. Όταν όμως η επιχείρηση δεν είναι υποχρεωμένη να καταβάλει οποιοδήποτε ποσό, πέρα από αυτό που καλύπτει το ασφαλιστήριο συμβόλαιο, τότε η πληρωμές θεωρούνται ως συνδρομή σε πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών και ως συνδρομή προς ένα επενδυτικό πρόγραμμα για την κάλυψη των υποχρεώσεων της επιχείρησης, οι οποίες αποτελούν έξοδα και όχι

επένδυση της επιχείρησης. Εάν τα έξοδα αυτά υπάγονται στις προβλέψεις των Δ.Λ.Π. 2 και 16[8] τότε θεωρούνται κεφαλαιουχικές δαπάνες. Οι υποχρεώσεις, οι οποίες προέρχονται από προγράμματα αυτής της μορφής εκτιμώνται σε τρέχουσα αξία, εκτός κι αν ξεπερνούν τους 12 μήνες αμέσως μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, οπότε η εκτίμηση τους βασίζεται σε προεξόφληση των υποχρεώσεων.

3.12.3. ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΕΡΜΑΤΙΣΜΟΥ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ

Το πρότυπο προβλέπει και το χειρισμό για τις περιπτώσεις όπου ένας συγκεκριμένος εργαζόμενος ή μια ομάδα εργαζομένων αποχωρεί από την εργασία πριν από τη φυσιολογική αποχώρηση λόγω συνταξιοδότησης ή όταν η επιχείρηση παρέχει δέσμη οικονομικών ωφελημάτων προς τους εργαζομένους ως κίνητρο για εθελοντική έξοδο από την επιχείρηση. Στις περιπτώσεις αυτές η επιχείρηση μπορεί να δημιουργήσει μια πρόβλεψη για την υποχρέωση που θα δημιουργηθεί για το αντίστοιχο έξοδο, το οποίο θα πρέπει να αναγνωριστεί εντός της χρήσης που δημιουργήθηκε, υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση δεσμεύεται επίσημα για τις ενέργειες αυτές. Η δέσμευση αυτή προέρχεται από ένα πρόγραμμα, από το οποίο η επιχείρηση δεν έχει δυνατότητα αποχώρησης. Το εν λόγω πρόγραμμα πρέπει να περιλαμβάνει μια περιγραφή των εργασιών, της θέσης και του πλησιέστερου αριθμού των εργαζομένων που επηρεάζονται από το πρόγραμμα αυτό, τις παροχές και τα ωφελήματα που θα αποδοθούν στην κάθε θέση και τάξη εργαζομένων λόγω της λήξης της εργασιακής θέσης και το χρονοδιάγραμμα εντός του οποίου αναμένεται να ολοκληρωθεί η εφαρμογή του προγράμματος. Το πρόγραμμα θα πρέπει να τεθεί σε εφαρμογή το συντομότερο από την ανακοίνωσή του και η ολοκλήρωσή του να είναι σύντομη.

Μια επιχείρηση ίσως έχει νομοθετική ή συμβατική δέσμευση με το εργασιακό προσωπικό ή τους αντιπροσώπους τους στην καταβολή οποιουδήποτε ποσού προς τους εργαζόμενους που αποχωρούν, οι πληρωμές αυτές είναι συνήθως εφάπαξ καταβολές συγκεκριμένων ποσών, τα οποία πιθανόν να είναι αυξημένα με διάφορα πρόσθετα ωφελήματα λόγω λήξης της εργασιακής σχέσης ή άλλα ωφελήματα που αφορούν την περίοδο μετά την έξοδο από την επιχείρηση. Ακόμα μπορεί να είναι αυξημένα από αποδοχές προς αποζημίωση αντί της αντίστοιχης περιόδου προειδοποίησης που θα πρέπει να δοθεί για άμεσα έξοδα από την επιχείρηση. Σε περίπτωση όπου η αποζημίωση πρόκειται να καταβληθεί μετά από 12 μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού, τότε το ποσό αυτό θα εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις προεξοφλημένο στη σημερινή του αξία με το τρέχοντα συντελεστή απόδοσης.

Σε περίπτωση ενθάρρυνσης σχεδίου εθελοντικής αποχώρησης, η πρόβλεψη για την αποζημίωση θα πρέπει να υπολογίζεται με βάση τον αναμενόμενο αριθμό των εργαζομένων που πιστεύεται ότι θα ασκήσουν το δικαίωμα αυτό. Η πρόβλεψη στην συγκεκριμένη περίπτωση γίνεται με βάση τις οδηγίες του Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις».

[8] Βλ. Δ.Λ.Π. 2 σελ. 38 και Δ.Λ.Π. 16 σελ. 53.

3.13. Δ.Λ.Π. 20 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ & ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ»

Το Δ.Λ.Π. 20 αναθεωρήθηκε το 1994 ενώ άρχισε τα εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τη χρήση από 01/01/1984 και τις μεταγενέστερες. Το πρότυπο αυτό ασχολείται με την λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και τη γνωστοποίηση άλλων μορφών υποστήριξης. Το πρότυπο όμως δεν ασχολείται με την κρατική υποστήριξη, που παρέχεται σε επιχειρήσεις με την μορφή πλεονεκτημάτων κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που εκπίπτονται από το φόρο εισοδήματος. Η κρατική υποστήριξη μπορεί να αποβλέπει στην ενθάρρυνση μιας επιχείρησης να δραστηριοποιηθεί σε τομέα που δεν θα αναλάμβανε χωρίς την υποστήριξη αυτή. Όταν η παρεχόμενη κρατική υποστήριξη δεν είναι επιδεκτική αποτίμησης, όπως παροχή δωρεάν τεχνικών ή εμπορικών συμβουλών ή παροχής εγγυήσεων ή δανείων με χαμηλά επιτόκια ή άτοκα ή συμμετοχής της επιχείρησης σε προγράμματα κρατικών προμηθειών, τότε δεν γίνεται λογιστικοποίηση των σχετικών ωφελειών, αλλά γίνονται μόνο σχετικές γνωστοποιήσεις.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις, συμπεριλαμβανομένης και της αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, δεν πρέπει να καταχωρούνται λογιστικά μέχρι να υπάρξει βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Μόνο η είσπραξη της επιχορήγησης δεν αποτελεί βεβαίωση για την εκπλήρωση των όρων της. Όταν μια κρατική επιχορήγηση καταχωρείται, κάθε σχετική υποχρέωση ή απαίτηση αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις».

Όσον αφορά τις κρατικές επιχορηγήσεις, για τις οποίες δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της, πρέπει να απεικονίζεται λογιστικά ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης.

3.13.1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ

Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν αποκτήσεις πάγιων στοιχείων, συμπεριλαμβανόμενης και της πραγματικής αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε με τη μορφή εσόδου επόμενων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων. Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να λογίζονται, με τρόπο συστηματικό, στα έσοδα όσων χρήσεων απαιτούνται για το συσχετισμό των επιχορηγήσεων αυτών με τις αντίστοιχες προς συμψηφισμό δαπάνες. Δεν πρέπει λοιπόν, να πιστώνονται απ’ ευθείας στα ίδια κεφάλαια. Ο τρόπος είσπραξης της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο που υιοθετείται για αυτήν. Παρακάτω αναλύεται ο λογιστικός χειρισμός για τις επιχορηγήσεις για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων, για τις επιχορηγήσεις που αφορούν αποτελέσματα, τις μη νομισματικές επιχορηγήσεις και την κρατική υποστήριξη:

- ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Δύο μέθοδοι υπάρχουν για την εμφάνιση της επιχορήγησης στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Η πρώτη μέθοδο θεωρεί ότι η επιχορήγηση είναι έσοδο των επόμενων χρήσεων. Η άλλη μέθοδος μεταφέρει την επιχορήγηση σε μείωση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση θεωρείται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της ζωής ενός αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου, μέσω της μειωμένης δαπάνης απόσβεσης. Επειδή, η αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου και η λήψη των σχετικών επιχορηγήσεων μπορεί να προκαλέσει σημαντικές αλλαγές στις ταμειακές ροές, για να δοθεί η εικόνα της συνολικής επένδυσης σε περιουσιακά στοιχεία, οι μεταβολές αυτές εμφανίζονται σε χωριστό κονδύλι της Κατάστασης Ταμειακών Ροών.

- ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Οι επιχορηγήσεις αυτές έχουν ως σκοπό την άμεση οικονομική ενίσχυση της επιχείρησης κι όχι την απόκτηση πάγιων στοιχείων. Συνήθως, οι επιχορηγήσεις αυτές δίνονται για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών προηγούμενων χρήσεων. Οι επιχορηγήσεις αυτές καταχωρούνται στην πίστωση των αποτελεσμάτων χρήσεως στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξης της, παρέχοντας και τις κατάλληλες πληροφορίες για την πλήρη κατανόηση των επιδράσεων της. Η καταχώρηση των επιχορηγήσεων μπορεί να γίνει σε χωριστό κονδύλι ή με κάποιο γενικό τίτλο όπως «Λοιπά Έσοδα». Εναλλακτικός τρόπος απεικόνισης είναι η αφαίρεση των επιχορηγήσεων από τα απεικονιζόμενα αντίστοιχα έξοδα. Οι επιχορηγήσεις αυτές αποτελούν ανόργανο έσοδο της χρήσης. Εάν η επιχορήγηση δίνεται για την άμεση ενίσχυση της επιχείρησης τότε, καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία η επιχείρηση νομιμοποιείται να την εισπράξει, και παρέχει τις κατάλληλες πληροφορίες για την πλήρη κατανόηση των επιδράσεων της.

- ΜΗ ΝΟΜΙΣΜΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

Οι επιχορηγήσεις αυτές έχουν τη μορφή μεταβίβασης ενός μη νομισματικού στοιχείου όπως ένα οικόπεδο, για εκμετάλλευση από την επιχείρηση. Η εκτίμηση του μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου και η λογιστική καταχώρηση, τόσο της επιχορήγησης, όσο και του περιουσιακού στοιχείου, γίνεται συνήθως με την ακριβοδίκαιη αξία του στοιχείου. Εναλλακτικά, η καταχώρηση τους γίνεται με αξίες μνείας.

- ΚΡΑΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ

Κρατική υποστήριξη είναι η δωρεάν παροχή τεχνικών ή εμπορικών συμβουλών κλπ., στις περιπτώσεις αυτές δεν γίνεται λογιστική καταχώρηση γιατί η υποστήριξη αυτής της μορφής δεν είναι επιδεκτική αποτίμησης. Το μέγεθος της ωφέλειας της επιχείρησης από την κρατική υποστήριξη μπορεί να επιβάλλει γνωστοποίηση του είδους, της έκτασης και της διάρκειας της υποστήριξης που παρέχεται στην επιχείρηση, για να μην υπάρχει περίπτωση παρερμηνείας των οικονομικών καταστάσεών της. Δάνεια άτοκα ή χαμηλότοκα αποτελούν επίσης, κρατική υποστήριξη, χωρίς όμως να προσδιορίζεται ποσοτικά η σχετική ωφέλεια με βάση ένα τεκμαρτό επιτόκιο.

Στις παραπάνω επιχορηγήσεις μετά την καταχώρησή τους θα πρέπει να δοθούν και κάποιες γνωστοποιήσεις, ούτως ώστε να γίνεται κατανοητός ο χειρισμός τους.

Θα πρέπει λοιπόν να αναφέρεται η ακολουθούμενη λογιστική μέθοδος αναφορικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις, συμπεριλαμβανομένου και του τρόπου εμφάνισής τους στις οικονομικές καταστάσεις, την μορφή και το μέγεθος των κρατικών επιχορηγήσεων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και τις πληροφορίες για άλλες μορφές κρατικής υποστήριξης και τους ανεκπλήρωτους όρους και τις λοιπές ενδεχόμενες υποχρεώσεις που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει απεικονιστεί λογιστικά.

3.13.2. ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ

Σε περίπτωση όπου μια επιχορήγηση δίδεται με την υποχρέωση επιστροφής, πρέπει να εμφανίζεται λογιστικά ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης (Δ.Λ.Π. 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημιά, βασικά λάθη και μεταβολές λογιστικών μεθόδων»). Όταν η επιχορήγηση αφορά τα αποτελέσματα με την επιστροφή της πρέπει πρώτα να γίνει συμψηφισμός του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού με την επιχορήγηση λογαριασμού εσόδων επόμενων χρήσεων. Εφόσον το ποσό επιστροφής είναι μεγαλύτερο από το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού ή όταν δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, η διαφορά ή ολόκληρο το ποσό της επιστροφής πρέπει να καταχωρηθεί αμέσως στα έξοδα της χρήσης.

Όταν το επιστρεφόμενο ποσό αφορά επιχορήγηση για απόκτηση περιουσιακού στοιχείου πρέπει να φέρεται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού ή σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επόμενων χρήσεων, ανάλογα με το λογιστικό χειρισμό που εφαρμόστηκε κατά την λήψη της επιχορήγησης. Το σωρευμένο ποσό των επιπλέον αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της επιστροφής θα είχε καταχωρηθεί στα έξοδα, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, πρέπει να λογίζεται αμέσως στα έξοδα της χρήσης στην οποία γίνεται η επιστροφή της επιχορήγησης.

Όταν η επιστροφή αφορά ένα περιουσιακό στοιχείο απαιτείται επανεξέταση και πιθανή διόρθωση της νέας λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

3.14. Δ.Λ.Π. 21 «ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ»

Το Δ.Λ.Π. 21 αρχικά ίσχυε για τις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες κάλυπταν τις χρήσεις από 01/01/1985 και μετέπειτα. Το πρότυπο αναθεωρήθηκε το 1993 και με την αναθεωρημένη μορφή του ισχύει για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν από 01/01/1995 και έπειτα. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας εγχώριας επιχείρησης με το εξωτερικό διεξάγονται είτε με απευθείας συναλλαγές με επιχειρήσεις του εξωτερικού που γίνονται σε ξένο νόμισμα και λογιστικοποιούνται στο εγχώριο νόμισμα με βάση την ισοτιμία της ημέρας της συναλλαγής. Είτε με την εγκατάστασή στο εξωτερικό δικών της εκμεταλλεύσεων, οι οποίες τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία στο νόμισμα της χώρας εγκατάστασής τους και αποστέλλουν οικονομικές καταστάσεις εκφρασμένες στο νόμισμα αυτό, οι καταστάσεις αυτές ενσωματώνονται στις οικονομικές καταστάσεις της έδρας, αφού το ξένο νόμισμα μετατραπεί σε εγχώριο, δηλ. σε €.

3.14.1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΠΟΙΗΣΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

Η αρχική καταχώρηση στο εγχώριο νόμισμα μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα, πρέπει να γίνεται με την εφαρμογή, στο ποσό του ξένου νομίσματος, της ισοτιμίας μεταξύ του εγχώριου και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Η ισοτιμία της ημερομηνίας της είναι η τιμή ημέρας του συναλλάγματος, σε σχέση με το εγχώριο νόμισμα. Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά το διακανονισμό νομισματικών στοιχείων καταχωρούνται στα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία προκύπτουν. Μια συναλλαγματική διαφορά προκύπτει από μεταβολή στην τιμή συναλλάγματος, μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού. Όταν η συναλλαγή διακανονίζεται μέσα στην ίδια λογιστική χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκε, όλη η συναλλαγματική διαφορά καταχωρείται σε αυτή τη χρήση. Όταν, όμως η συναλλαγή διακανονίζεται σε επόμενη χρήση, η συναλλαγματική διαφορά που καταχωρείται σε κάθε ενδιάμεση χρήση μέχρι τη χρήση του διακανονισμού, προσδιορίζεται από τη μεταβολή στις τιμές συναλλάγματος κατά τη διάρκεια της κάθε χρήσης.

Όσον αφορά την ισοτιμία καταχώρησης στον ισολογισμό, των περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού σε ξένο νόμισμα ακολουθείται ο παρακάτω χειρισμός. Κατά την ημερομηνία κλεισίματος του κάθε ισολογισμού τα νομισματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα (απαιτήσεις και υποχρεώσεις, διαθέσιμα) πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό με την ισοτιμία της ημέρας κλεισίματος του ισολογισμού. Τα μη νομισματικά στοιχεία, που παρακολουθούνται με το ιστορικό κόστος, το οποίο είναι προσδιορισμένο σε ξένο νόμισμα, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό με την ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής. Τα μη νομισματικά στοιχεία που παρακολουθούνται με την πραγματική αξία, η οποία είναι προσαρμοσμένη σε ξένο νόμισμα πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό με τις ισοτιμίες που υπήρχαν, όταν προσδιορίστηκαν οι αξίες με τις οποίες παρακολουθούνται. Ο χειρισμός των συναλλαγματικών διαφορών έχεις ως εξής: οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά το διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή κατά την αποτίμηση, την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού, τέτοιων στοιχείων της επιχείρησης σε διαφορετικές τιμές, από εκείνες στις οποίες είχαν αρχικώς καταχωρηθεί κατά την διάρκεια της χρήσης, ή είχαν εμφανισθεί σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να λογίζονται στα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία προκύπτουν. Οι συναλλαγματικές διαφορές όμως που προκύπτουν από ένα νομισματικό στοιχείο, το οποίο στην ουσία αποτελεί μέρος μιας καθαρής επένδυσης της επιχείρησης σε οικονομική μονάδα στο εξωτερικό, καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια μέχρι τη διάθεση της καθαρής επένδυσης, οπότε μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης. Ακόμα στην καθαρή θέση εντάσσονται και οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από μια υποχρέωση σε ξένο νόμισμα, η οποία τηρείται σε αντιστάθμιση του κινδύνου της καθαρής επένδυσης της επιχείρησης σε οικονομική μονάδα της στο εξωτερικό. Οι συναλλαγματικές διαφορές αυτές μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης αμέσως μετά τη διάθεση της καθαρής επένδυσης.

Το πρότυπο ορίζει όμως κι εναλλακτικό χειρισμό για τις συναλλαγματικές διαφορές. Σύμφωνα με αυτόν οι συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται από μια σοβαρή υποτίμηση ή διολίσθηση ενός νομίσματος, έναντι της οποίας δεν υπάρχουν

πρακτικά μέσα αντιστάθμισης των κινδύνων, γεγονός που επιδρά στις υποχρεώσεις που δεν μπορούν να διακανονιστούν και οι οποίες προκύπτουν άμεσα από την πρόσφατη αγορά ενός περιουσιακού στοιχείου, που τιμολογήθηκε σε ξένο νόμισμα, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην λογιστική αξία του σχετικού περιουσιακού στοιχείου, εφόσον αυτή η αναπροσαρμοσμένη λογιστική αξία δεν υπερβαίνει τη χαμηλότερη αξία από την πώληση ή τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου. Οι συναλλαγματικές διαφορές δεν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, όταν η επιχείρηση είναι σε θέση να διακανονίσει ή να αντισταθμίσει την υποχρέωση σε ξένο νόμισμα, που προκύπτει από την αγορά του περιουσιακού στοιχείου. Όμως, οι ζημιές συναλλάγματος αποτελούν μέρος του κόστους του περιουσιακού στοιχείου, όταν η υποχρέωση δεν μπορεί να διακανονιστεί και δεν υπάρχουν πρακτικά μέσα αντιστάθμισης του κινδύνου. Επομένως, για τον εναλλακτικό τρόπο χειρισμού των συναλλαγματικών διαφορών, ως κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου τιμολογημένου σε ξένο νόμισμα, θεωρείται το ποσό του τηρούμενου νομίσματος, το οποίο η επιχείρηση τελικά πρέπει να πληρώσει για να διακανονίσει τις υποχρεώσεις της που προκύπτουν άμεσα από την πρόσφατη αγορά του περιουσιακού στοιχείου.

Το πρότυπο όμως θέτει αυστηρές προϋποθέσεις για κεφαλαιοποίηση των συναλλαγματικών διαφορών, πιο συγκεκριμένα: εάν η επιχείρηση είχε την δυνατότητα να διακανονίσει ή να αντισταθμίσει τον κίνδυνο των ζημιών του ξένου συναλλάγματος σε οποιοδήποτε χρόνο, πριν την υποτίμηση, αυτό σημαίνει ότι η ζημιά δεν ήταν αναπόφευκτη άρα δεν δύναται να κεφαλαιοποιηθεί. Ακόμα, εάν η αγορά του περιουσιακού στοιχείου έγινε σε διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών πριν από την υποτίμηση του νομίσματος, η αγορά δεν θεωρείται πρόσφατη και οι συναλλαγματικές διαφορές δεν κεφαλαιοποιούνται. Τέλος, πρέπει να αποδεικνύεται ότι το αναγκαίο ξένο νόμισμα δεν ήταν διαθέσιμο για το διακανονισμό της υποχρέωσης, όπως για παράδειγμα συναλλαγματικοί περιορισμοί από το Κράτος ή μια Κεντρική Τράπεζα.

3.15. Δ.Λ.Π. 22 «ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ»

Το Δ.Λ.Π. 22 όπως αρχικά εκδόθηκε, άρχισε να ισχύει για τις ενοποιήσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν την ή μετά την 01/01/1985. Το πρότυπο αναθεωρήθηκε το 1993 και με την αναθεωρημένη του μορφή εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν από την 01/01/1995 ή μετά από αυτή. Το πρότυπο περιγράφει το λογιστικό χειρισμό της ενοποίησης επιχειρήσεων που προέρχεται μέσα από την εξαγορά μιας επιχείρησης από άλλη, καθώς και από τη συγχώνευση επιχειρήσεων σε μια, χωρίς να είναι δυνατός ο καθορισμός ή ο εντοπισμός του αγοραστή.

Από την ενοποίηση δύο ή περισσότερων επιχειρήσεων μπορεί να προκύψει μεταξύ τους μια σχέση «μητρική-θυγατρικής», κατά την οποία η αγοράστρια (μητρική) θα πρέπει να εφαρμόσει τις αξιώσεις του εν λόγω πρότυπου για την προετοιμασία ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής θα πρέπει να εμφανίζεται η εν λόγω επένδυση με βάση τις προβλέψεις του Δ.Λ.Π. 27 «Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και παρουσίαση

επενδύσεων σε θυγατρικές». Υπάρχουν δύο είδη ενοποίησης η ενοποίηση με εξαγορά και η ενοποίηση συμφερόντων.

- ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕ ΕΞΑΓΟΡΑ

Μια εταιρία κατέχει τον έλεγχο μιας άλλης όταν κατέχει άμεσα περισσότερο από το 50% των δικαιωμάτων ψήφου της εταιρίας αυτής. Εναλλακτικά μπορεί να ασκήσει έλεγχο όταν κατέχει έμμεσα μαζί με άλλους επενδυτές το 50% των δικαιωμάτων ψήφου της εταιρείας ή όταν βάσει συμφωνίας έχει τον πλήρη έλεγχο των οικονομικών της επιχείρησης και της επιχειρηματικής πολιτικής ή όταν έχει την δυνατότητα διορισμού ή απαλλαγής από τα καθήκοντα της πλειοψηφίας των μελών του Δ.Σ. της άλλης εταιρίας ή έχει την δυνατότητα της απόρριψης των ψήφων των μελών του Δ.Σ. της άλλης εταιρίας μέσω της πλειοψηφίας των δικών της ψήφων.

- ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ

Στις περιπτώσεις αυτές δεν προκύπτει επικρατέστερο μέλος και οι μέτοχοι των επιχειρήσεων που συνενώνονται έχουν σχεδόν ίσες δυνάμεις επιρροής επί της διαχείρισης της νέας επιχείρησης. Με αποτέλεσμα την από κοινού συνεργασία για την διαχείριση των κινδύνων και τον καταμερισμό των ωφελημάτων. Για την επίτευξη των στόχων αυτών θα πρέπει να εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

- Η πλειοψηφία, αν όχι όλες, των κοινών μετοχών με δικαίωμα ψήφου των προς συνένωση εταιριών να έχει αντικατασταθεί.
- Η καθαρή αξία των επιχειρήσεων να μην διαφέρει σημαντικά μεταξύ τους.
- Οι μέτοχοι των εταιριών να διατηρούν σχεδόν τα ίδια δικαιώματα ψήφου από τις μετοχές τους καθώς και τα ίδια συμφέροντα και μετά τη συνένωση.

3.15.1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΜΕ ΕΞΑΓΟΡΑ

Στις συναλλαγές αυτές ο αγοραστής αναλαμβάνει τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού μιας επιχείρησης και εκδίδει μετοχές προς τους μετόχους της αγοραζόμενης επιχείρησης για την εξαγορά του ελέγχου της. Η εκτίμηση των συναλλαγών βασίζεται στις τρέχουσες αξίες των στοιχείων που αναλαμβάνει ο αγοραστής για την αναγνώριση της εξαγοράς. Η συναλλαγή της εξαγοράς διακρίνεται σε τρείς χρονικές περιόδου την περίοδο πριν την εξαγορά, την ημερομηνία κατά την εξαγορά και την περίοδο που ακολουθεί την ημερομηνία της εξαγοράς. Η ημερομηνία κατά την εξαγορά είναι πολύ σημαντική διότι κατά την ημερομηνία αυτή ο αγοραστής θα πρέπει να καταχωρήσει τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού που έχει αναλάβει από την άλλη επιχείρηση όπως και οποιοδήποτε ποσό, θετικό ή αρνητικό, που σχετίζεται με τη φήμη και πελατεία της επιχείρησης που έχει αγοραστεί. Επιπλέον, οποιαδήποτε κέρδη ή ζημιές προκύψουν από την αγοραζόμενη επιχείρηση μετά την ημερομηνία εξαγοράς και μόνον αυτά, καταχωρούνται κατά την αναλογία του ποσοστού εξαγοράς στα αποτελέσματα χρήσης του αγοραστή.

Η κάθε εξαγορά πρέπει να αναγνωρίζεται στα βιβλία της επιχείρησης σε αξία κόστους, το οποίο αντιπροσωπεύεται από το τίμημα που καταβάλλεται στον πωλητή με οποιοδήποτε τρόπο για την απόκτηση του ελέγχου στην επιχείρηση. Εάν η πληρωμή της εξαγοράς έγινε με έκδοση χρεογράφων, τα οποία είναι υπό διαπραγμάτευση στο χρηματιστήριο, τότε πραγματική αξία τους θεωρείται η αξία τους την ημέρα που έγινε η συναλλαγή, εκτός κι αν προβλέπεται άλλη ημερομηνία

βάσει συμφωνίας. Στα βιβλία του αγοραστή θα πρέπει να καταχωρηθούν όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού που υπήρχαν κατά την ημερομηνία της εξαγοράς. Μετά την ημερομηνία της εξαγοράς ο αγοραστής θα πρέπει να καταχωρήσει οποιαδήποτε πρόβλεψη θεωρείται αναγκαία για διάφορα έξοδα ή υποχρεώσεις που πιθανόν να προκύψουν.

Τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού που αποκτήθηκαν από την εξαγορά θα πρέπει να αναγνωριστούν στα βιβλία του αγοραστή, αλλά μόνο εκείνα τα οποία κατείχε ο πωλητής και εντοπίστηκαν κατά την ημερομηνία της εξαγοράς με τις προϋποθέσεις ότι ο αγοραστής αναμένει μελλοντική εισροή οικονομικών ωφελημάτων και μπορεί να γίνει ακριβής υπολογισμός του κόστους που θα προκύψει ή της πραγματικής τους αξίας. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να αποτιμηθούν στο σύνολο της πραγματικής τους αξίας κατά την ημερομηνία απόκτησής τους και κατά το ποσοστό που αποκτήθηκε από τον αγοραστή και στο σύνολο του λογιστικού υπολοίπου του ποσοστού εξαγοράς της μειοψηφίας που υπήρχε πριν από την ημερομηνία της εξαγοράς.

Η εξαγορά μιας επιχείρησης μπορεί να γίνει σταδιακά μέσω του χρηματιστηρίου όπου η εξακρίβωση της πραγματικής αξίας των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού γίνεται ξεχωριστά για την κάθε περίπτωση της διενεργούμενης αγοράς. Εάν η αξία που προκύπτει από μια μελλοντική αγορά είναι διαφορετική από τις προηγούμενες, τότε γίνεται αναμόρφωση όλων των προηγούμενων αξιών σύμφωνα με την τελευταία, διαμορφώνοντας παράλληλα και την αντίστοιχη φήμη και πελατεία.

Σύμφωνα με τις οδηγίες του πρότυπου για τον καθορισμό της πραγματικής αξίας και της αποτίμησης των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που εντοπίστηκαν στον πωλητή και αναγνωρίστηκαν στα βιβλία του αγοραστή, ορίζουν ότι τα στοιχεία αυτά θα πρέπει να εμφανίζονται ως εξής:

- Τα διαπραγματευόμενα χρεόγραφα σε χρηματιστήριο, στην τρέχουσα αξία της αγοράς.
- Τα μη διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα, σε καθ' υπολογισμό αξίες λαμβάνοντας υπ' όψιν για παράδειγμα το ποσοστό απόδοσης.
- Ποσά εισπρακτέα στην τρέχουσα αξία των βιβλίων, μειωμένη με πρόβλεψη για τυχόν επισφάλειες.
- Τα αποθέματα ετοίμων στην αναμενόμενη τιμή πώλησης, μειωμένη με τυχόν έξοδα πώλησης για λογικό ποσοστό κέρδους για τον αγοραστή.
- Η παραγωγή σε εξέλιξη στην αναμενόμενη τιμή πώλησης των ετοίμων, μειωμένη με το κόστος ολοκλήρωσης, τυχόν έξοδα πώλησης και λογικό ποσοστό κέρδους για τον αγοραστή.
- Τα γήπεδα και κτίρια στην τρέχουσα αξία της αγοράς.
- Τα μηχανήματα και οι εγκαταστάσεις στην τρέχουσα αξία της αγοράς βάσει εκτίμησης ή στην αποσβεσμένη αξία αντικατάστασης.
- Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία εφαρμόζονται οι διατάξεις του Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία»[9].

[9] Βλ. σελ. 103 για περεταίρω ανάλυση.

- Τα ωφελήματα προσωπικού στις περιπτώσεις «καθορισμένων προγραμμάτων», η παρούσα αξία τους μειωμένη με τα στοιχεία του ενεργητικού του προγράμματος.
- Οι υποχρεώσεις στην τρέχουσα αξία των βιβλίων, μειωμένη με το τρέχον ποσοστό επιτοκίου, εάν πρόκειται για μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.
- Πρόβλεψη για τυχόν υποχρεώσεις που πιθανόν να προκύψουν από διακοπή ή μείωση των δραστηριοτήτων.

3.15.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ ΣΥΜΦΕΡΟΝΤΩΝ

Στις ενοποιήσεις αυτής της μορφής όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού των αντίστοιχων επιχειρήσεων συγκεντρώνονται σε ένα κοινό λογαριασμό, τον «λογαριασμό συμφερόντων». Οι οικονομικές καταστάσεις των ενωμένων επιχειρήσεων πρέπει να περιλαμβάνουν συγκριτικά στοιχεία του προηγούμενου έτους, σαν να είχε γίνει η συγχώνευση αυτή το προηγούμενο έτος. Οποιαδήποτε διαφορά προκύπτει μεταξύ του μετοχικού κεφαλαίου που έχει εκδοθεί και αυτού που έχει αναλάβει η νέα επιχείρηση, θα πρέπει να εμφανίζεται ως προσαρμογή των ιδίων συμφερόντων. Τέλος, στις ενοποιήσεις αυτής της μορφής δεν δημιουργείται «φήμη και πελατεία», διότι δεν υπάρχει το στοιχείο της εξαγοράς, όπου το αντίστοιχο τίμημα καθορίζει και τη διαφορά με τη συνολική αξία ή το κόστος των αγορασθέντων.

3.15.3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Σε όλες της περιπτώσεις ενοποίησης επιχειρήσεων θα πρέπει να δίνεται η περιγραφή και οι ονομασίες των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, οι λογιστικοί χειρισμοί για την υλοποίηση της ενοποίησης, ακόμα η ημερομηνία από την οποία ισχύει η ενοποίηση, οι δραστηριότητες ή λειτουργίες που καταργούνται λόγω της ενοποίησης.

Στις περιπτώσεις ενοποίησης με εξαγορά, τότε θα πρέπει να δίνεται επιπλέον το ποσοστό των μετοχών με δικαίωμα ψήφου πληροφορίες που εξαγοράζονται, το κόστος της εξαγοράς και ο τρόπος καταβολής του τιμήματος εξαγοράς.

3.16. Δ.Λ.Π. 23 «ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ»

Το Δ.Λ.Π. 23 αναθεωρήθηκε το 1993 και τέθηκε σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν από την 01/01/1995 και τις μετέπειτα χρήσεις. Σύμφωνα με το πρότυπο κόστος δανεισμού είναι οι τόκοι και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για την λήψη δανείων. Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει τραπεζικούς τόκους υπεραναλήψεως, καθώς και των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων δανείων. Επιπλέον, την απόσβεση διαφοράς της υπό το άρτιο λήψης ή υπέρ το άρτιο εξόφληση δανείων, τις βοηθητικές δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη λήψη των δανείων, τις χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις[10] και τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό των χρεωστικών τόκων.

[10] Βλ. Δ.Λ.Π 17 «Μισθώσεις» σελ. 57.

3.16.1. ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

Σύμφωνα με το πρότυπο το κόστος δανεισμού λογίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται. Με μια εναλλακτική μέθοδο, το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου συμπεριλαμβάνεται στο κόστος αυτού του στοιχείου. Γίνεται ανάλυση στην εναλλακτική μέθοδο χειρισμού διότι μια ξενοδοχειακή μονάδα, τα δανειακά κεφάλαια συνήθως τα διαθέτει σε μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία. Αυτό το κόστος δανεισμού προσδιορίζεται ως εξής: εάν τα δανειακά κεφάλαια προορίζονται αποκλειστικά για την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, τότε το σύνολο των τόκων και των εξόδων του δανείου αυξάνουν την αξία κτήσης του στοιχείου αυτού, από τη στιγμή που διενεργούνται οι δαπάνες κατασκευής ή απόκτησης του μέχρι τη στιγμή που θα είναι έτοιμο για να χρησιμοποιηθεί ή θα πωληθεί. Σε περίπτωση, όμως αναστολής της κατασκευαστικής περιόδου χωρίς δικαιολογημένη αιτία, διακόπτεται και η ενσωμάτωση του τόκου και των συναφών εξόδων στο κόστος κτήσης του κατασκευαζόμενου στοιχείου. Όταν όμως η διακοπή της κατασκευής είναι δικαιολογημένη η ενσωμάτωση του τόκου και των εξόδων συνεχίζεται. Εάν τα δανειακά κεφάλαια λήφθηκαν πριν την έναρξη των εργασιών κατασκευής του μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου και τέθηκαν σε προσωρινή τοποθέτηση, τότε το κόστος μειώνεται κατά τα έσοδα της προσωρινής τοποθέτησης και το υπόλοιπο ενσωματώνεται στην αξία κτήσης του στοιχείου. Όταν μέρος των κεφαλαίων γενικού δανεισμού χρησιμοποιούνται για το σκοπό της απόκτησης ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, το ποσό του κόστους δανεισμού που πρέπει να κεφαλαιοποιηθεί στο κόστος κτήσης του στοιχείου αυτού προσδιορίζεται με την εφαρμογή ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης στις επενδυτικές δαπάνες για αυτό το στοιχείο. Ως επιτόκιο κεφαλαιοποίησης πρέπει να λαμβάνεται ο μέσος σταθμικός όρος του κόστους δανεισμού, σε σχέση με τα δάνεια της επιχείρησης που παραμένουν αχρησιμοποίητα κατά τη διάρκεια της χρήσης, εξαιρούνται τα δάνεια που αφορούν μόνο την απόκτηση ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου. Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιείται σε δεδομένη χρήση, δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό του πραγματοποιημένου μέσα στην ίδια χρήση κόστους δανεισμού.

3.16.2. ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΚΟΣΤΟΥΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού ως μέρος του κόστους κτήσης ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να αρχίζει όταν διενεργείται η επενδυτική δαπάνη για το περιουσιακό στοιχείο, όταν πραγματοποιείται το κόστος δανεισμού και βρίσκονται σε εξέλιξη οι δραστηριότητες, που είναι αναγκαίες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του. Οι επενδυτικές δαπάνες για ένα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο περιλαμβάνουν μόνο εκείνες που έχουν ως αποτέλεσμα πληρωμές μετρητών, μεταφορές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή την ανάληψη έντοκων υποχρεώσεων. Οι επενδυτικές δαπάνες μειώνονται με κάθε λαμβανόμενο

κίνητρο ή επιχορήγηση[11] σε σχέση με το περιουσιακό στοιχείο. Η μέση λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, κατά τη διάρκεια της χρήσης, συμπεριλαμβανομένου και του κόστους δανεισμού που έχει ήδη κεφαλαιοποιηθεί, αποτελεί μια προσέγγιση των επενδυτικών δαπανών στις οποίες εφαρμόζεται το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης αυτής της χρήσης. Οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το περιουσιακό στοιχείο για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του, μπορεί να περιλαμβάνουν τεχνική ή διοικητική εργασία, πριν από την έναρξη της φυσικής κατασκευής, όπως είναι για παράδειγμα οι δραστηριότητες για την λήψη αδειών για την κατασκευή. Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου αναστέλλεται κατά την διάρκεια εκτεταμένων περιόδων, κατά τις οποίες η ενεργός κατασκευή του στοιχείου έχει διακοπεί. Το κόστος δανεισμού συνεχίζει να βαρύνει το κόστος του μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου στοιχείου όταν κατά την περίοδο της διακοπής της κατασκευής εκτελείται σημαντική τεχνική και διοικητική εργασία ή όταν η προσωρινή καθυστέρηση αποτελεί αναγκαία διαδικασία προετοιμασίας του περιουσιακού στοιχείου για την κατά προορισμό χρήση ή πώληση του και όταν η διακοπή της κατασκευής οφείλεται σε συνήθη αναπόφευκτα γεγονότα. Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού παύει όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου στοιχείου έχουν πραγματοποιηθεί. Όταν η κατασκευή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου ολοκληρώνεται τμηματικά κι ενώ το ένα τμήμα μπορεί να είναι έτοιμο για χρήση, η κατασκευή στα άλλα τμήματα ίσως συνεχίζεται ακόμα, η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού πρέπει να παύσει, όταν όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες για να ετοιμαστεί το τμήμα αυτό για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή του έχουν ουσιαστικά ολοκληρωθεί. Παράδειγμα μπορεί να αποτελέσει ένα ξενοδοχειακό συγκρότημα που αποτελείται από πολλές μονάδες δωματίων στον ίδιο χώρο. Όταν μια μονάδα δωματίων ολοκληρωθεί παύει η επιβάρυνση του κόστους δανεισμού για αυτό το τμήμα, ενώ συνεχίζεται η κατασκευή των υπολοίπων μονάδων. Τέλος, όταν υιοθετείται η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος, αυτή πρέπει να εφαρμόζεται με συνέπεια για όλα τα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης και όχι η εφαρμογή της μεθόδου αυτής να γίνεται επιλεκτικά.

Στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γίνεται αναφορά σχετικά με τις λογιστικές μεθόδους που υιοθετήθηκαν για το κόστος δανεισμού. Το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά την διάρκεια της χρήσης, καθώς και το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που πληρεί τις προϋποθέσεις κεφαλαιοποίησης.

3.17. Δ.Λ.Π. 24 «ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ»

Το Δ.Λ.Π. 24 αρχικά εγκρίθηκε το 1984 και άρχισε να ισχύει για τις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις περιόδους που άρχιζαν από την ή μετά την 01/01/1986 και αναθεωρήθηκε το 1994. Το πρότυπο αναφέρεται στις συναλλαγές μιας επιχείρησης με άλλα νομικά ή φυσικά πρόσωπα. Σύμφωνα με τις προδιαγραφές του πρότυπου συνδεδεμένα μέρη θεωρούνται:

[11] Βλ. Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης» σελ. 68.

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

Δεν αποτελούν συνδεδεμένα μέρη σύμφωνα με το πρότυπο δύο εταιρίες, οι οποίες έχουν ένα κοινό μέλος στη σύνθεση των Διοικητικών Συμβουλίων τους. Ούτε οι χρηματοδότες, οι συντεχνίες ή οι Δημόσιες Υπηρεσίες. Ακόμα τα νομικά ή φυσικά πρόσωπα, με τα οποία η επιχείρηση συναλλάσσεται εντός των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της.

Λόγω της υφιστάμενης σχέσης των συνδεδεμένων μερών πολλές συναλλαγές πιθανόν να μην είχαν επιτευχθεί ή να μην είχαν επιτευχθεί στην αξία με την οποία συμφωνήθηκαν. Επίσης, ορισμένες φορές κάποιες συναλλαγές ίσως να μην είχαν ολοκληρωθεί εάν δεν υπήρχε η σχέση των συνδεδεμένων μερών. Επομένως, σκοπός του πρότυπου είναι να διασφαλίσει την επιχείρηση από την απώλεια κερδών ή εσόδων ή από την πραγματοποίηση μεγαλύτερων εξόδων από τα αναμενόμενα, λόγω της δυνατότητας που έχουν τα «συνδεδεμένα μέρη» να ασκούν έλεγχο ή επίδραση επί των λειτουργιών και δραστηριοτήτων της επιχείρησης προς όφελος των ιδίων. Για το λόγο αυτό το πρότυπο απαιτεί οι οικονομικές καταστάσεις να περιέχουν συγκεκριμένα στοιχεία ή πληροφορίες αναφορικά με συναλλαγές της μονάδας αναφοράς με «συνδεδεμένα μέρη».

Το πρότυπο δεν εφαρμόζεται για τις ενδοεταιρικές συναλλαγές σε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ούτε και για τις οικονομικές καταστάσεις μετά την εξαγορά, όταν αυτές πρόκειται να δημοσιευτούν με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Εκτός της εφαρμογής του πρότυπου είναι και οι οικονομικές καταστάσεις μιας πλήρως εξαρτημένης επιχείρησης, της οποίας η μητρική βρίσκεται στην ίδια χώρα και εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Ακόμα, δεν περιλαμβάνει τις συναλλαγές ενός οργανισμού ελεγχόμενου από το κράτος με άλλο αντίστοιχο οργανισμό.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί το πρότυπο 24 παρέχει πληροφορίες που αφορούν τις συναλλαγές με τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, σημαντικές ενδοεταιρικές συναλλαγές, επενδύσεις σε θυγατρικές και συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι συναλλαγές όπως οι αγοροπωλησίες αγαθών, πάγιων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων, η παροχή ή λήψη υπηρεσιών, οι συμφωνίες αντιπροσώπευσης ή μισθώσεων ακόμα η ανάθεση, μεταφορά μελετών έρευνας και ανάπτυξης, καθώς και οι συμφωνίες παροχής αδειών, οι χρηματοδοτήσεις και εγγυήσεις αποτελούν παραδείγματα συναλλαγών οι οποίες χρειάζονται επιπρόσθετες πληροφορίες και επεξήγηση. Στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να αναφέρεται και η σχέση

όλων των συνδεδεμένων μερών ακόμα και αυτά με τα οποία δεν υπάρχει συναλλαγή. Στις περιπτώσεις όπου υπάρχουν συναλλαγές με κάποιο συνδεδεμένο μέρος, η επιχείρηση αναφοράς θα πρέπει να αναφέρει το γεγονός στις οικονομικές καταστάσεις παρέχοντας πληροφορίες σχετικά με το μέγεθος των συναλλαγών είτε σαν απόλυτη αξία είτε σαν ποσοστό. Ακόμα την αξία ή το ποσοστό των συναλλαγών που εκκρεμούν, το μέγεθος ή την πολιτική της τιμολόγησης που εφαρμόστηκε. Συναλλαγές παρόμοιας φύσης μπορεί να αναφέρονται σαν σύνολο, εκτός κι αν η περαιτέρω ανάλυση θεωρείται χρήσιμη για την καλύτερη κατανόηση της επίδρασης των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη.

3.18. Δ.Λ.Π. 27 «ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ & ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ»

Το Δ.Λ.Π. 27 εκδόθηκε το 1988 και αναθεωρήθηκε το 1991. Με την αναθεωρημένη του μορφή εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την 01/01/1990 και έπειτα από αυτές. Το πρότυπο εφαρμόζεται για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ενός ομίλου επιχειρήσεων οι οποίες τελούν υπό τον έλεγχο μιας επιχείρησης και για τον χειρισμό και την παρουσία των επενδύσεων της μητρική εταιρίας στις θυγατρικές της, μέσα στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής. Οι οδηγίες που παρέχει το πρότυπο είναι πρόσθετες με αυτές που περιλαμβάνονται στο Δ.Λ.Π. 1 «Οικονομικές Καταστάσεις». Το πρότυπο 27 δεν πρέπει να εφαρμόζεται στους λογιστικούς χειρισμούς ενοποίησης, στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζεται το πρότυπο 22 «Ενοποιημένες επιχειρήσεις», στους λογιστικούς χειρισμούς επενδύσεων σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις και σε κοινοπραξίες, όπου εφαρμόζονται τα πρότυπα 28 «Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις» και 31 «Χρηματοοικονομική παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες» αντίστοιχα.

3.18.1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Η ενοποίηση των ισολογισμών της μητρικής με τις εξαρτημένες επιχειρήσεις γίνεται με την άθροιση κάθε στοιχείου το οποίο προκύπτει από όλους τους ισολογισμούς προς ενοποίηση και με τις παρακάτω τακτοποιήσεις:

- Το ποσό της επένδυσης της μητρικής στην κάθε εξαρτημένη θα πρέπει να διαγράφεται με το ανάλογο ποσοστό του μετοχικού κεφαλαίου της αντίστοιχης επιχείρησης.
- Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων των θυγατρικών θα πρέπει να περιλαμβάνει την διάθεση των αποτελεσμάτων μεταξύ της μητρικής και των δικαιωμάτων μειοψηφίας.
- Ο λογαριασμός των δικαιωμάτων μειοψηφίας στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνει το υπόλοιπο, όπως αυτό διαμορφώνεται κατά την ημερομηνία ενοποίησης και το μερίδιο της μειοψηφίας όπως διαμορφώνεται κατά την ημερομηνία ενοποίησης.
- Τα ενδοεταιρικά υπόλοιπα, οι συναλλαγές και τα απραγματοποίητα κέρδη θα πρέπει να διαγράφονται πλήρως.

- Οι οικονομικές καταστάσεις προς ενοποίηση δεν πρέπει να έχουν μεταξύ τους μεγαλύτερη διαφορά από τρεις μήνες, διαφορετικά θα πρέπει να περιλαμβάνονται όλες οι ενδιάμεσες σημαντικές συναλλαγές.
- Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ετοιμάζονται με την εφαρμογή κοινών λογιστικών αρχών ως προς το χειρισμό όμοιων συναλλαγών. Διαφορετικά θα πρέπει να δίνεται η ανάλογη επεξήγηση.
- Σε περίπτωση όπου μια θυγατρική εταιρία δεν εφαρμόζει κοινές λογιστικές αρχές θα πρέπει οι οικονομικές της καταστάσεις να διαμορφωθούν έτσι, ώστε να είναι δυνατή η ενοποίησή τους.
- Τα αποτελέσματα από τις λειτουργίες μιας θυγατρικής θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις από την ημερομηνία της εξαγοράς της επιχείρησης και μέχρι την ημερομηνία πώλησής της.
- Στις περιπτώσεις όπου η μητρική παύει να εξασκεί έλεγχο σε μια από τις εξαρτημένες της, η επένδυση στην επιχείρηση αυτή εμφανίζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις βάσει των οδηγιών του Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα» με ισχύ από την ημερομηνία της αλλαγής, εφόσον με την αλλαγή αυτή δεν έχει μετατραπεί σε συνδεδεμένη, διότι σε αυτή την περίπτωση θα πρέπει να εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 28 «Επενδύσεις σε συνδεδεμένες εταιρίες».
- Τα δικαιώματα μειοψηφίας θα πρέπει να εμφανίζεται στους ενοποιημένους ισολογισμούς ξεχωριστά από την καθαρή θέση και τις τρέχουσες υποχρεώσεις του ομίλου, καθώς επίσης και στον λογαριασμό αποτελεσμάτων.

Οι επενδύσεις σε θυγατρικές επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, θα πρέπει να εμφανίζονται στην τιμή κτήσεως ή σύμφωνα με τις οδηγίες των Δ.Λ.Π. 28 και Δ.Λ.Π. 39.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν μια κατάσταση στην οποία θα αναφέρονται η επωνυμία, το ποσοστό συμμετοχής και το ποσοστό δικαιώματος ψήφου, τους λόγους για τους οποίους οι οικονομικές καταστάσεις συγκεκριμένης θυγατρικής δεν περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Επίσης τους λόγους δημιουργίας της μητρικής με την θυγατρική, στην περίπτωση κατά την οποία η μητρική δεν κατέχει περισσότερο από το 50% του μετοχικού κεφαλαίου της θυγατρικής. Ακόμα, πρέπει να αναφέρονται οι λόγοι για τους οποίους μια εταιρία δεν είναι θυγατρική, παρά το ότι η επένδυση σε αυτήν ξεπερνάει το 50% του μετοχικού της κεφαλαίου και την επίδραση από την απόκτηση ή διάθεση της θυγατρικής πάνω στην οικονομική θέση της επιχείρησης κατά την ημερομηνία αναφοράς και ως προς τα συγκριτικά στοιχεία. Η κατάσταση αυτή θα πρέπει να αναφέρει όλες τις θυγατρικές εταιρίες.

3.19. Δ.Λ.Π. 28 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ»

Το Δ.Λ.Π. 28 εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την 01/01/1990 και τις μετέπειτα. Σκοπός του πρότυπου

είναι να καθορίσει τον τρόπο του λογιστικού χειρισμού και της παρουσίασης των επενδύσεων σε συνδεδεμένες εταιρίες στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Συνδεδεμένη επιχείρηση είναι αυτή στην οποία ο επενδυτής ασκεί σημαντική επίδραση, χωρίς αυτή να είναι θυγατρική ή κοινοπραξία [12]. Σημαντική επίδραση υπάρχει όταν ο επενδυτής κατέχει άμεσα ή έμμεσα το 20% τουλάχιστον των μετοχών μιας επιχείρησης με δικαίωμα ψήφου κι επηρεάζει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της επιχείρησης. Σύμφωνα με το πρότυπο υπάρχουν δύο μέθοδοι για τον χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις, η μέθοδος της καθαρής θέσης και η μέθοδος του κόστους.

Όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης η επένδυση καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσης κι αναπροσαρμόζεται μετέπειτα για τη μεταβολή του μεριδίου του επενδυτή στην καθαρή θέση της εκδότριας. Δηλαδή η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται, για να απεικονίσει το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημιές της εκδότριας μετά την ημερομηνία της απόκτησης, με αντίστοιχη πίστωση ή χρέωση του λογαριασμού αποτελεσμάτων. Τα μερίσματα τα οποία λαμβάνει ο επενδυτής μειώνουν την λογιστική αξία της επένδυσης. Αναπροσαρμογές στην λογιστική αξία μπορεί να επέλθουν από μεταβολές στην αναλογία των δικαιωμάτων του επενδυτή στην εκδότρια, που έχουν συμπεριληφθεί στο λογαριασμό αποτελεσμάτων. Τέτοιες μεταβολές προκύπτουν από αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων και των επενδύσεων, από συναλλαγματικές διαφορές και από την προσαρμογή των διαφορών που προκύπτουν σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων.

Μια επένδυση σε συγγενή επιχείρηση απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις της επενδύτριας επιχείρησης από την ημερομηνία απόκτησής της. Κατά την απόκτηση μιας συγγενούς κάθε διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και του μεριδίου του επενδυτή στην πραγματική αξία των στοιχείων της καθαρής περιουσίας της συγγενούς λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 22 «Ενοποιήσεις επιχειρήσεων» [13]. Στο μερίδιο του επενδυτή επί των κερδών ή ζημιών μετά την απόκτηση γίνονται οι κατάλληλες διορθώσεις, προκειμένου να λογιστούν οι αποσβέσεις των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων, με βάση την πραγματική αξία τους και οι αποσβέσεις της διαφοράς μεταξύ του κόστους κτήσης της επένδυσης και του μεριδίου του επενδυτή επί της πραγματικής αξίας των επιμέρους στοιχείων της καθαρής περιουσίας. Οι οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή της μεθόδους, είναι οι πιο πρόσφατες διαθέσιμες που μπορεί να παρέχει η συγγενής επιχείρηση και καταρτίζονται συνήθως στην ίδια ημερομηνία με τις οικονομικές καταστάσεις της επενδύτριας επιχείρησης. Όταν αυτό είναι αδύνατον χρησιμοποιούνται οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με διαφορετική ημερομηνία ισολογισμού. Σε αυτές τις περιπτώσεις γίνονται διορθώσεις των συνεπειών κάθε ουσιώδους γεγονότος ή συναλλαγής μεταξύ επενδυτή και συγγενούς, που συμβαίνει μεταξύ της ημερομηνίας των οικονομικών καταστάσεων του επενδυτή. Σε περίπτωση όπου μια συγγενής επιχείρηση χρησιμοποιεί διαφορετικές λογιστικές μεθόδους από εκείνες που υιοθετούνται από την επενδυτική επιχείρηση

[12] Βλ. Δ.Λ.Π. 27 «Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές» σελ. 79 και Δ.Λ.Π. 31 «Χρηματοοικονομική παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες» σελ. 87.
[13] Βλ. σελ. 72.

για όμοιες συναλλαγές και γεγονότα σε όμοιες συνθήκες, γίνονται οι κατάλληλες αναπροσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς. Όταν δεν είναι εύκολο να υπολογιστούν τέτοιες αναπροσαρμογές πρέπει να γίνει σχετική αναφορά. Αν μια συγγενής επιχείρηση οφείλει σωρευμένα μερίσματα προνομιούχων μετοχών, οι οποίες κατέχονται από τρίτους, ο επενδυτής υπολογίζει το μερίδιό του στα κέρδη ή στις ζημιές μετά την αφαίρεση των προνομιούχων μερισμάτων, είτε έχουν αναγγελθεί τέτοια μερίσματα είτε όχι. Τέλος, όταν το μερίδιο του επενδυτή στις ζημιές μιας συγγενούς είναι ίσο ή υπερβαίνει τη λογιστική αξίας της επένδυσης, ο επενδυτής δεν συνεχίζει να συμπεριλαμβάνει το μερίδιό του από τις περαιτέρω ζημιές. Η επένδυση εμφανίζεται με μηδενική αξία. Επιπλέον ζημιές παρουσιάζονται, κατά την έκταση που ο επενδυτής έχει αναλάβει υποχρεώσεις ή έκανε πληρωμές για λογαριασμό της συγγενούς για να καλύψει υποχρεώσεις της, τις οποίες ο επενδυτής έχει εγγυηθεί ή έχει αναλάβει με οποιοδήποτε τρόπο. Αν η συγγενής επιχείρηση μεταγενέστερα παρουσιάζει κέρδη, ο επενδυτής αρχίζει να συμπεριλαμβάνει το μερίδιό του από αυτά τα κέρδη, μόνο εφόσον το μερίδιο του από τα κέρδη εξισωθεί προς το μερίδιο των καθαρών ζημιών που δεν έχουν καταχωρηθεί.

Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος του κόστους κτήσης η επένδυση καταχωρείται στο κόστος κτήσης. Ο λογαριασμός αποτελεσμάτων απεικονίζει το κέρδος από την επένδυση μόνο στην έκταση που ο επενδυτής λαμβάνει μερίσματα από καθαρά κέρδη της εκδότριας, που προκύπτουν μετά από την ημερομηνία απόκτησης. Μερίσματα που λαμβάνονται επιπλέον τέτοιων κερδών, θεωρούνται ανάκτηση της επένδυσης και καταχωρούνται αφαιρετικά του κόστους της επένδυσης.

3.19.1. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ

Όταν η επενδύουσα σε μια συγγενή επιχείρηση εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και δεν προτίθεται στο εγγύς μέλλον να διαθέσει την επένδυση, πρέπει να απεικονίζει την επένδυση στο κόστος κτήσης, διαφορετικά θα πρέπει να λογιστικοποιεί την επένδυση με την μέθοδο της Καθαρής Θέσης ή να λογιστικοποιεί το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο στην κατηγορία των διαθέσιμων προς πώληση, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση». Όταν όμως η επενδύουσα δεν καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οφείλει να απεικονίζει στις ατομικές της οικονομικές καταστάσεις τη συμμετοχή της στην συγγενή επιχείρηση στο κόστος κτήσης της επένδυσης, εναλλακτικά μπορεί να λογιστικοποιεί την επένδυση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 ως διαθέσιμο προς πώληση χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο.

3.19.2. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΣΥΓΓΕΝΟΥΣ & ΕΠΕΝΔΥΤΗ

Στις πληροφορίες επί των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να παρέχονται επιπρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις συγγενείς επιχειρήσεις. Στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να υπάρχουν κατάλογοι και περιγραφή των σημαντικών συγγενών, που περιλαμβάνει την αναλογία των συμμετοχικών δικαιωμάτων και, αν είναι διαφορετική, την αναλογία των κατεχόμενων δικαιωμάτων ψήφου. Για τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις, οι οποίες λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, πρέπει να κατατάσσονται στα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία και να γνωστοποιούνται με ξεχωριστό κονδύλι του ισολογισμού. Το μερίδιο του

επενδυτή στα κέρδη ή στις ζημιές των επενδύσεων πρέπει να γνωστοποιείται με ξεχωριστό κονδύλι του λογαριασμού αποτελεσμάτων. Σε ξεχωριστό κονδύλι πρέπει να γνωστοποιείται το μερίδιο του επενδυτή σε κάθε έκτακτο ή προηγούμενης χρήσης κονδύλι. Τέλος, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις», ο επενδυτής πρέπει να γνωστοποιεί το μερίδιο του στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις κεφαλαιακές δεσμεύσεις μιας συγγενούς, για τα οποία ο ίδιος ενδεχομένως να είναι υπεύθυνος και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις που προκύπτουν, επειδή ο επενδυτής είναι κυρίως υπεύθυνος για όλες τις υποχρεώσεις της συγγενούς.

3.20. Δ.Λ.Π. 29 «ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΥΠΟ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΣΥΝΘΗΚΕΣ»

Το Δ.Λ.Π. 29 εκδόθηκε το 1989 και αναθεωρήθηκε το 1991 χωρίς ιδιαίτερες αλλαγές στο αρχικό κείμενο, εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους από την 01/01/1990 ή μετά από αυτήν. Το πρότυπο αναφέρεται στην έκδοση οικονομικών καταστάσεων, είτε αυτές είναι ενοποιημένες είτε όχι, σε οικονομικό περιβάλλον με υπερπληθωριστικές συνθήκες. Τα χαρακτηριστικά των συνθηκών αυτών είναι η γενική προτίμηση της χρήσης ή φύλαξης περιουσιακών στοιχείων ή συναλλαγής με αυτά, σε οποιαδήποτε μορφή εκτός από το τοπικό νόμισμα και η συνολική αύξηση του πληθωρισμού σε περίοδο τριών περίπου ετών ισούται ή υπερβαίνει το 100%. Η έκδοση οικονομικών καταστάσεων κάτω από τέτοιες συνθήκες και στο τοπικό νόμισμα, θεωρείται αδιανόητο, διότι το νόμισμα χάνει την αγοραστική του δύναμη σε τέτοιο βαθμό, ώστε η σύγκριση των ποσών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που συνέβησαν σε διαφορετικούς χρόνους, ακόμη και μέσα στην ίδια λογιστική περίοδο, είναι παραπλανητική. Γι' αυτό το λόγο το πρότυπο δίνει οδηγίες για την επαναδιατύπωση των καταστάσεων με τέτοιο τρόπο ώστε να είναι δυνατή η συγκρισιμότητα των παρεχόμενων πληροφοριών. Είναι προτιμότερο όλες οι επιχειρήσεις, οι οποίες καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα της ίδιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, να εφαρμόζουν το πρότυπο 29 από την ίδια ημερομηνία.

Υπάρχουν δύο τρόποι για να καταρτίσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους οι επιχειρήσεις. Ο ένας τρόπος είναι με βάση το ιστορικό κόστος κι ο άλλος με βάση το τρέχον κόστος. Όταν εφαρμόζεται ο τρόπος με βάση το ιστορικό κόστος δεν λαμβάνονται υπόψη οι αλλαγές του γενικού επιπέδου τιμών, ούτε οι αυξήσεις των επιμέρους τιμών των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται, εκτός από τα ενσώματα πάγια και επενδύσεις, στον βαθμό που αυτές μπορούν να αναπροσαρμοστούν. Όταν οι καταστάσεις καταρτίζονται με βάση το τρέχον κόστος τότε λαμβάνονται υπόψη οι επιδράσεις των μεταβολών στις επιμέρους τιμές των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται. Επειδή, οι οικονομικές καταστάσεις σε υπερπληθωριστικές συνθήκες, είτε βασίζονται σε προσέγγιση του ιστορικού κόστους είτε του τρέχοντος κόστους, είναι χρήσιμες μόνο όταν παρουσιάζονται βάσει της τρέχουσας μονάδας μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, το πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων που καταρτίζονται στο νόμισμα της υπερπληθωριστικής οικονομίας. Επομένως, δεν

επιτρέπεται η παρουσίαση όσων απαιτεί το πρότυπο ως συμπλήρωμα οικονομικών καταστάσεων που δεν επαναδιατυπώθηκαν.

Οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης διατυπώνονται, για να είναι ορθά καταρτισμένες, βάσει της τρέχουσας μονάδας μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, τα αντίστοιχα ποσά της προηγούμενης περιόδου, που απαιτούνται από το Δ.Λ.Π. 1 «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων» και κάθε σχετική με τις προηγούμενες περιόδους πληροφόρηση, διατυπώνονται επίσης βάσει της τρέχουσας μονάδας μέτρησης. Για να είναι δυνατή η παρουσίαση συγκρίσιμων κονδυλίων σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης, εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 21 «Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος».

3.20.1. ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

Επαναδιατύπωση γίνεται τόσο στον ισολογισμό της επιχείρησης όσο και στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και στο κέρδος ή ζημιά στην καθαρή χρηματική θέση.

- Ισολογισμός. Τα ποσά του ισολογισμού, τα οποία δεν είναι εκφρασμένα στην τρέχουσα μονάδα μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, επαναδιατυπώνονται με ένα γενικό δείκτη τιμών. Εξαιρούνται τα χρηματικά στοιχεία, διότι αυτά παρουσιάζονται ήδη με βάση την τρέχουσα μονάδα μέτρησης. Όσον αφορά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις, τα οποία συνδέονται βάσει συμφωνίας με τις μεταβολές των τιμών, π.χ. ομόλογα και δάνεια, προσαρμόζονται ακολουθώντας τη συμφωνία, προκειμένου να επιβεβαιώνουν το τρέχον υπόλοιπο κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τα εν λόγω στοιχεία παρουσιάζονται με αυτήν την προσαρμοσμένη αξία στον επαναδιατυπωμένο ισολογισμό. Τα μη χρηματικά στοιχεία που εμφανίζονται σε ποσά τρέχοντα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, όπως η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και η αγοραία αξία, δεν επαναδιατυπώνονται. Όλα τα υπόλοιπα μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επαναδιατυπώνονται. Τα περισσότερα μη χρηματικά στοιχεία τηρούνται λογιστικά σε κόστος ή σε κόστος μείον αποσβέσεις. Επομένως, αυτά είναι εκφρασμένα σε ποσά τρέχοντα κατά την ημερομηνία της απόκτησής τους, για τα στοιχεία αυτά το επαναδιατυπωμένο κόστος ή το κόστος μείον αποσβέσεις, προσδιορίζεται με την εφαρμογή, στο ιστορικό κόστος τους και στις σωρευμένες αποσβέσεις, της μεταβολής του γενικού δείκτη τιμών από την ημερομηνία απόκτησής τους μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού. Μερικά μη χρηματικά στοιχεία μπορεί να εμφανίζονται σε τρέχοντα ποσά διαφορετικών ημερομηνιών από αυτές της απόκτησης ή του ισολογισμού, σε μια τέτοια περίπτωση οι λογιστικές αξίες επαναδιατυπώνονται από την ημερομηνία της αναπροσαρμογής. Το επαναδιατυπωμένο ποσό ενός χρηματικού στοιχείου μειώνεται εφαρμόζοντας τα κατάλληλα πρότυπα όταν αυτό υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό από τη μελλοντική χρήση του στοιχείου. Έτσι, τα επαναδιατυπωμένα ποσά των ενσώματων πάγιων, της υπεραξίας, των διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και των σημάτων μειώνονται μέχρι το ανακτήσιμο ποσό, τα επαναδιατυπωμένα ποσά των αποθεμάτων μειώνονται μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και τα επαναδιατυπωμένα ποσά των βραχυπρόθεσμων επενδύσεων μειώνονται στην

αγοραία αξία τους. Όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις μιας συμμετοχής που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης μπορεί να καταρτίζονται από την εκδότρια επιχείρηση στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Ο ισολογισμός και η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων της εκδότριας επαναδιατυπώνονται, σύμφωνα με το παρόν πρότυπο για να υπολογιστεί το μερίδιο του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία και στα αποτελέσματα εργασιών της εκδότριας. Όταν οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις της εκδότριας παρουσιάζονται σε ξένο νόμισμα, μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία κλεισίματος. Όταν δεν είναι δυνατόν να υπολογιστεί το ποσό του τόκου, αυτά τα περιουσιακά στοιχεία επαναδιατυπώνονται από την ημερομηνία πληρωμής κι όχι από την ημερομηνία αγοράς. Όταν εφαρμόζεται για πρώτη φορά το πρότυπο 29, τα επιμέρους στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων, εκτός των κερδών εις νέον και τυχόν πλεόνασμα αναπροσαρμογής, επαναδιατυπώνονται εφαρμόζοντας έναν γενικό δείκτη τιμών από της ημερομηνίας που τα στοιχεία συνεισφέρθηκαν ή προέκυψαν. Το τυχόν πλεόνασμα αναπροσαρμογής που προέκυψε σε προηγούμενες περιόδους απαλείφεται, ενώ τα επαναδιατυπωμένα κέρδη εις νέον προέρχονται από όλα τα άλλα ποσά του επαναδιατυπωμένου ισολογισμού. Στο τέλος της πρώτης περιόδου και στις επόμενες περιόδους όλα τα επιμέρους στοιχεία των ιδίων κεφαλαίων επαναδιατυπώνονται, εφαρμόζοντας έναν γενικό δείκτη τιμών από την αρχή της περιόδου ή της ημερομηνίας εισφοράς, αν είναι μεταγενέστερη. Οι μεταβολές της περιόδου στα ιδία κεφάλαια γνωστοποιούνται, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 «Οικονομικές Καταστάσεις».

- Καταστάσεις λογαριασμού αποτελεσμάτων. Σύμφωνα με το πρότυπο όλα τα στοιχεία της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων πρέπει να εκφράζονται στην τρέχουσα μονάδα μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Επομένως, όλα τα ποσά χρειάζεται να επαναδιατυπωθούν, σύμφωνα με τη μεταβολή του γενικού δείκτη τιμών, από τις ημερομηνίες που τα στοιχεία των εσόδων και των εξόδων είχαν αρχικά καταχωρηθεί στις οικονομικές μονάδες.
- Κέρδη ή ζημιά στην καθαρή χρηματική θέση. Σε περίοδο πληθωρισμού, μια επιχείρηση, η οποία έχει πλεόνασμα χρηματικών περιουσιακών στοιχείων σε σχέση με τις χρηματικές υποχρεώσεις, χάνει αγοραστική δύναμη, ενώ μια επιχείρηση που έχει πλεόνασμα χρηματικών υποχρεώσεων σε σχέση με τα περιουσιακά στοιχεία, κερδίζει αγοραστική δύναμη κατά την έκταση που τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις δεν συνδέονται με ένα επίπεδο τιμών. Αυτό το κέρδος ή η ζημιά στην καθαρή χρηματική θέση μπορεί να ληφθεί ως η διαφορά από την επαναδιατύπωση των μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων, των ιδίων κεφαλαίων και των κονδυλίων της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων και της προσαρμογής των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που συνδέονται με δείκτη τιμών. Το κέρδος ή η ζημιά μπορεί να εκτιμάται εφαρμόζοντας τη μεταβολή του γενικού δείκτη τιμών στον σταθμισμένο μέσο όρο της διαφοράς, κατά την περίοδο, μεταξύ χρηματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Το κέρδος ή η ζημιά στην καθαρή χρηματική θέση περιλαμβάνεται στο καθαρό αποτέλεσμα. Η προσαρμογή όσων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων συνδέονται βάσει συμφωνίας με τις μεταβολές των τιμών συμψηφίζονται έναντι του κέρδους ή της ζημιάς στην

καθαρή χρηματική θέση. Άλλα στοιχεία της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, όπως οι πιστωτικοί και οι χρεωστικοί τόκοι και συναλλαγματικές διαφορές σχετιζόμενες με επενδυμένα ή δανειακά κεφάλαια, συνδέονται επίσης με την καθαρή χρηματική θέση. Παρόλο που τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται χωριστά, μπορεί να είναι χρήσιμο να παρουσιάζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, μαζί με το κέρδος ή τη ζημιά στην καθαρή χρηματική θέση.

3.20.2. ΤΡΕΧΟΝ ΚΟΣΤΟΣ

Και στην περίπτωση όπου χρησιμοποιείται το τρέχον κόστος για να καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης πρέπει να γίνει επαναδιατύπωση του ισολογισμού, της κατάστασης αποτελεσμάτων και στα κέρδη ή στις ζημιές στην καθαρή χρηματική θέση.

- Ισολογισμός. Τα στοιχεία τα οποία απεικονίζονται στο τρέχον κόστος δεν επαναδιατυπώνονται, διότι είναι ήδη εκφρασμένα στην τρέχουσα μονάδα μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Τα υπόλοιπα στοιχεία όμως χρειάζονται επαναδιατύπωση, ομοίως με την επαναδιατύπωση των στοιχείων του ισολογισμού που έχει καταρτιστεί με την μέθοδο του ιστορικού κόστους.
- Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων που καταρτίσθηκε με βάση το τρέχον κόστος, πριν από την επαναδιατύπωση, απεικονίζει το κόστος που ίσχυε το χρόνο κατά τον οποίο οι αντίστοιχες συναλλαγές ή γεγονότα συνέβησαν. Το κόστος πωληθέντων και οι αποσβέσεις αναγνωρίζονται στο τρέχον κόστος τους κατά το χρόνο της ανάλωσης. Έξοδα πωλήσεων και άλλα έξοδα αναγνωρίζονται στα χρηματικά ποσά τους, όταν πραγματοποιούνται. Επομένως, όλα τα ποσά χρειάζεται να επαναδιατυπωθούν βάσει της τρέχουσας μονάδας μέτρησης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών.
- Κέδρος ή ζημιά στην καθαρή χρηματική θέση. Το κέρδος ή η ζημιά της καθαρής θέσης αντιμετωπίζεται λογιστικά όπως και στην περίπτωση όπου οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τη μέθοδο του ιστορικού κόστους.

Η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το πρότυπο μπορεί να δημιουργήσει διαφορές ανάμεσα στη λογιστική αξία και τη φορολογική βάση μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στον ισολογισμό. Αυτές οι διαφορές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις οδηγίες του Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι εισοδήματος». Όσον αφορά την κατάσταση των ταμειακών ροών το πρότυπο ορίζει ότι όλα τα στοιχεία της κατάστασης εκφράζονται στην τρέχουσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης. Τα κονδύλια των προηγούμενων καλυπτόμενων περιόδων αναφοράς, είτε αυτά βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού κόστους είτε στην προσέγγιση του τρέχοντος κόστους, επαναδιατυπώνονται με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών, έτσι ώστε οι συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζονται με βάση την τρέχουσα κατά το τέλος της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης. Πληροφορίες που γνωστοποιούνται σε σχέση με προηγούμενες περιόδους εκφράζονται επίσης με βάση την τρέχουσα μονάδα μέτρησης. Για το σκοπό της

παρουσίασης συγκρίσιμων κονδυλίων σε διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 21 «Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος».

Όπως έχει ήδη αναφερθεί το πρότυπο έχει εφαρμογή και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Γι' αυτό μια μητρική επιχείρηση που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, μπορεί να έχει θυγατρικές που επίσης καταρτίζουν τις καταστάσεις τους σε νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας. Οι οικονομικές καταστάσεις κάθε τέτοιας θυγατρικής πρέπει να επαναδιατυπώνονται, με την εφαρμογή ενός γενικού δείκτη τιμών της χώρας στο νόμισμα της οποίας εκδίδει τις καταστάσεις της η θυγατρική, πριν αυτές συμπεριληφθούν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που εκδίδονται από τη μητρική επιχείρηση. Όταν μια τέτοια θυγατρική είναι στο εξωτερικό οι επαναδιατυπωμένες οικονομικές της καταστάσεις μετατρέπονται με βάση τις ισοτιμίες κλεισίματος. Οι οικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών που δεν καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα υπερπληθωριστικών οικονομιών, διέπονται από το Δ.Λ.Π. 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος». Αν οι οικονομικές καταστάσεις ενοποιούνται με διαφορετικές ημερομηνίες αναφοράς, όλα τα κονδύλια, χρηματικά και μη, χρειάζεται να επαναδιατυπώνονται στην τρέχουσα κατά την ημερομηνία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων μονάδα μέτρησης.

Όταν μια οικονομία παύει να είναι υπερπληθωριστική και η επιχείρηση διακόπτει την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το πρότυπο 29, λαμβάνει τα ποσά που είναι εκφρασμένα στην τρέχουσα κατά το τέλος της προηγούμενης καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς μονάδα μέτρησης, ως βάση για τις λογιστικές αξίες στις μεταγενέστερες οικονομικές καταστάσεις της.

3.20.3. ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Σύμφωνα με το πρότυπο πραγματοποιούνται οι εξής γνωστοποιήσεις: το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις και τα αντίστοιχα κονδύλια των προηγούμενων περιόδων έχουν επαναδιατυπωθεί, λόγω μεταβολών της γενικής αγοραστικής δύναμης του νομίσματος λειτουργίας και ως αποτέλεσμα, εμφανίζονται με βάση την τρέχουσα κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μονάδα μέτρησης, επιπλέον αν οι οικονομικές καταστάσεις βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού κόστους ή στην προσέγγιση του τρέχοντος κόστους, ακόμα η ταυτότητα και το επίπεδο του δείκτη τιμών κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και η μεταβολή του δείκτη κατά τη διάρκεια της τρέχουσας και της προηγούμενης περιόδου αναφοράς. Αυτές οι γνωστοποιήσεις είναι απαραίτητες προκειμένου να αποσαφηνιστεί ο τρόπος αντιμετώπισης των επιδράσεων του πληθωρισμού στις οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, προορίζονται για να παρέχουν πρόσθετη πληροφόρηση, αναγκαία στην κατανόηση του τρόπου αυτού και των ποσών που προκύπτουν.

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

Το Δ.Λ.Π. 31 εγκρίθηκε το 1990 και παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη του μορφή από το 1991. Το πρότυπο εφαρμόζεται για την λογιστική αντιμετώπιση των

δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες και την απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των Κοινοπρακτούντων και των Επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητές της κοινοπραξίας. Οι κοινοπραξίες εμφανίζονται με διάφορες μορφές και δομές. Το πρότυπο χωρίζει τις κοινοπραξίες σε τρείς βασικές κατηγορίες με κοινό χαρακτηριστικό ότι δύο ή περισσότεροι κοινοπρακτούντες δεσμεύονται μέσω συμβατικού διακανονισμού και ο συμβατικός διακανονισμός επιβάλλει τον από κοινού έλεγχο. Οι κοινοπραξίες είναι οι από κοινού ελεγχόμενες εργασίες, τα από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία και οι από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες.

Στις κοινοπραξίας από κοινού ελεγχόμενες εργασίες κάθε κοινοπρακτών χρησιμοποιεί τις δικές του ενσώματες ακινητοποιήσεις και εμφανίζει τα δικά του αποθέματα και γενικότερα λειτουργεί σαν αυτόνομη επιχείρηση. Η συμφωνία της κοινοπραξίας προβλέπει ένα τρόπο με τον οποίο το έσοδο από τις πωλήσεις και κάθε έξοδο που πραγματοποιείται κατανέμεται μεταξύ των κοινοπρακτούντων. Στην μορφή αυτή της κοινοπραξίας δεν απαιτείται η τήρηση ιδιαίτερων λογιστικών βιβλίων, οι κοινοπρακτούντες όμως μπορούν να συντάσσουν απολογιστικές καταστάσεις, ούτως ώστε να μπορούν να εκτιμούν την απόδοση της κοινοπραξίας.

Στις κοινοπραξίες από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία προϋποθέτετε ο από κοινού έλεγχος και η από κοινού κυριότητα, από τους κοινοπρακτούντες, ενός ή περισσότερων περιουσιακών στοιχείων, που εισφέρονται στην κοινοπραξία ή αγοράζονται από αυτή και διατίθενται για τους σκοπούς της. Κάθε κοινοπρακτών μπορεί να πάρει ένα μερίδιο του προϊόντος των περιουσιακών στοιχείων και καθένας επιβαρύνεται με το συμφωνηθέν μερίδιο των εξόδων που πραγματοποιούνται. Κάθε κοινοπρακτών ασκεί έλεγχο πάνω στο μερίδιό του επί των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, μέσω του μεριδίου του στο από κοινού ελεγχόμενο περιουσιακό στοιχείο. Οι κοινοπρακτούντες μπορεί να μην καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις για την κοινοπραξία, μπορούν ωστόσο να συντάσσουν απολογιστικές καταστάσεις για να μπορούν να εκτιμούν την απόδοση της κοινοπραξίας.

Στις κοινοπραξίες από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες απαιτείται η δημιουργία μιας ξεχωριστής εταιρείας στην οποία κάθε κοινοπρακτών έχει συμμετοχικά δικαιώματα. Η οικονομική μονάδα λειτουργεί με τον ίδιο τρόπο, όπως όλες οι επιχειρήσεις, εκτός από το ότι ένας συμβατικός διακανονισμός μεταξύ των κοινοπρακτούντων προβλέπει κοινό έλεγχο πάνω στην οικονομική δραστηριότητα της μονάδας. Μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα έχει στον έλεγχο της τα περιουσιακά στοιχεία της κοινοπραξίας, αναλαμβάνει υποχρεώσεις και έξοδα και πραγματοποιεί έσοδα. Κάθε κοινοπρακτών δικαιούται ένα μερίδιο των αποτελεσμάτων της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, καθώς και μερίδιο στη διανομή του προϊόντος της κοινοπραξίας. Μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα τηρεί τα δικά της λογιστικά βιβλία και καταρτίζει και παρουσιάζει δικές της οικονομικές καταστάσεις. Κάθε κοινοπρακτών συνεισφέρει μετρητά ή άλλους πόρους στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα. Αυτές οι συνεισφορές περιλαμβάνονται στα λογιστικά βιβλία του κοινοπρακτούντος και απεικονίζονται στις δικές του οικονομικές καταστάσεις, ως συμμετοχική επένδυση στην Κοινοπραξία.

3.21.1. ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΚΟΙΝΟΠΡΑΚΤΟΥΝΤΟΣ

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ο κοινοπρακτών πρέπει να εμφανίζει τα δικαιώματα του στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα. Υπάρχουν δύο τρόποι για την παρουσίαση των δικαιωμάτων του.

- ΒΑΣΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ: ΑΝΑΛΟΓΙΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ

Η εφαρμογή της αναλογικής ενοποίησης σημαίνει ότι ο ενοποιημένος ισολογισμός του κοινοπρακτούντος περιλαμβάνει το μερίδιο του στα περιουσιακά στοιχεία που ελέγχει από κοινού, καθώς και το μερίδιο του στις υποχρεώσεις για τις οποίες έχει την από κοινού ευθύνη. Ο ενοποιημένος λογαριασμός αποτελεσμάτων του κοινοπρακτούντος περιλαμβάνει το μερίδιό του στα έσοδα και στα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης μονάδας. Για την αναλογική ενοποίηση χρησιμοποιούνται δύο τύποι απεικόνισης του μεριδίου του κοινοπρακτούντος στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις, στα έσοδα και στα έξοδα της από κοινού ελεγχόμενης μονάδας: α)Ο κοινοπρακτών ενσωματώνει το μερίδιό του στα όμοια στοιχεία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του στη βάση «γραμμή προς γραμμή». β) Ο κοινοπρακτών μπορεί να συμπεριλάβει ξεχωριστές σειρές κονδυλίων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του, για το μερίδιο του.

Αυτοί οι δύο τύποι απεικόνισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων καταλήγουν στα ίδια ποσά του καθαρού αποτελέσματος και της κάθε κύριας κατηγορίας περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων, και είναι αποδεκτοί για τους σκοπούς του πρότυπου. Ο κοινοπρακτών διακόπτει τη χρήση της αναλογικής ενοποίησης από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να συμμετέχει στον έλεγχο μιας από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας.

- ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ: ΜΕΘΟΔΟΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του, ο κοινοπρακτών πρέπει να απεικονίζει τα δικαιώματα του στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Ο κοινοπρακτών πρέπει να διακόπτει τη χρήση της μεθόδου από την ημερομηνία κατά την οποία παύει να έχει κοινό έλεγχο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή, πάνω σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα.

Υπάρχουν εξαιρέσεις όμως όσων αφορά και τις δύο μεθόδους απεικόνισης. Ο κοινοπρακτών πρέπει να λογιστικοποιεί το δικαίωμα σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, που αποκτάται και κατέχεται αποκλειστικά εν όψει μεταγενέστερης διάθεσης του μέσα σε 12 μήνες. Και το δικαίωμα σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, που λειτουργεί κάτω από σοβαρούς μακροχρόνιους περιορισμούς, οι οποίοι απομειώνουν σημαντικά τη δυνατότητα της να μεταβιβάζει κεφάλαια στον κοινοπρακτούντα. Η λογιστικοποίηση των δικαιωμάτων αυτών πρέπει να γίνει σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση». Από την ημερομηνία κατά την οποία μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα καθίσταται θυγατρική ενός κοινοπρακτούντος, ο κοινοπρακτών λογιστικοποιεί το δικαίωμα του, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές».

3.21.2. ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΚΟΙΝΟΠΡΑΚΤΟΥΝΤΟΣ & ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑΣ

Την περίπτωση όπου ο κοινοπρακτών συνεισφέρει ή πωλεί περιουσιακά στοιχεία σε μια κοινοπραξία η καταχώρηση του κέρδους ή της ζημιάς από την συναλλαγή πρέπει να ανταποκρίνεται στην πραγματική αξία της συναλλαγής. Εφόσον ο κοινοπρακτών έχει μεταβιβάσει στην κοινοπραξία τους σημαντικούς κινδύνους και οφέλη της κυριότητας, των περιουσιακών στοιχείων, πρέπει να καταχωρεί μόνο το μέρος του κέρδους ή της ζημιάς που αντιστοιχεί στη συμμετοχή των άλλων κοινοπρακτούντων. Ο κοινοπρακτών πρέπει να καταχωρεί όλο το ποσό της τυχόν ζημιάς, όταν η συνεισφορά ή η πώληση παρέχει απόδειξη μιας μείωσης της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων ή μιας ζημιάς απομείωσης.

Στην περίπτωση όπου ο κοινοπρακτών αγοράζει περιουσιακά στοιχεία από μια κοινοπραξία, πρέπει να καταχωρεί το μερίδιο του στα κέρδη της κοινοπραξίας από τη συναλλαγή, μέχρι να πωλήσει τα στοιχεία αυτά σε έναν ανεξάρτητο τρίτο. Ο κοινοπρακτών πρέπει να καταχωρεί το μερίδιό του στις ζημιές που προκύπτουν από αυτές τις συναλλαγές με τον ίδιο τρόπο, όπως τα κέρδη, εκτός αν οι ζημιές πρέπει να καταχωρούνται αμέσως, όταν δηλαδή αντιπροσωπεύουν μια μείωση της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας του κυκλοφορούντος ενεργητικού ή μια ζημιά απομείωσης.

Όταν ένας κοινοπρακτών συνεισφέρει μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία σε μια από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, με αντάλλαγμα ένα συμμετοχικό δικαίωμα σε αυτήν, τότε ο κοινοπρακτών καταχωρεί στα αποτελέσματα χρήσης, μέσα στην οποία έγινε η συνεισφορά, το κέρδος ή τη ζημιά που αποδίδεται στα συμμετοχικά δικαιώματα στην καθαρή θέση των άλλων κοινοπρακτούντων. Η παραπάνω καταχώρηση δεν γίνεται όταν οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και ωφέλειες της ιδιοκτησίας των νομισματικών στοιχείων που συνεισφέρθηκαν δεν έχουν μεταβιβασθεί στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα. Ακόμα, όταν το κέρδος ή η ζημιά από την μη νομισματική συνεισφορά δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα ή όταν τα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία που εισφέρθηκαν είναι όμοια προς εκείνα που εισφέρθηκαν από άλλους κοινοπρακτούντες. Σε περίπτωση όμως όπου ο κοινοπρακτών πέραν του συμμετοχικού δικαιώματος, στην καθαρή θέση της από κοινού ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, λαμβάνει νομισματικά ή μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία ανόμοια με εκείνα που αυτός εισέφερε, τότε καταχωρεί μια κατάλληλη αναλογία κέρδους ή ζημιάς.

Τέλος, απραγματοποίητα κέρδη ή ζημιές από μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία που εισφέρθηκαν στην από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, πρέπει να απαλείφονται συμψηφιζόμενα με τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία όταν ακολουθείται η μέθοδος της αναλογικής ενοποίησης και με την αξία της επένδυσης όταν ακολουθείται η μέθοδος της καθαρής θέσης.

3.22. Δ.Λ.Π. 32 ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ & ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ

Το Δ.Λ.Π. 32 εγκρίθηκε το 1995 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/1996. Το

πρότυπο αυτό αναφέρεται στις γνωστοποιήσεις και στον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών που πρέπει να παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις αναφορικά με τα διάφορα χρηματοοικονομικά μέσα. Τα χρηματοοικονομικά μέσα σύμφωνα με τον διαχωρισμό που κάνει το πρότυπο είναι αυτά που έχουν αναγνωριστεί και παρουσιάζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης και σε αυτά που δεν έχουν αναγνωριστεί λογιστικά και δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό. Αξίζει να σημειωθεί ότι το πρότυπο 32 δεν έχει εφαρμογή στα συμφέροντα σε θυγατρικές εταιρίες (Δ.Λ.Π. 27), στα συμφέροντα από συνδεδεμένες επιχειρήσεις (Δ.Λ.Π. 28), στα συμφέροντα σε κοινοπραξίες (Δ.Λ.Π. 31) στα δικαιώματα ή υποχρεώσεις που προκύπτουν από εργασιακές συμβάσεις (Δ.Λ.Π. 19 και Δ.Λ.Π. 26), στις υποχρεώσεις παραχώρησης δικαιωμάτων αγοράς μετοχών από εργαζομένους (Δ.Λ.Π. 19) και στις υποχρεώσεις που προκύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια.

Τα χρηματοοικονομικά μέσα συνίστανται σε οποιαδήποτε σύμβαση, η οποία δημιουργεί χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού ή παρέχει δικαίωμα συμμετοχής στην καθαρή θέση μιας άλλης επιχείρησης. Ακόμα και οι συμβάσεις συναλλαγών με αγαθά, στις οποίες το κάθε μέρος έχει το δικαίωμα εξόφλησης με μετρητά ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως χρηματοοικονομικά μέσα εκτός αν συνεχίζουν να υπάρχουν αξιώσεις τις επιχείρησης, οι οποίες προκύπτουν από την εν λόγω σύμβαση και αφορούν οποιαδήποτε συναλλαγή αφορά εμπορεύματα και όταν οι αξιώσεις καθορίστηκαν από την σύναψη της σύμβασης και αναμένεται να εκπληρωθούν με την παράδοση των αγαθών.

Χρηματοοικονομικά μέσα του ενεργητικού είναι τα μετρητά, τα συμβατικά δικαιώματα είσπραξης μετρητών ή οποιουδήποτε άλλου χρηματοοικονομικού μέσου άλλης επιχείρησης. Ακόμα τα συμβατικά δικαιώματα ανταλλαγής χρηματοοικονομικών μέσων με άλλη επιχείρηση και οι τίτλοι συμμετοχής στα ίδια κεφάλαια μιας επιχείρησης. Όσον αφορά το παθητικό τα χρηματοοικονομικά μέσα είναι η απόδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου του ενεργητικού προς άλλη επιχείρηση και η ανταλλαγή οποιωνδήποτε χρηματοοικονομικών μέσων με άλλη επιχείρηση.

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού μιας επιχείρησης πρέπει να εμφανίζονται χωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Η αντιστάθμιση των δύο επιτρέπεται μόνο όταν υφίσταται εκτελεστό νομικό δικαίωμα συμψηφισμού των αναγνωρισμένων ποσών και έχει γίνει προγραμματισμός εξόφλησης με συμψηφισμό και εξόφληση του υπολοίπου ή με ρευστοποίηση των περιουσιακών στοιχείων και παράλληλη εξόφληση της υφιστάμενης υποχρέωσης.

Όσον αφορά τις αξιώσεις της παρουσίασης των χρηματοοικονομικών μέσων αυτές στόχο έχουν την διευκόλυνση της αξιολόγησης της έκτασης των κινδύνων, οι οποίοι μπορεί να προέρχονται από τον κίνδυνο τιμών, ο οποίος μπορεί να προέρχεται από τις διακυμάνσεις ισοτιμιών συναλλάγματος, διακυμάνσεις επιτοκίων αγοράς και τις μεταβολές στις τιμές που ισχύουν στην αγορά. Επιπλέον υπάρχει ο κίνδυνος απώλειας εισπράξεων λόγω πιστωτικής πολιτικής, ο κίνδυνο έλλειψης ρευστότητας για κάλυψη τρεχουσών απαιτήσεων και ο κίνδυνος των ταμειακών ροών από μείωση μελλοντικών εισροών μετρητών.

Για κάθε μια από τις ομάδες χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού και τίτλων συμμετοχής πρέπει να παρέχονται πληροφορίες σχετικά με το μέγεθος και τη φύση των χρηματοοικονομικών μέσων και των σημαντικών όρων που ίσως επηρεάσουν τις αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές, τις λογιστικές αρχές και τα κριτήρια που εφαρμόστηκαν για την αναγνώριση και αποτίμησή τους. Ακόμα η επιχείρηση θα πρέπει να αναφέρει στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων τους στόχους και την πολιτική που εφαρμόζει για τη διαχείριση των διαφόρων χρηματοοικονομικών κινδύνων. Καθώς και την πολιτική που ακολουθεί για αντισταθμιστικά μέσα κινδύνων, όπου αυτά εφαρμόζονται. Στην περίπτωση όπου η επιχείρηση κατέχει ή έχει εκδώσει χρηματοοικονομικά μέσα με σημαντικό επίπεδο κινδύνου και έχει δημιουργήσει αντισταθμιστικά μέτρα ασφαλείας τότε θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες σχετικά με το ποσό επί του οποίου θα βασιστεί η μελλοντική πληρωμή, την ημερομηνία λήξεως, την ύπαρξη δικαιώματος αντικατάστασης του με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο, καθώς και τη μονάδα ισοτιμίας που θα εφαρμοστεί. Επιπλέον, πληροφορίες θα πρέπει να δοθούν και για την ύπαρξη δικαιώματος εξόφλησης πριν την ημερομηνία λήξεως, τις περιοδικές εισπράξεις ή πληρωμές με βάση τους όρους του χρηματοοικονομικού μέσου, το ποσοστό ή ποσό τόκων ή μερισμάτων ή άλλων περιοδικών αποδόσεων που θα προκύψουν κατά τη χρονική διάρκεια που θα ισχύει το εν λόγω μέσο, την ύπαρξη εγγύησης αντισταθμιστικών μέτρων και να γίνει αναφορά στο νόμισμα στο οποίο έχουν εκδοθεί τα χρηματοοικονομικά μέσα εάν αυτό είναι διαφορετικό από το «νόμισμα αναφοράς».

Είτε τα χρηματοοικονομικά μέσα του ενεργητικού και του παθητικού είναι αναγνωρισμένα είτε όχι η επιχείρηση οφείλει να παρέχει πληροφορίες σχετικά με την έκθεση τους στον κίνδυνο διακύμανσης των επιτοκίων. Οι πληροφορίες αυτές πρέπει να αναφέρουν το συμβατικό δικαίωμα αναθεώρησης της αξίας οποιουδήποτε εξ αυτών προηγείται και τα ποσοστά των επιτοκίων που ευρίσκονται σε ισχύ. Όσον αφορά την έκθεση για τον κίνδυνο της πιστωτικής πολιτικής της επιχείρησης θα πρέπει να αναφέρει το πιθανό μέγιστο πιστωτικό κίνδυνο που υπήρχε κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και τους κινδύνους που μπορεί να έχουν συλλογική μορφή και να προέρχονται από συγκεκριμένο επιχειρηματικό κλάδο.

3.23. Δ.Λ.Π. 33 «ΕΣΟΔΑ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ»

Το Δ.Λ.Π. 33 εγκρίθηκε το 1997 και αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν από την 01/01/1998 ή μετά από αυτήν. Το πρότυπο ορίζει τη μέθοδο και τις αρχές που πρέπει να εφαρμοστούν για τον καθορισμό και την παρουσίαση των εσόδων ανά μετοχή. Ιδιαίτερη έμφαση δίνεται στον υπολογισμό του αριθμητή του σχετικού κλάσματος, διότι ο δείκτης αυτός παρουσιάζει το μέγεθος της αποδοτικότητας της επιχείρησης από περίοδο σε περίοδο και δίνει τη δυνατότητα σύγκρισης με άλλες επιχειρήσεις που λειτουργούν στον ίδιο τομέα. Το εν λόγω πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που έχουν εκδώσει κοινές μετοχές, οι οποίες βρίσκονται υπό διαπραγματεύσεις στην ελεύθερη αγορά ή είναι στην διαδικασία έκδοσης τέτοιων μετοχών. Εάν μια επιχείρηση εκδίδει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις οι οποίες συνοδεύονται από τις οικονομικές καταστάσεις της ιδίας, τότε ο δείκτης αυτός

μπορεί να υπολογιστεί και να γνωστοποιηθεί μόνο για τις ενοποιημένες καταστάσεις. Οι επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο ή δεν είναι υπό διαπραγμάτευση στην ελεύθερη αγορά, δεν είναι υποχρεωμένες να τηρούν το πρότυπο.

3.23.1. ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΕΣΟΔΩΝ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ

Τα έσοδα ανά μετοχή μπορούν να οριστούν με δύο μεθόδους την «Βασική μέθοδο» και την «Μέθοδο μειωμένων κερδών».

3.23.1.1. ΒΑΣΙΚΗ ΜΕΘΟΔΟΣ

Τα καθαρά κέρδη ή οι ζημιές της περιόδου που εξετάζονται και που αναλογούν στους κατόχους των κοινών μετοχών διαιρούνται με το μέσο σταθμικό αριθμό των κοινών μετοχών που υπάρχουν κατά τη διάρκεια του έτους. Για τον υπολογισμό των εσόδων ανά μετοχή λαμβάνονται υπόψη τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης μετά την αφαίρεση του μερίσματος που δικαιούνται οι κάτοχοι των προνομιούχων μετοχών, του φόρου εισοδήματος, των έκτακτων οργανικών και ανόργανων εξόδων και εσόδων, τα δικαιώματα μειοψηφίας και τις διορθώσεις θεμελιωδών σφαλμάτων. Για τον υπολογισμό του μέσου σταθμικού αριθμού των κοινών μετοχών που υπήρχαν κατά την διάρκεια του έτους, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οποιεσδήποτε μετοχές έχουν εκδοθεί χωρίς καμία αλλαγή των οικονομικών πόρων της επιχείρησης. Οι περιπτώσεις αυτές αφορούν την έκδοση μετοχών χωρίς διακίνηση μετρητών όπως η έκδοση δωρεάν μετοχών με κεφαλαιοποίηση διαθέσιμων αποθεματικών, κατάτμηση μετοχών και ενοποίηση μετοχών.

3.23.1.2. ΜΕΘΟΔΟΣ ΜΕΙΩΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ

Για να υπολογιστούν τα έσοδα ανά μετοχή, θα πρέπει ο υπολογισμός του μέσου σταθμικού αριθμού των μετοχών να προσαρμοστεί έτσι, ώστε να περιλαμβάνονται και όλοι οι τίτλοι οι μετατρέψιμοι σε κοινές μετοχές, η μετατροπή των οποίων θα επιφέρει μειωμένα έσοδα ανά μετοχή. Για την χρήση της μεθόδου αυτής θα πρέπει τα καθαρά κέρδη μετά φόρων και μερισμάτων προς τους κατόχους προνομιούχων μετοχών να αυξηθούν με οποιαδήποτε μερίσματα ή τόκους έχουν αναγνωριστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης ως οφειλόμενα προς δικαιούχους τίτλων δυνάμενων να μετατραπούν σε κοινές μετοχές. Η «μείωση» ισούται με τη δίκαιη αξία των μετοχών μείζον την αξία στην οποία θα εκδοθούν οι νέες μετοχές. Ο υπολογισμός των μειωμένων εσόδων ανά μετοχή βασίζεται στην εξής προϋπόθεση:

- Υπολογίζεται ποιος θα ήταν ο αριθμός των μετοχών που θα εκδίδονταν στην κανονική τιμή
- Το σύνολο αυτό αφαιρείται από το συνολικό αριθμό των μετοχών που θα εκδοθούν
- Το υπόλοιπο αντιπροσωπεύει τον αριθμό των μετοχών που θα εκδίδονταν χωρίς αξία.

Η επιχείρηση θα πρέπει να εμφανίζει τα βασικά και τα μειωμένα έσοδα ανά μετοχή για κάθε ομάδα μετοχών με διαφορετικά δικαιώματα επιμερισμού κερδών, παρέχοντας παράλληλα τα διαμορφωμένα συγκριτικά στοιχεία. Ακόμα, θα πρέπει να

εμφανίζει τα ποσά που αποτελούν τον αριθμητή στον υπολογισμό των βασικών και των μειωμένων εσόδων ανά μετοχή καθώς και τα ποσά με τα οποία έχουν τυχόν προσαρμοστεί τα καθαρά κέρδη της εταιρίας. Τέλος, θα πρέπει να εμφανίζει τον μέσο σταθμικό αριθμό των μετοχών που εφαρμόστηκε ως παρανομαστής για τον υπολογισμό των βασικών και μειωμένων εσόδων ανά μετοχή.

3.24. Δ.Λ.Π. 34 «ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ»

Το Δ.Λ.Π. 34 τέθηκε σε εφαρμογή για τις οικονομικές αναφορές που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/1999. Σκοπός του πρότυπου είναι η παροχή ενδιάμεσων πληροφοριών και στοιχείων αναφορικά με την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Οι ενδιάμεσες αυτές αναφορές αποτελούν πλήρεις ή περιληπτικές περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αναφέρονται στις δραστηριότητες της επιχείρησης για περίοδο μικρότερη από το πλήρες οικονομικό έτος της επιχείρησης. Η συχνότητα με την οποία θα εκδίδονται οι ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές ή ποιες εταιρίες πρέπει να τις εκδίδουν δεν ορίζονται από το πρότυπο. Η ρύθμιση αυτή γίνεται από τις αρμόδιες αρχές του κάθε κράτους.

Οι ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές θα πρέπει να περιέχουν τον Ισολογισμό, την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, την Κατάσταση μεταβολής ιδίων συμφερόντων (καθαρή θέση), την Κατάσταση διακίνησης μετοχών και ακολουθούμενες λογιστικές αρχές και επιπρόσθετες πληροφορίες. Η έκδοση ολοκληρωμένων οικονομικών καταστάσεων δεν απαγορεύεται από τα Δ.Λ.Π. αρκεί να εκδίδονται με βάση τις προβλέψεις του Δ.Λ.Π. 1 «Οικονομικές Καταστάσεις». Εάν όμως εκδίδονται σε περιληπτική μορφή, θα πρέπει να περιέχουν τουλάχιστον όλες τις σημειώσεις που περιέχουν οι λεπτομερείς οικονομικές καταστάσεις, ως επικεφαλίδες. Οι προσωρινές οικονομικές καταστάσεις παρέχουν το ελάχιστο δυνατό των πληροφοριών που πιθανόν να είναι χρήσιμες, σε ένα συνοπτικό ισολογισμό, ένα συνοπτικό λογαριασμό αποτελεσμάτων κλπ. Ανεξάρτητα από το αν οι προσωρινές οικονομικές καταστάσεις εκδίδονται σε περιληπτική ή λεπτομερή μορφή, θα πρέπει πάντοτε να υπάρχει η πληροφορία αναφορικά με τα έσοδα ανά μετοχή (Δ.Λ.Π. 33). Η πληροφόρηση αυτή θα πρέπει να παρέχεται τόσο για τα βασικά, όσο και για τα μειωμένα έσοδα ανά μετοχή.

Επιπλέον στις προσωρινές οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιέχονται όλες οι σημαντικές συναλλαγές ή τα σημαντικά γεγονότα από την ημερομηνία των τελευταίων οικονομικών καταστάσεων, όπως:

- Τυχόν έκτακτες και ανόργανες συναλλαγές,
- Η φύση και το ύψος τυχόν αλλαγών σε λογιστικούς υπολογισμούς,
- Τυχόν αλλαγές σε χρεόγραφα και μετοχικό κεφάλαιο,
- Πληροφορίες για πληρωμή μερισμάτων ανά είδος μετοχών,
- Δήλωση ότι θα υπήρξε αλλαγή στις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές, όπου αυτό είναι πραγματικότητα,
- Επεξηγήσεις αναφορικά με την εποχικότητα των λειτουργιών της επιχείρησης, στην περίπτωση που παρουσιάζεται το φαινόμενο αυτό,
- Τα έσοδα και τα αποτελέσματα ανά τμήμα ή τομέα,

- ❖ Σημαντικά γεγονότα ή συναλλαγές μετά την ημερομηνία των προσωρινών οικονομικών καταστάσεων, όπως προβλέπεται και από το Δ.Λ.Π. 10 «Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού»,
- ❖ Τυχόν αλλαγές στην οργάνωση της επιχείρησης, όπως είναι οι συγχωνεύσεις,
- ❖ Διαφοροποιήσεις στις ενδεχόμενες υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Οι διαφορές υπολογισμών προηγούμενων περιόδων πρέπει να περιλαμβάνονται στις τρέχουσες προσωρινές οικονομικές καταστάσεις και να μην γίνονται αναδρομικές διορθώσεις των προηγούμενων. Ακόμα, περιστασιακά ή εποχιακά έσοδα πρέπει να αναγνωρίζονται πλήρως μέσα στην περίοδο που αποκτήθηκαν και να μην κατανέμονται με οποιοδήποτε τρόπο στην υπόλοιπη περίοδο χρήσης του οικονομικού έτους της επιχείρησης. Τα έξοδα που κατανεμήθηκαν ανισομερώς κατά τη διάρκεια μιας οικονομικής χρήσης της επιχείρησης πρέπει να αναγνωρίζονται μέσα στην περίοδο κατά την οποία έχουν επιτευχθεί εκτός κι αν επιτρέπεται να γίνει η ισομερή κατανομή τους στο τέλος της οικονομικής περιόδου.

Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος ακολουθείται η εξής διαδικασία: αρχικά γίνεται προϋπολογισμός των καθαρών φορολογητέων εισοδημάτων της επιχείρησης για όλη την οικονομική χρήση, στη συνέχεια στο ποσό αυτό υπολογίζεται το αναμενόμενο ύψος του φόρου εισοδήματος που αναλογεί έπειτα ο φόρος που αναλογεί κατανέμεται ισόποσα σε όλη τη διάρκεια του οικονομικού έτους της επιχείρησης ή κατανέμεται αναλόγως του ύψους των αναμενόμενων εσόδων ανά περίοδο στις περιπτώσεις όπου τα έσοδα της επιχείρησης είναι εποχιακά. Τέλος, σε περίπτωση όπου υπάρχει αλλαγή της ακολουθούμενης λογιστικής αρχής, τότε η οποιαδήποτε επίδραση προκύπτει θα πρέπει να απεικονίζεται με μια από τις μεθόδους που περιγράφονται στο Δ.Λ.Π. 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους» για την παρουσίαση των συγκριτικών πληροφοριών.

3.25. Δ.Λ.Π. 35 «ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ»

Το Δ.Λ.Π. 35 πραγματεύεται την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν σε διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις και εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων που αρχίζουν από την 01/01/1999 ή μετά από αυτήν. Σκοπός του πρότυπου είναι η καθιέρωση αρχών ως προς τη διατύπωση και το περιεχόμενο των πληροφοριών που θα πρέπει να περιλαμβάνονται σε μια αναφορά της επιχείρησης που έχει προχωρήσει ή προτίθεται να προχωρήσει στη σταδιακή διακοπή σημαντικής λειτουργίας. Η σταδιακή διακοπή της λειτουργίας αναφέρεται σε περιπτώσεις διακοπή ευρείας κλίμακας, δηλαδή διακοπής ολόκληρης της επιχείρησης ή συγκεκριμένου γεωγραφικού τομέα που λαμβάνει χώρα είτε μέσω της σταδιακής εγκατάλειψης ή συρρίκνωσης των λειτουργιών ή μέσω της τμηματικής πώλησης της επιχείρησης.

Η σταδιακή διακοπή λειτουργίας αναφέρεται πάντοτε στο επιχειρηματικό ή λειτουργικό μέρος μιας εταιρίας ή ενός οργανισμού, το οποίο μπορεί να διακριθεί από μόνο του, τόσο λειτουργικά όσο και για λόγους οικονομικής αναφοράς Δ.Λ.Π. 14 «Οικονομικές καταστάσεις κατά τομέα». Τα λειτουργικά μέρη σύμφωνα με το

πρότυπο κατέχουν ίδια στοιχεία ενεργητικού και παθητικού, τα οποία είναι άμεσα αναγνωρίσιμα, τα έσοδα που προέρχονται από τα μέρη αυτά είναι άμεσα αναγνωρίσιμα και τα έξοδα λειτουργίας τους είναι άμεσα αποδόσιμα. Ωστόσο δεν αποτελούν σταδιακή διακοπή των λειτουργιών ή εργασιών η αλλαγή του σκοπού της επιχείρησης, η πλήρη αλλαγή του τρόπου λειτουργίας, η αντικατάσταση του παραγόμενου προϊόντος και η αύξηση ή μείωση του εργατικού δυναμικού.

Για να θεωρήσουμε ότι υπάρχει έναρξη σταδιακής διακοπής της λειτουργίας πρέπει η επιχείρηση να έχει συνάψει σύμβαση για την πώληση όλων των περιουσιακών στοιχείων της ή το Διοικητικό Συμβούλιο της να ενέκρινε προκαταρτικό σχέδιο για τη σταδιακή διακοπή της λειτουργίας συγκεκριμένης μονάδας ή και της επιχείρησης και να το έχει ήδη ανακοινώσει επίσημα. Για να εφαρμοστεί η σταδιακή διακοπή των λειτουργιών μιας επιχείρησης θα πρέπει να ληφθούν υπ' όψιν ορισμένα θέματα, όπως για παράδειγμα οι αποζημιώσεις του προσωπικού λόγω της διακοπής αυτής. Επομένως, στις περιπτώσεις αυτές η επιχείρηση θα πρέπει να εξετάσει το ενδεχόμενο εφαρμογή διαφόρων Δ.Λ.Π. όπως το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις», το Δ.Λ.Π. 19 «Παροχές σε εργαζόμενους». Το πρότυπο 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» και το Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις».

Με την ανακοίνωση του πλάνου της σταδιακής διακοπής συνήθως ακολουθεί διαφοροποίηση στην αξία των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που συνδέονται με την επηρεαζόμενη λειτουργία. Έτσι αυτά αποτιμώνται στην υψηλότερη αξία μεταξύ της καθαρής πραγματοποιήσιμης αξίας τους και της αξίας της χρήσης. Επιπλέον στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιέχονται οι εξής πληροφορίες:

- Περιγραφή της προς διακοπή λειτουργίας
- Τον κλάδο ή το γεωγραφικό τομέα ο οποίος περιελάμβανε την λειτουργία αυτή στις οικονομικές καταστάσεις του
- Την ημερομηνία και το περιεχόμενο της αρχικής ανακοίνωσης της σχετικής απόφασης
- Την αναμενόμενη ημερομηνία ολοκλήρωσης της σταδιακής διακοπής
- Το λογιστικό υπόλοιπο των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού προς πώληση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού
- Τα αντίστοιχα έσοδα, έξοδα και κέρδη προ φόρων της προς διακοπή λειτουργίας
- Την καθαρή διακίνηση μετρητών που προήλθε από την αντίστοιχη λειτουργία κατά τη διάρκεια του έτους που έγινε η σχετική ανακοίνωση της σταδιακής διακοπής.

Εάν η σταδιακή διακοπή αποφασίστηκε κατά τον μήνα Δεκέμβριο και η σχετική ανακοίνωση γίνεται το επόμενο έτος και στη συνέχεια εγκρίθηκαν οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, τότε αυτό αποτελεί γεγονός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται από το πρότυπο αυτό. Στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να περιλαμβάνονται και οι συμφωνίες για πώληση περιουσιακών στοιχείου που τυχόν έγιναν μετά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και πριν την έγκρισή του από το

Διοικητικό Συμβούλιο, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 10 «Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού».

Επειδή η διακοπή της λειτουργίας γίνεται σταδιακά, ο ίδιος ρυθμός ακολουθείται και για την εξόφληση των στοιχείων παθητικού της επιχείρησης μέσα από τη διάθεση των στοιχείων ενεργητικού της. Γι' αυτό η επιχείρηση θα πρέπει να περιλαμβάνει στις οικονομικές της καταστάσεις οποιοδήποτε κέρδος ή ζημιά, προ φόρων έχει αναγνωριστεί από την υλοποίηση της διακοπής βάσει συλλογικής συμφωνίας, πλέον του φόρου που αναλογεί και το πεδίο διακύμανσης των τιμών πώλησης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων εάν αυτά πωλήθηκαν βάσει πολλαπλών συμφωνητικών, καθώς και την αναμενόμενη ημερομηνία είσπραξης και το υπόλοιπο της καθαρής αξίας των περιουσιακών στοιχείων που δεν διατέθηκαν.

Όταν η σταδιακή διακοπή γίνεται σε περισσότερες από μια λειτουργίες, τότε οι πληροφορίες παρέχονται για κάθε λειτουργία ξεχωριστά. Τα αποτελέσματα από την σταδιακή διακοπή των λειτουργιών μιας επιχείρησης δεν πρέπει να εμφανίζονται ως «έκτακτες συναλλαγές», διότι οι περιπτώσεις αυτές αποτελούν εξαίρεση των οδηγιών του Δ.Λ.Π. 8 «Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους». Τέλος, οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρουσιάζουν τα τρέχοντα και συγκριτικά οικονομικά στοιχεία των κλάδων ή τομέων που συνεχίζουν να λειτουργούν, σε ξεχωριστές στήλες από τα στοιχεία των κλάδων ή τομέων που έχουν προχωρήσει σε σταδιακή διακοπή.

3.26. Δ.Λ.Π. 36 «ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ»

Το Δ.Λ.Π. 36 εκδόθηκε το 1998 και η εφαρμογή του ξεκινάει με τις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν από την 01/01/1999 ή μετά από αυτήν. Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που πρέπει να εφαρμόζει μια επιχείρηση, για να εξασφαλίζει ότι, τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους.

Μια επιχείρηση πρέπει σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού να διαπιστώνει αν υπάρχει οποιαδήποτε ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο. Επομένως, η επιχείρηση θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τις διάφορες πληροφορίες από εξωτερικές και εσωτερικές πηγές πληροφόρισης.

Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης:

- Κατά την διάρκεια της περιόδου, η αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μπορεί να έχει μειωθεί σημαντικά, ως αποτέλεσμα της παρόδου του χρόνου ή της κανονικής χρήσης.
- Σημαντικές μεταβολές πιθανόν να έχουν λάβει χώρα κατά την διάρκεια της περιόδου ή θα λάβουν χώρα στο άμεσο μέλλον, στο τεχνολογικό περιβάλλον της αγοράς, στο οικονομικό ή νομικό περιβάλλον στο οποίο μια επιχείρηση λειτουργεί.
- Αγοραία επιτόκια ή άλλα αγοραία ποσοστά απόδοσης των επενδύσεων ίσως έχουν αυξηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου και αυτές οι αυξήσεις είναι πιθανό να επηρεάζουν το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται κατά τον

υπολογισμό της αξίας λόγω χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και επομένως να μειώνουν το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

- Η λογιστική αξία της επιχείρησης μπορεί να είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποίηση της αγοραίας αξίας της.

Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης:

- Διαθέσιμες αποδείξεις για απαξίωση ή φυσική ζημιά ενός περιουσιακού στοιχείου.
- Προγράμματα για διακοπή ή αναδιάρθρωση της εκμετάλλευσης, στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο ανήκει ή για διάθεση ενός περιουσιακού στοιχείου πριν από την προηγουμένως αναμενόμενη ημερομηνία.
- Αποδείξεις διαθέσιμες από εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου, που αποδεικνύουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου χειροτερεύει ή θα είναι χειρότερη από την αναμενόμενη.

3.26.1. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΝΑΚΤΗΣΙΜΟΥ ΠΟΣΟΥ ΕΝΟΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ

Ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών αποτιμάται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της λογιστικής αξίας και του ανακτήσιμου ποσού. Ανακτήσιμο ποσό είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου και της αξίας χρήσης αυτού. Το ανακτήσιμο ποσό προσδιορίζεται για τη μονάδα που δημιουργεί ταμιακές ροές στην οποία το περιουσιακό στοιχείο ανήκει.

Όταν η «αξία χρήσης» ενός περιουσιακού στοιχείου δεν θεωρείται ότι διαφέρει σημαντικά από την «καθαρή τιμή πώλησης» του, τότε η ανακτήσιμη αξία του μπορεί να θεωρηθεί ως η «καθαρή τιμή πώλησης»[14]. Η καλύτερη απόδειξη της καθαρής τιμής πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου, είναι μια τιμή σε μια δεσμευτική συμφωνία πώλησης, σε μια συναλλαγή με καθαρά εμπορική βάση. Όταν δεν υπάρχει δεσμευτική συμφωνία πώλησης, αλλά ένα περιουσιακό στοιχείο είναι αντικείμενο εμπορίου σε μια ενεργό αγορά, καθαρή τιμή πώλησης είναι η αγοραία τιμή του περιουσιακού στοιχείου μείον το κόστος διάθεσης. Εάν με τον καθορισμό της «καθαρής τιμής πώλησης», προκύψει ότι αυτή είναι μεγαλύτερη από την λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου τότε θεωρείται ότι το εν λόγω πρότυπο δεν έχει υποστεί οποιαδήποτε μείωση στη λογιστική του αξία. Όταν όμως η «καθαρή τιμή πώλησης» είναι χαμηλότερη από την λογιστική του αξία τότε το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο θεωρείται ότι έχει υποστεί μείωση της λογιστικής του αξίας.

Η εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου ακολουθεί την εξής διαδικασία: αρχικά γίνεται εκτίμηση των μελλοντικών ταμιακών εισροών και εκροών που προέρχονται από την συνεχή χρήση του περιουσιακού στοιχείου και από την τελική διάθεση του και στην συνέχεια γίνεται εφαρμογή του κατάλληλου προεξοφλητικού επιτοκίου σε αυτές τις μελλοντικές ταμειακές ροές.

Η επανεκτίμηση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου δεν είναι απαραίτητη όταν:

[14] Καθαρή τιμή πώλησης είναι το καθαρό έσοδο της πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή το ποσό που προκύπτει από την τιμή πώλησης μείον όλα τα έξοδα της συναλλαγής.

- ❖ Η ανακτήσιμη αξία του είναι σημαντικά μεγαλύτερη από την λογιστική του αξία
- ❖ Ο συντελεστής προεξόφλησης δεν έχει μεταβληθεί από την προηγούμενη επανεκτίμηση. Οι αλλαγές στα επιτόκια βραχυπρόθεσμων συναλλαγών δεν επηρεάζουν τον εν λόγω συντελεστή
- ❖ Η ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου δεν είναι σημαντικά χαμηλότερη από την μεταφερόμενη αξία του
- ❖ Η μείωση της ανακτήσιμης αξίας δεν προβλέπεται να επιφέρει σημαντική διαφοροποίηση της ζημιάς, σε περίπτωση όπου το περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης σε ανακτήσιμη αξία, λόγω ζημιάς από επανεκτίμηση που αναγνωρίστηκε σε προηγούμενες χρήσεις.

3.26.2. ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΕΠΑΝΕΚΤΙΜΗΣΗ

Όταν η ανακτήσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι χαμηλότερη από της λογιστική του αξία, τότε αυτή πρέπει να μειωθεί στην ανακτήσιμη αξία και η ζημιά μεταφέρεται στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων. Η ζημιά αυτή μεταφέρεται στο λογαριασμό «Αποθεματικό πλεόνασμα επανεκτίμησης», με την προϋπόθεση ότι το ποσό της ζημιάς δεν ξεπερνά το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού αποθεματικού που υπάρχει λόγω προηγούμενης επανεκτίμησης του ίδιου περιουσιακού στοιχείου, κατά το οποίο είχε προκύψει πλεόνασμα[15]. Εάν από την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου προκύψει ότι καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία είναι μεγαλύτερη από την λογιστική, τότε ο λογιστικός χειρισμός της καθορίζεται από άλλα λογιστικά πρότυπα όπως το Δ.Λ.Π. 16 όταν αναφέρεται σε πάγια περιουσιακά στοιχεία. Μετά την επανεκτίμηση του περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να διαμορφωθεί και η ετήσια πρόβλεψη για απόσβεση, έτσι ώστε η νέα λογιστική του αξία να αποσβεστεί κατά την διάρκεια της υπολειπόμενης ωφέλιμης χρήσης του.

Κατά την ημερομηνία του ισολογισμού θα πρέπει να εξετάζεται εάν η ζημιά που προέρχεται από την μείωση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου, η οποία είχε αναγνωριστεί σε προηγούμενες χρήσεις, μπορεί να μειωθεί ολικώς ή μερικώς. Για να γίνει σωστά η εφαρμογή αυτή θα πρέπει να ληφθούν υπόψη οι ενδείξεις που προέρχονται από τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης όπως είναι μια σημαντική αύξηση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου στην αγορά ή ευνοϊκές αλλαγές στο οικονομικό, τεχνολογικό ή εμπορικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί η επιχείρηση ή τυχόν μείωση των επιτοκίων ή άλλων ποσοστών απόδοσης τα οποία επηρεάζουν τους συντελεστές προεξόφλησης που εφαρμόζονται για τον υπολογισμό της αξίας χρήσης αυξάνοντας σημαντικά την ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Ακόμα, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι εσωτερικές πηγές πληροφόρησης δηλαδή οι κεφαλαιουχικές δαπάνες για την βελτίωση της απόδοσης ενός περιουσιακού στοιχείου πέραν της αρχικής αναμενόμενης απόδοσης του και η αναδιοργάνωση της λειτουργίας στην οποία υπάγεται καθώς και η ύπαρξη πειστικών στοιχείων μέσα από εσωτερικές αναφορές ότι η απόδοσή του είναι μεγαλύτερη από την αναμενόμενη.

[15] Όπως προβλέπει το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις».

Αντιστροφή της ζημιάς που προέρχεται από τη μείωση της αξίας περιουσιακού στοιχείου επιτρέπεται μόνο όταν υπάρχει αλλαγή στον τρόπο υπολογισμού της ανακτήσιμης αξίας του περιουσιακού στοιχείου από την τελευταία αναγνώριση παρόμοιας ζημιάς. Η αυξημένη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου δεν πρέπει να υπερβαίνει το μεταφερόμενο ποσό που θα είχε εάν η αξία του δεν είχε μειωθεί λόγω αναγνωρισμένης ζημιάς σε προηγούμενες χρήσεις. Στην περίπτωση όπου υπάρχει αύξηση της λογιστικής αξίας μεγαλύτερη από αυτήν που θα είχε εάν δεν είχε υποτιμηθεί σε προηγούμενες χρήσεις, αυτή αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις». Το Δ.Λ.Π. 16 εφαρμόζεται και όταν υπάρχει ανάκτηση ποσού πέραν της υποτίμησης, το οποίο αφορά υποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου. Η ανάκτηση οποιασδήποτε υποτίμησης του παρελθόντος θα πρέπει να θεωρείται ως έσοδο εντός της περιόδου που προέκυψε. Μετά την αναγνώριση της υποτίμησης θα πρέπει να γίνεται αναθεώρηση των μελλοντικών προβλέψεων για απόσβεση με βάση τη νέα μεταφερόμενη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Όταν η υποτίμηση αφορά «μονάδα δημιουργίας μετρητών» θα πρέπει να κατανέμεται στα περιουσιακά στοιχεία που την αποτελούν, κατ' αναλογία στη λογιστική αξία όλων των περιουσιακών στοιχείων της μονάδος και στη φήμη και πελατεία που αντιστοιχεί στην εν λόγω μονάδα.

Η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου μετά την κατανομή της ανάκτησης οποιασδήποτε υποτίμησης δεν πρέπει να είναι μεγαλύτερη της χαμηλότερης ανακτήσιμης αξίας ή της μεταφερόμενης αξίας εάν δεν είχε γίνει αναγνώριση υποτίμησης στο παρελθόν.

3.26.3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Για κάθε ομάδα περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει οι οικονομικές καταστάσεις να παρέχουν τα εξής:

- Το ποσό της υποτίμησης που αναγνωρίστηκε κατά την διάρκεια της χρήσης και το ποσό το οποίο περιλαμβάνεται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων
- Το ποσό της ανάκτησης της υποτίμησης που αναγνωρίστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης και το κονδύλι της κατάστασης των αποτελεσμάτων που περιλαμβάνει το ποσό αυτό.
- Το ποσό των υποτιμήσεων που αναγνωρίστηκε και μεταφέρθηκε στα ιδία κεφάλαια της επιχείρησης
- Το ποσό ανάκτησης υποτιμήσεων που αναγνωρίστηκε και μεταφέρθηκε στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης.

Όταν μια υποτίμηση ή η ανάκτησή της θεωρείται σημαντική για τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, θα πρέπει να παρέχονται επιπλέον πληροφορίες για τις συνθήκες ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αναγνώριση, για το ποσό που αναγνωρίστηκε και για κάθε επηρεαζόμενο περιουσιακό στοιχείο, τη φύση του και τον κλάδο στον οποίο ανήκει. Όταν η υποτίμηση ή η ανάκτησή της αφορά «μονάδα ταμειακών ροών» θα πρέπει να γίνεται επιπλέον αναφορά στην περιγραφή της μονάδος (γραμμή παραγωγής, εγκαταστάσεις κλπ.), στο αναγνωρισμένο ποσό της υποτίμησης ή ανάκτησης για κάθε επηρεαζόμενη ομάδα περιουσιακών στοιχείων και εάν υπάρξει αλλαγή στα περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν συγκεκριμένη μονάδα

από την ημερομηνία του τελευταίου υπολογισμού της ανακτήσιμης αξίας τους, θα πρέπει να υπάρχει περιγραφή της μονάδας πριν και μετά την αλλαγή.

Γενικότερα θα πρέπει να αναφέρεται εάν η ανακτήσιμη αξία των περιουσιακών στοιχείων αντιπροσωπεύει την καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία τους ή την αξία χρήσης τους. Εάν η ανακτήσιμη αξίας τους είναι η καθαρή πραγματοποιήσιμη αξία τους θα πρέπει να δοθεί εξήγηση ως προς τον τρόπο υπολογισμού της, εάν πάλι αντιπροσωπεύει την αξία χρήσης τους τότε πρέπει να γίνει αναφορά στους συντελεστές προεξόφλησής που εφαρμόστηκαν για τον υπολογισμό της αξίας χρήσης.

3.27. Δ.Λ.Π. 37 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ»

Το Δ.Λ.Π. 37 αναθεωρήθηκε το 1998 και τέθηκε σε ισχύ για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις από 01/01/1999. Σκοπός του πρότυπου αυτού είναι να εξασφαλίζει ότι, ορθά κριτήρια καταχώρησης και βάσεις αποτίμησης εφαρμόζονται για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες απαιτήσεις και ότι επαρκείς πληροφορίες γνωστοποιούνται στο Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων για να καθιστούν ικανούς τους χρήστες να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

3.27.1. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Μια πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται όταν μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος, όταν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της δεσμεύσεως, και όταν μια αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνει για το ποσό της δέσμευσης.

Για τον υπολογισμό μιας πρόβλεψης θα πρέπει να ληφθούν υπόψη όλοι οι κίνδυνοι και τα σημεία αβεβαιότητας και να δοθεί μεγάλη προσοχή, ώστε το αποτέλεσμα να μην είναι υπερβολικά μεγαλύτερο από ότι θα μπορούσε να είναι. Για να επιτευχθεί με ακρίβεια ο υπολογισμός της πρόβλεψης συνιστάται η εφαρμογή της αρχής της «Συντηρητικότητας». Όταν μια πρόβλεψη είναι σημαντική από πλευράς ύψους και χρόνου, τότε θα πρέπει να προεξοφληθεί στην παρούσα αξία της, με την εφαρμογή συντελεστή προεξόφλησης προ φόρων και να μην περιλαμβάνει οποιαδήποτε πρόβλεψη για κινδύνους. Όσον αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ένα έξοδο πρόκειται να επιστραφεί στην επιχείρηση, τότε δεν πρέπει να γίνεται πρόβλεψη για την επιστροφή, εκτός κι αν είναι βέβαιο ότι θα υπάρξει επιστροφή με την εξόφληση της υποχρέωσης που δημιουργήθηκε. Το ποσό της πρόβλεψης δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό της αναμενόμενης επιστροφής. Η πρόβλεψη που τυχόν έχει δημιουργηθεί για την επιστροφή θα πρέπει να αναγνωριστεί σε ξεχωριστό λογαριασμό ως στοιχείο ενεργητικού. Ακόμα, προβλέψεις δεν πρέπει να γίνονται για μελλοντικές λειτουργικές ζημιές διότι η υποχρέωση αυτή δεν αφορά γεγονότα του παρελθόντος για τα οποία αναμένεται εκροή οικονομικών πόρων.

Σε περίπτωση όπου μια επιχείρηση συνδέεται με μία άλλη με «επαχθή σύμβαση», δηλαδή με μια σύμβαση όπου το αναπόφευκτο κόστος αποφυγής των

υποχρεώσεων είναι κατά πολύ υψηλότερο των αναμενόμενων οικονομικών ωφελημάτων, τότε πρέπει να δημιουργείται πρόβλεψη όλων των υποχρεώσεων που πηγάζουν από αυτή την σύμβαση μέχρι το στάδιο της ολοκλήρωσής της.

Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη πρέπει να είναι η ορθή εκτίμηση της δαπάνης που απαιτείται για τον διακανονισμό της δαπάνης δηλαδή το ποσό που μια επιχείρηση λογικά θα πλήρωνε για να διακανονίσει τη δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Πρέπει όμως να λαμβάνονται υπόψη οι κίνδυνοι και οι αβεβαιότητες που αναπόφευκτα περιβάλλουν τα γεγονότα και τις καταστάσεις για την προσέγγιση στην ορθή εκτίμηση μιας πρόβλεψης.

Όσον αφορά την προεξόφληση των προβλέψεων όταν η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι ουσιώδης το ποσό της πρόβλεψης πρέπει να είναι η παρούσα αξία της δαπάνης που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό της δέσμευσης. Λόγω της διαχρονικής αξίας του χρήματος, προβλέψεις που αφορούν σε ταμειακές εκροές, οι οποίες ανακύπτουν αμέσως μετά τη ημερομηνία του Ισολογισμού είναι περισσότερο επαχθείς από εκείνες τις ταμιακές εκροές του ίδιου ποσού που προκύπτουν αργότερα. Οι προβλέψεις επομένως προεξοφλούνται, όταν το αποτέλεσμα είναι ουσιώδες. Τα επιτόκια προεξόφλησης πρέπει να είναι ένα προ-φόρου επιτόκιο που αντανακλά τις τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος και τους συναφείς με την υποχρέωση κινδύνους.

Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού και να αναπροσαρμόζονται για να αντανακλούν την τρέχουσα εκτίμηση. Μια πρόβλεψη πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο για δαπάνες για τις οποίες η πρόβλεψη είχε αρχικά καταχωρηθεί. Έναντι αυτής της πρόβλεψης καταχωρούνται μόνο οι δαπάνες που αφορούν την αρχική πρόβλεψη. Εάν καταχωρηθούν δαπάνες έναντι μιας πρόβλεψης, οι οποία είχε καταχωρηθεί αρχικά για ένα άλλο σκοπό θα αποκρύπτονταν η επιρροή των δυο διαφορετικών γεγονότων.

3.27.2. ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Μια επιχείρηση δεν πρέπει να καταχωρεί μια ενδεχόμενη υποχρέωση παρά μόνο για τη γνωστοποιεί. Όταν όμως μια επιχείρηση ευθύνεται από κοινού εις ολόκληρον για μία δέσμευση, τότε το μέρος της δέσμευσης που αναμένεται να εκπληρωθεί από τρίτους θεωρείται ενδεχόμενη υποχρέωση. Η επιχείρηση καταχωρεί μια πρόβλεψη για το μέρος της δέσμευσης για το οποίο είναι πιθανή η εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, εκτός από σπάνιες περιπτώσεις, όπου καμία αξιόπιστη εκτίμηση δεν μπορεί να γίνει.

3.27.3. ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

Μια επιχείρηση μπορεί να καταχωρεί μια ενδεχόμενη απαίτηση. Αυτές συνήθως προκύπτουν από απρογραμμάτιστα ή μη αναμενόμενα γεγονότα, που δημιουργούν όμως την πιθανότητα μιας εισροής οικονομικών ωφελειών στην επιχείρηση. Οι ενδεχόμενες απαιτήσεις δεν καταχωρούνται σε οικονομικές καταστάσεις δεδομένου ότι αυτό μπορεί να καταλήξει στην καταχώρηση εσόδων που μπορεί να μην πραγματοποιηθούν ποτέ.

3.27.4. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Για κάθε πρόβλεψη η επιχείρηση θα πρέπει να παρέχει τις εξής πληροφορίες:

- Το ύψος του μεταφερόμενου υπολοίπου στην αρχή και στο τέλος της χρήσης.
- Το ποσό της επιπλέον πρόβλεψης, που πιθανόν δημιουργήθηκε κατά την διάρκεια της χρήσης.
- Τα ποσά των προβλέψεων τα οποία διαγράφηκαν λόγω πραγματοποίησης και δεν θεωρούνται πλέον αναγκαία.
- Τυχόν διαφοροποιήσεις στις προεξοφλήσεις των ποσών των προβλέψεων.
- Μια σύντομη περιγραφή της μορφής της υποχρέωσης.
- Περιγραφή των συντελεστών της αβεβαιότητας.
- Το αναμενόμενο ποσό των υποχρεώσεων που πιθανό να προκύψει από τις αβεβαιότητες.
- Το αναμενόμενο χρονοδιάγραμμα εξόφλησης των εν λόγω προβλεπόμενων υποχρεώσεων.
- Το αναμενόμενο ύψος τυχόν αποζημιώσεων και εάν έχει ήδη γίνει οποιαδήποτε αναγνώριση.

Όταν η πιθανότητα εξόφλησης της ενδεχόμενης υποχρέωσης αποτελεί γεγονός χρονολογικά απομακρυσμένο τότε δεν πρέπει να δίνονται συγκεκριμένες πληροφορίες αλλά μια σύντομη περιγραφή της μορφής της υποχρέωσης και των αβεβαιοτήτων που καλύπτουν την κάθε περίπτωση. Επιπλέον μια εκτίμηση της οικονομικής επίδρασης που μπορεί να έχει, τους λόγους που καθορίζουν την αβεβαιότητα ως προς το χρόνο δημιουργίας της υποχρέωσης ή εξόφλησής της και την πιθανότητα ανάκτησης οποιουδήποτε ποσού υπό μορφή αποζημίωσης. Οι ίδιες πληροφορίες πρέπει να δίνονται σε παρόμοιες περιπτώσεις και για τα στοιχεία του ενεργητικού. Σε περίπτωση όπου οι πληροφορίες αυτές δεν είναι δυνατόν να δοθούν θα πρέπει να υπάρχει σημείωση επί των οικονομικών καταστάσεων αναφορικά με το γεγονός αυτό.

Η παρουσίαση των ενδεχόμενων υποχρεώσεων πρέπει να γίνεται με ιδιαίτερη προσοχή. Η επιχείρηση μπορεί να περιλάβει περιγραφή της φύσης της αντιδικίας, τα γεγονότα και τους λόγους για τους οποίους δεν έχει περιληφθεί επιπλέον πληροφόρηση ή πρόβλεψη, αποφεύγοντας οποιεσδήποτε εκτιμήσεις.

3.28. Δ.Λ.Π. 38 ΆΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Το Δ.Λ.Π. 38 αναθεωρήθηκε το 1998 και άρχισε να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν από την ή μετά την 01/01/1999. Σύμφωνα με το πρότυπο «άυλο περιουσιακό στοιχείο» είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο, χωρίς φυσική υπόσταση, το οποίο κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους, ή για διοικητικούς σκοπούς, για παράδειγμα λογισμικά και άδειες ευρεσιτεχνίας. Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις για τη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων, εκτός όταν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία καλύπτονται από ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

3.28.1. ΑΠΟΚΤΗΣΗ & ΑΞΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οφέλη, τα οποία αποδίδονται στο στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και το κόστος του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Η αρχική καταχώρηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου γίνεται στο κόστος κτήσης του, στο οποίο πρέπει να γίνεται η αρχική αποτίμηση του αποκτώμενου στοιχείου.

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται μεμονομένως, το κόστος του μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα και περιλαμβάνει την τιμή αγοράς του, τους εισαγωγικούς δασμούς, που τυχόν υπάρχουν και κάθε άμεση δαπάνη, που απαιτείται για την προετοιμασία του στοιχείου για τη χρήση του. Στην περίπτωση όπου η πληρωμή για την απόκτηση του στοιχείου αναβάλλεται πέρα των πιστωτικών ορίων, το κόστος του είναι η ισοδύναμη τιμή σε μετρητά. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών καταχωρείται ως δαπάνη τόκου, εκτός και αν αυτή κεφαλαιοποιείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος Δανεισμού» [16].

Όταν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται κατά την αγορά μιας επιχείρησης καταχωρείται με την πραγματική αξία που έχει την ημερομηνία της αγοράς, με την προϋπόθεση ότι η πραγματική αξία του μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία για το σκοπό της ξεχωριστής καταχώρησής του. Η αξία αυτή μπορεί να προκύπτει από μια ενεργό αγορά ή από όμοιες πρόσφατες συναλλαγές. Εάν η πραγματική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί να αποτιμηθεί τότε αυτό δεν καταχωρείται, αλλά συμπεριλαμβάνεται στην υπεραξία.

Στην περίπτωση όπου ένα άυλο στοιχείο αποκτάται δωρεάν μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης, για παράδειγμα δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο, τότε καταχωρείται και το άυλο περιουσιακό στοιχείο και η επιχορήγηση με την ίδια αξία, η οποία μπορεί να είναι η πραγματική αξία του στοιχείου ή μια τεκμαρτή αξία, προσαυξημένη με κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση που προορίζεται.

Σε περίπτωση όπου ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται με αντάλλαγμα άλλου περιουσιακού στοιχείου, όμοιου ή ανόμοιου, τότε το κόστος του αποτιμάται στην πραγματική αξία του ανταλλαγέντος στοιχείου προσαυξημένη πάντα με οποιοδήποτε ποσό μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που μεταβιβάσθηκε. Στην περίπτωση της ανταλλαγής καμία ζημιά ή κέρδος δεν καταχωρείται. Όταν όμως η πραγματική αξία του περιουσιακού στοιχείου που παραλήφθηκε μπορεί να παρέχει απόδειξη μιας ζημιάς απομείωσης στο περιουσιακό στοιχείο που παραδόθηκε, τότε πρέπει να καταχωρηθεί ζημιά απομείωσης της αξίας του στοιχείου που παραδόθηκε και η λογιστική αξία που παραμένει να εκχωρηθεί στο άλλο περιουσιακό στοιχείο. Για τον προσδιορισμό της απομείωσης της αξίας ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων»[17], σύμφωνα με το οποίο, ζημιά απομείωσης υφίσταται όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του.

Τέλος, δαπάνες που πραγματοποιούνται για να δημιουργήσουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά τελικά δεν καταλήγουν στην δημιουργία άυλου

[16] Βλ. σελ. 75.
[17] Βλ. σελ. 97.

περιουσιακού στοιχείου, που πληρεί τα κριτήρια του πρότυπου πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα, γιατί η εσωτερική δημιουργούμενη υπεραξία, όπως ονομάζονται, δεν είναι αναγνωρίσιμη πηγή πόρων ελεγχόμενη από την επιχείρηση, που μπορεί να αποτιμάται αξιόπιστα στο κόστος της. Όμοιες διαφορές μεταξύ της αγοραίας αξίας μιας επιχείρησης και της λογιστικής αξίας της αναγνωρίσιμης καθαρής περιουσίας της δεν θεωρείται ότι αντιπροσωπεύουν άυλο περιουσιακό στοιχείο και συνεπώς τέτοιες διαφορές δεν πρέπει να καταχωρούνται. Οι δαπάνες όμως που γίνονται για συγκεκριμένο άυλο περιουσιακό στοιχεία μετά την καθιέρωση και την ολοκλήρωσή του αναγνωρίζονται μόνο ως έξοδα έναντι εσόδων και διαγράφονται μέσα από τα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης της επιχείρησης. Ο χειρισμός αυτός δεν ισχύει στις περιπτώσεις όπου οι εν λόγω δαπάνες βελτιώνουν τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη πέραν των αρχικών στόχων και επιδιώξεων και έχουν γίνει αποκλειστικά και μόνο για το συγκεκριμένο στοιχείο. Στις περιπτώσεις όμως αυτές τα έξοδα προστίθενται στο κόστος του συγκεκριμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου, ενώ έξοδα που σχετίζονται με τη συντήρηση του διαγράφονται από τον λογαριασμό αποτελεσμάτων μέσα στην περίοδο την οποία έγιναν.

Σύμφωνα με το πρότυπο ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μετά την αρχική του αναγνώριση θα πρέπει να εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στην αρχική αξία κτήσης του μειωμένο με την αντίστοιχη πρόβλεψη για απόσβεση. Μετά την αποτίμηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να απεικονίζεται στην δίκαιη αξία του μειωμένη με την αντίστοιχη πρόβλεψη για απόσβεση. Η διαφορά μεταξύ της αρχικής και δίκαιης αξίας του αποτελεί διαφορά επανεκτίμησης, η οποία αναγνωρίζεται άμεσα. Η επανεκτίμηση θα πρέπει να γίνεται σε τακτά χρονικά διαστήματα, έτσι ώστε η μεταφερόμενη αξία να μην διαφέρει σημαντικά από αυτή που θα προέκυπτε μέσα από την δίκαιη αξία τους. Εάν γίνεται επανεκτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, τότε θα πρέπει να γίνεται επανεκτίμηση και των υπόλοιπων άυλων περιουσιακών στοιχείων της ίδιας κατηγορίας για τα οποία δεν έχει γίνει άλλη επανεκτίμηση στο παρελθόν. Θα πρέπει να γίνει διαμόρφωση της ετήσιας πρόβλεψης για απόσβεση (βλ. παρακάτω). Ακόμα, το πλεόνασμα που προκύπτει από την επανεκτίμηση πρέπει να μεταφερθεί στη πίστωση του λογαριασμού «Αποθεματικό Επανεκτίμησης» εκτός κι αν σε προηγούμενη επανεκτίμηση προέκυψε ζημιά, οπότε το πλεόνασμα μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά την έκταση της ζημιάς που προέκυψε και η μείωση που προκύπτει από την επανεκτίμηση αναγνωρίζεται ως έξοδο και μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης της επιχείρησης, εκτός κι αν από προηγούμενη επανεκτίμηση προέκυψε πλεόνασμα, επομένως η μείωση μεταφέρεται στο λογαριασμό «Αποτελέσματα Επανεκτίμησης» κατά την έκταση του αποθεματικού που υπάρχει.

3.28.2. ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΓΙΑ ΑΠΟΣΒΕΣΗ

Το κάθε άυλο περιουσιακό στοιχείο θα πρέπει να αποσβένεται συστηματικά κατά την διάρκεια της ωφέλιμης χρήσης του, χωρίς η διάρκεια της να ξεπερνά τα 20 έτη. Η απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου γίνεται ανεξάρτητα από την επανεκτίμηση, διότι τυχόν επανεκτίμηση επηρεάζει το ποσό της ετήσιας απόσβεσης κι όχι την διάρκεια της αναμενόμενης ωφέλιμης χρήσης του. Η ωφέλιμη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου επηρεάζεται από το επίπεδο αποδοτικότητας της

εκμετάλλευσης, τον αναμενόμενο κύκλο ζωής του προϊόντος συγκρινόμενο με παρόμοια προϊόντα, τον κύκλο ή την αναμενόμενη συχνότητα παλαίωσης της τεχνολογίας, την σταθερότητα της ευρύτερης αγοράς και τυχόν αλλαγές στη ζήτηση των προϊόντων που παρέχονται από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο, τις αναμενόμενες αντιδράσεις από τον ανταγωνισμό, το επίπεδο των αναμενόμενων εξόδων συντήρησης από την απόκτηση των αναμενόμενων οικονομικών ωφελημάτων, την αναμενόμενη διάρκεια ελέγχου επί του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου και την εξάρτηση της ωφέλιμης χρήσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου από άλλα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης.

Σε αντίθετη περίπτωση όπου η αναμενόμενη ωφέλιμη χρήση του άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη των 20 ετών, συνήθως είναι εξαγορά δικαιωμάτων για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, τότε τα νομικά δικαιώματα που αποκτήθηκαν είναι ανανεώσιμα και η ανανέωση των δικαιωμάτων αυτών είναι βέβαιη και ενισχύεται από το ότι η δίκαιη αξία του στοιχείου δεν μειώνεται με την πάροδο του χρόνου, ακόμα υπάρχουν ενδείξεις ανανέωσης της σύμβασης των δικαιωμάτων και οι απαιτούμενες προϋποθέσεις για την ανανέωση των συμβατικών δικαιωμάτων.

Η προτεινόμενη μέθοδο, από το πρότυπο, για την απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι η ετήσια διαγραφή βάσει σταθερού συντελεστή μέσα από το λογαριασμό αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Μπορεί να χρησιμοποιηθεί κι η μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης ή η βάση των παραγομένων μονάδων ως προς την αναμενόμενη συνολική ποσότητα. Ή μπορεί να εφαρμοστεί οποιαδήποτε μέθοδος θεωρείται η καταλληλότερη και συμβαδίζει με το σχήμα άντλησης των οικονομικών ωφελημάτων. Παρόλο που υπάρχει η δυνατότητα επιλογής της μεθόδου απόσβεσης από την επιχείρηση αυτή θα πρέπει να είναι σταθερή για όλη την αναμενόμενη ωφέλιμη χρήση του περιουσιακού στοιχείου, διαφορετικά θα πρέπει να εφαρμοστούν οι οδηγίες για την αλλαγή της ακολουθούμενης λογιστικής αρχής.

Η υπολειμματική αξία ενός στοιχείου είναι μηδενική εκτός κι αν υπάρχει ανειλημμένη υποχρέωση από τρίτο για την αγορά του άυλου περιουσιακού στοιχείου με τη λήξη της ωφέλιμης χρήσης του ή εάν υπάρχει ενεργός αγορά για το στοιχείου αυτό η οποία καθορίζει και την υπολειμματική του αξία. Τα κέρδη ή οι ζημιές που προκύπτουν από την απόσυρση ή την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αναγνωρίζονται άμεσα στο λογαριασμό αποτελεσμάτων εντός της χρονικής περιόδου που προέκυψαν.

3.28.3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΆΥΛΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιέχουν την αναμενόμενη περίοδο της ωφέλιμης χρήσης τους, τη μέθοδο και τα ποσοστά που εφαρμόζονται για την απόσβεσή τους, το ύψος της μεικτής μεταφερόμενης αξίας τους, το ύψος της συσσωρευμένης πρόβλεψης για απόσβεση και τα ποσά της ετήσιας απόσβεσης που περιλαμβάνονται στο λογαριασμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Επιπλέον πληροφορίες που θα πρέπει να παρέχονται είναι η ανάλυση της κίνησης του μεταφερόμενου υπολοίπου από την αρχή και μέχρι το τέλος του έτους παρουσιάζοντας προσθήκες – διαχωρισμό από εσωτερική ανάπτυξη ή απόκτηση από συγχώνευση, διαγραφές και πωλήσεις, διαφοροποιήσεις της αξίας λόγω

επανεκτίμησης, ζημιές που έχουν αναγνωριστεί κατά την διάρκεια της χρήσης και το ποσό της ετήσιας πρόβλεψης για απόσβεση. Ακόμα, θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες σχετικά με το είδος και την επίδραση των αλλαγών στους λογιστικούς υπολογισμούς, οι οποίοι προκάλεσαν σημαντική επίδραση στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης και προήλθαν από αλλαγές στην περίοδο ή τη μέθοδο της απόσβεσης.

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται με αξία από επανεκτίμηση, τότε πρέπει να αναφέρεται η ημερομηνία της επανεκτίμησης, η αναπόσβεστη αξία του, ή η υποτιθέμενη αξία του, όταν δεν έχει γίνει η επανεκτίμηση. Κατά την παρουσίαση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, το πρότυπο δίνει την δυνατότητα να εμφανιστούν σε δύο ομάδες, στην μια αυτά που η μεταφερόμενη αξία τους είναι η αρχική και σε αυτά που έχουν επανεκτιμηθεί. Τέλος, θα πρέπει να περιέχεται το συνολικό ποσό από έρευνες και ανάπτυξη που έχουν διαγραφεί σαν έξοδα κατά τη διάρκεια του έτους.

3.29. Δ.Λ.Π. 39 «ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ»

Το Δ.Λ.Π. 39 τέθηκε σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τα οικονομικά έτη που αρχίζουν την ή μετά την 01/01/2001. Το πρότυπο καθορίζει τις αρχές επί των οποίων πρέπει να στηρίζεται η αναγνώριση και αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων, τις πληροφορίες και γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις για τα μέσα αυτά. Το πρότυπο 39 αναφέρεται σε όλα σχεδόν τα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού και παθητικού εκτός από τα πάγια, ασώματα και ενσώματα, τις συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις, τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και τα αποθέματα.

3.29.1. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

Γενικός κανόνας του προτύπου είναι ότι όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα πρέπει να αποτιμώνται κατά την αρχική τους αναγνώριση στην τιμή κόστους που θεωρείται ως «δίκαιη αξία» του τιμήματος που δόθηκε ή παρελήφθη κατά την συναλλαγή. Όταν η δίκαιη αξία στηρίζεται στις τιμές της αγοράς, οι οποίες δεν μπορούν να καθοριστούν με ακρίβεια, τότε ως δίκαιη αξία του τιμήματος υπολογίζεται το συνολικό ποσό των αναμενόμενων μελλοντικών εισπράξεων ή πληρωμών, προεξοφλημένων με τα αντίστοιχα επιτόκια στην ισχύουσα αγορά, με την προϋπόθεση ότι το αποτέλεσμα θα ήταν σημαντικά διαφορετικό εάν εφαρμόζονταν συντελεστές που χρησιμοποιούνται σε παρόμοιες περιπτώσεις. Εξαίρεση στον γενικό κανόνα αποτίμησης αποτελούν τα δάνεια και οι απαιτήσεις που δεν διατηρούνται για λόγους εμπορίας από την επιχείρηση, οι επενδύσεις οι οποίες διατηρούνται μέχρι την λήξη τους, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού για τα οποία δεν προσδιορίζεται οποιαδήποτε αξία στην αγορά και οι επενδύσεις οι οποίες δεν έχουν ημερομηνία λήξης. Οι παραπάνω εξαιρέσεις αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους.

Το κόστος απόσβεσης ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού αποτελούν οι πληρωμές ή η διαφορά μεταξύ της αρχικής αξίας του και του ποσού

που προκύπτει κατά τη λήξη του ή οποιαδήποτε άλλη αναγνωρισμένη ζημιά. Το υπόλοιπο που παραμένει από την αξία μετά την μείωση με την απόσβεση, αποτελεί το αναπόσβεστο κόστος του στοιχείου.

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού χωρίζονται στις εξής κατηγορίες:

1. Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού ή παθητικού που διατηρούνται για εμπορικούς λόγους. Αυτά έχουν αγοραστεί ή δημιουργηθεί με σκοπό το εμπορικό κέρδος, που πιθανόν να προκύψει μέσα από βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις τιμών ή του μεικτού περιθωρίου κέρδους. Τέτοια στοιχεία ενεργητικού είναι όλα όσα αποτελούν μέρος του χαρτοφυλακίου.
2. Επενδύσεις που διατηρούνται μέχρι τη λήξη τους. Αποτελούν στοιχεία του ενεργητικού με ημερομηνία λήξης, τα οποία η επιχείρηση δεν προτίθεται να πουλήσει, αλλά να τα διατηρήσει μέχρι την ημερομηνία λήξης τους.
3. Δάνεια και εισπρακτέα ποσά που δημιουργήθηκαν μέσα από τις λειτουργίες της επιχείρησης. Αυτά είναι τα στοιχεία του ενεργητικού τα οποία δημιουργήθηκαν με την παροχή, μέσα από τους χρηματοοικονομικούς πόρους της επιχείρησης, απ' ευθείας σε τρίτους, μετρητών, αγαθών ή υπηρεσιών και τα οποία δημιούργησαν οφειλέτες της επιχείρησης. Οι απαιτήσεις αυτές δεν διατηρούνται για εμπορικούς λόγους, δηλαδή προς διάθεση στο εγγύς μέλλον. Τα χρηματοοικονομικά μέσα αυτά δεν έχουν ημερομηνία λήξης και ταξινομούνται χωριστά από τα υπόλοιπα στοιχεία για σκοπούς παρουσίασης στις οικονομικές καταστάσεις.
4. Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού διαθέσιμα προς πώληση. Είναι όλα τα στοιχεία ενεργητικού τα οποία δεν ανήκουν σε καμία από τις προηγούμενες κατηγορίες και δεν αποτελούν δάνεια ή απαιτήσεις που έχουν δημιουργηθεί «εσωτερικά» από την επιχείρηση.

Η μέθοδος αποτίμησης χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου που δεν χαρακτηρίζεται πλέον ότι διατηρείται μέχρι τη λήξη του, θα πρέπει να αντικαθίσταται με αυτή της «δίκαιης αξίας». Όταν η αποτίμηση γίνεται με βάση τις τιμές της αγοράς οι οποίες στο παρελθόν δεν ήταν δυνατόν να καθοριστούν με αξιοπιστία, (βλ. χειρισμό παραπάνω), ενώ σε κάποια μελλοντική στιγμή είναι δυνατός ο καθορισμός αξιόπιστης αποτίμησης, το εν λόγω στοιχείο θα πρέπει να αποτιμηθεί στη «δίκαιη αξία» με βάση τα νέα στοιχεία. Όταν οι λόγοι για τους οποίους η αποτίμηση ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου βασιζόταν στη «δίκαιη αξία» του δεν υπάρχουν πλέον, τότε η αποτίμηση γίνεται στο αναπόσβεστο κόστος όπου, σαν αναπόσβεστο κόστος, εκλαμβάνεται η αναπόσβεστη «δίκαιη αξία» του κατά την ημερομηνία της αλλαγής.

Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του παθητικού θα πρέπει μετά την αρχική τους αναγνώριση να αποτιμώνται με βάση το αναπόσβεστο κόστος τους, εκτός από τα παράγωγα υποχρεώσεων και τα στοιχεία παθητικού που διατηρούνται για εμπορικούς λόγους, όπου αυτά θα πρέπει να αποτιμώνται στη δίκαιη αξία τους. Παράγωγα υποχρεώσεων τα οποία θα πρέπει να εξοφληθούν με την παράδοση τίτλων συμμετοχή, με τους οποίους είναι συνδεδεμένα και οι οποίοι δεν είναι εισηγμένοι στο χρηματιστήριο, θα πρέπει να αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία, για το λόγο ότι δεν μπορεί να καθοριστεί με ακρίβεια και αξιοπιστία η δίκαιη αξία τους. Η δίκαιη αξία ενός χρηματοοικονομικού μέσου μπορεί να υπολογιστεί με

ακρίβεια κι αξιοπιστία όταν το εύρος των διακυμάνσεων των υπολογισμών της δίκαιης αξίας δεν είναι σημαντικό. Ο υπολογισμός γίνεται αξιόπιστα όταν το χρηματοοικονομικό μέσο είναι εγγεγραμμένο σε ενεργή αγορά διαπραγμάτευσης χρεογράφων και η αξία του καθορίζεται μέσα από αυτό ή έχει αποτιμηθεί από ανεξάρτητους εκτιμητές του είδους και οι αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές μπορεί να υπολογιστούν με σχετική ακρίβεια ή η βάση υπολογισμού του στηρίζεται σε κάποιο πρότυπο υπολογισμό όπου τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται προέρχονται μέσα από την προαναφερόμενη ενεργή αγορά.

3.29.2. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ

Η καταχώρηση ενός χρηματοοικονομικού μέσου στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης γίνεται μόνο όταν δημιουργείται ή ολοκληρώνεται η συμβατική σχέση της επιχείρησης με το τρίτο πρόσωπο. Η καταχώρηση γίνεται με δύο τρόπους ανάλογα με το αν θα υπολογιστούν με την αξία κτήσης ή με την τιμή αποτίμησής τους κατά την:

- Ημερομηνία εμπορίας, δηλαδή την ημερομηνία κατά την οποία η επιχείρηση δεσμεύεται να αγοράσει ή να πουλήσει ένα περιουσιακό στοιχείο. Η λογιστικοποίηση κατά την ημερομηνία εμπορίας αναφέρεται στην καταχώρηση του περιουσιακού στοιχείου που αγοράζει και την υποχρέωση που δημιουργείται παράλληλα κατά την ημερομηνία της εμπορίας ή αναίρεση της καταχώρησης του περιουσιακού στοιχείου που πωλείται και αναγνώριση της οφειλής του αγοραστή στην ημερομηνία της συναλλαγής. Βάσει της μεθόδου αυτής, η καταχώρηση γίνεται κατά την ημερομηνία της δέσμευσης της επιχείρησης όπου χρεώνεται το περιουσιακό στοιχείο και πιστώνεται η υποχρέωση που δημιουργήθηκε. Οποιοδήποτε αποτέλεσμα αποτίμησης προκύπτει για τα χρηματοοικονομικά μέσα που εμφανίζονται στη δίκαιη αξία τους αυτό χρεώνεται ή πιστώνεται στο λογαριασμό του χρηματοοικονομικού μέσου και πιστώνεται ή χρεώνεται ο αντίστοιχος λογαριασμός «ιδίων συμφερόντων» ή «αποτελεσμάτων χρήσης».
- Ημερομηνία διακανονισμού, δηλαδή την ημερομηνία κατά την οποία γίνεται η παράδοση ενός στοιχείου ενεργητικού από ή προς την επιχείρηση. Η λογιστικοποίηση κατά την ημερομηνία διακανονισμού αναφέρεται στην καταχώρηση του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία μεταβίβασης του προς την επιχείρηση ή την αναίρεση της καταχώρησης του περιουσιακού στοιχείου που μεταβιβάζεται ή μεταφέρεται από την επιχείρηση

Το κέρδος ή η ζημιά που προέρχεται από τα χρηματοοικονομικά μέσα τα οποία έχουν καταχωρηθεί σε τιμές κόστους θα πρέπει να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης. Η διαφορά αυτή, δηλαδή το κέρδος ή η ζημιά, πιθανόν να προέρχεται από την πλήρη εξόφληση ή είσπραξη του εν λόγω μέσου, ή λόγω ζημιάς από μείωση της αξίας του.

3.29.3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ

Σύμφωνα με το πρότυπο θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες σχετικά με τις σημαντικές προϋποθέσεις και μεθόδους που εφαρμόστηκαν για τον καθορισμό της δίκαιης αξίας των χρηματοοικονομικών στοιχείων, με τα κέρδη ή τις ζημιές που προέκυψαν από την αλλαγή της δίκαιης αξίας των διαθεσίμων προς πώληση που

έχουν μεταφερθεί στην καθαρή θέση της επιχείρησης, με τις αγορές και τις πωλήσεις για κάθε μια από τις τρείς βασικές κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων που έχουν αναγνωριστεί κατά την ημερομηνία αγοράς ή εξόφλησής τους.

Για τα κέρδη ή τις ζημιές που προέκυψαν από χρηματοοικονομικά μέσα «διαθέσιμα προς πώληση» και έχουν αναγνωριστεί στην καθαρή θέση, θα πρέπει να αναφέρεται το ύψος του ποσού που έχει καταχωρηθεί και οποιοδήποτε άλλο ποσό έχει μεταφερθεί από την καθαρή θέση στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης.

Ακόμα πρέπει να γίνεται αναφορά στους λόγους για τους οποίους δεν ήταν δυνατή η αποτίμηση στη δίκαιη αξία των χρηματοοικονομικών μέσων που τυχόν εμφανίζονται στην «αποσβεσμένη μεταφερόμενη αξία» τους. Ακόμα, πρέπει να γίνεται ειδική αναφορά σε σημαντικά έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημιές που προέκυψαν κατά την διάρκεια της χρήσης και περιλαμβάνονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων ή στην καθαρή θέση, για τα οποία πρέπει να αναφερθεί το συνολικό ποσό των εσόδων και των εξόδων ξεχωριστά και τα πραγματοποιηθέντα ή μη πραγματοποιηθέντα κέρδη ή ζημιές από τα χρηματοοικονομικά μέσα προς πώληση και προέρχονται από αποτίμηση της δίκαιης αξίας τους ή από αναίρεση καταχώρησης και περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα της επιχείρησης. Εάν η αποτίμηση ενός μέσου διαφοροποιήθηκε στην «μεταφερόμενη» αξία του από την «δίκαιη», τότε θα πρέπει να δοθούν επεξηγήσεις για τους λόγους που οδήγησαν στην απόφαση αυτή.

Όταν επιχείρηση συνάπτει δάνειο θα πρέπει οι οικονομικές καταστάσεις της να παρέχουν τη μεταφερόμενη αξία των χρηματοοικονομικών μέσων που δόθηκαν ως εγγύηση, όπως και τους σημαντικούς όρους και συνθήκες σχετιζόμενες με την εγγύηση. Εάν η επιχείρηση είναι ο δανειστής τότε στις οικονομικές της καταστάσεις θα πρέπει να παρέχει πληροφορίες σχετικά με την δίκαιη αξία των εγγυήσεων που έγιναν αποδεκτές κι εάν είναι διαπραγματεύσιμες χωρίς την ύπαρξη οποιασδήποτε παράβασης από πλευράς δανειζόμενου, την δίκαιη αξία των εγγυήσεων που πωλήθηκαν ή διαπραγματεύτηκαν και οποιουσδήποτε σημαντικούς όρους ή συνθήκες περιέχονται στις εγγυήσεις.

Εκτός από τις προαναφερθέντες πληροφορίες θα πρέπει να παρέχονται και οι πληροφορίες που αναφέρονται στο Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση»[18].

3.30. Δ.Λ.Π. 40 «ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ»

Το Δ.Λ.Π. 40 αναθεωρήθηκε το 2000 και εφαρμόζεται για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις από την 01/01/2001 ή μετά από αυτήν. Σκοπός του πρότυπου αυτού είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση. Η λογιστική αντιμετώπιση περιλαμβάνει την καταχώρηση και αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται από μισθωτή βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης, καθώς και των επενδύσεων σε ακίνητα που έχουν εκτιμηθεί βάσει

[18] Βλ. σελ. 91.

λειτουργικής μίσθωσης και των επενδύσεων σε ακίνητα που έχουν εκμισθωθεί βάσει λειτουργικής μίσθωσης.

Οι επενδύσεις σε ακίνητα κατέχονται για αποκόμιση ενοικίων, για κεφαλαιακή ενίσχυση ή και για τα δύο. Παραδείγματα επενδύσεων σε ακίνητα είναι το κατεχόμενο έδαφος για μακρόχρονη κεφαλαιακή ενίσχυση και όχι για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης. Ακόμα, το έδαφος που αποκτάται χωρίς συγκεκριμένο προσδιορισμό χρήσης στο άμεσο μέλλον, θεωρείται ότι κατέχεται για κεφαλαιακή ενίσχυση. Το ιδιόκτητο κτίριο, ή κατεχόμενο βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης ή μισθωμένο με βάση λειτουργική μίσθωση αποτελεί κι αυτό επένδυση ακινήτου. Ακόμα, και το κενό κτίριο το οποίο κατέχεται για να μισθωθεί με βάσει λειτουργική μίσθωση. Όπως γίνεται κατανοητό τα ακίνητα που κατέχονται για πώληση ή είναι υπό κατασκευή για λογαριασμό τρίτων, ή χρησιμοποιούνται από τον ιδιοκτήτη και το προσωπικό δεν αποτελούν επένδυση σε ακίνητα.

3.30.1. ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Η επένδυση σε ακίνητα καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο όταν είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και το κόστος τις επένδυσης μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Η αρχική καταχώρηση και αποτίμηση της επένδυσης γίνεται στο κόστος κτήσης της, το οποίο συντίθεται από την αγοραία τιμή του και από κάθε άμεσα επιρριπτόμενο έξοδο. Για το κόστος μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης σε ακίνητο μέχρι την ολοκλήρωση της κατασκευής εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινητοποιήσεις». Μετά την ημερομηνία αυτή το ακίνητο καθίσταται επένδυση και από τότε εφαρμόζεται το πρότυπο αυτό. Το κόστος μιας επένδυσης σε ακίνητο δεν αυξάνεται με έξοδα εκκίνησης, ούτε με αρχικές λειτουργικές ζημιές που πραγματοποιούνται πριν η επένδυση επιτύχει το προγραμματισμένο επίπεδο απασχόλησης ή ανώμαλα κονδύλια άχρηστου υλικού, εργασίας και άλλων πόρων που πραγματοποιούνται κατά την κατασκευή ή αξιοποίηση του ακινήτου. Όσον αφορά την πληρωμή της επένδυσης, εάν αυτή αναβάλλεται, το κόστος του ακινήτου είναι η ισοδύναμη τοις μετρητοίς τιμή. Η διαφορά μεταξύ αυτού του ποσού και του συνόλου των πληρωμών καταχωρείται ως δαπάνη τόκου καθ' όλη την περίοδο της πίστωσης. Τέλος, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται μετά την ολοκλήρωση της επένδυσης σε ακίνητο, προστίθενται στη λογιστική αξία της επένδυσης εάν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη, επί πλέον των αρχικά εκτιμηθέντων θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Όλες οι άλλες μεταγενέστερες δαπάνες πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα στη χρήση στην οποία πραγματοποιούνται.

3.30.2. ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Για την αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα πρέπει κατά την αρχική τους αναγνώριση να αποτιμώνται σε αξία κτήσης πλέον οποιωνδήποτε εξόδων για την ολοκλήρωση της συναλλαγής. Μετά την απόκτηση και καταχώρησή τους υπάρχουν δύο μέθοδοι αποτίμησης, η μέθοδος της πραγματικής αξίας και η μέθοδος του κόστους, η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέξει μια από τις μεθόδους.

- Μέθοδος πραγματικής αξίας. Μετά την αρχική καταχώρηση, η επιχείρηση πρέπει να αποτιμά ολόκληρη την επένδυση της στην πραγματική αξία, εκτός από την περίπτωση όπου η πραγματική αξία της επένδυσης δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί αξιόπιστα, σε αυτή την περίπτωση η αποτίμηση γίνεται με τη βασική μέθοδο του Δ.Λ.Π. 16 «Ασώματες ακινητοποιήσεις». Πιθανά κέρδη ή ζημιές που ίσως προκύψουν από μια μεταβολή στην πραγματική αξία της επένδυσης σε ακίνητα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα της χρήσης, κατά την οποία προέκυψαν. Η πραγματική αξία είναι συνήθως η αγοραία αξία των ακινήτων, χωρίς την έκπτωση των δαπανών συναλλαγής. Η καλύτερη ένδειξη της πραγματικής αξίας δίνεται κυρίως από τρέχουσες τιμές σε μια ενεργό αγορά για όμοιο ακίνητο στην ίδια τοποθεσία και κατάσταση. Κατά τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας των επενδύσεων σε ακίνητα πρέπει να δίνεται προσοχή, ώστε να αποφεύγεται διπλός υπολογισμός περιουσιακών στοιχείων τα οποία καταχωρούνται ξεχωριστά στον Ισολογισμό, όπως για παράδειγμα ένα κτίριο γραφείων ενοικιάζεται επιπλωμένο, η πραγματική του αξία περιλαμβάνει και την πραγματική αξία της επίπλωσης, η οποία δεν πρέπει να καταχωρείται χωριστά. Όταν η επιχείρηση δεν είναι σε θέση να προσδιορίζει την πραγματική αξία της επένδυσης με αξιοπιστία σε συνεχή βάση, τότε η επένδυση αυτή αποτιμάται σύμφωνα με τη βασική μέθοδο του Δ.Λ.Π. 16, σε αυτή την περίπτωση η υπολειμματική αξία της επένδυσης πρέπει να αποτιμάται στο μηδέν και η μέθοδος του κόστους να εφαρμόζεται μέχρι τη διάθεση της επένδυσης.
- Μέθοδος του κόστους. Μετά την αρχική καταχώρηση, η επιχείρηση πρέπει να αποτιμά έτσι όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο που περιλαμβάνεται στο Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινητοποιήσεις», δηλαδή στο κόστος, μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις σωρευμένες ζημιές απομείωσης της αξίας αυτών.

3.30.3. ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ & ΜΕΤΑΤΑΞΗ ΤΟΥΣ

Μεταφορές μεταξύ των κατηγοριών ακινήτων πρέπει να γίνονται μόνο όταν υπάρχει μεταβολή στη χρήση τους, όπως για παράδειγμα η έναρξη ιδιοχρησιμοποίησης από τον ιδιοκτήτη, για μια μεταφορά από επενδύσεις σε ακίνητα σε ιδιοχρησιμοποιούμενα.

Κάθε διαφορά κατά την ημερομηνία μεταξύ λογιστικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 και της πραγματικής του αξίας, αντιμετωπίζεται ως διαφορά αναπροσαρμογής σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16. Αυτό σημαίνει ότι:

- Κάθε προκύπτουσα μείωση στη λογιστική αξία του ακινήτου καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης. Αν όμως για το ακίνητο υπάρχει μια διαφορά αναπροσαρμογής, καταχωρημένη στην καθαρή θέση, τότε η ζημιά ανάγεται σε μείωση της αναπροσαρμογής και το τυχόν υπόλοιπο καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως.
- Κάθε προκύπτουσα αύξηση στη λογιστική αξία αντιμετωπίζεται ως εξής:
  - Κατά την έκταση που η αύξηση αναστρέφει μια προηγούμενη ζημιά απομείωσης της αξίας για αυτό το ακίνητο, η αύξηση καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης. Το ποσό που καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως

δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό που χρειάζεται για την αποκατάσταση της λογιστικής αξίας που υπήρχε πριν την καταχώρηση της μείωσης της αξίας του ακινήτου.

- Κάθε απομένον υπόλοιπο της αύξησης πιστώνεται αμέσως στην καθαρή θέση σε λογαριασμό με τίτλο «Διαφορές Αναπροσαρμογής». Με τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου οι «Διαφορές Αναπροσαρμογής» μεταφέρονται στα κέρδη εις νέον αμέσως και όχι μέσω του λογαριασμού των αποτελεσμάτων χρήσεως.

Για μια μεταφορά αποθέματος σε επενδύσεις σε ακίνητα, που απεικονίζονται στην πραγματική αξία, κάθε διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας του ακινήτου κατά την ημερομηνία αυτή και της προηγούμενης λογιστικής αξίας, πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως. Όταν μια επιχείρηση ολοκληρώνει την κατασκευή ή αξιοποίηση μιας ιδιοκατασκευαζόμενης επένδυσης, που θα απεικονίζεται στην πραγματική αξία, κάθε διαφορά μεταξύ, της πραγματικής αξίας του ακινήτου κατά την ημερομηνία αυτή και της προηγούμενης λογιστικής αξίας, πρέπει να καταχωρείται επίσης στα αποτελέσματα χρήσεως.

Όταν το περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται με την μέθοδο του κόστους, τότε οποιαδήποτε αλλαγή γίνεται με βάση τη μεταφερόμενη αξία του και δεν γίνεται οποιαδήποτε αποτίμηση.

3.30.4. ΠΩΛΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Μια επένδυση πρέπει να διαγράφεται από τον Ισολογισμό κατά τη διάθεση της ή όταν η επένδυση αποσύρεται από τη χρήση και δεν αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από τη διάθεσή της. Πιθανά κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από την απόσυρση ή διάθεση μιας επένδυσης σε ακίνητο, καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης, με την επιφύλαξη της πώλησης με επαναμίσθωση (Δ.Λ.Π. 17). Τα κέρδη ή οι ζημιές προκύπτουν από τη διαφορά μεταξύ του προϊόντος που λήφθηκε από τη διάθεση και της λογιστικής αξίας του στοιχείου κατά την ημερομηνία αυτή. Αν η λαμβανόμενη αντιπαροχή αναβάλλεται τότε η αξία της πώλησης θεωρείται η ισοδύναμη με συνήθεις πιστωτικούς όρους. Κάθε διαφορά μεταξύ ονομαστικής και ισοδύναμης αξίας θεωρείται έσοδο τόκου σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 18 «Έσοδα».

3.30.5. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Για τα περιουσιακά στοιχείου που αποκτήθηκαν βάσει μίσθωσης, οι απαιτούμενες πληροφορίες και στοιχεία είναι ίδιες με αυτές που απαιτεί το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις»[19]. Για τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία, ανεξάρτητα από τη μέθοδο αποτίμησης τους, πρέπει να αναφέρονται τα εξής:

- Τα κριτήρια βάσει των οποίων έγινε η διάκριση των στοιχείων σε στοιχεία προς επένδυση, προς ιδιόχρηση, πώληση κλπ.
- Η μέθοδος και οι προϋποθέσεις που εφαρμόστηκαν για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων στην πραγματική αξία τους.

[19] Βλ. σελ. 57.

- Εάν η αποτίμηση στην πραγματική αξία έγινε από εκτιμητή που είχε τα απαιτούμενα από το νόμο προσόντα.
- Τα έσοδα και τα έξοδα που περιλαμβάνονται στο λογαριασμό αποτελεσμάτων και προέρχονται από μισθώσεις επενδύσεων.
- Οι τυχόν περιορισμοί που υφίστανται ως προς την πώληση τους.
- Οι σημαντικές συμβάσεις που σχετίζονται με αυτά, όπως οι συμβάσεις αγοράς κατασκευής κλπ.

Όταν η αποτίμηση γίνεται με την μέθοδο της πραγματικής αξίας θα πρέπει να παρέχονται επιπλέον πληροφορίες όσον αφορά την διαφοροποίηση του υπολοίπου έναρξης χρήσης με αυτό της έναρξης, όπως για παράδειγμα προσθήκες από αγορές ή μεταγενέστερες κεφαλαιοποιήσεις ή προερχόμενες από συγχωνεύσεις. Και άλλες κινήσεις όπως τις πωλήσεις, το πλεόνασμα από αποτίμηση και συναλλαγματικές διαφορές από μετατροπή οικονομικών καταστάσεων οικονομικής μονάδας στο εξωτερικό.

Όταν η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων επένδυσης βασίζεται στη μέθοδο που υποδεικνύεται από το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις», λόγω έλλειψης πληροφοριών θα πρέπει να γίνεται περιγραφή του περιουσιακού στοιχείου στο οποίο έγινε η επένδυση. Όσον αφορά την αποτίμηση θα πρέπει να γίνεται αναφορά στους λόγους για τους οποίους η πραγματική αξία του δεν μπορούσε να καθοριστεί με αξιοπιστία. Για τις πωλήσεις χρειάζεται μια αναφορά στο γεγονός ότι η πώληση δεν βασίστηκε στην πραγματική αξία, ακόμα στο μεταφερόμενο κατά την πώληση υπόλοιπο και στα κέρδη ή τις ζημιές που έχουν αναγνωριστεί.

Όταν η αποτίμηση βασίζεται στη «μέθοδο του κόστους», τότε πρέπει να παρέχονται οι ακόλουθες επιπρόσθετες πληροφορίες:

- Αποσβέσεις: η εφαρμοζόμενη μέθοδο και η αναμενόμενη ωφέλιμη περίοδος χρήσης ή ο συντελεστής απόσβεσης.
- Υπόλοιπο: συμφωνία μεταξύ του μεταφερομένου υπολοίπου από την προηγούμενη χρήση και αυτού που προέκυψε κατά το τέλος της χρήσης, παρέχοντας πληροφορίες σχετικά με τις αγορές και τις κεφαλαιοποιήσεις των εξόδων και τις αποκτήσεις από συγχωνεύσεις. Ακόμα χρήσιμο θα ήταν να δοθούν πληροφορίες για τις πωλήσεις, τις αποσβέσεις και τις συναλλαγματικές διαφορές, από την μετατροπή οικονομικών καταστάσεων οικονομικής μονάδας στο εξωτερικό και στις μεταβολές χαρακτηρισμού από ιδιόχρηση σε πώληση κλπ.

ΚΕΦΑΛΑΙΑ 4: ΣΥΓΚΡΙΣΗ Ε.Γ.Λ.Σ & Δ.Λ.Π.

Τα Δ.Λ.Π. διαφέρουν με το Ε.Γ.Λ.Σ. όχι όμως σε όλα τα πρότυπα. Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ τους υπάρχουν στα Δ.Λ.Π. 1, 2, 8, 10, 11, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 31, 34, 36, 37, 38, 40 και 41. Παρακάτω αναφέρονται μόνο οι διαφορές που αφορούν τα Δ.Λ.Π. τα οποία έχουν εφαρμογή σε μια ξενοδοχειακή μονάδα.

4.1. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 1

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων, την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, την κατάσταση ταμειακών ροών και το προσάρτημα. Σύμφωνα όμως με το Ε.Γ.Λ.Σ. οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν τον ισολογισμό, τις καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως, τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, την κατάσταση ταμειακών ροών και το προσάρτημα. Όπως φαίνεται παραπάνω όλες οι οικονομικές καταστάσεις είναι ίδιες στην ονομασία τους και δεν υπάρχουν σημαντικές αλλαγές στο περιεχόμενό τους εκτός από τον «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων», ο οποίος σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. ονομάζεται «κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων» και έχει διαφορές και στο περιεχόμενο. Το περιεχόμενο του «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων» καλύπτει μερικώς το περιεχόμενο της κατάστασης των Δ.Λ.Π., γιατί σε αυτόν δεν περιλαμβάνονται οι μεταβολές κονδυλίων της καθαρής θέσεως που καταχωρούνται απευθείας στους λογαριασμούς της, χωρίς να διέλθουν από τον λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσεως ή τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, όπως είναι η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με εισφορές μετοχών, διαφορές αναπροσαρμογής, αποτελέσματα από εκποίηση ή ακύρωση ιδίων μετοχών. Το Δ.Λ.Π. 1 «Οικονομικές Καταστάσεις» περιλαμβάνει γενικές αρχές και κανόνες για τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων στους οποίους πρέπει να στηρίζεται η οργάνωση και το περιεχόμενο των καταστάσεων. Γι’ αυτό είναι εύκολο ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσεως να προσαρμοστούν στο Δ.Λ.Π. διότι είναι ελάχιστοι οι λογαριασμοί που δεν χρησιμοποιούνται (π.χ. έξοδα εγκαταστάσεως και πολυετούς απόσβεσης) ή χρειάζεται να προστεθούν (κυρίως στην κατηγορία των λογαριασμών καθαρής θέσεως). Έτσι κάθε χώρα μπορεί να διαμορφώσει και να καταρτίσει συγκεκριμένα υποδείγματα, σύμφωνα με τις ανάγκες της, βασιζόμενη όμως πάντα στις βασικές υποχρεώσεις που επιβάλλει το πρότυπο.

4.2. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 2

Οι διαφορές που υπάρχουν μεταξύ των διατάξεων του Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα» και του αντίστοιχου Ε.Γ.Λ.Σ. είναι στις παρακάτω περιπτώσεις. Αρχικά τα οικόπεδα, διαμερίσματα ή κτίρια, εφόσον κατέχονται για μεταβίβαση θεωρούνται αποθέματα. Επιπλέον, στις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών αποθέματα είναι τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα. Ακόμα, το κόστος κτήσεως των αποθεμάτων, τα οποία χρειάζονται μεγάλη χρονική

περίοδο για να καταστούν κατάλληλα για πώληση, όπως για παράδειγμα η παλαίωση οινοπνευματωδών ποτών, μπορεί να επιβαρύνονται και με τόκους δανείων. Με την προϋπόθεση ότι εάν επιλεγεί αυτός ο τρόπος χειρισμού πρέπει να εφαρμόζεται παγίως. Μια ακόμα περίπτωση είναι όταν το κόστος αγοράς δύναται να επιβαρυνθεί και με συναλλαγματικές διαφορές στις περιπτώσεις σοβαρής υποτίμησης του νομίσματος έναντι της οποίας δεν υπάρχει πρακτικό μέσο αντισταθμίσεως της ζημιάς. Άλλη μια διαφορά υπάρχει στον τρόπο αποτίμησης των αποθεμάτων. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσεως ή παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Επομένως, αγνοείται από το πρότυπο η τρέχουσα τιμή των Ελληνικών προτύπων. Τέλος, για τον υπολογισμό της μέσης τιμής κτήσεως, υιοθετείται η μέθοδος fifo ή η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους. Για τα είδη όμως τα οποία δεν αντικαθίστανται με μια παραγωγική διαδικασία κανονικής ροής, και για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, εφαρμόζεται η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους. Αποκλείονται δηλαδή οι μέθοδοι που προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ..

4.3. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 8

Το Δ.Λ.Π. 8 αναφέρεται στο καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως και στα βασικά λάθη ή μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους. Η διαφορά μεταξύ του Δ.Λ.Π. και του ΕΓΛΣ βρίσκεται τόσο στην έννοια των όρων καθαρό κέρδος και ζημιά όσο και στην εφαρμογή του. Η διαφορά στην έννοια των όρων αφορά κυρίως τις επιμέρους διακρίσεις, το πρότυπο θεωρεί ότι «οι περιπτώσεις που ένα γεγονός ή μια συναλλαγή δημιουργεί ένα έκτακτο κονδύλι είναι σπάνιες» επομένως, ο λογαριασμός 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» σπάνια θα χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες των Δ.Λ.Π.. Το πρότυπο υπό προϋποθέσεις επιτρέπει την επιβάρυνση του κόστους κτήσεως με τόκους και σε περιορισμένες περιπτώσεις με συναλλαγματικές διαφορές. Ενώ το Ε.Γ.Λ.Σ. αντιμετωπίζει μόνο το λογιστικό χειρισμό των διαφορών φορολογικού ελέγχου, προηγούμενων χρήσεων, υποδεικνύοντας την χρήση του λογαριασμού 42.04 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» χωρίς ωστόσο να περιλαμβάνει κάποιες ειδικές οδηγίες για τις διορθώσεις λογιστικών σφαλμάτων προηγούμενων χρήσεων. Το πρότυπο όμως περιλαμβάνει ρυθμίσεις για τις μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις, για την διόρθωση των βασικών λαθών προηγούμενων χρήσεων και για τις μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους[20].

4.4. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 10

Το Δ.Λ.Π. 10 εφαρμόζεται για τα γεγονότα τα οποία εμφανίζονται μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Για τα γεγονότα αυτά το Ε.Γ.Λ.Σ. περιλαμβάνει τους μεταβατικούς λογαριασμούς του ενεργητικού 36 «Έξοδα επόμενων χρήσεων» και του παθητικού 56 «Έσοδα επόμενων χρήσεων» και βάσει αυτών των λογαριασμών γίνονται εντός των πρώτων μηνών της επόμενης χρήσης οι απαραίτητες λογιστικές εγγραφές, καθόσον οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για δημοσίευση μετά το

[20] Βλ. περεταίρω ανάλυση Δ.Λ.Π. 8 σελ. 42.

κλείσιμο των βιβλίων. Σε αντίθεση με το Ε.Γ.Λ.Σ. το πρότυπο 10 περιλαμβάνει αναλυτικές ρυθμίσεις για τα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού[21].

4.5. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 12

Για τον χειρισμό του φόρου εισοδήματος χρησιμοποιούνται δύο μέθοδοι η μέθοδος του πληρωτέου φόρου και η μέθοδος της εξομοίωσης του φόρου με έξοδα. Σύμφωνα με την πρώτη μέθοδο ο καταβλητέος σε κάθε χρήση φόρος εισοδήματος αντιπροσωπεύει το μερίδιο του Κράτους στα κέρδη της χρήσης, γι' αυτό θα πρέπει να βαρύνει τη διανομή των κερδών και όχι να θεωρείται λειτουργικό έξοδο και να καταχωρείται σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσεως. Την γραμμή αυτή ακολουθεί το Ε.Γ.Λ.Σ. και επιβάλλει την καταχώρηση του καταβλητέου φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση» και την εμφάνισή του στο δημοσιευμένο «Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων» της ίδιας χρήσεως. Με την δεύτερη μέθοδο ο φόρος εισοδήματος είναι έξοδο της χρήσης στην οποία πραγματοποιήθηκε το εισόδημα επί του οποίου αυτός υπολογίστηκε και γι' αυτό θεωρείται διαμορφωτικό στοιχείο των αποτελεσμάτων της χρήσεως αυτής. Την άποψη αυτή ακολουθεί το Δ.Λ.Π. 12 και κατά συνέπεια ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στο λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως, πρέπει να καταχωρείται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσεως» και όχι στο λογαριασμό 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση».

4.6. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 16

Όσον αφορά το Δ.Λ.Π. 16 το οποίο αναφέρεται στις ενσώματες ακινητοποιήσεις διαφέρει αρκετά από τα αντίστοιχα πρότυπα του Ε.Γ.Λ.Σ. Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ του πρότυπου και του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι οι ακόλουθες: τα έξοδα κτήσεως ακινήτων, φόρος μεταβίβασης, αμοιβές δικηγόρων κλπ., θεωρούνται ειδικά έξοδα κτήσεως του ακινήτου και προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως του, σε αντίθεση με το ΕΓΛΣ που τα χαρακτηρίζει έξοδα πολυετούς απόσβεσης και καταχωρούνται στον λογαριασμό 16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» και αποσβένονται είτε εφάπαξ στο έτος που πραγματοποιήθηκαν είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Επιπλέον, σύμφωνα με το πρότυπο οι τόκοι των δανείων που χρησιμοποιήθηκαν για την κτήση πάγιων στοιχείων προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως του πάγιου στοιχείου, ενώ η αντιμετώπιση των ελληνικών προτύπων είναι διαφορετικός. Για τα ελληνικά πρότυπα οι τόκοι των δανείων και πιστώσεων της επιχείρησης για το χρονικό διάστημα μέχρι τη λήξη της χρήσης, εντός της οποίας άρχεται η παραγωγική δράση αυτής, υπολογίζονται ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης και αποσβένονται, κατά είκοσι τοις εκατό (20%) αυτών ετησίως, των επόμενων πέντε εταιρικών χρήσεων. Ακόμα, το πρότυπο προβλέπει ότι για την μετά την αρχική καταχώρηση αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται με δυο μεθόδους, είτε με την βασική μέθοδο, η οποία συμπίπτει με τα ελληνικά πρότυπα, δηλαδή αποτίμηση στο κόστος κτήσεως, μειωμένο με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις σχηματισμένες προβλέψεις ή απομειώσεις κατά το πρότυπο 16. Είτε με την εναλλακτική μέθοδο στην οποία η λογιστική αξία αναπροσαρμόζεται, ανά τρία έως

[21] Βλ. Δ.Λ.Π. 10 σελ. 45.

πέντε έτη, στην πραγματική αξία οι οποία για τις εδαφικές εκτάσεις και τα κτίρια είναι η εκτιμώμενη αγοραία αξία από επαγγελματίες εκτιμητές και για τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις η αγοραία αξία τους ή το αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής τους. Τέλος, σύμφωνα με το πρότυπο, οι αποσβέσεις των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων υπολογίζονται με βάση την εκτιμώμενη από την επιχείρηση ωφέλιμη ζωή κάθε πάγιου στοιχείου.

4.7. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 17

Οι διαφορές των ελληνικών προτύπων και του Δ.Λ.Π. 17[22] περιορίζονται στον λογιστικό χειρισμό των μισθώσεων. Το Δ.Λ.Π. χειρίζεται μια μίσθωση με τον ακόλουθο τρόπο: με την τιμολογιακή αξία αγοράς του εξοπλισμού πλέον τα ειδικά έξοδα, που κατά τα συμφωνηθέντα επιβαρύνεται ο μισθωτής, πιστώνεται λογαριασμός μακροπρόθεσμης υποχρέωσης με χρέωση των οικείων λογαριασμών. Με τα καταβαλλόμενα, τα οποία περιλαμβάνουν το χρεολύσιο και τους τόκους της περιόδου, χρεώνεται ο λογαριασμός της υποχρέωσης και ο οικείος λογαριασμός τω εξόδων χρηματοδοτήσεως καθώς και ο οικείος λογαριασμός Φ.Π.Α. με πίστωση των χρηματικών διαθεσίμων. Τέλος τα μισθωμένα πάγια αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους. Εάν όμως, προβλέπεται να μην μεταβιβασθεί η κυριότητα στο μισθωτή, τότε η απόσβεση γίνεται εντός της μικρότερης περιόδου μεταξύ της ωφέλιμης ζωής και τη διάρκεια της μίσθωσης. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. τα καταβαλλόμενα από τον μισθωτή ενοίκια θεωρούνται λειτουργικές δαπάνες του και εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδά του. Όσον αφορά τις αποσβέσεις αυτές διενεργούνται από την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης και εκπίπτονται από τα φορολογητέα έσοδά της. Εάν τα ενοίκια που καταβάλλονται για χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων αναλογούν στην αξία των οικοπέδων, δεν εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδα. Τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την αγορά ακινήτων, τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο σύμβασης του ίδιου νόμου, μπορούν να αποσβένονται και ισόποσα, ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης. Τα παραπάνω έξοδα αν και είναι ειδικά έξοδα κτήσεως προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. να καταχωρούνται στις δαπάνες πολυετούς απόσβεσης για τα ακίνητα που αποκτώνται για πάγια εκμετάλλευση και όχι για εκείνα που προορίζονται για μεταπώληση.

4.8. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 18

Όπως έχει ήδη αναφερθεί το πρότυπο αυτό αναφέρεται στην λογιστική παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών και την χρησιμοποίηση από τρίτους περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία αφορούν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα. Οι βασικότερες διαφορές μεταξύ του Δ.Λ.Π.18 με το Ε.Γ.Λ.Σ. βρίσκονται στις προϋποθέσεις ολοκλήρωσης της πώλησης αγαθών και στην καταχώρησή του αντιτίμου της πώλησης στους λογαριασμούς εσόδων. Η διαφορά λοιπόν βρίσκεται στο χρόνο καταχώρησης του αντίτιμου της πώλησης στα έσοδα. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Πρότυπα βασικό στοιχείο ολοκλήρωσης της πώλησης και καταχώρησης του αντιτίμου της είναι η μεταβίβαση της κυριότητάς του πωληθέντος στοιχείου από τον

[22] Βλ. Δ.Λ.Π. 17 Σελ. 57.

πωλητή στον αγοραστή. Αντίθετα, σύμφωνα με το πρότυπο αρκεί να μεταβιβασθούν οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη της κυριότητας στον αγοραστή.

4.9. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 19

Τα Ελληνικά πρότυπα δεν αντιτίθενται στα όσα προβλέπει το Δ.Λ.Π. 19 για τις παροχές σε εργαζομένους, άλλωστε στο άρθρο 42ε § 14 κώδ. Ν. 2190/1920 ορίζεται ότι «οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που υπολογίζονται και σχηματίζονται στο τέλος της κάθε χρήσης, καλύπτουν, τουλάχιστον το μέρος των αποζημιώσεων που αφορούν έξοδο από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης». Το Δ.Λ.Π. 19 προβλέπει πέντε κατηγορίες παροχών σε εργαζόμενους:

1. βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους, όπως είναι οι μισθοί.
2. παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως οι συντάξεις.
3. άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους, π.χ. άδεια Σαββάτου.
4. παροχές λήξεως εργασιακής σχέσεως.
5. παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.

Το πρότυπο 19 απαιτεί μια επιχείρηση να καταχωρεί βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους, όταν ο εργαζόμενος παρέχει υπηρεσία με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές. Για τις κατηγορίες 2 και 3 προβλέπεται ότι, τα προγράμματα παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία ταξινομούνται είτε ως προγράμματα καθορισμένων εισφορών είτε ως προγράμματα καθορισμένων παροχών. Οι παροχές λήξης της απασχόλησης είναι παροχές σε εργαζόμενους πληρωτέες ως αποτέλεσμα, είτε μιας απόφασης της επιχείρησης είτε μιας απόφασης του εργαζομένου να αποδεχθεί οικιοθελώς έξοδο από την υπηρεσία με αντάλλαγμα αυτές τις παροχές. Παροχές αποζημιώσεως σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία τους είναι παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με τις οποίες: είτε οι εργαζόμενοι δικαιούται να λάβουν συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από την επιχείρηση, είτε το ποσό της υποχρέωσης της επιχείρησης προς τους εργαζομένους εξαρτάται από τη μελλοντική τιμή των συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται από την επιχείρηση. Η λογιστική αντιμετώπιση των παραπάνω κατηγοριών παροχών στους εργαζόμενους σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν δημιουργεί δυσκολίες. Στην χώρα μας σχεδόν όλα τα προγράμματα αποχώρησης είναι καθορισμένων εισφορών.

4.10. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 20

Η διαφορά του Δ.Λ.Π. 20[23] και του αντίστοιχου Ε.Γ.Λ.Σ. είναι στον λογιστικό χειρισμό των επιχορηγήσεων για την απόκτηση του πάγιου εξοπλισμού. Το Δ.Λ.Π. ορίζει ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν την απόκτηση πάγιων στοιχείων, συμπεριλαμβανομένης και της πραγματικής αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε με την μορφή εσόδου επόμενων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων. Ακόμα ορίζει ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να λογίζονται, με τρόπο συστηματικό, στα έσοδα όσων χρήσεων απαιτούνται για το συσχετισμό των επιχορηγήσεων αυτών με τις αντίστοιχες προς συμψηφισμό δαπάνες,

[23] Βλ. Δ.Λ.Π. 20 Σελ. 68.

δεν πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ιδία κεφάλαια. Επομένως, το πρότυπο απαγορεύει ρητά την απευθείας καταχώρηση των επιχορηγήσεων στην κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων, στην συνέχεια όμως παρέχει τις εξής αιτιολογήσεις: τον χειρισμό μέσω ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με τον οποίο η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται απευθείας σε πίστωση λογαριασμού ιδίων κεφαλαίων και ο χειρισμός μέσω αποτελεσμάτων, με αυτόν η επιχορήγηση φέρεται σε πίστωση λογαριασμού αποτελεσμάτων μιας ή περισσότερων χρήσεων. Το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει διαφορετικό χειρισμό. Με τα εισπραττόμενα ποσά επιχορήγησης πιστώνεται ο λογαριασμός 41.10 «Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» και έτσι δεν μειώνεται η αξία κτήσεως των πάγιων επενδύσεων, με αποτέλεσμα να διενεργούνται αποσβέσεις επί τη συνολικής πραγματικής αξίας κτήσεως και να προσδιορίζεται σωστό λειτουργικό κόστος και επίσης σωστό κόστος παραγωγής. Ο λογαριασμός 41.10 αναλύεται σε υπολογαριασμούς κατά επιχορήγηση και επιχορηγούμενο πάγιο. Στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρεται, από το λογαριασμό 41.10 και τον αρμόδιο υπολογαριασμό του, στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.01.05 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων», ποσό ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις πάγιων στοιχείων, που διενεργήθηκαν και καταχωρήθηκαν σε χρέωση των οικείων λογαριασμών δαπάνης, οι οποίες αντιστοιχούν στην αξία των πάγιων στοιχείων που χρηματοδοτήθηκαν με τα ποσά των επιχορηγήσεων. Σε περίπτωση εκποίησης ή καταστροφής πάγιου στοιχείου που αποκτήθηκε με χρηματοδότηση επιχορηγήσεων, το υπόλοιπο του οικείου υπολογαριασμού του 41.10 μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού του οικείου παγίου. Όπως γίνεται κατανοητό το Ε.Γ.Λ.Σ. υιοθετεί τη μέθοδο «μέσω ιδίων κεφαλαίων» τμηματική μεταφορά της επιχορηγήσεως στα έσοδα των οικείων χρήσεων.

4.11. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π 21

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος» η καταχώρηση των συναλλαγματικών διαφορών στα αποτελέσματα χρήσης πρέπει να γίνεται σε λογαριασμούς τις ομάδας 6 και όχι του λογαριασμού 81 όπως προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ.. Επομένως, για να μπορέσει να εφαρμοστεί το Δ.Λ.Π. 21 πρέπει να προστεθούν στο Ε.Γ.Λ.Σ. τρείς νέοι λογαριασμοί: 41.25 «Συναλλαγματικές Διαφορές», 64.25 «Συναλλαγματικές Διαφορές» και 75.25 «Συναλλαγματικές Διαφορές».

4.12. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π 23

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. το κόστος δανεισμού συγκεντρώνεται στο λογαριασμό 65 «Τόκοι και συναφή έξοδα». Κατ' εξαίρεση, οι τόκοι δανείων και πιστώσεων που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για απόκτηση νέων ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων και αφορούν κατασκευαστική περίοδο, οι οποίοι μπορούν να καταχωρηθούν στον λογαριασμό 16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Στο Δ.Λ.Π. 23 δεν προβλέπεται περίπτωση τόκων κατασκευαστικής περιόδου. Όμως, εκτός από την βασική μέθοδο κατά την οποία το κόστος δανεισμού λογίζεται στα

έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται, επιτρέπεται και μια εναλλακτική μέθοδος, σύμφωνα με την οποία το κόστος δανεισμού που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να κεφαλαιοποιείται, ως τμήμα του κόστους των στοιχείων αυτών.

4.13. Ε.Γ.Λ.Σ & Δ.Λ.Π. 34

Οι διαφορές ανάμεσα στις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 34 «Ενδιάμεση οικονομική έκθεση» και του Ε.Γ.Λ.Σ. περιορίζονται στο ότι, στις ενδιάμεσες συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις, που καταρτίζονται σύμφωνα με τα Ελληνικά πρότυπα, δεν συμπεριλαμβάνεται συνοπτική κατάσταση Ταμειακών Ροών και αντί της «Συνοπτικής κατάστασης μεταβολών της καθαρής θέσης» καταρτίζεται «Συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων περιόδου».

4.14. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 36

Σύμφωνα με τα Ελληνικά πρότυπα η μείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, αντιμετωπίζεται με σχηματισμό προβλέψεων. Όσον αφορά όμως την μείωση της αξίας των αποθεμάτων αντιμετωπίζεται με το μηχανισμό της αποτίμησης. Το Δ.Λ.Π 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» υποδεικνύει διαδικασίες δυσνόητες, πολύπλοκες και χρονοβόρες. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για την λογιστική απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων εκτός από τα αποθέματα (Δ.Λ.Π. 2), τα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από Συμβάσεις Κατασκευής Έργων (Δ.Λ.Π. 11), τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (Δ.Λ.Π. 12), τα περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζόμενους (Δ.Λ.Π. 19), τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά (Δ.Λ.Π. 32), τις επενδύσεις σε ακίνητα που αποτιμώνται στην εύλογη (Δ.Λ.Π. 40) και τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε γεωργική δραστηριότητα και τα οποία αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το εκτιμώμενο στον τόπο της πώλησης κόστος.

4.15. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 37

Στα Ελληνικά πρότυπα η έννοια των προβλέψεων είναι ευρεία και καταλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και όλους τους πιθανούς κινδύνους. Όταν οι προβλέψεις αναφέρονται σε κινδύνους και έξοδα, τα οποία προορίζονται να καλύψουν ζημιές, δαπάνες ή υποχρεώσεις της κλειόμενης χρήσης και των προηγούμενων χρήσεων, που διαμορφώνονται σαν πιθανές κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού σχηματίζονται κάθε χρόνο σε ύψος που καλύπτει τα αναγκαία όρια. Οι προβλέψεις που αφορούν υποτίμηση περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού σχηματίζονται με το ύψος που καλύπτει τις υποτιμήσεις των στοιχείων αυτών, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, και εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού αφαιρετικά από τα στοιχεία στα οποία αναφέρονται. Στο Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις» η έννοια των προβλέψεων είναι πιο στενή ως προς την εκτίμηση των υφιστάμενων δεσμεύσεων και ως προς τις περιπτώσεις που καταλαμβάνονται από το πρότυπο, διότι σε αυτό δεν περιλαμβάνονται: η απομείωση της αξίας περιουσιακών στοιχείων και επισφαλών απαιτήσεων, σε αυτή την περίπτωση εφαρμόζονται τα πρότυπα 36 και 39, και οι

προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους, για τις οποίες εφαρμόζεται το πρότυπο 19. Το πρότυπο θεωρεί τις προβλέψεις ως υποχρεώσεις αβέβαιου χρόνου ή ποσού και ορίζει ότι, μια πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται όταν: α) μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος του παρελθόντος, β) πιθανολογείται ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για διακανονισμό της δέσμευσης και γ) μια αξιόπιστη εκτίμηση μπορεί να γίνεται για το ποσό της δεσμεύσεως. Τα Ελληνικά πρότυπα δεν αναγνωρίζουν σχηματισμό πρόβλεψης για μελλοντική αναδιάρθρωση της επιχείρησης, ενώ το Πρότυπο το επιτρέπει κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις. Ακόμα, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν επιτρέπεται η προεξόφληση των προβλέψεων. Σε αντίθεση με το Πρότυπο, το οποίο απαιτεί μια επιχείρηση κατά την αποτίμηση μιας πρόβλεψης, να προεξοφλεί τις προβλέψεις, όταν το αποτέλεσμα της διαχρονικής αξίας του χρήματος είναι σημαντικό με ένα προ-φόρου προεξοφλητικό επιτόκιο που αντανακλά τρέχουσες εκτιμήσεις της αγοράς για τη διαχρονική αξία του χρήματος ως και εκείνους τους κινδύνους τους συνυφασμένους με την υποχρέωση, που δεν έχουν αντικατοπτριστεί στην ορθή εκτίμηση των δαπανών. Όταν χρησιμοποιείται προεξόφληση, η αύξηση στην πρόβλεψη που οφείλεται στο πέρασμα του χρόνου καταχωρείται, ως ένα έξοδο τόκου.

4.16. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 38

Η έννοια των άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν διαφέρει μεταξύ των Ελληνικών προτύπων και των Δ.Λ.Π., οι διαφορές τους υφίστανται στις αποσβέσεις και στην αποτίμηση τους. Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται ως εξής:

- Η υπεραξία της επιχείρησης, που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας, καταχωρείται στο λογαριασμό 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως» και αποσβένεται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία χρήσεις αλλά όχι πάνω από πέντε.
- Τα ποσά που καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.01 «Δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας», αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου. Η απόσβεση όμως πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, σε περιπτώσεις που η προστασία έχει περιορισμένη διάρκεια.
- Τα ποσά των λογαριασμών 16.04 «Δικαιώματα χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων» και 16.05 «Λοιπά δικαιώματα», αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου περιουσιακού στοιχείου.
- Σε περίπτωση διακοπής της παραγωγικής χρησιμοποίησης κάποιου από τα προαναφερθέντα άυλα περιουσιακά στοιχεία, το αναπόσβεστο υπόλοιπο μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Τα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποκτά η επιχείρηση από τρίτους, καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς με την αξία κτήσεώς τους, η οποία αποτελείται από το εφάπαξ ποσό που καταβλήθηκε στους τρίτους και από τα τυχόν ειδικά έξοδα αποκτήσεως. Η αξία αυτή αποσβένεται σύμφωνα με τους κανόνες που

ισχύουν για κάθε είδος άυλου πάγιου στοιχείου. Όταν στους τρίτους πέρα του εφάπαξ ποσού, καταβάλλεται και μηνιαίως ή ετησίως ένα ποσό, ή μόνο μηνιαίως ή ετησίως, το οποίο όμως υπολογίζεται επί των εσόδων που αποκτούνται κάθε μήνα ή έτος από την εκμετάλλευση του άυλου στοιχείου το ποσό αυτό βαρύνει τα έξοδα εκμεταλλεύσεως και καταχωρείται στο λογαριασμό 61.98.00 «Χρήσεις δικαιωμάτων» (τα γνωστά royalties). Τα άυλα πάγια στοιχεία που δημιουργούνται από την ίδια την επιχείρηση δεν απεικονίζονται λογιστικά, εκτός κι αν για την δημιουργία τους πραγματοποιήθηκαν αξιόλογα έξοδα, τα οποία καταχωρούνται στους ανάλογους λογαριασμούς και αποτελούν την αξία κτήσης του άυλου στοιχείου.

Το Δ.Λ.Π. 38 περιλαμβάνει τους εξής κανόνες για την αξία καταχώρησης και αποτίμησης των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αρχικά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται όταν και μόνο όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το στοιχείο θα εισρέουν στην επιχείρηση και το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Η καταχώρησή του γίνεται στο κόστος, το οποίο περιλαμβάνει την τιμή αγοράς του συγκεκριμένου άυλου περιουσιακού στοιχείο, τους τυχόν εισαγωγικούς δασμούς, τους μη επιστρεπτέους φόρους αγοράς και κάθε άμεσα καταβαλλόμενη δαπάνη, που απαιτείται για την προετοιμασία του στοιχείου για χρήση. Η μετέπειτα αποτίμηση γίνεται με δύο τρόπους είτε με την βασική μέθοδο, σύμφωνα με την οποία μετά την αρχική καταχώρηση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημιά απομειώσεως. Είτε με την επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο, σύμφωνα με την οποία μετά την αρχική καταχώρηση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η πραγματική αξία του κατά την ημερομηνία αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημιά απομειώσεως, από την αρχική καταχώρησή του. Η δεύτερη μέθοδος δεν επιτρέπει την αναπροσαρμογή άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως καταχωρηθεί ως περιουσιακά στοιχεία, ακόμα δεν επιτρέπει την αρχική καταχώρηση άυλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά άλλα εκτός από το κόστος τους.

4.17. Ε.Γ.Λ.Σ. & Δ.Λ.Π. 40

Οι βασικές διαφορές μεταξύ του Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα» και των ελληνικών προτύπων επισημαίνονται στο Δ.Λ.Π. 16 «Ασώματες ακινητοποιήσεις».

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην χώρα μας δεν ήταν εύκολη, ακόμα και σήμερα 4 χρόνια μετά την αρχική εφαρμογή τους. Στην Ελλάδα, όπως και στις υπόλοιπες χώρες στις οποίες εφαρμόζονται τα Δ.Λ.Π. πλέον υπάρχουν δύο παράλληλα λογιστικά συστήματα, το εθνικό και το διεθνές. Αυτό συμβαίνει διότι τα Δ.Λ.Π. δεν είναι δυνατόν να εφαρμοστούν από όλες τις επιχειρήσεις. Οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις δεν μπορούν να ακολουθήσουν τα Δ.Λ.Π. διότι δεν έχουν την δυνατότητα της συγγραφής των πολυσέλιδων κειμένων και πινάκων. Επιπλέον στις επιχειρήσεις αυτές δεν υπάρχει ιδιαίτερος λόγος για την εκτενή αναφορά, όπως είναι στις μεγάλες και πολύ μεγάλες επιχειρήσεις, στις οποίες και αναφέρονται τα πρότυπα. Στην Ελλάδα το λογιστικό σύστημα αποτελείται από κανόνες, και μάλιστα άκαμπτους, σε αντίθεση με τις αρχές των προτύπων οι οποίες επιδέχονται διαφορετικές ερμηνείες, αυτό θεωρείται αρνητικό διότι μπορούν πολύ εύκολα να παρερμηνευτούν, με ή χωρίς πρόθεση. Για να γίνει δυνατή η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. χρειάζονται τροποποιήσεις στο Ε.Γ.Λ.Σ. έτσι ώστε να εναρμονιστούν. Στο Ε.Γ.Λ.Σ. θα πρέπει να προστεθούν οι λογαριασμοί που απαιτούν τα πρότυπα, να αλλάξουν τα υποδείγματα Ισολογισμού και να διαμορφωθούν και οι υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις. Το δυσκολότερο θέμα είναι να αλλάξουν οι βασικές λογιστικές αρχές και να γίνουν κατανοητές. Για να γίνουν κατανοητά τα πρότυπα θα πρέπει να απλοποιηθούν, τουλάχιστον ως προς τον βαθμό ανάλυσης πληροφόρησης. Η μετάβαση από το Ε.Γ.Λ.Σ. στα Δ.Λ.Π. απαιτεί χρόνο και χρήμα. Διότι, το υπαλληλικό προσωπικό θα πρέπει να εκπαιδευτεί, ώστε να κατανοήσει τις διαφορές μεταξύ των Δ.Λ.Π και το Ε.Γ.Λ.Σ. και των επιπτώσεων τους στην χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης αλλά κυρίως την αλλαγή των λογιστικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. θα επιβαρύνουν πολύ την καθαρή θέση της επιχείρησης. Η συνεχής ενημέρωση του προσωπικού είναι απαραίτητη γιατί τα Δ.Λ.Π. στην προσπάθειά τους να καλύψουν τις σύγχρονες περίπλοκες και διαρκώς εξελισσόμενες επιχειρηματικές κινήσεις και δομές παγκοσμίως και παράλληλα να συγκλίνουν με εθνικά λογιστικά πρότυπα, αναθεωρούνται και συμπληρώνονται συχνά. Το κόστος όμως της επιχείρησης συγκριτικά με το όφελος που προκύπτει μακροπρόθεσμα θεωρείται μηδαμινό. Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δοθεί στο μεταβατικό στάδιο από το ένα λογιστικό σύστημα στο άλλο, διότι μπορεί το διάστημα από την έναρξη εφαρμογής μέχρι την πλήρη προσαρμογής των Δ.Λ.Π. να αποτελέσει πρόσφορο έδαφος για «επιδέξια» διαχείριση από την πλευρά της επιχείρησης και εξομάλυνση των εισροών και εκροών από την πλευρά των επιχειρήσεων, προκειμένου να βελτιωθεί η εικόνα της επιχείρησης στην αγορά. Ακόμα, η εφαρμογή των προτύπων θα μπορούσε να οδηγήσει σε «δημιουργική» αναπροσαρμογή των λογιστικών μεγεθών και της επιχειρηματικής στρατηγικής των επιχειρήσεων, προκειμένου να βελτιωθεί η επιχειρηματική εικόνα τους στην αγορά.

Παρόλο που ούτε και σήμερα μπορούμε να πούμε ότι τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται σωστά στην Ελλάδα, εντούτοις οι πρώτες προσπάθειες έχουν επιτευχθεί με επιτυχία. Τα Δ.Λ.Π. όταν εφαρμόζονται σωστά προωθούν την διαφάνεια και την αξιοπιστία

στην αποτύπωση στις λογιστικές καταστάσεις της χρηματοοικονομικής κατάστασης και απόδοσης μιας επιχείρησης, της έκθεσής της στους διάφορους χρηματοοικονομικούς κινδύνους και των πολιτικών που ακολουθεί για τη διαχείρισή τους. Επιπλέον, δημιουργούν ένα ουσιαστικό και ασφαλές πλαίσιο για την παροχή έγκυρης και υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης. Ακόμα, διευκολύνουν την αποτελεσματική επίβλεψη και τον έλεγχο των λογιστικών πρακτικών των επιχειρήσεων. Τα Δ.Λ.Π. επηρεάζουν τον τρόπο με τον οποίο αποτιμώνται και λογίζονται τα λογιστικά μεγέθη και οι διάφοροι χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο γίνονται αντικείμενο διαχείρισης κι ελέγχου. Η σωστή χρήση των Δ.Λ.Π. προάγει την παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης, αντιθέτως ανεπαρκής και ελλιπής χρήση των προτύπων μπορεί να καταλήξει σε αστάθεια και αβεβαιότητα στην αγορά. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. επηρεάζει την ανάλυση της χρηματοοικονομικής πορείας και της απόδοσης της επιχείρησης, την ποιότητα και σύνθεση της λογιστικής πληροφόρησης, όπως αυτή εμφανίζεται στις λογιστικές καταστάσεις. Τα πρότυπα επηρεάζουν κάθε πλευρά της επιχειρηματικής δραστηριότητας, την παραγωγική διαδικασία, την κοστολογική και τιμολογιακή πολιτική, τη διαμόρφωση της επενδυτικής στρατηγικής, την αντιστάθμιση των χρηματοοικονομικών κινδύνων, τον δανεισμό, την κερδοφορία και φορολόγηση, τον λογιστικό έλεγχο, τις συγχωνεύσεις και εξαγορές ακόμα και το χαρακτηρισμό της διοίκησης της επιχείρησης.

Κίνητρο για την δημιουργία των Δ.Λ.Π. είναι η παγκοσμιοποίηση των αγορών κεφαλαίου. Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. οι οικονομικές καταστάσεις απαλλάσσονται από τις ελληνικές λογιστικές ιδιαιτερότητες και παρέχουν οικονομική πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας με αυτή των επιχειρήσεων του εξωτερικού. Αυτό είναι πολύ σημαντικό διότι πριν την εφαρμογή των προτύπων οι ελληνικές επιχειρήσεις όφειλαν να μετατρέπουν τους Ισολογισμούς τους και τις οικονομικές τους καταστάσεις σε συγκρίσιμα τυποποιημένα μεγέθη βάσει συγκεκριμένων προτύπων αναφοράς που τυγχάνουν ευρείας εφαρμογής και αξιοπιστίας διεθνώς και είναι απαλλαγμένα από φορολογικές και άλλες εγχώριες διατάξεις αμφίβολης χρησιμότητας για οποιονδήποτε αναγνώστη. Επομένως, οι ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να προσεγγίσουν χρηματοπιστωτικά ιδρύματα χωρίς να υποβληθούν στο υψηλό κόστος της μετατροπής των καταστάσεων. Επιπλέον, έχοντας οι οικονομικές καταστάσεις καταρτιστεί σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι πιο αξιόπιστες για τους ενδιαφερόμενους επενδυτές. Οι επενδυτές επιδιώκουν όλο και περισσότερο την διεθνή διαφοροποίηση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου τους και οι επιχειρήσεις επιθυμούν την άντληση κεφαλαίου από εγχώριες και διεθνείς κεφαλαιαγορές, γι' αυτό θεωρείται αναγκαία η εφαρμογή των Δ.Λ.Π., διότι περιορίζουν τα κόστη και φέρνουν τους επενδυτές και τις επιχειρήσεις κοντά. Όπως μπορεί να γίνει κατανοητό τα Δ.Λ.Π. βοηθούν στην σύγκριση επιχειρήσεων οι οποίες βρίσκονται σε διαφορετικές χώρες, χωρίς ιδιαίτερη δυσκολία. Κάτι τέτοιο θα ήταν δύσκολο και χρονοβόρο πριν από την εφαρμογή των προτύπων, διότι όλες οι οικονομικές καταστάσεις θα έπρεπε να καταρτιστούν ξανά σύμφωνα με το λογιστικό σύστημα της χώρας του ενδιαφερόμενου.

Οι διεθνείς αγορές εφαρμόζουν όλο και περισσότερο τα Δ.Λ.Π. και η Ελλάδα ακολουθεί τις εξελίξεις. Αυτό που μένει είναι η εμπορική νομοθεσία της χώρας μας

να προσαρμοστεί πλήρως με τις απαιτήσεις των Δ.Λ.Π., διαφορετικά θα απομονωθούμε σταδιακά από τις αγορές. Κάθε χώρα, συνεπώς και η Ελλάδα, οφείλει να καταργήσει κάθε καινοτομία για την αντιμετώπιση εθνικών ιδιομορφιών. Όσο υπάρχει η εθνική νομοθετική αντιμετώπιση αναστέλλεται η εξέλιξη της σύγχρονης λογιστικής, η οποία καθοδηγείται από την ανάγκη κάλυψης των αλλαγών στην παγκόσμια οικονομία. Λαμβάνοντας υπόψη όσα αναφέρθηκαν γίνεται εύκολα κατανοητό ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αποτελεί ίσως το μεγαλύτερο επίτευγμα των τελευταίων χρόνων στο χώρο της λογιστικής, δεδομένου ότι γκρεμίζει τα σύνορα στην παγκόσμια αγορά κεφαλαίου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΒΙΒΛΙΑ:

I. ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, Καραχοντζίδης – Σάρλης, εκδ. Interbooks, Αθήνα 1989.

II. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, Εμμ. Ι. Σάκελλη, εκδ. Ε. Σάκελλη, Αθήνα 2002.

III. ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑ ΚΑΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ, Ε. Μουντάνου, εκδ. Πάμισος, Αθήνα 1971.

IV. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, Στέργιος Αθιανός – Κλέανθης Κωνσταντινούδης, εκδ. Β. Γκούρδας, Αθήνα 2004.

V. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ IAS, Άθως Γεωργίου, εκδ. Αν. Σακκουλά, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003.

VI. ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ, Γεωργιάδης Μάριος, εκδ. Παπαζήση, Αθήνα 1978.

VII. ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ, Μιλτιάδης Κ. Λεοντάρης, εκδ. Πάμισος, Αθήνα 2002.

VIII. ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, Κατερίνα Λεκαράκου – Νιζάμη, εκδ. Μίνως (minosbooks), Πειραιάς 2001.

IX. ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. (ΓΕΝΙΚΗ & ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ), Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκος, εκδ. Σακκουλά, 10η έκδοση 2005.

X. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΩΝ, Μαρία Κ. Χατζάκη, Ηράκλειο 2005[24].

INTERNET:

1. www.taxheaven.gr
2. http://europa.eu
3. http://el.wikipedia.org
4. www.hrima.gr
5. www.epixeirisi.gr

[24] Σημειώσεις από τις παραδόσεις της κας Χατζάκη.