

ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ 003/2011

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

Αθήνα 27-5-2011

Εγκρίνει γνωμοδότηση του Σ.ΛΟ.Τ., αναφορικά με την «Υιοθέτηση Λογιστικών Πολιτικών που προβλέπονται από τα Δ.Π.Χ.Α. από επιχειρήσεις που εφαρμόζουν ελληνικά λογιστικά πρότυπα».

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ «ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΟΛΙΤΙΚΩΝ ΠΟΥ ΠΡΟΒΛΕΠΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΑ Δ.Π.Χ.Α. ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ».

Θέμα

Στο παρελθόν έχουν τεθεί ερωτήματα από διάφορες εταιρείες σχετικά με την δυνατότητα χρησιμοποίησης λογιστικών πολιτικών που προβλέπονται από τα Δ.Π.Χ.Α., από επιχειρήσεις που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (άρθρα 42α-43γ) και (90-107) του Κ.Ν. 2190/20.

Γενικά

1. Με βάση το άρθρο 134 του Κ.Ν. 2190/20, οι ανώνυμες εταιρείες που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και δεν είναι θυγατρικές εισηγμένων στο χρηματιστήριο εταιρειών, καθώς και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, έχουν την επιλογή να εφαρμόζουν για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών τους καταστάσεων, είτε τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα όπως αυτά καθορίζονται από τις εκάστοτε διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20, είτε τα Δ.Π.Χ.Α. (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς), όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.
2. Με βάση το άρθρο 42(α) του Κ.Ν. 2190/20, οι εταιρείες που εφαρμόζουν Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα, σε εξαιρετικές περιπτώσεις που η εφαρμογή κάποιας διάταξης του νόμου έρχεται σε αντίθεση με τις αρχές της απόλυτης σαφήνειας και της πραγματικής εικόνας της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων, επιβάλλεται να παρεκκλίνουν από την εφαρμογή της εν λόγω διάταξης για να αποδοθεί η πραγματική εικόνα.
3. Είναι γεγονός ότι οι διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20, αν και ενσωματώνουν τις σχετικές Ευρωπαϊκές Λογιστικές Οδηγίες (78/660 και 83/349), δεν αποδίδουν πιστά τις προβλέψεις των εν λόγω Οδηγιών, οι οποίες μετά την εισαγωγή των Δ.Π.Χ.Α. με τον Κανονισμό 1606/2002 και τις τροποποιήσεις που έχουν υποστεί, δεν έχουν επί της ουσίας διαφορές από τα Δ.Π.Χ.Α., πέραν των σημειώσεων, των επεξηγήσεων και των αναλύσεων οι οποίες στα Δ.Π.Χ.Α είναι εκτενέστερες από αυτές των Οδηγιών.

Γνώμη

Παρά τα αναφερόμενα στην περίπτωση 3 ανωτέρω, τα οποία δικαιολογούν ως ένα βαθμό τα ερωτήματα των επιχειρήσεων, η γνώμη του ΣΛΟΤ είναι:

1. Με δεδομένο ότι οι επιχειρήσεις έχουν πλέον την επιλογή να εφαρμόζουν είτε το ένα είτε το άλλο Λογιστικό Πλαίσιο, δεν νοείται να υπάρχει ελευθερία στη χρήση λογιστικών πολιτικών των Δ.Π.Χ.Α. από επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.
2. Εφαρμογή λογιστικής πολιτικής των Δ.Π.Χ.Α. από επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, επιτρέπεται:
 - Στην περίπτωση που για το συγκεκριμένο θέμα δεν προβλέπεται έμμεσα ή έμμεσα σχετικός χειρισμός από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και έχει υπάρξει συναλλαγή που πρέπει να λογιστικοποιηθεί κατά τον χρόνο που λαμβάνει χώρα, όπως για παράδειγμα σε περίπτωση συναλλαγής που υπάρχει εκροή ταμιακών διαθεσίμων. Στην περίπτωση αυτή, στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων παρέχεται αναλυτική γνωστοποίηση για:
 - a) την πολιτική που υιοθετήθηκε,
 - b) το Δ.Π.Χ.Α. που την προβλέπει,
 - c) το ότι δεν προβλέπεται λογιστικός χειρισμός από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα,
 - d) τις επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου που υιοθετήθηκε (Ισολογισμός – Αποτελέσματα – Διάθεση Αποτελεσμάτων).
 - Στην περίπτωση διόρθωσης σημαντικού λάθους που αφορά προγενέστερη χρήση από την χρήση αναφοράς, δεδομένου ότι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν καθιερώνουν πολιτική για το θέμα αυτό.
3. Εφαρμογή λογιστικής πολιτικής των Δ.Π.Χ.Α. από επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, δεν επιτρέπεται αν δεν προβλέπεται ρητά από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20 και δεν υπάρχει συναλλαγή που πρέπει να λογιστικοποιηθεί κατά τον χρόνο που λαμβάνει χώρα, έστω και αν μπορεί να λογιστικοποιηθεί απόλυτα και σε όλη την έκταση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τα Δ.Π.Χ.Α..
4. Παρέκκλιση από τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, δηλαδή Εφαρμογή διάταξης από άλλο Λογιστικό Πλαίσιο όπως τα Δ.Π.Χ.Α., όταν υπάρχει σχετική διάταξη στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα για το εν λόγω θέμα, επιτρέπεται σύμφωνα με το νόμο μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις κατά τις οποίες και παρέχεται πλήρης αιτιολόγησή της.

Παραδείγματα/Βάση για συμπεράσματα

1. Στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις, δεν επιτρέπεται να γίνεται λογιστικοποίηση των αναβαλλόμενων φόρων από επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, διότι δεν υπάρχει συναλλαγή που πρέπει να λογιστικοποιηθεί κατά την ημερομηνία που προκύπτουν οι αναβαλλόμενοι φόροι και η περίπτωση αυτή δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20.
2. Η χορήγηση μετοχών της επιχείρησης στους εργαζομένους, όταν η χορήγηση εξαρτάται από συνθήκες και θα γίνει στο μέλλον, δεν επιτρέπεται να λογιστικοποιείται κατά την ημερομηνία της απόφασης για χορήγηση, διότι δεν υπάρχει συναλλαγή που πρέπει να απεικονισθεί κατά την εν λόγω ημερομηνία και η περίπτωση αυτή δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190.

3. Η διόρθωση λάθους στις οικονομικές καταστάσεις, που έχει προκύψει σε προηγούμενη χρήση, λογιστικοποιείται βάσει των προβλεπομένων από το Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Πολιτικών και Λάθη», περιλαμβανομένων των απαιτούμενων γνωστοποιήσεων.
4. Η παρέκκλιση από το Πλαίσιο (διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20) για την λογιστική αντιμετώπιση ενός θέματος για το οποίο υπάρχει σχετική διάταξη, είναι μια πρόβλεψη που τίθεται από όλα τα αναγνωρισμένα Λογιστικά Πλαίσια προκειμένου να επιτυγχάνεται η έννοια της εύλογης παρουσίασης (true and fair view) και επιβάλλεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Η εν λόγω έννοια εισήχθη στο Ευρωπαϊκό Λογιστικό Δίκαιο πριν πάρα πολλά χρόνια για την αντιμετώπιση περιπτώσεων που δεν προβλέπονταν από τα Λογιστικά Πλαίσια τα οποία την εποχή εκείνη δεν ήταν ιδιαίτερα ανεπτυγμένα. Με την πάροδο των ετών και την εξέλιξη των Πλαισίων, η εν λόγω πρόβλεψη έπαψε επί της ουσίας να έχει εφαρμογή, παρέμεινε όμως για την αντιμετώπιση εξαιρετικά σπάνιων περιπτώσεων που ενδεχομένως δεν προβλέπονταν. Συνεπώς, η περίπτωση μιας επιχείρησης που κάνει χρήση της εν λόγω διάταξης, για ένα θέμα το οποίο αντιμετωπίζεται από την πλειονότητα των άλλων επιχειρήσεων βάσει των διατάξεων του Νόμου, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως παρέκκλιση που εμπίπτει στη διάταξη του άρθρου 42(α) του Κ.Ν. 2190/20.

Τα ανωτέρω παραδείγματα είναι ενδεικτικά και δεν καλύπτουν το σύνολο των περιπτώσεων που μπορούν να προκύψουν.

Η παρούσα οδηγία έχει εφαρμογή για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την 01.07.2011 και μεταγενέστερα.