

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε σύγκριση με το
Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΡΑΠΤΟΠΟΥΛΟΥ ΣΩΤΗΡΙΟΣ ΠΑΙΣΙΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΠΕΤΡΑΚΗΣ ΛΟΥΚΑΣ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 2

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε σύγκριση με το
Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΡΑΠΤΟΠΟΥΛΟΥ ΣΩΤΗΡΙΟΣ ΠΑΙΣΙΑ (Α.Μ. 12691)
paisrapt@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΠΕΤΡΑΚΗΣ ΛΟΥΚΑΣ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 2



ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

υποβάλλεται ενσωματωμένη σε κάθε αντίτυπο της πτ. εργασίας

ΤΙΤΛΟΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

καταχώρηση θέματος όπως στον πίνακα θεμάτων

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε σύγκριση με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΦΟΙΤΗΤΕΣ

ΕΠΩΝΥΜΟ	ΟΝΟΜΑ	ΑΡ. ΜΗΤΡ.	E-mail
Ραπτοπούλου	Παΐσια	12691	paisrapt@logistiki.teimes.gr

ΕΚΘΕΣΗ ΕΓΚΡΙΣΗΣ ΕΙΣΗΓΗΤΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΥ

καταχώρηση από τον εισηγητή

Κατόπιν ελέγχου, η παρούσα πτυχιακή εργασία της φοιτήτριας Παΐσιας Ραπτοπούλου εγκρίνεται στο μέτρο του δυνατού από τον εισηγητή Πετράκη Λουκά και κρίνεται επαρκής, ώστε να προχωρήσει στην παρουσίασή της.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ

(Σε περίπτωση ηλεκτρονικής υποβολής
δεν χρειάζεται υπογραφή)

ΥΠΟΓΡΑΦΗ

Περίληψη

Η παρούσα πτυχιακή εργασία, με θέμα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε σύγκριση με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», εκπονήθηκε στο πλαίσιο της ολοκλήρωσης των σπουδών στο τμήμα Λογιστικής της Σχολής Διοίκησης & Οικονομίας του Ανώτερου Τεχνολογικού Ιδρύματος Μεσολογίου.

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στη χώρα μας δημιουργεί μια νέα οικονομική πραγματικότητα για τις ελληνικές επιχειρήσεις, εισηγμένες και μη. Μέσα σ' αυτές τις νέες συνθήκες που δημιουργούνται, το ζητούμενο για τις ελληνικές επιχειρήσεις είναι κατά πόσο θα κατορθώσουν να εφαρμόσουν και να ενσωματώσουν στις λογιστικές τους διεργασίες τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Σε αυτό το σημείο θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου σε ορισμένους ανθρώπους που, ο καθένας με το δικό του τρόπο, βοήθησαν καθοριστικά στην εκπόνησή της.

Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή μου, κ. Πετράκη Λουκά που προσπάθησε να μου μεταδώσει τόσο τη γνώση όσο και το πνεύμα για τη συνεχή επιστημονική βελτίωση και εξέλιξή μου. Η καθοδήγηση και το ενδιαφέρον του έπαιξαν καταλυτικό ρόλο στην εκπόνηση και ολοκλήρωση του συγκεκριμένου έργου. Ιδιαίτερος ευχαριστώ και τον καθηγητή εφαρμογών, κ. Μηλιώνη Αριστείδη, ο οποίος κατά τη διάρκεια της φοίτησής μου, με βοήθησε στην ολοκλήρωση των σπουδών μου, υπενθυμίζοντας μου με κάθε ευκαιρία το πόσο σημαντικό είναι να παλεύεις με όλη σου τη δύναμη για την επίτευξη των στόχων σου.

Ιδιαίτερη μνεΐα αξίζει να γίνει και στον επίκουρο καθηγητή και –πλέον– προϊστάμενο του τμήματος Λογιστικής, κ. Καφούσια Διονύση, για τη συμπαράσταση του, τις πολύτιμες γνώσεις του, την άψογη επικοινωνία και την υπομονή του να με συμβουλεύει σε όλα τα ζητήματα που αφορούσαν στην εκπόνηση της εργασίας μου, η ολοκλήρωση της οποίας, χωρίς την καθοδήγηση του, δεν θα ήταν εφικτή.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω από καρδιάς την οικογένειά μου για την αμέριστη ηθική και υλική συμπαράσταση που μου προσέφερε καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου και να αφιερώσω το παρόν έργο στον πατέρα μου που μπορεί να έφυγε αιφνίδια και πρόωρα από τη ζωή, θα βρίσκεται όμως για πάντα στην καρδιά και την ψυχή μου.

Εισαγωγή

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν μια καινοτομία του λογιστικού συστήματος. Η επιτυχής υιοθέτησή τους από τις επιχειρήσεις θα αποτελέσει την αιχμή του δόρατος για τη μελλοντική τους ανάπτυξη. Η τεράστια σημασία των Διεθνών Λογιστικών προτύπων στις μέρες μας, οι ανάγκες της αγοράς και το προσωπικό μου ενδιαφέρον αποτέλεσαν τα κίνητρα για την εις βάθος μελέτη του συγκεκριμένου θέματος. Σκοπός της πτυχιακής εργασίας είναι να κατανοήσουμε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τόσο σε θεωρητικό όσο και σε πρακτικό επίπεδο και να δούμε στην πράξη το αποτέλεσμα της σύγκρισής τους με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Στις μέρες μας, η παγκοσμιοποίηση και το πλήρες άνοιγμα των εθνικών αγορών καθιστούν επιτακτική την ανάγκη για την ομοιογενοποίηση των καταστάσεων αποτελεσμάτων χρήσης και των ισολογισμών των επιχειρήσεων του δημόσιου και ιδιωτικού τομέα, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Η κρίση που ταλανίζει την παρούσα χρονική περίοδο τις αγορές, καθώς και η έλλειψη εμπιστοσύνης των επενδυτών προς τις χρηματιστηριακές αγορές, καθιστά αναγκαία την εφαρμογή ομοιόμορφων λογιστικών προτύπων.

Η Ελλάδα επηρεάζεται σημαντικά από τις παραπάνω εξελίξεις και, δεδομένου ότι δεν δύναται να τις μεταβάλει, οφείλει να τις παρακολουθήσει. Αυτό σημαίνει ότι το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο χαρακτηρίζεται ως απαρχαιωμένο και δεν καλύπτει πλέον τις ανάγκες πληροφόρησης του επενδυτικού κοινού. Η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζει την απαιτούμενη διαφάνεια που χρειάζονται οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ανά τον κόσμο.

Η πληρότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τους χρηματοοικονομικούς αναλυτές, προκειμένου να προχωρήσουν σε συγκριτικές οικονομικές εκτιμήσεις, αλλά και για τους επενδυτές, οι οποίοι παρέχουν τα κεφάλαια τους για την ανάπτυξη των εταιρειών. Η εμπιστοσύνη των επενδυτών εξασφαλίζεται από την έγκαιρη και έγκυρη πληροφόρησή τους για την πορεία της οικονομικής μονάδας, με απώτερο στόχο τη διασφάλιση και αύξηση των κεφαλαίων τους.

Συνεπώς, καθίσταται αναγκαία η ύπαρξη ενιαίων λογιστικών προτύπων, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο, προκειμένου να διασφαλιστεί μεγαλύτερη συνοχή στις λογιστικές καταστάσεις, καθώς η σύνταξη τους θα στηρίζεται σ' ένα ενιαίο πλαίσιο προτύπων και διαδικασιών, μεταξύ των οποίων θα υπάρχει μια λογική συνέχεια και συνέπεια και θα

αποφεύγονται αντιφάσεις και αντιθέσεις. Αυτό θα επηρεάσει θετικά την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων.

Στο πρώτο εισαγωγικό κεφάλαιο δίνεται ο ορισμός της λογιστικής και ο σκοπός της. Γίνεται μια αναφορά στην αναγκαιότητα της λογιστικής τυποποίησης και στη συνέχεια αναλύεται το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο. Συγκεκριμένα, εξετάζεται ο σκοπός, η νομοθετική καθιέρωση, η εφαρμογή, και τέλος η έννοια του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής.

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύεται σε θεωρητικό επίπεδο η σημασία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Ειδικότερα, δίνεται ο ορισμός των Δ.Λ.Π., ακολουθεί μια ιστορική αναδρομή, διατυπώνονται οι γενικές αρχές στις οποίες βασίζεται η εγκυρότητά τους, τα όργανα κατάρτισης και ο τρόπος έκδοσής τους. Γίνεται μια αναφορά στο πεδίο εφαρμογής τους (επιχειρήσεις που τα εφαρμόζουν στην Ελλάδα) και στα οφέλη που προκύπτουν από αυτή.

Στο τρίτο κεφάλαιο περιγράφεται ο βαθμός ετοιμότητας των εισηγμένων εταιρειών στο Χ.Α.Α., αναφέρονται οι σπουδαιότερες αλλαγές που έγιναν στα βιβλία τους, οι φορολογικές επιπτώσεις της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π., η διασύνδεση των Δ.Λ.Π. με τις διατάξεις της εταιρικής νομοθεσίας, τα συνήθη σφάλματα που γίνονται κατά την εφαρμογή τους, η περιγραφή όλων των Δ.Λ.Π. και η διαφοροποίησή τους από το Ε.Γ.Λ.Σ.

Στο τέταρτο κεφάλαιο επιχειρείται μια αναλυτικότερη θεωρητική προσέγγιση των οικονομικών καταστάσεων. Παρουσιάζεται ο σκοπός τους, οι βασικές παραδοχές και τα ποιοτικά τους χαρακτηριστικά, καθώς και τα στοιχεία τους κατά τα Δ.Λ.Π.

Στο τελευταίο κεφάλαιο αναφέρονται τα Δ.Λ.Π. που ισχύουν στην Ελλάδα, όπως οι Οικονομικές Καταστάσεις Δ.Λ.Π. 1, η Αποτίμηση Αποθεμάτων Δ.Λ.Π. 2, οι Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις Δ.Λ.Π. 16, το Κόστος Δανεισμού Δ.Λ.Π. 23 και τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία Δ.Λ.Π. 38

Η εργασία ολοκληρώνεται με τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την εξέταση όλων των παραπάνω.

Επισήμανση

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας πτυχιακής εργασίας –εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα– αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις της σπουδάστριάς που την επιμελήθηκε και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Μεσολογίου.

Πίνακας Περιεχομένων

Περίληψη	4
Εισαγωγή	5
Επισήμανση	7
Πίνακας Περιεχομένων	8
Κεφάλαιο 1. Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο	11
1.1. Η έννοια της λογιστικής	11
1.2. Ο σκοπός της λογιστικής	12
1.3. Η λογιστική τυποποίηση	12
1.4. Ιστορική αναδρομή του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου	13
1.5. Σκοπός και σημασία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου	13
1.6. Νομοθετική καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ	14
1.7. Η εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου	14
1.8. Σύσταση Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής	16
Κεφάλαιο 2. Διεθνή Λογιστικά πρότυπα	17
2.1. Εισαγωγή	17
2.2. Ο ορισμός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	18
2.3. Ιστορική Αναδρομή	19
2.4. Γενικές Αρχές Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	24
2.4.1. Αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίασης	24
2.4.2. Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας	24
2.4.3. Αρχή Δεδουλευμένων Εσόδων-Εξόδων	24
2.4.4. Αρχή της Αυτοτέλειας των χρήσεων	25
2.4.5. Ομοιομορφία των Οικονομικών Καταστάσεων	25
2.4.6. Σπουδαιότητα και ολότητα	25
2.4.7. Συμψηφισμοί	25
2.4.8. Συγκριτική Πληροφόρηση	25
2.5. Όργανα Κατάρτισης των Δ.Λ.Π	26
2.5.1. Σκοπός της επιτροπής I.A.S.C των Δ.Λ.Π.	27
2.5.2. Υποχρεώσεις των μελών της (I.A.S.C.)	27
2.6. Τρόπος έκδοσης των Δ.Λ.Π	28
2.7. Πεδίο εφαρμογής των προτύπων	29
2.7.1. Ποιες επιχειρήσεις εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π στη χώρα μας	29
2.7.2. Οφέλη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π	30
Κεφάλαιο 3. Σύγκριση του Ε.Γ.Λ.Σ και των Δ.Λ.Π	32
3.1. Οι σημαντικότερες αλλαγές που έφερε η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα βιβλία των επιχειρήσεων	32
3.2. Η επίδραση των Δ.Λ.Π. στην φορολογία	36
3.3. Τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η εταιρική νομοθεσία	38
3.4. Τα δέκα πιο συνηθισμένα σφάλματα στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π	40
3.5. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η διαφοροποίησή τους με το Γενικό ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο	41
3.5.1. Δ.Λ.Π. 1: «Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων»	41

3.5.2. Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα»	45
3.5.3. Δ.Λ.Π. 7 «Κατάσταση Ταμειακών Ροών»	47
3.5.3.1. Παράδειγμα	48
3.5.4. Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη»	50
3.5.5. Δ.Λ.Π. 10 «Γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού»	51
3.5.5.1. Παράδειγμα	52
3.5.6. Δ.Λ.Π. 11 «Συμβάσεις Κατασκευής»	53
3.5.6.1. Παράδειγμα	55
3.5.7. Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος»	56
3.5.7.1. Παράδειγμα Υπολογισμού Αναβαλλόμενης Φορολογίας λόγω προσαρμογής στα Δ.Λ.Π	58
3.5.8. Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματα Ακινητοποιήσεις»	59
3.5.8.1. Παράδειγμα	61
3.5.9. Το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις»	63
3.5.9.1. Παράδειγμα Λογιστικής Αντιμετώπισης μισθώσεων Leasing με Δ.Λ.Π. και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα...	65
3.5.10. Το Δ.Λ.Π. 18 «Εσοδα»	66
3.5.11. Τα Δ.Λ.Π. 19 και 26	67
3.5.12. Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης »	69
3.5.13. Το Δ.Λ.Π. 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος»	70
3.5.14. Το Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος Δανεισμού»	72
3.5.15. Το Δ.Λ.Π. 24 « Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών»	73
3.5.16. Το Δ.Λ.Π. 27 «Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις»	74
3.5.17. Το Δ.Λ.Π. 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις»	76
3.5.18. Δ.Λ.Π. 29 «Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε πληθωριστικές οικονομίες »	78
3.5.19. Το Δ.Λ.Π. 31 «Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες»	79
3.5.20. Το Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση»	80
3.5.21. Το Δ.Λ.Π. 33 «Κέρδη ανά Μετοχή»	81
3.5.22. Το Δ.Λ.Π. 34 «Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά» ...	82
3.5.23. Το Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων»..	83
3.5.24. Το Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία»	85
3.5.25. Το Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία»	86
3.5.26. Το Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση, με εξαίρεση ορισμένες διατάξεις που αφορούν τη λογιστική αντιστάθμισης κινδύνου	88
3.5.27. Το Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα»	90
3.5.28. Το Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία»	90

Κεφάλαιο 4. Η ευρύτερη ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων	92
4.1. Οι οικονομικές καταστάσεις και ο σκοπός τους	92
4.2. Βασικές Παραδοχές και ποιοτικά χαρακτηριστικά κατά τα Δ.Λ.Π. ...	95
4.3. Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων κατά τα Δ.Λ.Π.	96
4.4. Παράδειγμα Οικονομικών Καταστάσεων	98
Κεφάλαιο 5. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που ισχύουν στην Ελλάδα	105
5.1. Οικονομικές Καταστάσεις	105
5.2. Αποτίμηση Αποθεμάτων	105
5.3. Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις	106
5.4. Κόστος Δανεισμού	107
5.5. Άυλα περιουσιακά στοιχεία	107
Συμπεράσματα	109
Συντμήσεις	112
Ξένα Ορολογία	114
Βιβλιογραφία	116

Κεφάλαιο 1. Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

1.1. Η έννοια της λογιστικής

Η Λογιστική σήμερα είναι η γλώσσα των επιχειρήσεων. Με τη χρήση της ερμηνεύουμε, μετρούμε και περιγράφουμε την οικονομική μας δραστηριότητα. Ο όρος λογιστική, που σήμερα σημαίνει η τέχνη να τηρείς λογιστικά βιβλία, προέρχεται από το επίθετο λογιστικός. Καθιερώθηκε σαν επιστήμη ή τεχνική από τις αρχές του 16^{ου} αιώνα, όταν ο Luca Pacciolo¹ έγραψε στην Ιταλική γλώσσα το πρώτο βιβλίο Λογιστικής. Η λογιστική όχι μόνο δεν είναι μια μονοδιάστατη επιστήμη, αλλά διαδραματίζει ρόλο πρωταρχικό στις σύγχρονες οικονομίες. Η λογιστική γνώση αναδεικνύεται ως απαραίτητο εργαλείο για όσους μελετούν τα δεδομένα των οικονομικών μονάδων, επενδύουν στο χρηματιστήριο, συμμετέχουν σε εταιρείες, δανείζουν ή δανείζονται. Νεώτεροι ακαδημαϊκοί και συγγραφείς αποκαλούν τη Λογιστική ως «επιστημονική τεχνική» και άλλοι ως «επιστήμη». Πιο συγκεκριμένα παρατίθενται οι εξής αντιστοίχως χαρακτηριστικότεροι ορισμοί :

- ◆ *Λογιστική είναι η τεχνική της καταχώρησης, ταξινόμησης και εκθέσεως συνοπτικώς αλλά ενεργώς, διά χρηματικών όρων, των συναλλαγών και γεγονότων τα οποία είναι, μερικώς τουλάχιστον, χρηματοοικονομικού χαρακτήρα, ως και της επεξηγήσεως και εξ αυτών αποτελεσμάτων.*
- ◆ *Λογιστική είναι η επιστήμη που καταγράφει –κατόπιν αναλύσεως και ταξινόμησης– τις οικονομικές πράξεις της επιχειρήσεως με τέτοιο τρόπο ώστε να είναι εφικτή η ανάκληση στη μνήμη, η άντληση πληροφοριών και ο έλεγχος αυτών.²*

Ο παρακάτω ορισμός είναι διατυπωμένος σύμφωνα με τις σύγχρονες απόψεις έχοντας υπόψη το περιεχόμενο της.

- ◆ *Χρηματοοικονομική Λογιστική (financial accounting) είναι ο επιστημονικός κλάδος που ασχολείται με τη συγκέντρωση, την επεξεργασία και την παροχή οικονομικών, κυρίως,*

¹ Fra Luca Bartolomeo de Pacioli (μερικές φορές Paccioli ή Paciolo–1445-1517). Ιταλός μαθηματικός, φραγκισκανός μοναχός, συνεργάτης με τον Leonardo da Vinci. Η δημιουργική συμβολή του στον τομέα σήμερα είναι γνωστή ως λογιστική. Ονομαζόταν επίσης Luca di Borgo, λόγω της καταγωγής του από την πόλη Borgo Sansepolcro της Τοσκάνης.

² Καούνης Δ., (1999) Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο Μέρος Α' Αθήνα :έκδοση Ιδίου του συγγραφέα. σελ

πληροφοριών οι οποίες αναφέρονται στις οικονομικές μονάδες, με σκοπό να βοηθήσει όλους τους ενδιαφερόμενους για τις μονάδες αυτές να πάρουν τις σωστές αποφάσεις³

Όπως και να χαρακτηριστεί, η ορθολογική εφαρμογή της και το έργο της είναι η Διοίκηση, η Διαχείριση και ο Έλεγχος .

1.2. Ο σκοπός της λογιστικής

Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, έργο της λογιστικής είναι η διοίκηση, η διαχείριση και ο έλεγχος. Ο σκοπός της αναφορικά είναι ο εξής:

- Η απεικόνιση της περιουσιακής συγκρότησης της οικονομικής μονάδας.
- Η παρακολούθηση των περιουσιακών μεταβολών.
- Ο προσδιορισμός του οικονομικού αποτελέσματος.
- Η διασφάλιση του διαχειριστικού ελέγχου.
- Η πληροφόρηση για τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

1.3. Η λογιστική τυποποίηση

Οι παρεχόμενες από τη Λογιστική πληροφορίες, είτε απευθύνονται στη διοίκηση είτε σε τρίτους, για να διαθέτουν βαρύτητα θα πρέπει να είναι συγκρίσιμες διαχρονικά μεταξύ τους μέσα στα πλαίσια της επιχείρησης αλλά και εκτός, με στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων του κλάδου. Η λογιστική τυποποίηση αποβλέπει στην εξασφάλιση της συγκέντρωσης ομοιογενών και σωστών στοιχείων και πληροφοριών σχετικά με την περιουσιακή διάρθρωση, τη χρηματοοικονομική θέση και την παραγωγική και συναλλακτική δραστηριότητα όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας, κατά κλάδους και συνολικά.

Αυτή η τυποποίηση και συγκρισιμότητα όμως δεν απορρέει μόνο από τις παραδεκτές λογιστικές αρχές. Η αυθαιρεσία πολλών λογιστών, ο αυτοσχεδιασμός σε πολλές περιπτώσεις, χωρίς να αντιβαίνει τις λογιστικές αρχές, καταστρέφει τη συγκρισιμότητα των στοιχείων. Με την καθιέρωση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γ.Λ.Σ.) επιτυγχάνεται η τυποποίηση και η ομοιομορφία των λογιστικών μεγεθών, τουλάχιστον σε εθνικό επίπεδο.

³ Γιώργος Ζαφειρίου, Γιώργος Τύπας (2008). *χρηματοοικονομική λογιστική* Υλικό που παράχθηκε στο πλαίσιο του Έργου «Κέντρα Εκπαίδευσης Ενηλίκων ΙΙ», το οποίο εντάχθηκε στο Ε.Π.Ε.Α.Ε.Κ. ΙΙ του ΥΠ.Ε.Π.Θ., Μέτρο 1.1. Ενέργεια 1.1.2.Β. και συγχρηματοδοτήθηκε από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Κ.Τ.). σελ 6

1.4. Ιστορική αναδρομή του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Στην Ελλάδα, το 1894 διδάσκεται για πρώτη φορά η λογιστική στην ακαδημία του Ρουσόπουλου και στη σχολή του Γεράκη στην Αθήνα. Το 1952 θεσπίζεται ο πρώτος κώδικας βιβλίων και στοιχείων με στόχο τη φορολογία, όπου στις διατάξεις του διακρίνονται λογιστικοί κανόνες. Καθώς η ιδέα της λογιστικής τυποποίησης γενικεύεται στις χώρες της δυτικής Ευρώπης, ο καθηγητής Μάριος Τσιμάρας ξεκινάει τη διδασκαλία και συγγραφή της λογιστικής τυποποίησης, ενώ ακολουθούν και άλλοι καθηγητές. Το 1954 δημοσιεύεται και κυκλοφορεί στη χώρα μας το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο, όπου οι καθηγητές Στράτος Παπαϊωάννου και Μάριος Τσιμάρας συστήνουν την πρώτη επιτροπή σύνταξης του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου. Στη συνέχεια, την ιδέα της λογιστικής τυποποίησης άρχισε να ενστερνίζεται μεγάλο μέρος του πανεπιστημιακού, επαγγελματικού και επιχειρηματικού κόσμου.

Το 1976, ενόψει της ένταξη της χώρας μας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, συγκροτήθηκε μια ομάδα από το υπουργείο Εθνικής Οικονομίας η οποία επεξεργάστηκε υλικό από προηγούμενες επιτροπές. Έτσι, το 1977 τυπώνεται το προσχέδιο του σημερινού Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Με το Ν.1041/1980 καθιερώνεται ο θεσμός του Γ.Λ.Σ. και με το Π.Δ. 1123/1980 (Φ.Ε.Κ. 283, τ.Α') δημοσιεύεται το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ.. Η Ελλάδα προέβη στη δημιουργία του Ε.Γ.Λ.Σ., το οποίο βασίζεται στο γαλλογερμανικό λογιστικό μοντέλο. Αντίθετα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιδιώκουν να καλύπτουν τις ανάγκες των επενδυτών για χρηματοοικονομική πληροφόρηση με περισσότερη διαφάνεια.

1.5. Σκοπός και σημασία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Σκοπός του Ε.Γ.Λ.Σ. ήταν ο σχεδιασμός και η καθιέρωση της λογιστικής τυποποίησης σε εθνική κλίμακα, ο οποίος επιτεύχθηκε με την επιβολή κανόνων και αρχών λογιστικής σκέψης και πρακτικής που στηρίχθηκαν σε ομοιόμορφη λογιστική ορολογία, σε όμοιους κανόνες κοστολόγησης και αποτίμησης, στην ομοιόμορφη ονοματολογία των λογαριασμών, στις ομοιόμορφες οικονομικές καταστάσεις και στη συνδεσμολογία λογαριασμών. Σύμφωνα με αυτό, επιδιώκεται η απλούστευση της λογιστικής εργασίας και εξασφαλίζονται ομοιογενή, σαφή και σωστά στοιχεία πληροφοριών, με σκοπό να διευκολυνθούν οι αρμόδιοι για έλεγχο και λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Πιο συγκεκριμένα, με την καθιέρωση του θεσμού του

Ε.Γ.Λ.Σ. επιτυγχάνονται τα εξής:

- Η ομοιόμορφη εφαρμογή παραδεκτών λογιστικών αρχών.
- Η αύξηση της παραγωγικότητας.
- Η υποβοήθηση των αρμοδίων στην άσκηση ορθολογικής κρατικής οικονομικής πολιτικής.
- Η βελτίωση των αποτελεσμάτων που προκύπτουν από τη συνεργασία των επαγγελματικών οργανώσεων με τις κρατικές υπηρεσίες.
- Η διευκόλυνση του επενδυτικού κοινού και όλων εκείνων που συναλλάσσονται με τις οικονομικές μονάδες.
- Η διευκόλυνση του έργου των κεντρικών κρατικών υπηρεσιών και η αποτελεσματικότερη εκπλήρωση της αποστολής τους, δεδομένων των αξιόπιστων στοιχείων που εξασφαλίζει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.
- Η ανύψωση της στάθμης του λογιστικού επαγγέλματος.
- Η διευκόλυνση της διδασκαλίας των λογιστικών μαθημάτων στη δευτεροβάθμια επαγγελματική και τριτοβάθμια επιστημονική εκπαίδευση.

1.6. Νομοθετική καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο καθιερώθηκε ως θεσμός με το Ν.1041/2-4-1980 (άρθρα 47, 48 και 49). Με αυτόν το νόμο καθορίστηκε η έννοια και ο σκοπός του νέου θεσμού και οριοθετήθηκαν τα πλαίσια μέσα στα οποία έπρεπε να καθοριστούν τα περιεχόμενα του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων. Με το Π.Δ.1123/1980 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» καθιερώνεται η 1η Ιανουαρίου του 1982 ως ημερομηνία έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του, καθώς και το περιεχόμενο το οποίο περιλαμβάνει έξι μέρη. Κατόπιν, με το άρθρο 7 του Ν.1882/1990 έγινε υποχρεωτική η καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου από όλες τις εταιρείες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτό Ελεγκτή.

1.7. Η εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/92) επεκτάθηκε η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. σε όλες τις οικονομικές μονάδες που τηρούν τρίτης κατηγορίας βιβλία (οι εταιρείες,

που ελέγχονται από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών⁴ υποχρεωτικά το εφαρμόζαν από 31/12/1990), μόνο ως προς τους πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς. Αναλυτικά:

- α. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας υποχρεούται από 1/1/1993 να εφαρμόζει το Ε.Γ.Λ.Σ. μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι τηρούνται μόνο από τους επιτηδευματίες εκείνους που από τις διατάξεις άλλων νόμων έχουν υποχρέωση να τους τηρούν. Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών σε επίπεδο τριτοβάθμιων γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες του επιτηδευματία.
- β. Ο επιτηδευματίας, που από τις διατάξεις άλλων νόμων έχει πρόσθετες υποχρεώσεις σε ό,τι αφορά στην εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ., διατηρεί τις υποχρεώσεις αυτές και μετά την εφαρμογή του κώδικα. Μάλιστα, η μη εφαρμογή των διατάξεων των νόμων αυτών σχετικά με το Ε.Γ.Λ.Σ. έχει ως συνέπεια την επίδραση και από πλευράς διατάξεων του κώδικα. Έτσι, η παράβαση των διατάξεων αυτών αποτελεί και παράβαση των διατάξεων του κώδικα και επισύρει ακόμη και τις επιπτώσεις από πλευράς κύρους των βιβλίων και των στοιχείων.
- γ. Ενδεικτικά, αναφέρεται η περίπτωση εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. από Ανώνυμες Εταιρείες, Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης και κατά μετοχές Ετερόρρυθμες Εταιρείες, οι οποίες υποχρεούνται να επιλέγουν τους ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών, για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων να εφαρμόζουν το Ε.Γ.Λ.Σ. (πλήρως δηλαδή) και τους λογαριασμούς της ομάδας 9, που αναφέρονται στην Αναλυτική Λογιστική εκμετάλλευσης, από την εταιρική χρήση που αρχίζει μετά την 31η Δεκεμβρίου 1990.

⁴Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) ιδρύθηκε με το Π.Δ.226/1992 (Φ.Ε.Κ. 120, τ.Α') κατά νομοθετική εξουσιοδότηση του άρθρου 75 του Ν.1969/91. Το Π.Δ.226/92 τροποποιήθηκε με το Π.Δ.121/1993 (Φ.Ε.Κ. 53, τ.Α'), το άρθρο 18 του Ν.2231/1994, το άρθρο 3 του Ν.2257/1994, το Π.Δ.341/1997 (Φ.Ε.Κ. 232, τ.Α') και το άρθρο 38 του Ν.2733/1999. Με την τελευταία διάταξή του, το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών μετονομάστηκε σε Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), διότι αρχικώς η επωνυμία του ήταν Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών.

1.8. Σύσταση Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής

Η καθιέρωση του θεσμού της λογιστικής τυποποίησης δημιούργησε την ανάγκη της εισαγωγής και της σύστασης του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.), με σκοπό να διευκολύνει την εφαρμογή τόσο του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου όσο και Κλαδικών, με γνωμοδοτήσεις, ερμηνευτικές οδηγίες και με την παρακολούθηση της εξέλιξης της επιστήμης και της πρακτικής. Παρόμοια όργανα έχουν συσταθεί και λειτουργούν με μεγάλη επιτυχία και σε άλλες χώρες.⁵

Οι αρμοδιότητές του είναι να γνωμοδοτεί για το περιεχόμενο της διδασκαλίας των αρχών του σχεδίου λογαριασμών και των οικονομικών καταστάσεων του Ε.Γ.Λ.Σ., που διδάσκονται στη δευτεροβάθμια και τριτοβάθμια εκπαίδευση, να καταρτίζει κλαδικά λογιστικά σχέδια, να αναθεωρεί και να τροποποιεί τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. και του Κ.Β.Σ., να οργανώνει εκπαιδευτικά σεμινάρια προβολής του θεσμού της λογιστικής τυποποίησης και τέλος, να απαντά με γνωμοδοτήσεις δίδοντας λύσεις στα λογιστικά θέματα που ανέκυπτan από την εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ.

⁵ Γαλλία, Conseil national de la Comptabilité, κ.ά.

Κεφάλαιο 2. Διεθνή Λογιστικά πρότυπα

2.1. Εισαγωγή

Για πολλά χρόνια, οι υπέρμαχοι των Γενικά Αποδεκτών Λογιστικών Αρχών των Η.Π.Α. (U.S. G.A.A.P.) απέρριπταν σταθερά προτάσεις για την μεταστροφή προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), αλλά τα εταιρικά σκάνδαλα στις Η.Π.Α. έχουν υποσκάψει τον ισχυρισμό τους ότι τα U.S. G.A.A.P. είναι σταθερά ανώτερα από τα Δ.Λ.Π. Βλέποντας την κρίση που ξέσπασε σχετικά με την χρηματοοικονομική έκθεση στις Η.Π.Α., το Financial Accounting Standard Board (F.A.S.B.) συνειδητοποίησε ότι δεν έχει όλες τις απαντήσεις σε όλα τα λογιστικά θέματα. Υπάρχουν κάποια τμήματα των αμερικάνικων προτύπων τα οποία θα μπορούσαν να βελτιωθούν και μάλιστα εκεί όπου τα Δ.Λ.Π. φαίνεται να είναι περισσότερο βασισμένα σε αρχές και περισσότερο ευπροσάρμοστα. Κάθε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης τηρεί τα δικά της λογιστικά πρότυπα, σύμφωνα με τις Λογιστικές Οδηγίες της Ε.Ε., προσαρμοσμένων με τις λογιστικές διατάξεις της νομοθεσίας περί εταιρειών καθώς και τη νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση (Ε.Γ.Λ.Σ.).

Η αντιμετώπιση των θεμάτων που είχε μπροστά του ένας Έλληνας Ορκωτός Λογιστής γινόταν με βάση τα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τη φορολογική νομοθεσία και το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), πρότυπα τα οποία σύμφωνα με μελέτες και έρευνες ήταν ελλιπή και συνήθως εσφαλμένα, λόγω των μη έγκυρων επεμβάσεων του νομοθέτη σύμφωνα με αυτά, καθώς και στις παραβιάσεις των λογιστικών αρχών και στα λανθασμένα (νοθεμένα) αποτελέσματα που διεξήγαγε από τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση προκειμένου να σβήσει τα προαναφερθέντα προβλήματα, να εναρμονίσει τις διαφορές στα λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές αρχές των διαφορετικών χωρών και να διαμορφώσει μια αξιόπιστη και συγκρίσιμη κατάσταση περί των οικονομικών στοιχείων μιας επιχείρησης, αποφάσισε να καταστήσει υποχρεωτική από όλες τις χώρες-μέλη την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, μέσα σ' ένα χρονικό διάστημα που οριοθετείται μέχρι το 2005. Βέβαια, η ελληνική νομοθεσία ήδη με το Ν.2992/20-3-2002 από 1/1/2003 επέβαλε στις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. εταιρείες να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π.

Το International Accounting Standards Board (I.A.S.B.), για να επιτύχει το στόχο της σύγκλισης, εργάζεται στενά με αυτούς που θέτουν τα εθνικά πρότυπα ανά τον κόσμο. Το F.A.S.B. είναι ένας από τους σημαντικότερους συνεργάτες του I.A.S.B. Γι' αυτό, το θέμα δεν

είναι πλέον εάν θα πρέπει να υπάρχει ένα σύνολο διεθνών προτύπων υψηλής ποιότητας, αλλά τότε και πώς αυτό θα μπορούσε να επιτευχθεί.

Ακόμα και αν υπάρχουν σημαντικές εθνικές διαφορές με τη μορφή οικονομικών, πολιτικών, πολιτιστικών ή κοινωνικών παραγόντων, θα εξακολουθεί να υπάρχει μια ισχυρή ροπή προς την εναρμόνιση.

Τα Δ.Λ.Π. δεν αποτελούν απλά μία υποχρέωση, αλλά ανάγκη για την αποτελεσματικότερη διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και ταυτόχρονα ένα εργαλείο που, αν χρησιμοποιηθεί ορθά, μπορεί να αποτελέσει εκείνο το συγκριτικό πλεονέκτημα που θα διαφοροποιήσει και θα καθιερώσει μια επιχείρηση στις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στις διεθνείς αγορές.

2.2. Ο ορισμός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Ο αυξημένος ρυθμός ανταγωνιστικότητας είναι ο κύριος λόγος για τη διαρκή δημιουργία και ανάπτυξη των επιχειρήσεων, όπου τα τελευταία χρόνια παρατηρείται το φαινόμενο συνεργασίας μεταξύ των επιχειρήσεων και πέραν των συνόρων μιας χώρας. Έτσι, κατέστη αναγκαία η εφαρμογή προτύπων, που να είναι αποδεκτά τόσο από το ευρωπαϊκό, όσο και από το παγκόσμιο οικονομικό περιβάλλον. Για το λόγο αυτό δημιουργήθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Διεθνή Λογιστικά Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S-International Financial Reporting Standards), όπως αποκαλούνται σήμερα, αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις⁶ που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις. Η σημασία τους είναι ιδιαίτερα σημαντική λόγω της κατάργησης των οικονομικών συνόρων και της παγκοσμιοποίησης της οικονομίας. Η ενιαία λογιστική έκφραση των οικονομικών μεγεθών απαιτεί την εφαρμογή των Λογιστικών Αρχών Κανόνων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Με άλλα λόγια, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) είναι μια επιλεγμένη σειρά γενικά παραδεγμένων Λογιστικών Αρχών και Μεθόδων, που αποβλέπουν στην κατάρτιση και παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων των εταιρειών, με εισηγμένες κυρίως τις μετοχές τους στο

⁶ Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να δίνουν σωστή πληροφόρηση για την οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης. Συχνά αναφέρεται ότι πρόκειται για μια ακτινογραφία της εταιρείας τη συγκεκριμένη ημερομηνία.

Χρηματιστήριο, μετά από αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην «εύλογη» αξία τους, ώστε οι παρεχόμενες μ' αυτές χρηματοοικονομικές πληροφορίες να είναι ομοιόμορφες και αξιόπιστες σε διεθνές επίπεδο».

Εν κατακλείδι, θα μπορούσαμε να πούμε ότι η ουσία της αποστολής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η καθοριστική και ουσιαστική συμβολή τους σε μια πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης κατά την εφαρμογή τους.⁷

2.3. Ιστορική Αναδρομή

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee-IASC) ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 στο Λονδίνο, ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας 16 Λογιστικών Σωμάτων εννέα χωρών: της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των Η.Π.Α. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της I.A.S.C.

Πρωταρχικός σκοπός ήταν η εκπόνηση προτύπων για τις χώρες που δεν διέθεταν. Το 1975 έχουμε την έκδοση του πρώτου Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου.

Το 1977, οι διεθνείς επαγγελματικές δραστηριότητες των οργανισμών λογιστικής, οργανώθηκαν κάτω από τη Διεθνή Ομοσπονδία των Λογιστών (International Financial Accounting Committee).

Το 1981, η Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής (I.A.S.C.) και η Διεθνής Ομοσπονδία των Λογιστών (I.F.A.C.) συμφώνησαν ότι η πρώτη θα είχε τον πλήρη έλεγχο όσον αφορά στον καθορισμό των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής και στην έκδοση των εγγράφων συζητήσεων. Παράλληλα, τα μέλη της δεύτερης εισχώρησαν στους κόλπους της I.A.S.C.

Το 1989, η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει τη διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής και τη μεγαλύτερη ανάμειξη της I.A.S.C. Στις αρχές της δεκαετίας του '90 ξεκινά η προσπάθεια αναβάθμισης προτύπων και τυποποίησης.

Το 1995 ξαναεμφανίστηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κατόπιν συμφωνίας ανάμεσα στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.) και το Διεθνή Οργανισμό

⁷Barth, Mary E., Landsman, Wayne R., Lang, Mark H., (2007). *International Accounting Standards and Accounting Quality*. Stanford University Graduate School of Business Research Paper No. 1976.

Προμηθειών Μετοχών (I.O.S.C.O.)⁸. Βασικός σκοπός της επιτροπής ήταν η δημιουργία μιας δέσμης ενιαίων λογιστικών προτύπων κοινώς αποδεκτών από τη διεθνή κοινότητα. Από το 1995 μέχρι το 1998 η I.A.S.C. ολοκλήρωσε το συμφωνημένο αριθμό προτύπων σύμφωνα με το πλάνο.

Στη διακήρυξη της 30ης Οκτωβρίου 1998, οι υπουργοί οικονομικών και οι διοικητές των κεντρικών τραπεζών του G7 ζήτησαν από το I.O.S.C.O., την I.A.I.S.⁹ και τη Basel Committee¹⁰ να καταρτίσουν μια ανασκόπηση των προτύπων που έθεσε η I.A.S.C. Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας (23-24/3/2000) έκανε λόγο για την ανάγκη επιτάχυνσης της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών.

Επίσης, στις 13/6/2000 εκδόθηκε ανακοίνωση της επιτροπής με τίτλο «Στρατηγική Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης της Ε.Ε.: Μελλοντική Πορεία», με την οποία ζήτησε να γίνει υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις, εισηγμένες σε χρηματιστήρια της Ε.Ε., να καταρτίζουν υποχρεωτικά ενοποιημένες καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, από το 2005. Κατόπιν, στις 17/7/2000, το Συμβούλιο Ecofin επικροτεί και υποστηρίζει την παραπάνω απόφαση, ενώ τονίζει τη σπουδαιότητα της συγκρισιμότητας και της διαφάνειας των λογιστικών στοιχείων των επιχειρήσεων.

Έπειτα, το Μάρτιο του 2001, ανακοινώνεται η απόφαση ότι τα πρότυπα που θα εκδίδονται από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.) θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, ενώ τα πρότυπα που έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.) κατά την περίοδο 1973-2001 θα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

⁸ Ο Διεθνής Οργανισμός Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς (I.O.S.C.O.) είναι μια ένωση οργανώσεων που ρυθμίζουν τον κόσμο αξιών και τις προθεσμιακές αγορές. Τα μέλη είναι συνήθως η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ή ο κύριος ρυθμιστής των οικονομικών από κάθε χώρα. Ο I.O.S.C.O. έχει μέλη από περισσότερες από 100 διαφορετικές χώρες, οι οποίες ρυθμίζουν περισσότερο από το 90% των αγορών κινητών αξιών του κόσμου. Ο ρόλος των οργανώσεων είναι να βοηθήσουν τα μέλη τους για να προωθήσουν υψηλά πρότυπα της ρύθμισης και να λειτουργήσουν ως φόρουμ για τις εθνικές ρυθμιστικές αρχές, ώστε να συνεργάζονται μεταξύ τους και με άλλους διεθνείς οργανισμούς.

⁹ Η Διεθνής Ένωση Εποπτικών Αρχών Ασφάλισης (I.A.I.S.) ιδρύθηκε το 1994 και αντιπροσωπεύει τις ρυθμιστικές και εποπτικές αρχές του ασφαλιστικού τομέα σε περίπου 190 χώρες από ολόκληρο τον κόσμο, οι οποίες κατέχουν το 97% των ασφαλιστικών εισφορών παγκοσμίως. Οι παρατηρητές της Ένωσης ξεπερνούν τους 120.

¹⁰ Η Επιτροπή Τραπεζικής Εποπτείας της Βασιλείας (B.C.B.S.) παρέχει ένα φόρουμ για την τακτική συνεργασία επάνω σε θέματα τραπεζικής εποπτείας. Στόχος της είναι η ενίσχυση της κατανόησης βασικών ζητημάτων εποπτείας και η βελτίωση της ποιότητας της τραπεζικής εποπτείας σε παγκόσμιο επίπεδο.

Στις 19/7/2002, εκδίδεται ο Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πρόκειται για έναν πολύ σημαντικό κανονισμό, ο οποίος διασαφηνίζει πολλά ζητήματα γύρω από τη φύση των Δ.Λ.Π. Κάποιες διατάξεις του κανονισμού μιλούν για χρονικές δεσμεύσεις. Μερικές από αυτές είναι οι εξής:

Στο άρθρο 4 του κανονισμού αναφέρεται: «Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους-μέλους καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εάν, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους, οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οιοδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/Ε.Ο.Κ. του Συμβουλίου, της 10ης Μαΐου 1993, σχετικά με τις επενδυτικές υπηρεσίες στον τομέα των κινητών αξιών.»¹¹

Σύμφωνα με το άρθρο 9: «Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 4, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν ότι οι απαιτήσεις του άρθρου 4 εφαρμόζονται μόνον για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει την ή αμέσως μετά την 1η Ιανουαρίου 2007, για τις εταιρείες:

- α) των οποίων μόνο οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι σε οργανωμένη αγορά οιοδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/Ε.Ο.Κ., ή
- β) των οποίων οι τίτλοι είναι δεκτοί για απευθείας πώληση στο κοινό σε κράτος μη μέλος, και οι οποίοι, προς το σκοπό αυτό, χρησιμοποιούν διεθνώς αποδεκτά πρότυπα από την αρχή ενός οικονομικού έτους που έχει αρχίσει πριν από τη δημοσίευση του παρόντος κανονισμού στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.»¹²

Είναι ωστόσο καίριας σημασίας και επιτακτικής ανάγκης να εφαρμοσθούν, το αργότερο μέχρι το 2007, τα Δ.Λ.Π. ως ενιαία δέσμη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων παγκοσμίως για όλες τις κοινοτικές εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο σε οργανωμένη αγορά της κοινότητας.»¹³

Το 2003, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον κανονισμό 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002. Ο Κανονισμός αυτός υιοθετεί τις Διερμηνείες που ενέκρινε η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ.). Ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει στη Διερμηνεία 8, η οποία αναφέρεται

¹¹ Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 11/9/2002, σελ. L 243/3.

¹² Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 11/9/2002, σελ. L243/4.

¹³ Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 11/9/2002, σελ. L 243/3.

στην «Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως Βασικό Λογιστικό Πλαίσιο». Η Μ.Ε.Δ. 8 αναφέρει ότι όταν τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται πλήρως για πρώτη φορά ως βασικό λογιστικό πλαίσιο, η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει και να παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις της ως εάν αυτές είχαν πάντοτε καταρτιστεί σύμφωνα με τα πρότυπα και τις Διερμηνείες που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής. Η αναδρομική εφαρμογή τους απαιτείται στους περισσότερους τομείς λογιστικής.¹⁴

Το 2006, το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υπέγραψε Μνημόνιο Συνεννόησης με το αντίστοιχο Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων των ΗΠΑ (F.A.S.B.), με απώτερο σκοπό τη σύγκλιση των δύο Πλαισίων Λογιστικών Προτύπων σε καίρια ζητήματα. Στη συνέχεια, στις 24 Ιουλίου 2006, ανακοινώθηκε η απόφαση του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.) να μην απαιτήσει την εφαρμογή των υπό ανάπτυξη νέων Δ.Π.Χ.Π. ή σημαντικών τροποποιήσεων στα υφιστάμενα πρότυπα πριν από την 1η Ιανουαρίου 2009.

Η σημαντικότητα αυτής της απόφασης κρίνεται εκ του αποτελέσματος, εφόσον δίνεται χρόνος από τη μια στο Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων να εργαστούν με χρονική άνεση και συνέπεια για τη σύγκλιση και από την άλλη, με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζονται τέσσερα χρόνια σταθερότητας για τις εταιρείες που υιοθέτησαν τα Δ.Π.Χ.Π. το 2005.

Στις 6 Ιουλίου 2007 έγινε η πρώτη έκθεση προς την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Κινητών Αξιών και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με τη σύγκλιση μεταξύ των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) και των Γενικά Αποδεκτών Λογιστικών Αρχών τρίτων χωρών¹⁵. Στις 16 Νοεμβρίου 2007, με τον κανονισμό (Ε.Κ.) αριθ. 1347/2007 της Επιτροπής, τροποποιείται ο κανονισμός (Ε.Κ.) αριθ. 1725/2003 περί της υιοθέτησης ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (Ε.Κ.) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά στο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) 8.¹⁶

Στις 21 Νοεμβρίου 2007 εκδόθηκε ο κανονισμός (Ε.Κ.) αριθ.1358/2007 της Επιτροπής της για την τροποποίηση του κανονισμού (Ε.Κ.) αριθ.1725/2003 περί της

¹⁴ Weissenberger E. Barbara, Stahl B. Anne, Sven Vorstius (2004) Changing from German GAAP to IFRS or US GAAP: A Survey of German Companies (εκδ.) Accounting in Europe, Vol. 1. Γερμανία: εκδ. Justus-Liebig University, Giessen und Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung, Vallendar.

¹⁵ Ημερησία Online (2010). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Προσαρμόζονται στα δεδομένα της κρίσης.

Διαθέσιμο μέσω διαδικτύου: <http://www.imerisia.gr> αντλήθηκε την 16/7/2011.

¹⁶ Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 17/11/2007, L 300.

υιοθέτησης ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (Ε.Κ.) αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) 8.¹⁷

Στις 27 Νοεμβρίου 2009 εκδόθηκε ο κανονισμός (Ε.Κ.) αριθ. 1164/2009 της Επιτροπής της για την τροποποίηση του κανονισμού (Ε.Κ.) αριθ. 1126/2008 περί της υιοθέτησης ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (Ε.Κ.) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά στη Διερμηνεία 18 της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.).

Οι τελευταίες τροποποιήσεις σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μέχρι τη στιγμή που συντάχθηκε αυτή η εργασία¹⁸, έγιναν στις 28 Ιανουαρίου 2010, οπότε η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) ανακοίνωσε τα εξής:

- α. Η Ε.Λ.Τ.Ε. είναι αρμόδια να εισηγείται στον Υπουργό Οικονομικών θέματα Λογιστικής Τυποποίησης, καθώς και την εναρμόνιση των Λογιστικών Προτύπων με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και τα διεθνή πρότυπα.
- β. Η Ε.Λ.Τ.Ε., γνωρίζοντας ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θα υιοθετήσει ειδικά λογιστικά πρότυπα για τις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις και τα οποία θα πρέπει ακολούθως να ενσωματωθούν στο εθνικό δίκαιο, ενημέρωσε πρόσφατα τις ελεγκτικές εταιρείες ότι το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Σ.ΛΟ.Τ.) της Ε.Λ.Τ.Ε. προτίθεται να ξεκινήσει δημόσια συζήτηση προκειμένου να καταγραφούν οι ιδιαιτερότητες της Ελλάδας και να διαμορφωθούν ενιαίες θέσεις της χώρας μας στη διαδικασία επεξεργασίας του προτύπου που θα προταθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.
- γ. Προσφάτως, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έθεσε σε δημόσια διαβούλευση σχέδιο προτύπου με την επωνυμία “International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities” το οποίο βασίζεται στο πρότυπο “International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Enterprises” του Οργανισμού “International Accounting Standards Board” (I.A.S.B.).

¹⁷ Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, 22/11/2007, L 304.

¹⁸ Αναφέρονται οι πιο σημαντικές εξελίξεις με βάση την πορεία των Δ.Λ.Π.

2.4. Γενικές Αρχές Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα βασίζονται σε κάποιες γενικές παραδεκτά λογιστικές αρχές οι οποίες διασφαλίζουν την αντικειμενικότητα και αξιοπιστία τους. Πιο αναλυτικά, οι αρχές αυτές παρουσιάζονται παρακάτω.

2.4.1. Αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίασης

Οι οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών που καταρτίζονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. θα πρέπει να συμμορφώνονται απαραίτητα σε όλες τις αρχές των προτύπων και να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Η εφαρμογή τους θα πρέπει να είναι πολύ προσεκτική, ούτως ώστε να μην παραποιούνται τα οικονομικά δεδομένα των εταιρειών προς παραπληροφόρηση των χρηστών των καταστάσεων. Σε κάποιες περιπτώσεις, η χρήση ενός προτύπου μπορεί να οδηγήσει σε στρεβλή πληροφόρηση. Αυτό μπορεί να αποφευχθεί κάτω από συγκεκριμένες προϋποθέσεις που παρουσιάζονται στις επεξηγηματικές σημειώσεις, όπου εκεί ερμηνεύονται και οι οικονομικές επιπτώσεις που έχουν οι ενέργειες αυτές στην επιχείρηση. Έτσι, κάθε παρέκκλιση από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γίνεται με την προϋπόθεση ότι θα εξηγείται ο λόγος που συμβαίνει αυτό.

2.4.2. Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας

Η Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας τονίζει ότι η οικονομική μονάδα θα πρέπει να παρουσιάζει συνεχιζόμενη δραστηριότητα, η οποία θα φαίνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές, οπότε το γεγονός αυτό γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

2.4.3. Αρχή Δεδουλευμένων Εσόδων-Εξόδων

Με βάση την Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων, τα έσοδα και τα έξοδα λογίζονται στη χρήση που αφορούν, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους. Έσοδα ή έξοδα προηγούμενων χρήσεων δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη. Συνεπώς, κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη από την άλλη.

2.4.4. Αρχή της Αυτοτέλειας των χρήσεων

Σύμφωνα με την Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων, κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη από τις άλλες. Γίνεται ειδική μνεία στην παράγραφο 26: «Οι συναλλαγές απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις όταν πραγματοποιούνται και απεικονίζονται κατά τις χρήσεις που αυτές αφορούν».

2.4.5. Ομοιομορφία των Οικονομικών Καταστάσεων

Η εμφάνιση και ταξινόμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παραμένει η ίδια από χρήση σε χρήση, εκτός αν πραγματοποιηθεί:

- μεταβολή στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχειρηματικής μονάδας,
- μεταβολή που απαιτείται από τα Δ.Λ.Π.

2.4.6. Σπουδαιότητα και ολότητα

Κάθε σημαντικό στοιχείο θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις, ενώ τα επουσιώδη ποσά-στοιχεία θα πρέπει να συναθροίζονται με ποσά-στοιχεία όμοιας φύσης. Η παράλειψη σημαντικών οικονομικών δεδομένων θεωρείται ατόπημα και μπορεί να αποβεί μοιραία για τις επενδυτικές αποφάσεις των χρηστών.

2.4.7. Συμψηφισμοί

Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού-παθητικού, εσόδων-εξόδων, ζημιών-κερδών, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, εκτός από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 33, στο Δ.Λ.Π. 1.

2.4.8. Συγκριτική Πληροφόρηση

Οι διαχρονικές καταστάσεις πρέπει να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες, έτσι ώστε οι χρήστες να εκτιμούν τις τάσεις και να προβαίνουν σε προβλέψεις για το μέλλον. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός, επιτρέπεται η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σε δυο στήλες, ούτως ώστε να φαίνονται τα κονδύλια της τρέχουσας και της προηγούμενης περιόδου αναφοράς ή των προηγούμενων περιόδων και να υπάρχει χρονική, κλαδική και διακλαδική

σύγκριση. Σε κάποιες περιπτώσεις μπορεί να υπάρξει παρέκκλιση από την προηγούμενη περίοδο, αλλά αυτό θα συμβεί μόνο στην περίπτωση που επιτρέπεται από τα πρότυπα.

2.5. Όργανα Κατάρτισης των Δ.Λ.Π.

Το I.A.S.C. Foundation είναι ένας ανεξάρτητος οργανισμός που έχει ως κύρια σώματα τους Επιτρόπους (Trustees) και το I.A.S.B., όπως επίσης το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (Standards Advisory Council) και τη Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Standing Interpretations Committee) η οποία πλέον ονομάζεται International Financial Reporting Interpretation Committee, όπως φαίνεται και παρακάτω.

Επίτροποι (Trustees)

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

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

Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.)

Αποτελείται από 14 μέλη και έχει την αποκλειστική ευθύνη για την κατάρτιση και την έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (12 Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης). Το κριτήριο της επιλογής των μελών είναι η δημιουργία μιας ομάδας που θα συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες, την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές, με σκοπό τη συνεισφορά στην ανάπτυξη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας. Το Ε.Γ.Λ.Σ., ακόμη και μετά την επιβολή των Δ.Λ.Π., πρέπει να εξακολουθήσει να αποτελεί τη βάση της λογιστικής στην Ελλάδα από τις επιχειρήσεις που καλούνται να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνες με τα Δ.Λ.Π.

Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (S.I.C.-I.F.R.I.C.)

Αποτελείται από 12 μέλη με θητεία επίσης τρία έτη. Η επιτροπή συνεδριάζει όταν αυτό απαιτείται και η βασική της αρμοδιότητα είναι η ερμηνεία των προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα πρότυπα.

Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (S.A.C.)

Αποτελείται από 30 μέλη, τα οποία προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και επαγγελματικούς χώρους και διορίζονται για τρία έτη, και έχει ως σκοπό την παροχή συμβουλών προς το I.A.S.B. σχετικά με τα τρέχοντα έργα και την πληροφόρηση του I.A.S.B. για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων Προτύπων στους χρήστες αυτών. Για την επίτευξη αυτών των σκοπών προβλέπονται ανά έτος τρεις τακτικές συνεδριάσεις με το I.A.S.B.

2.5.1. Σκοπός της επιτροπής I.A.S.C. των Δ.Λ.Π.

Ο σκοπός της I.A.S.C., όπως τίθεται στο Καταστατικό της, είναι:

- α. Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους.
- β. Να εργάζεται γενικά για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Η σχέση μεταξύ της I.A.S.C. και της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants (I.F.A.C.)), ιδρύθηκε το 1977 στο Μόναχο), επιβεβαιώνεται από τις αμοιβαίες δεσμεύσεις που έχουν αναλάβει. Η ιδιότητα του μέλους της I.A.S.C. (που είναι η ίδια όπως αυτή της I.F.A.C.) αναγνωρίζει στην αναθεωρημένη Συμφωνία ότι η I.A.S.C. έχει πλήρη και απόλυτη αυτονομία στο να θέτει και να εκδίδει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

2.5.2. Υποχρεώσεις των μελών της (I.A.S.C.)

Τα μέλη της I.A.S.C. υποχρεούνται να υποστηρίζουν το έργο της και οφείλουν:

- Να δημοσιεύουν στις χώρες τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το Συμβούλιο της I.A.S.C.
- Να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου:
 - Να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με τα Δ.Λ.Π. και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.
 - Να πείθουν τις Κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να

συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη.

- Να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα Χρηματιστήρια Αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται προς τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.
- Να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη.
- Να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Δ.Λ.Π. διεθνώς.

2.6. Τρόπος έκδοσης των Δ.Λ.Π.

Συνοπτικά, η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π. είναι η παρακάτω:

1. Οι κατευθυντήριες επιτροπές επιλέγουν αρχικώς τα σημαντικά θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή μελέτη. Κατόπιν, αφού ληφθούν υπόψη οι απόψεις του Συμβουλευτικού Συμβουλίου, εκδίδεται ένα σχέδιο για το συγκεκριμένο θέμα.
2. Το σχέδιο υποβάλλεται στο συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του, ενώ ζητείται και η γνώμη του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.
3. Το εγκεκριμένο από το συμβούλιο σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα λογιστικά σώματα και στις κυβερνήσεις, στα Χρηματιστήρια Αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και στους λοιπούς ενδιαφερόμενους. Αφήνεται επαρκής χρόνος για την κατανόηση και το σχολιασμό του σχεδίου.
4. Τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του σχεδίου επεξεργάζονται από το συμβούλιο και, εφόσον είναι αναγκαίο, ορισμένα σημεία του σχεδίου αναθεωρούνται.
5. Το αναθεωρημένο σχέδιο πρέπει να εγκριθεί τουλάχιστον από τα 3/4 των μελών του Συμβουλίου, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το Πρότυπο.
6. Σε κάποιο από τα προηγούμενα στάδια, το συμβούλιο της I.A.S.B. μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθηθεί η συζήτηση ενός θέματος ή για να παρέχεται επαρκής χρόνος για να διατυπωθούν απόψεις, πρέπει να εκδίδεται ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο προϋποθέτει την αποδοχή της πλειοψηφίας του συμβουλίου.
7. Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σε

αυτό.

8. Στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο Συμβούλιο με μια ψήφο.

Το εγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή προτύπου είναι αυτό που εκδίδεται από την I.A.S.B. στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη είναι υπεύθυνα για την εκπόνηση μεταφράσεων των σχεδίων και των προτύπων στην επίσημη γλώσσα της χώρας τους. Μεμονωμένα, ούτε η I.A.S.B. ούτε οι λογιστές έχουν τη δύναμη να επιβάλλουν διεθνή συμφωνία ή να απαιτήσουν συμμόρφωση προς τα Δ.Λ.Π. Η επιτυχία των προσπαθειών της I.A.S.B. εξαρτάται από την αναγνώριση και την υποστήριξη του έργου της από πολλές και διαφορετικές ενδιαφερόμενες ομάδες, που ενεργούν στα όρια της δικής τους δικαιοδοσίας. Τα μέλη της I.A.S.B. πιστεύουν ότι η αποδοχή στις χώρες τους των Δ.Λ.Π. μαζί με τη γνωστοποίηση της εφαρμογής τους, θα αποφέρουν με την πάροδο των ετών ένα σημαντικό αποτέλεσμα. Η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων θα βελτιωθεί και θα υπάρξει ένας αυξανόμενος βαθμός συγκρισιμότητας. Επιπλέον, η αξιοπιστία και συνεπώς η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων θα επεκταθεί παγκοσμίως.

2.7. Πεδίο εφαρμογής των προτύπων

Τα Δ.Λ.Π. επικεντρώνονται στην αντιμετώπιση της ουσίας των θεμάτων και δεν ασχολούνται με τη ρύθμιση απλών θεμάτων.

Τα Δ.Λ.Π. πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολο τους. Κάθε περιορισμός και αλλαγή στην εφαρμογή ενός συγκεκριμένου Δ.Λ.Π. επιτρέπεται μόνο αν η δυνατότητα αυτή αναφέρεται στο δημοσιευμένο κείμενο του Προτύπου.

Η εφαρμογή κάθε Προτύπου αρχίζει ρητά την καθοριζόμενη ημερομηνία στο Πρότυπο και δεν έχει αναδρομική ισχύ, εκτός αν στο Πρότυπο ορίζεται το αντίθετο.

2.7.1. Ποιες επιχειρήσεις εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π στη χώρα μας

Οι εταιρείες οι οποίες συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι οι παρακάτω:

1. Ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Αυτές συντάσσουν τις ατομικές ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι μητρικές εταιρείες, πέραν των ατομικών, υποχρεούνται να

συντάσσουν και τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα προαναφερόμενα πρότυπα. Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται και για οποιεσδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις που η δημοσίευση τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου.

2. Επιχειρήσεις μη εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά που ενοποιούνται. Υποχρεούνται να συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. όταν:
 - είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή
 - εκτός Ελλάδας, εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π, εφόσον αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων, μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.

Οι εταιρείες οι οποίες μπορούν (προαιρετικά) να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. είναι οι εξής:

- Οι μη εισηγμένες και οι μη συνδεδεμένες με αυτές Ανώνυμες Εταιρείες και οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης εφόσον η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της εταιρείας με απόφαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.3190/1955 και η παραπάνω απόφαση προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες χρήσεις. Αν δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των Προτύπων, η σχετική απόφαση θα ισχύει μέχρι ανακλήσεως της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει πριν από την παρέλευση της πενταετίας.
- Η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. από μητρική εταιρεία εγκαταστημένη στην Ελλάδα αυτόματα συνεπάγεται την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από όλες τις συνδεδεμένες με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκαταστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδας, εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

2.7.2.Οφέλη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Τα οφέλη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι τα ακόλουθα:

- Ορθότερη και διαφανέστερη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης μιας εταιρείας, με αποτέλεσμα τη λήψη ορθολογικότερων αποφάσεων από πλευράς επενδυτών και κατά συνέπεια αποδοτικότερη κατανομή και διοχέτευση των κεφαλαίων μιας οικονομίας.

- Διεθνής συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και το επαγόμενο διεθνές κύρος των εταιρειών που θα εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. Βέβαια, πρέπει να σημειωθεί ότι η λογιστική ομογενοποίηση δεν εμπεριέχει και τη φορολογική. Επιπρόσθετα, είναι άγνωστος ο αριθμός των ελληνικών επιχειρήσεων οι οποίες δραστηριοποιούνται διεθνώς, ώστε να χρειάζονται το κύρος που θα απορρέει από την εφαρμογή των προτύπων.

- Απόκτηση ορισμένων θεμελιωδών αρχών με βάση τις οποίες είναι δυνατή η κρίση ή και η αντίδραση στους επιμέρους νόμους, δηλαδή στην ήδη υπάρχουσα λογιστική, φορολογική, και εμπορική νομοθεσία, αλλά και κάθε μελλοντικό σχετικό νομοθέτημα.

Σταδιακά, οι τοπικές κυβερνήσεις θα αποκτήσουν ένα πρόσθετο φραγμό και έλεγχο κατά την έκδοση νόμων περί της οικονομίας, καθώς αυτοί θα ελέγχονται πλέον και ως προς το σύνταγμα των οικονομικών καταστάσεων. Επομένως, μειώνεται ο βαθμός αυθαιρεσίας των κυβερνήσεων στην έκδοση νόμων σχετικών με την οικονομική δραστηριότητα .

Παρόλα τα οφέλη κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων διαπιστώθηκαν και πρακτικά προβλήματα:

- Αντιμετωπίζονται αδυναμίες όσον αφορά στη διαδικασία απόλυτης κατανόησης και εφαρμογής των Προτύπων.
- Η δυσκολία της συλλογής και επεξεργασίας απαιτούμενων πληροφοριών και αναλύσεων.
- Στην έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών με εμπειρία.
- Στην υποτίμηση της δυσκολίας της πρόκλησης από εμπλεκόμενους και φορείς.
- Υπάρχουν σημαντικές διαφορές με τη φορολογική νομοθεσία.

Κεφάλαιο 3. Σύγκριση του Ε.Γ.Λ.Σ και των Δ.Λ.Π.

3.1.Οι σημαντικότερες αλλαγές που έφερε η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα βιβλία των επιχειρήσεων

Είναι ευρέως γνωστό ότι η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έφερε δέκα βασικές αλλαγές στις φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με εγκύκλιο του υπουργείου Οικονομικών αλλάζει ο τρόπος τήρησης των βιβλίων με βάση τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, οι πρόσθετες υποχρεώσεις των επιχειρήσεων, η αποτίμηση μετοχών και αποθεμάτων και η δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων.

Όποιος επιχειρηματίας τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. έχει ορισμένες πρόσθετες υποχρεώσεις όπως περιγράφονται αναλυτικά στον Κ.Β.Σ. Οι υποχρεώσεις αυτές είναι οι εξής (άρθρο 7, παρ. 7, του Κ.Β.Σ.):

Α) Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.).

Στον Πίνακα αυτόν καταχωρίζονται σε χωριστές στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση:

- Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Λογιστική βάση).
- Η αξία όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική βάση).
- Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης.

Β) Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας και χρησιμοποιείται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού των αναγκαίων καταχωρίσεων στον Π.Σ.Λ.Φ.Β. και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, στο βαθμό που, κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων.

Γ) Να συντάσσει τους εξής πίνακες:

α) Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης,

β) Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και

γ) Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών, των οποίων τα δεδομένα προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο.

Οι πίνακες αυτοί συντάσσονται και καταχωρίζονται στο θεωρημένο φορολογικό βιβλίο υπογραφών και ισολογισμού μέχρι την ορισμένη προθεσμία που υπάρχει για το κλείσιμο του ισολογισμού.

Το Υπουργείο Οικονομικών με την εγκύκλιο 1017162/ πολ. 1025/2005 διευκρινίζει πώς θα προκύψουν τα δεδομένα των παραπάνω πινάκων: «ο επιχειρηματίας που τηρεί τα βιβλία του με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π., έχει την δυνατότητα να επιλέγει έναν από τους παρακάτω τρόπους διπλογραφικής λογιστικής παρακολούθησης που αναφέρονται, χωρίς να αποκλείεται η εφαρμογή οποιουδήποτε άλλου τρόπου διπλογραφικής λογιστικής παρακολούθησης, με την προϋπόθεση ότι από τους λογαριασμούς που τηρούνται προκύπτουν τα δεδομένα των ανωτέρω πινάκων.

α) Τήρηση Δύο Αυτοτελών Λογιστικών Συστημάτων. Τήρηση παράλληλου διπλογραφικού συστήματος με χωριστό Ημερολόγιο και Καθολικό (βοηθητικό λογιστικό σύστημα). Στο σύστημα αυτό λογιστικοποιούνται οι συναλλαγές με βάση τις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας με εισαγωγή των δεδομένων των συναλλαγών, είτε την ίδια ημερομηνία είτε συγκεντρωτικά στο τέλος του μήνα είτε συγκεντρωτικά στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Τα δύο λογιστικά συστήματα (κύριο και βοηθητικό) χρησιμοποιούν το ίδιο σχέδιο λογαριασμών και η διαφορά των πρωτοβάθμιων λογαριασμών αποτελεί την διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης η οποία και καταχωρίζεται στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης. Από το βοηθητικό λογιστικό σύστημα μπορεί, αντί των πινάκων της άνω περίπτωσης Γ', να συντάσσει: α) Φορολογικό Ισολογισμό, β) Λογαριασμό Φορολογικών Αποτελεσμάτων χρήσης και γ) Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων που καταχωρίζονται στο βιβλίο Υπογραφών πλην του Φορολογικού ισολογισμού (Υπ. Οικονομικών 1017162/πολ. 1025/2005).

β) Τήρηση Συμπληρωματικού Λογιστικού Συστήματος. Τήρηση παράλληλου συμπληρωματικού διπλογραφικού συστήματος με χωριστό ημερολόγιο και καθολικό (βοηθητικό λογιστικό σύστημα). Στο λογιστικό αυτό σύστημα λογιστικοποιούνται οι διαφορές (μεταξύ των Δ.Λ.Π. και της φορολογικής νομοθεσίας) η και οι αντιστροφές των συναλλαγών που έχουν λογιστικοποιηθεί στο κύριο λογιστικό σύστημα με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Στο σύστημα αυτό λογιστικοποιούνται οι διαφορές, είτε ανά συναλλαγή την ίδια ημερομηνία είτε συγκεντρωτικά στο τέλος του μήνα είτε συγκεντρωτικά στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

Και στα δύο λογιστικά συστήματα (κύριο και συμπληρωματικό) χρησιμοποιείται το ίδιο σχέδιο λογαριασμών. Το αλγεβρικό λογιστικό άθροισμα κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό των δύο αυτών συστημάτων αποτελεί την αξία κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού σε

φορολογική βάση που καταχωρείται στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.). Από το κύριο και το συμπληρωματικό βοηθητικό λογιστικό σύστημα μπορεί, αντί των παραπάνω πινάκων της περίπτωσης Γ' να συντάσσει «Φορολογικό Ισολογισμό», «Λογαριασμό Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης» και «Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων» που καταχωρούνται στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών εκτός του Φορολογικού Ισολογισμού (Υπ. Οικονομικών 1017162/ πολ. 1025/2005).

Επίσης, η αποθήκευση των δεδομένων του παραπάνω βοηθητικού ημερολογίου μπορεί να γίνει με τη χρήση ηλεκτρομαγνητικών μέσων και έτσι να αποφευχθεί η σύνταξη του καθολικού θεωρημένου «Ισοζυγίου Λογαριασμών Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών» του άρθρου 24, παρ. 1 του Κ.Β.Σ. Τηρείται, όμως, θεωρημένο «Ισοζύγιο Λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών» που ορίζεται από την πιο πάνω διάταξη (24, παρ. 1) για τους λογαριασμούς του Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών που τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. στο κύριο λογιστικό σύστημα (Υπ. Οικονομικών 1017162/πολ. 1025/2005). Σημειώνεται ότι οι ανωτέρω (α και β) τρόποι λογιστικής διπλογραφικής παρακολούθησης περιγράφονται στο έγγραφο 117/9.2.2005 της Ε.Λ.Τ.Ε.

γ) Τήρηση Λογαριασμών (τάξεως) στα λογιστικά βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Οι λογαριασμοί που απαιτούνται για την σύνταξη των άνω φορολογικών πινάκων παρακολουθούνται στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. σε σύστημα λογαριασμών τάξεως ή σε οποιοδήποτε άλλο σύστημα που θα εξασφαλίζει τη μη ανάμιξη τους με τους λογαριασμούς ουσίας των Δ.Λ.Π. Στην περίπτωση αυτή ο λογαριασμός φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης διαμορφώνεται από το υπόλοιπο (κέρδος ή ζημία) του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα χρήσης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» και από τις χρεωστικές και πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των αρχών και των κανόνων των Δ.Λ.Π. και της φορολογικής νομοθεσίας. Όταν στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. περιλαμβάνονται και οι ανωτέρω λογαριασμοί τάξεως, στο θεωρημένο «Οριστικό Ισοζύγιο Λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών» που συντάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24, παρ. 1, του Κ.Β.Σ. περιλαμβάνονται και οι ανωτέρω τηρούμενοι λογαριασμοί τάξεως (Υπ. Οικονομικών 1017162/πολ. 1025/2005). Το Υπ. Οικονομικών δεν παρέχει ιδιαίτερες οδηγίες για το άνοιγμα και την τήρηση των άνω μη φορολογικών βιβλίων. Απλώς αναφέρει ότι το βοηθητικό ημερολόγιο και καθολικό που τηρούνται στα παραπάνω συστήματα (α) και (β) είναι κατά το Υπ. Οικονομικών αθεώρητα (Υπ. Οικονομικών 1017162/πολ. 1025/2005). Όμως, τα άνω μη φορολογικά ημερολόγια πρέπει να έχουν ανοίξει ως βιβλία σύμφωνα με τις διατάξεις του Εμπορικού Νόμου, δηλαδή να είναι αριθμημένα,

μονογραμμένα και θεωρημένα από τις αρμόδιες αρχές που προβλέπει το άρθρο 11 του Εμπορικού Νόμου, να έχουν τηρηθεί κατά χρονολογική σειρά, χωρίς άγραφα διαστήματα, χάσματα ή παραπομπές στο περιθώριο (άρθρο 10 Εμπορικού Νόμου) και επίσης να έχουν τηρηθεί στην ελληνική γλώσσα (άρθρο 41, κωδ. Ν. 2190/1920).

Ο επιχειρηματίας που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καταχωρεί στο Βιβλίο Απογραφών τους πίνακες που αναφέρουμε στην παραπάνω παρ. 3.1. Όταν χρησιμοποιεί το λογιστικό σύστημα που περιγράφεται στις περιπτώσεις α και β της παραπάνω περίπτωσης 3.2. και συντάσσει: α) Φορολογικό Ισολογισμό, β) Λογαριασμό Φορολογικών Αποτελεσμάτων και γ) Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, μπορεί να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών: το Λογαριασμό Φορολογικών Αποτελεσμάτων και τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων αντί των πινάκων της περίπτωσης Γ' που αναφέρουμε στην άνω παράγραφο 3.1. (Υπ. Οικονομικών 1017162/πολ.1025/2005).

Σημειώνεται, ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου, της παρ. 1, του άρθρου 29 του Κ.Β.Σ., οι οποίες ισχύουν και σήμερα, στο βιβλίο απογραφών καταχωρίζονται, όπως αναφέρεται στην εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών 1 017162/πολ. 1025/2005: ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων όπως προκύπτουν εκ των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων. Ειδικότερα: ο επιχειρηματίας που τηρεί τα λογιστικά βιβλία του σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καταχωρεί στο Βιβλίο Απογραφών (Υπ. Οικονομικών 1017162/πολ. 1025/2005):

α) Τις οικονομικές καταστάσεις του άρθρου 29, παρ. 1, του Κ.Β.Σ. (Ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσεως, πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων) όπως αυτές συντάσσονται στα λογιστικά βιβλία που τηρούνται με βάση τα Δ.Λ.Π. Κατανοητό είναι, ότι ο πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων αποτελεί πλεονασμό της άνω εγκυκλίου, αφού βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν προβλέπεται η σύνταξη πίνακα διάθεσης Κερδών

β) Τον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης (άρθρο 7, παρ. 7, πφ. Α, Κ.Β.Σ.).

γ) Τους Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών (άρθρο 7, παρ. 7, περ. Γ, Κ.Β.Σ.). Σημειώνεται ότι το Υπ. Οικονομικών παρέχει τη δυνατότητα όπως έχει προαναφερθεί αντί των πινάκων αυτών, οι επιχειρήσεις μπορούν να καταχωρίσουν στο Βιβλίο Απογραφών:

α. το Λογαριασμό Φορολογικών Αποτελεσμάτων και

β. τον Π.Δ.Α. (Υπ. Οικονομικών 1017162/πολ.1025/2005). Έτσι, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, το προκύπτον από αυτά αποτέλεσμα είναι το φορολογικό αποτέλεσμα.

3.2. Η επίδραση των Δ.Λ.Π. στην φορολογία

Κατά κύριο λόγο η μεταρρύθμιση δεν επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την καταβολή φορών. Θα λέγαμε ότι είναι φορολογικά ουδέτερη. Για τις μικρές διαφορές που υπάρχουν η κυβέρνηση δεσμεύτηκε ότι θα προχωρήσει, σταδιακά, στην απόσυρση των διαφορών στους κανόνες αποτίμησης μεταξύ των Δ.Λ.Π. και της φορολογικής νομοθεσίας, όπου από τη διαφοροποίηση δεν εξυπηρετείται συγκεκριμένη δημοσιονομική σκοπιμότητα.

Με βάση τον νέο νόμο προβλέπεται πολύ συγκεκριμένος τρόπος «διασύνδεσης» του λογιστικού κέρδους (ή ζημιάς) με το φορολογητέο εισόδημα. Βασικό μέλημα του νομοθέτη ήταν η αποφυγή της επιβολής υποχρέωσης στις επιχειρήσεις να τηρούν «διπλά» βιβλία.

Ο στόχος αυτός επιτεύχθηκε με την υιοθέτηση της προσέγγισης ότι η λογιστική απεικόνιση της συντριπτικής πλειοψηφίας των συναλλαγών μιας επιχείρησης δεν διαφοροποιείται ανάλογα με τους κανόνες αποτίμησης που υιοθετούνται. Σε λίγες -κατ' εξαίρεση- περιπτώσεις, υπάρχει το ενδεχόμενο της διαφοροποίησης.

Στις περιπτώσεις αυτές (και μόνον) το νομισματικό μέγεθος της διαφοράς πρέπει να απεικονίζεται (καταχωρείται) ,κατ' αρχήν, σε ένα ξεχωριστό Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και, στη συνέχεια, να «μεταφέρεται» σε ιδιαίτερο Καθολικό Φορολογικών Διαφορών. Το «κυρίως» Καθολικό και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών θα πρέπει, βέβαια, να έχουν την ίδια διάταξη (λογαριασμούς).

Στους λογιστές πρέπει να είναι προφανές ότι τα υπόλοιπα των «αποτελεσματικών» λογαριασμών του Καθολικού Φορολογικών Διαφορών είναι τα ποσά των ετεροχρονισμών, που υπεισέρχονται στη φορολογική αναμόρφωση του λογιστικού κέρδους (ή ζημιάς) για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος.¹⁹

Δεδομένου ότι το λογισμικό που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις κατά κανόνα παρέχει τη δυνατότητα δημιουργίας («στησίματος») περισσότερων της μιας εταιρειών, η ρύθμιση αυτή στις περισσότερες περιπτώσεις -και ιδιαίτερα στις περιπτώσεις των- μικρότερων επιχειρήσεων- δεν συνεπάγεται την τροποποίηση ή την αλλαγή του λογισμικού.

¹⁹ ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ (2004). Ειδικό αφιέρωμα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Μέρος Α, 5/4/2004

Σε πολλές, μάλιστα, περιπτώσεις το χρησιμοποιούμενο λογισμικό παρέχει τη δυνατότητα άντλησης «ενοποιημένων» ισοζυγίων, γεγονός που διευκολύνει ακόμη περισσότερο τη διαδικασία. Στην πράξη, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεκτικές ώστε να αποφύγουν άσκοπες διαφοροποιήσεις μεταξύ των «λογιστικών» και των «φορολογικών» εγγραφών.²⁰

Παραδείγματος χάριν, με βάση τα πρότυπα, ο συντελεστής απόσβεσης ενός παγίου πρέπει να στοχεύει στην απόσβεση του παγίου μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμοποίησής του, ενώ αντίθετα οι φορολογικοί συντελεστές αποσβέσεων προδιαγράφονται από τη φορολογική νομοθεσία.

Στις περισσότερες περιπτώσεις, οι φορολογικοί συντελεστές αποσβέσεων, ιδιαίτερα μετά την παροχή της δυνατότητας επιλογής του φορολογικού συντελεστή (μέσα σε ορισμένα πλαίσια), ουσιαστικά ταυτίζονται με τους συντελεστές που θα επιθυμούσε να υιοθετήσει η επιχείρηση για να ανταποκριθεί στις επιταγές των Δ.Λ.Π..

Στις περιπτώσεις αυτές, μια διαφοροποίηση της τάξεως του 0,5% ή 1% θα ήταν χωρίς νόημα και θα δημιουργούσε άσκοπη πρόσθετη λογιστική εργασία για την επιχείρηση. Αντίθετα, σε άλλη περίπτωση, η διαφοροποίηση πιθανότατα θα είναι αναγκαία.

Καλά παραδείγματα επιβεβλημένης διαφοροποίησης είναι τα μηχανήματα μιας βαριάς βιομηχανίας με χρήσιμη ζωή 20-30 ετών και οι κτιριακές εγκαταστάσεις (γραφεία, ξενοδοχεία κλπ.) με χρήσιμη ζωή 50 και πλέον ετών. Μάλιστα, ο Έλληνας νομοθέτης, αναγνωρίζοντας τις πρακτικές δυσκολίες που θα προκαλούντο από την επιβολή της υποχρέωσης διαφοροποίησης (για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς) των κοστολογούμενων αποσβέσεων (δηλαδή των αποσβέσεων που ενσωματώνονται στο κόστος παραγωγής και συνεπώς, υπεισέρχονται στον ποσοτικό προσδιορισμό της αξίας των πωληθέντων και των μενόντων προϊόντων).

Με άλλα λόγια, τις πρακτικές δυσκολίες που θα προκαλούντο από την επιβολή της υποχρέωσης τήρησης «διπλών» αποθηκών κατά αξία, δέχεται τις λογιστικές αποσβέσεις για σκοπούς προσδιορισμού της αξίας των πωληθέντων και των μενόντων προϊόντων και κατ'επέκταση, του φορολογητέου εισοδήματος, περιορίζοντας την αναγκαία προσαρμογή των αποσβέσεων σε συνολική ετήσια βάση.

Κάτω από τα Δ.Λ.Π., η (προαιρετική) απεικόνιση στις οικονομικές καταστάσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αγοραία τους αξία («fair value») συνήθως

²⁰ Καθημερινή 17-03-2002 του Κουλούρη Β., «Συναγερμός στην αγορά για τα Δ.Λ.Π.»

συνεπάγεται την εμπλοκή ανεξάρτητων εκτιμητών, ώστε να εξασφαλίζεται ο προσδιορισμός της αξίας αυτής κατά τρόπο αντικειμενικό.

Για προφανείς λόγους, ο Έλληνας νομοθέτης καθιστά την εμπλοκή εκτιμητών «αδιαμφισβήτητου κύρους» υποχρεωτική, όπου η αναπροσαρμοσμένη αξία των ακινήτων είναι μεγαλύτερη από την αντικειμενική τους αξία.

Η μεγαλύτερη αυτή αξία πρέπει να αποδεικνύεται και να τεκμηριώνεται και οι σχετικές εκθέσεις των εκτιμητών πρέπει να τίθενται υπόψη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, που ελέγχουν τις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες αντικατοπτρίζονται οι αξίες των ακινήτων.

3.3. Τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η εταιρική νομοθεσία

Αν θέλαμε να εξετάσουμε τα μητρώα των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, αυτά διαφοροποιούνται μόνο στις περιπτώσεις που διαφοροποιείται η λογιστική από τη φορολογική «βάση» των παγίων, δηλαδή στις περιπτώσεις που η λογιστική και η φορολογική αξία των επιμέρους πάγιων στοιχείων δεν ταυτίζονται.

Στις περιπτώσεις αυτές ο νόμος θέτει δύο εναλλακτικές προσεγγίσεις στη διάθεση των επιχειρήσεων: η πρώτη προσέγγιση βασίζεται στην απεικόνιση της φορολογικής «βάσεως» των παγίων (εφόσον διαφοροποιείται από τη λογιστική τους «βάση») σε ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας (για παράδειγμα, με τη δημιουργία ξεχωριστών πεδίων).

Η δεύτερη λύση βασίζεται στην απεικόνιση των διαφορών (και μόνον) σε ιδιαίτερο Μητρώο Φορολογικών Διαφορών Πάγιων, Περιουσιακών Στοιχείων, ανάλογου με το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών.²¹

Μετά την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. δεν επηρεάζεται ο χρόνος και ο τρόπος είσπραξης και απόδοσης του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, δεδομένου ότι με ρητή νομοθετική διάταξη ο κρίσιμος χρόνος (για σκοπούς Φ.Π.Α.) συνεχίζει να είναι εκείνος της έκδοσης του σχετικού τιμολογίου, δηλαδή ο χρόνος κατά τον οποίο μια απαίτηση καθίσταται οριστική.

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, ο ν. 3229/2004 παρέχει τη δυνατότητα απόκλισης από το Ε.Γ.Λ.Σ. για την σωστή και εύρυθμη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και επιβάλλει την απόκλιση, στην περίπτωση σύγκρουσης των κανόνων αποτίμησης.

²¹ Καραγιάννης Δ., (2006) «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Παραδείγματα και εφαρμογές» σελ 22

Στην εταιρική νομοθεσία ρυθμίζονται θέματα που συναρτώνται με λογιστικά μεγέθη ή αφορούν λογιστικά μεγέθη, τα μεγέθη αυτά είναι εκείνα που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Με τον όρο «λογιστικά μεγέθη» εννοούμε τα νομισματικά ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ή υποσύνολα ή σύνολα των ποσών αυτών. Οι διατάξεις αυτές είναι ιδιαίτερης σπουδαιότητας από τη σκοπιά της εταιρικής διακυβέρνησης.

Παραδείγματος χάριν, η καθαρή περιουσία της επιχείρησης, για σκοπούς επιμέτρησης των απολεσθέντων κεφαλαίων και ανάκλησης της άδειας λειτουργίας της εταιρείας, είναι εκείνη που προκύπτει από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Τα διανεμητικά κέρδη, για σκοπούς καταβολής μερίσματος, είναι εκείνα που προκύπτουν από την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Οι ρυθμίσεις αυτές είναι απαραίτητες και λογικές εφόσον από τη στιγμή που –κατά τεκμήριο– οι συντεταγμένες, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν τα «πραγματικά» κέρδη και την «πραγματική» καθαρή περιουσία της επιχείρησης, θα ήταν ανόητο να μπορεί μια επιχείρηση να διανέμει ανύπαρκτα κέρδη ή να συνεχίζει τη λειτουργία της (παρά το ότι έχει απολέσει τα κεφάλαιά της), εφόσον δεν είναι αναγκασμένη από τη φορολογική νομοθεσία να δημιουργήσει επαρκείς προβλέψεις για απαιτήσεις της που έχουν καταστεί επισφαλείς και πιθανολογείται ότι δεν θα εισπραχθούν ποτέ.

Σύμφωνα με την έκθεση του διοικητικού συμβουλίου, το (νέο) άρθρο 136 του ν. 2190/1920 παρέχει στις επιχειρήσεις τη δυνατότητα σύνταξης «ενιαίας» ετήσιας Έκθεσης του διοικητικού Συμβουλίου. Έτσι ανακόπτεται η άσκοπη (μέχρι σήμερα ακολουθούμενη) πρακτική της σύνταξης και δημοσιοποίησης δύο Εκθέσεων του Διοικητικού Συμβουλίου-μιας «ενοποιημένης» και μιας «απλής».

Αδιαμφισβήτητα, τα «ενοποιημένα» οικονομικά στοιχεία και δεδομένα είναι εκείνα που αφορούν τους μετόχους της μητρικής εταιρείας και σε αυτά τα στοιχεία και δεδομένα είναι εκείνα που ενδιαφέρουν τους μετόχους της μητρικής εταιρείας και σε αυτά τα στοιχεία και δεδομένα εστιάζει τη προσοχή του ο νομοθέτης και υποχρεώνει την επιχείρηση να πράξει το ίδιο. Η Νομοθεσία ακόμα προβλέπει για τη σύνταξη «Εκθέσεων του Διοικητικού Συμβουλίου» κενών περιεχομένου, πράγμα όχι ιδιαίτερα κολακευτικό για τις ελληνικές Επιχειρήσεις. Η υιοθέτηση του προδιαγραφόμενου από τα Δ.Λ.Π. περιεχομένου της Έκθεσης ελπίζεται ότι θα συντελέσει στην αναβάθμιση του σημαντικού αυτού εγγράφου.

Πιο αναλυτικά, επεξηγούνται οι κύριες παράμετροι των οικονομικών επιδόσεων και της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης ως και οι βασικές αβεβαιότητες τις οποίες η

επιχείρηση αντιμετωπίζει. Σημειώνεται ότι οι νομοθετικές ρυθμίσεις που αφορούν την Έκθεση του διοικητικού Συμβουλίου (ή των Διαχειριστών) ισχύουν γενικά για όλες τις εταιρείες (ανεξάρτητα του αν εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. ή όχι).

Τέλος, το (νέο) άρθρο 137 του ν. 2190/1920 καθιστά υποχρεωτική τη χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών από όλες τις εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.. Πέραν από την προσδοκώμενη αναβάθμιση της ποιότητας των διενεργούμενων ελέγχων, σημαντικές αλλαγές επέρχονται και στο λεκτικό του «πιστοποιητικού ελέγχου» (που πρέπει να είναι βασισμένο στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα) ενώ εισάγεται και η έννοια του «πιστοποιητικού επισκόπησης» (σε σχέση με τις εξαμηνιαίες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις).²²

3.4. Τα δέκα πιο συνηθισμένα σφάλματα στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Η μετάβαση από τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα στα διεθνή αποτελεί μια δύσκολη και επίπονη διαδικασία, με δεδομένη τόσο την ελλιπή προετοιμασία των επιχειρήσεων όσο και τη σωρεία των αλλαγών που επιφέρει ο νέος τρόπος απεικόνισης των οικονομικών καταστάσεων.²³

Κατά τις εργασίες μετατροπής των κατά ελληνικών λογιστικών προτύπων οικονομικών καταστάσεων, είναι αναγκαίο να αντιμετωπισθούν ορισμένα σημεία με ιδιαίτερη προσοχή. Αυτό οφείλεται κυρίως στην πολυπλοκότητα των θεμάτων και τη μικρή έως και ανύπαρκτη εμπειρία των στελεχών, τα οποία καλούνται είτε να καταρτίσουν είτε να ελέγξουν τις εν λόγω εργασίες.²⁴

Σε αυτό το σημείο αναφέρονται τα πλέον συνήθη σφάλματα που γίνονται ή μπορεί να γίνουν κατά τις εργασίες μετατροπής των κατά Ε.Λ.Π. οικονομικών καταστάσεων σε κατά Δ.Λ.Π. αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις.

1. Ο δεκάλογος των συνηθέστερων σφαλμάτων έχει ως εξής:
2. Χρησιμοποίηση μη επίκαιρης έκδοσης των Δ.Λ.Π.
3. Εσφαλμένος υπολογισμός ή / και χειρισμός της «υπεραξίας».
4. Εσφαλμένος υπολογισμός αποσβέσεων.
5. Εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων.

²² Φίλος (2003), «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- οδηγός πρώτης εφαρμογής», Εκδόσεις Πάμισος

²³ Εξπρές 3/6/2007 «Εφιάλτης τα Δ.Λ.Π.».

²⁴ First-time Adoption of IFRS (2003), PricewaterhouseCoopers

6. Ασυμφωνία ή πλασματική συμφωνία λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον».
7. Εσφαλμένος υπολογισμός ή και παρουσίαση των δικαιωμάτων μειοψηφίας.
8. Εσφαλμένος υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων.
9. Σφάλματα κοστολόγησης.
10. Χρησιμοποίηση λογαριασμών «ευκολίας» για τακτοποίηση των διαφορών. Διαφορετική αντιμετώπιση (αποτιμήσεις κ.λ.π.) από διαφορετικές εταιρείες του ομίλου.

Τα ανωτέρω δέκα σφάλματα πρέπει να γίνεται προσπάθεια να αποφεύγονται από τις καταρτιζόμενες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π., από μετατροπή των κατά Ε.Λ.Π. αντίστοιχων οικονομικών καταστάσεων. Εάν αυτό δεν επιτευχθεί πλήρως, τότε πρέπει να γίνει προσπάθεια να εντοπιστούν οι ελέγχοντες. Δεν πρέπει ασφαλώς να παραβλέπουμε και τον συμβουλευτικό ρόλο των ελεγχόντων, ώστε να υπάρξει όσο το δυνατόν μεγαλύτερη πρόληψη και αποφυγή των σφαλμάτων αυτών.

3.5. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η διαφοροποίησή τους με το Γενικό ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο.

Στις σελίδες που ακολουθούν παρουσιάζονται οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.). Για κάθε πρότυπο παρουσιάζεται συνοπτικά το περιεχόμενό του. Έπειτα παρατίθενται οι διαφορές μεταξύ των προτύπων .

3.5.1. Δ.Λ.Π. 1: «Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 (I.A.S. 1: Presentation of Financial Statements), είναι το πιο σημαντικό εφόσον αποτελεί το πρώτο λογιστικό πρότυπο που θεσπίστηκε από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Η πιο σημαντική διαφορά ανάμεσα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, σχετίζεται με το Δ.Λ.Π.1 και έχει να κάνει με διαφορά αρχών. Όσον αφορά την Αρχή του Ιστορικού Κόστους, στα Δ.Λ.Π. συνεχίζει να υφίσταται, αλλά υποβαθμίζεται, ενώ για την Αρχή της Συντηρητικότητας δε γίνεται καμία αναφορά. Αντίθετα θα λέγαμε ότι εφαρμόζεται η αρχή της «εύλογης αξίας». Η εύλογη αξία δεν υπάρχει σαν αρχή

με αυτόν τον τίτλο στα Πρότυπα, αλλά σαν πρακτική εμφανίζεται σχεδόν σε όλα τα πρότυπα, καθώς σε ένα σημαντικό αριθμό στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού γίνονται αποτιμήσεις σε εύλογες αξίες. Η εφαρμογή της αρχής των «εύλογων αξιών» των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, σύμφωνα με την άποψη πολλών ελεγκτών και λογιστών, μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την εμφάνιση Οικονομικών Καταστάσεων που δεν απεικονίζουν την πραγματικότητα. Ο λόγος που οδήγησε τα Δ.Λ.Π. να επικεντρωθούν σε πάρα πολλές περιπτώσεις στις εύλογες αξίες και όχι στο ιστορικό κόστος είναι ότι η εικόνα της επιχείρησης πρέπει να εμφανίζεται όσο γίνεται πιο κοντά στην «πραγματικότητα».

Πέρα από το ζήτημα αρχής στο οποίο αναφερθήκαμε και αφορά το Ιστορικό Κόστος, την Αρχή της Συντηρητικότητας και τις Εύλογες Αξίες που επιβάλλουν τα Δ.Λ.Π., υπάρχουν και άλλες διαφορές ανάμεσα στο Δ.Λ.Π.1 και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Πρώτα απ' όλα διαφοροποιούνται οι οικονομικές καταστάσεις. Παραμένει ο Ισολογισμός και η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως ή Αποτελεσμάτων Περιόδου για τις ενδιάμεσες καταστάσεις, αλλά καταργείται ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων, ο οποίος ίσχυε με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ως αποτέλεσμα, η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων όπως δημοσιεύονταν με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και κατέληγε στα αποτελέσματα των φόρων, με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα διαφοροποιείται και περιλαμβάνονται σε αυτήν οι Φόροι Εισοδήματος, καθώς και άλλα στοιχεία της διανομής, όπως οι αμοιβές του Διοικητικού Συμβουλίου, με συνέπεια να καταλήγει στο ποσό το οποίο τελικά μεταφέρεται στην καθαρή θέση.

Αντί για τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, τώρα έχουμε τον Πίνακα Μεταβολής των Ιδίων Κεφαλαίων. Αυτός ο πίνακας εμφανίζει κάποια από τα στοιχεία που εμφανίζονταν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, όπως είναι το μέρισμα ή τα αποθεματικά που μεταφέρονταν στην καθαρή θέση, αλλά επιπροσθέτως δείχνει και όλες τις άλλες μεταβολές που έγιναν στην καθαρή θέση. Σχετικά με τον Πίνακα Μεταβολής των Ιδίων Κεφαλαίων θα πρέπει να αναφέρουμε και μια άλλη διαφορά αρχών που υπάρχει ανάμεσα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν είναι ασύνηθες να γίνονται εγγραφές στη διάρκεια της χρήσης, οι οποίες επιδρούν κατευθείαν σε λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Αντίθετα, με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, κατά κανόνα τα ποσά που μεταφέρονταν στην καθαρή θέση, να προέρχονται από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων και η μεταφορά να γίνεται μέσω του Πίνακα Διανομής Αποτελεσμάτων.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, επιβάλλεται επιπροσθέτως η σύνταξη και δημοσίευση της Κατάστασης των Ταμειακών Ροών. Η συγκεκριμένη κατάσταση δεν

προβλέπονταν στο Νόμο 2190/20, όμως στην πράξη αυτή η κατάσταση καταρτιζόταν και δημοσιεύονταν από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες.

Το στοιχείο όμως εκείνο που διαφοροποιεί άρδην τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όσον αφορά στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, είναι οι Σημειώσεις που προβλέπονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που αντιστοιχούν στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι οι πληροφορίες στο Προσάρτημα είναι ασύγκριτα λιγότερες από αυτές που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Για να γίνει περισσότερο κατανοητό το στοιχείο αυτό, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε ότι αν μία εταιρεία που συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, το Προσάρτημα για να είναι πλήρες θα έπρεπε να είναι ένα κείμενο περί των 10 σελίδων. Εάν πρόκειται όμως για έναν όμιλο που συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις του σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θα πρέπει να εκδώσει ένα τεράστιο κείμενο περίπου χιλίων σελίδων.

Μία επιπρόσθετη διαφορά είναι ότι ο Ισολογισμός και η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι οικονομικές καταστάσεις ιδιαίτερα συνοπτικές. Αντίθετα, με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα παρουσιάζονταν μια μεγάλη ποικιλία στους λογαριασμούς, ενώ με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται στις καταστάσεις αυτές είναι πολύ λίγοι. Η συγκεκριμένη αλλαγή που επήλθε με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως θετική, καθώς σε ένα πρώτο στάδιο εξέτασης των οικονομικών καταστάσεων θέλουμε να πάρουμε μια συνολική αλλά συνοπτική εικόνα για την κατάσταση μιας επιχείρησης. Από εκεί και πέρα μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να εμβαθύνουν σε κάποιο λογαριασμό και να αντλήσουν περαιτέρω πληροφόρηση μέσω των Σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων.

Ένα άλλο ζήτημα που προκύπτει είναι ότι το Προσάρτημα και η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου που προβλέπονται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, για να τα πάρει κάποιος στα χέρια του για να τα μελετήσει, για τις μη εισηγμένες εταιρείες, θα έπρεπε να απευθυνθεί στο Υπουργείο Ανάπτυξης να ζητήσει αντίγραφο από το Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών. Για τις εισηγμένες εταιρείες προβλέπονταν μεγαλύτερη πληροφόρηση λόγω της χρηματιστηριακής νομοθεσίας. Με αυτόν τον τρόπο, την εξέταση δηλαδή μόνο των δημοσιευμένων στοιχείων, υπήρχε μεγάλη πιθανότητα να σχηματίσει κάποιος λανθασμένη εικόνα για την πορεία μιας εταιρείας. Για να ανατραπεί αυτή ακριβώς η κατάσταση, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θεωρούν και εφαρμόζουν την άποψη ότι οι οικονομικές

καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο ίδιο έντυπο ως σύνολο, μαζί με τις Σημειώσεις. Πλέον με τη βοήθεια των δικτυακών τόπων, μπορεί ο καθένας οποιαδήποτε στιγμή και από οπουδήποτε να έχει δυνατότητα πρόσβασης. Για λόγους ιστορικούς βέβαια, ο νόμος επιβάλλει τη δημοσίευση στις εφημερίδες ορισμένων οικονομικών καταστάσεων, όπως ισχύει και με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Για τις πλήρεις οικονομικές καταστάσεις ο ενδιαφερόμενος μπορεί να παραπέμπεται στη διεύθυνση του διαδικτύου όπου θα είναι σε θέση να βρει τις πληροφορίες που ζητά.

Αναφορικά με την Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου που απευθύνεται προς τη Γενική Συνέλευση της εταιρείας και είναι υποχρεωτική σύμφωνα με το Νόμο 2190/20, αντίστοιχη έκθεση δεν επιβάλλεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα όμως επιτρέπουν την παράθεση επιπρόσθετων πληροφοριών στις Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Όμως, σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο υπάρχει η υποχρέωση σύνταξης έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου για το σύνολο των ανωνύμων εταιρειών, οπότε αυτή η έκθεση συντάσσεται και αποτελεί μέρος των οικονομικών καταστάσεων.

Μία άλλη διαφορά ως προς την εμφάνιση των Οικονομικών Καταστάσεων είναι ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προβλέπουν την εμφάνιση των Λογαριασμών Τάξεως. Αυτό που προβλέπεται (από ειδικά πρότυπα) είναι η γνωστοποίηση πληροφοριών που έχουν σχέση με μεγέθη που παρακολουθούσαμε μέσω των Λογαριασμών Τάξεως σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Δεν υπάρχει όμως πρόβλεψη για την παρουσίαση ποσών στις οικονομικές καταστάσεις, με τη λογιστική έννοια, για τα έξω ισολογιστικά στοιχεία.

Μία επιπλέον διαφορά των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. σε σύγκριση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, που είναι μεγάλης σημασίας, είναι ότι αυτές δεν περιλαμβάνουν τα έσοδα και τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων. Στα Ελληνικά Πρότυπα αυτά περιλαμβάνονταν στην Κατάσταση των Αποτελεσμάτων. Σε περίπτωση που βρεθούν λάθη που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις, κατά τα Δ.Λ.Π., αυτό συνήθως οδηγεί σε αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων προγενέστερων χρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι ένα έσοδο ή ένα έξοδο προηγούμενης χρήσης, που δεν υπέστη λογιστικοποίηση, στο χρόνο κατά τον οποίο έπρεπε να είχε γίνει αυτή, λόγω λάθους, κατά τα Δ.Λ.Π. δε θα επηρεάσει τα αποτελέσματα της Χρήσης στην οποία έγινε γνωστό το λάθος αυτό, αλλά θα πραγματοποιηθεί διόρθωση προγενέστερων οικονομικών καταστάσεων. Με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, κάτι τέτοιο θα φάνταζε απίθανο, καθώς από τη στιγμή που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονταν από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων, δεν ήταν δυνατή η αλλαγή τους υστερόχρονα. Σε περίπτωση λάθους, η όποια αλλαγή προέκυπτε, είχε επίδραση στα αποτελέσματα της χρήσης κατά την οποία γινότανε αντιληπτό το λάθος.

Επιπροσθέτως, κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν υφίστανται έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα, όπως υπήρχαν με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Όλα τα έσοδα και τα έξοδα χαρακτηρίζονται ως οργανικά.

Μία επιπλέον διαφορά, ήσσονος όμως σημασίας είναι το γεγονός ότι με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν να φαίνονται στρογγυλοποιημένα τα μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων, καθώς υπάρχει η δυνατότητα αυτά να εκφραστούν σε ευρώ, που είναι το νόμισμα της χώρας μας, ή σε χιλιάδες ευρώ ή και σε εκατομμύρια ευρώ. Με αυτόν τον τρόπο ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να έχει μια συνολική εικόνα για τα κύρια μεγέθη. Κάτι αντίστοιχο δεν ίσχυε για τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονταν σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.²⁵

3.5.2. Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 (I.A.S. 2 «Inventories») έχει σχέση με το ζήτημα των αποθεμάτων των εμπορικών κυρίως επιχειρήσεων, καθώς τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δεν διαθέτουν ιδιαίτερα αποθέματα λόγω της φύσης των εργασιών τους.

Οι διαφορές που εντοπίζονται ανάμεσα στο Δ.Λ.Π. 2 και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δε χαρακτηρίζονται ως διαφορές αρχής. Η Αρχή της Συντηρητικότητας στον τομέα των αποθεμάτων βρίσκει εφαρμογή και στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Κατά κανόνα η αποτίμηση γίνεται στη μικρότερη τιμή ανάμεσα στο Κόστος και στην Καθαρή Αξία Ρευστοποίησης, όμως υπάρχει μια εξαίρεση σε συγκεκριμένες ειδικές κατηγορίες αποθεμάτων, για παράδειγμα σε αποθέματα που σχετίζονται με βιολογικά είδη και έχουν να κάνουν με ζωική ή φυτική παραγωγή. Αυτά τα είδη αποτιμώνται σε εύλογες αξίες σύμφωνα με ειδικό πρότυπο. Στην εξαίρεση του κανόνα συγκαταλέγονται επίσης και αποθέματα που βρίσκονται προς πώληση και υπάρχει σχετικό συμβόλαιο όπου καθορίζεται η τιμή πώλησης και τότε οι αποτιμήσεις γίνονται σε εύλογες αξίες αφού πρώτα αφαιρέσουμε τα κόστη πωλήσεως.

Ως προς τις μεθόδους που χρησιμοποιούμε για τον υπολογισμό της αξίας κτήσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.2 προβλέπονται πολλές μέθοδοι, όπως η μέθοδος της Λιανικής Πώλησης που έχει να κάνει με τις αποτιμήσεις των μεγάλων καταστημάτων λιανικής πώλησης.

²⁵ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.93-100.

Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.2 πέρα από την υποχρεωτική αποτίμηση αποθεμάτων κατά είδος, δίνεται η δυνατότητα αποτίμησης και κατά συγγενή είδη. Κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, κυρίως σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, για να αποδοθεί ο χαρακτηρισμός του είδους θα πρέπει να ικανοποιούνται κάποια κριτήρια και επίσης δε γίνεται κανένας λόγος για την αποτίμηση κατά συγγενή είδη όπως γίνεται στο Δ.Λ.Π.2.

Άλλη διαφορά ανάμεσα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και το Δ.Λ.Π.2 αποτελεί ο τρόπος διαχείρισης των προβλέψεων υποτίμησης των αποθεμάτων. Κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, σε περίπτωση υποτίμησης ενός αποθέματος η μείωση της αξίας του έχει επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης μέσω του κόστους πωληθέντων. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.2, γίνεται πρόβλεψη υποτίμησης των αποθεμάτων, δηλαδή η υποτίμηση παρακολουθείται σε ξεχωριστό λογαριασμό προβλέψεων, όπως γίνεται και με τις συμμετοχές στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και σε περίπτωση που μεταβληθούν οι καθαρές αξίες ρευστοποίησης μειωμένες κατά τα κόστη διάθεσης, είναι δυνατή η μερική ή ακόμη και η ολική μετατροπή της πρόβλεψης.

Διαφορά των Ελληνικών από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παρατηρείται και στην αποτίμηση των πρώτων υλών. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι πρώτες ύλες αποτιμώνται κατά είδος στη μικρότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή κτήσεως και στην τρέχουσα τιμή τους. Κατά το Δ.Λ.Π.2 δεν υπάρχει η υποχρέωση να γίνεται αυτή η σύγκριση, ούτε να γίνεται υποτίμηση των πρώτων υλών, αν υπάρχει εκτίμηση «ότι η ενσωμάτωσή τους σε προϊόντα θα παράγει προϊόντα των οποίων το κόστος είναι μικρότερο από την τιμή πώλησής τους». Σε περίπτωση όμως που πρέπει να γίνει υποτίμηση των πρώτων υλών, αυτή θα γίνει στο κόστος αντικατάστασης που είναι η τρέχουσα αξία κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και όχι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, καθώς η εκάστοτε επιχείρηση δεν ενδιαφέρεται να ρευστοποιήσει τις πρώτες ύλες της.

Μία τελευταία διαφορά που εντοπίζεται ανάμεσα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή είναι ο τρόπος αντιμετώπισης των τόκων. Κατά το Δ.Λ.Π.2 το κόστος απόκτησης αποθεμάτων θα μπορούσε να συμπεριλάβει και τόκους. Όσον αφορά τις αγορές αποθεμάτων μέσω μακροπρόθεσμου διακανονισμού, θα πρέπει να διαχωρίσουμε το κομμάτι που αφορά τον τόκο από αυτό που αφορά το κόστος, όπου σε αυτήν την περίπτωση οι τόκοι δεν προστίθενται στο κόστος των αποθεμάτων αλλά επιβαρύνουν το λογαριασμό των

χρηματοοικονομικών εξόδων.^{26 27}

3.5.3. Δ.Λ.Π. 7 «Κατάσταση Ταμειακών Ροών» (Δεν αναθεωρήθηκε)

Το Δ.Λ.Π. 7 «Καταστάσεις Ταμειακών Ροών» (I.A.S. 7 «Cash Flow Statements»), αναφέρεται στην κατάρτιση των καταστάσεων ταμειακών ροών, θέτοντας το πλαίσιο των αρχών που πρέπει να εφαρμόζονται κατά τη σύνταξη τους.

Σύμφωνα με το Νόμο 2190/20 η κατάσταση Ταμειακών Ροών δεν αποτελούσε μέρος των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. Η παρουσίαση των ταμειακών ροών έγινε υποχρεωτική τα τελευταία χρόνια για τις εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο καθώς και για τις μη εισηγμένες εταιρείες που είναι μητρικές ομίλων.

Η κατάσταση Ταμειακών Ροών αποτελεί μια πολύ βασική κατάσταση, καθώς είναι σημαντικό για τη διοίκηση να γνωρίζει την εξέλιξη των ταμειακών ροών, καθώς έτσι μπορεί να διαμορφώσει σαφή εικόνα για οποιοδήποτε πρόβλημα ρευστότητας προκύπτει, ούτως ώστε να είναι σε θέση να το επιλύει. Επίσης ο διαχωρισμός των ταμειακών ροών σε τρεις βασικές κατηγορίες σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., δηλαδή σε ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες, σε ροές από επενδυτικές δραστηριότητες και σε ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες προσφέρει πολλά πλεονεκτήματα.

Παρακολουθώντας χωριστά τις ροές που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες μπορούμε να δούμε πόσα χρήματα ξόδεψε η επιχείρηση για να κάνει νέες επενδύσεις. Αυτές οι εκροές με τη σειρά τους υποδηλώνουν ότι θέτονται οι βάσεις ώστε στο μέλλον να μπορέσει η επιχείρηση να αυξήσει τις επιχειρηματικές της ροές, καθώς οι επενδύσεις που γίνονται θα αποδώσουν με τον καιρό. Σημασία επίσης έχουν και οι κινήσεις που οδήγησαν στη διαμόρφωση των ταμειακών ροών.

Για παράδειγμα θέλοντας μία επιχείρηση να αυξήσει τις πωλήσεις της αποφασίζει να παρέχει περισσότερες πιστώσεις, κάτι που θα οδηγήσει πιθανότατα σε αύξηση πιστωτικού κινδύνου γιατί είναι πιθανόν να μην πληρωθούν από κάποιους πελάτες. Η αύξηση των πιστώσεων θα έχει πιθανώς ως αποτέλεσμα το δανεισμό της επιχείρησης από τις τράπεζες,

²⁶Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.112,113.

²⁷Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α (2007) «Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε συνδυασμό με το Γ.Λ.Σ. εκδόσεις Γερμανός σελ.45-48 .

ούτως ώστε να μπορέσει να χρηματοδοτήσει την αύξηση των πωλήσεων που θα προέλθει από την αύξηση των πιστώσεων προς τους πελάτες. Άρα λοιπόν μελετώντας τις καταστάσεις ταμειακών ροών θα πρέπει να λαμβάνονται όλα υπόψη, ακόμη και το τι υποδηλώνει η όποια μεταβολή της ταμειακής ροής.

Αναφερόμενοι στο Δ.Λ.Π. 7 θα πρέπει να θίξουμε και το θέμα των μεταχρονολογημένων επιταγών. Κατ' εξοχήν οι επιταγές θεωρούνταν και θεωρούνται μέσο πληρωμής και όχι μέσο πίστωσης, όπως λανθασμένα θεωρείται στην Ελλάδα. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.7 ένα αξιόγραφο που έχει τη δυνατότητα ρευστοποίησης εντός τριών μηνών χωρίς την ύπαρξη ουσιαστικών απωλειών, χαρακτηρίζεται ως Ταμειακό Ισοδύναμο.^{28 29}

3.5.3.1.Παράδειγμα

Στην επόμενη σελίδα παρατίθεται η Κατάσταση Ταμειακών Ροών, όπως προβλέπεται από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, του Ομίλου και της εταιρείας FOURLIS A.E. για τις διαχειριστικές χρήσεις 2011 και 2010.

²⁸ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη, σελ.116-124.

²⁹ Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α.,(2007) «Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε συνδυασμό με το Γ.Λ.Σ. εκδόσεις Γερμανός σελ.101-103 .

1) ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ (ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΚΑΙ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ)

ΓΙΑ ΤΙΣ ΧΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΕΛΗΞΑΝ 1/1-31/12/2011 ΚΑΙ 1/1-31/12/2010

(Ποσά σε χιλιάδες Ευρώ)

	ΟΜΙΛΟΣ		ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
	1/1-31/12/2011	1/1-31/12/2010	1/1-31/12/2011	1/1-31/12/2010
Λειτουργικές Δραστηριότητες				
Καθαρό κέρδος προ φόρων (Συνεχιζόμενες δραστηριότητες)	3.424	26.964	-469	7.911
Καθαρό κέρδος προ φόρων (Διακοπείσες δραστηριότητες)	653	805	0	0
Πλέον / μείον προσαρμογές για:				
Αποσβέσεις	12.992	10.516	41	41
Προβλέψεις	643	764	41	181
Συναλλαγματικές διαφορές	377	-111	-123	-200
Αποτελέσματα (έσοδα - έξοδα - κέρδη και ζημιές) επενδυτικής δραστ/τας	-718	-978	-39	-8.753
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	10.824	6.875	3	8
Πλέον/μείον προσ. για μεταβ. Λογ. κεφαλαίου κίνησης σχετικές με λειτ. δραστ:				
Μείωση / (αύξηση) λογαριασμών αποθεμάτων	-3.156	-2.239	0	0
Μείωση / (αύξηση) λογαριασμών απαιτήσεων	12.665	-1.511	-116	-1.168
(Μείωση) / αύξηση λογαριασμών υποχρεώσεων (πλην τραπεζών)	-5.431	4.641	315	387
Μείον				
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα καταβεβλημένα	-11.618	-7.008	0	-8
Καταβεβλημένοι φόροι	-8.807	-27.064	-52	-2.785
Λειτουργικές ροές από διακοπείσες δραστηριότητες	38.630	-40.994	0	0
Σύνολο εισροών / (εκροών) από λειτουργικές δραστηριότητες (α)	50.478	-29.339	-399	-4.388
Επενδυτικές δραστηριότητες				
Απόκτηση θυγατρικών, συγγενών, κοινοπραξιών και λοιπών επενδύσεων	-4.550	-525	-21.795	0
Αγορά ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων	-73.254	-19.126	-39	-29
Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων	57	570	20	2
Τόκοι εισπραχθέντες	1.145	1.335	158	454
Μερίσματα εισπραχθέντα	0	0	0	8.500
Εισπράξεις από πωλήσεις θυγατρικών, συγγενών κοινοπραξιών	0	0	0	435
Εισπράξεις από επιστροφή κεφαλαίου θυγατρικών συγγενών κοινοπραξιών	0	0	15.033	0
Επενδυτικές ροές από διακοπείσες δραστηριότητες	46	2.185	0	0
Σύνολο εισροών / (εκροών) από επενδυτικές δραστηριότητες (β)	-76.555	-15.562	-6.623	9.363
Χρηματοδοτικές Δραστηριότητες				
Πληρωμές για αγορά ιδίων μετοχών	-1.140	-858	-1.140	-858
Εισπράξεις από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	13	0	0	0
Εισπράξεις από έκδοση μετοχών σε υπαλλήλους λόγω άσκησης δικαιωμάτων προαίρεσης	0	153	0	153
Πληρωμές για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	0	-17	0	0
Εισπράξεις από εκδοθέντα / αναληφθέντα δάνεια	105.334	40.399	0	0
Εξοφλήσεις δανείων	-35.379	-36.122	0	0
Εξοφλήσεις υποχρεώσεων από χρηματοδοτικές μισθώσεις	-3.088	-4.132	0	0
Μερίσματα πληρωθέντα	0	-12.738	0	-12.739
Χρηματοδοτικές ροές από διακοπείσες δραστηριότητες	-26.532	7.250	0	0
Σύνολο εισροών / (εκροών) από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ)	39.207	-6.065	-1.140	-13.444
Καθαρή αύξηση / (μείωση) στα χρηματικά διαθέσιμα χρήσης (α) + (β) + (γ)	13.131	-50.966	-8.163	-8.468
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης χρήσης	43.129	94.140	13.079	21.547
Επίδραση των συναλλαγματικών ισοτιμιών επί των χρηματικών διαθέσιμων	34	-45	0	0
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης χρήσης	56.294	43.129	4.916	13.079

Πηγή Πίνακα 1: www.fourlis.gr (2011)

3.5.4. Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 (I.A.S. 8 Accounting Policies, changes in Accounting Estimates and Errors), εξηγεί τα κριτήρια που απαιτούνται για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών και καθορίζει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται για τις αλλαγές και διορθώσεις σε λάθη ή εκτιμήσεις.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.8, προβλέπεται μια διαφορετική αντιμετώπιση των λαθών που αναφέρονται σε προηγούμενες χρήσεις και γίνονται αντιληπτά στην παρούσα χρήση, όπως επίσης προβλέπεται και διαφορετική διαχείριση σχετικά με την αλλαγή κάποιων πολιτικών που εφαρμόζονται αναδρομικά.

Κατά το Δ.Λ.Π.8, είναι εφικτή η επαναδιατύπωση προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν επιτρέπεται καμία αλλαγή στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες είχαν εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Σε περίπτωση αλλαγής μιας λογιστικής πολιτικής, η πληροφορία αυτή παρουσιάζονταν ως ειδική σημείωση στο δημοσιευμένο ισολογισμό και επίσης γίνονταν αναφορά στο προσάρτημα. Σε αυτές τις σημειώσεις αναφέρονταν πως θα εμφανίζονταν οι οικονομικές καταστάσεις της παρούσας χρήσης, εάν γινόταν εφαρμογή των παλιών λογιστικών πολιτικών ή εάν δε γινόταν εφαρμογή της καινούριας λογιστικής πολιτικής.

Όταν βέβαια μιλάμε για επαναδιατύπωση των προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων κατά το Δ.Λ.Π.8, δεν εννοούμε αναδημοσίευση και επανέγκρισή τους από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων, αλλά εννοούμε ότι οι συγκριτικές πληροφορίες που παρουσιάζονται στις Σημειώσεις, στον Ισολογισμό και τα Αποτελέσματα είναι πλέον αυτές που αποτελούν προϊόν της επαναδιατύπωσης.

Κάτι αντίστοιχο ισχύει και για τη διόρθωση λαθών που αφορούν σε προηγούμενες χρήσεις. Στην περίπτωση αυτή προβλέπεται επαναδιατύπωση των προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων. Με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τυχόν λάθη προηγούμενων χρήσεων είχαν επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης, όμως σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.8 επιδρούν άμεσα στην καθαρή θέση ή στα αποτελέσματα των συγκρίσιμων χρήσεων.

Μια άλλη διαφορά που εντοπίζεται ανάμεσα στο Δ.Λ.Π.8 και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι ότι σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.8 η Διοίκηση της εταιρείας μπορεί να εφαρμόσει λογιστικές αρχές που κατά τη γνώμη της θα καταστήσουν τις οικονομικές της καταστάσεις πιο λειτουργικές. Κάτι παρόμοιο ίσχυε και με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όμως για συγκεκριμένες λογιστικές αρχές, ήδη θεσμοθετημένες από το νόμο.

Θα πρέπει να αναφέρουμε επίσης πως οι λογιστικές πολιτικές καθορίζονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τις Διερμηνείες τους. Η γνωμοδότηση για κάποια λογιστική πολιτική οποιουδήποτε άλλου οργάνου, έστω και κάποιου εσωτερικού οργάνου που επιβλέπει τη σωστή εφαρμογή των λογιστικών προτύπων (π.χ. Ε.Λ.Τ.Ε.,Σ.Λ.Ο.Τ., Υπουργείο Ανάπτυξης, Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς), δεν μπορεί να καθορίσει λογιστική πολιτική που να θεωρείται «υποχρεωτική».³⁰

3.5.5. Δ.Λ.Π. 10 «Γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)

Το Δ.Λ.Π. 10 (I.A.S. 10 «Events After the Balance Sheet Date»), αναφέρεται στα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Σχετικά με τα μεταγενέστερα γεγονότα, ο Νόμος 2190/20 προβλέπει ότι τα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και μέχρι την έγκρισή του από το Διοικητικό Συμβούλιο επιδρούν στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτή η τακτική σχετίζεται με την αρχή της συντηρητικότητας. Βάσει αυτής της αρχής, οποιοδήποτε γεγονός είναι γνωστό μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, λαμβάνει χώρα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και έχει ως πιθανό αποτέλεσμα έναν κίνδυνο ή ένα έξοδο εις βάρος της εταιρείας, πρέπει να λογιστεί. Αυτό σημαίνει ότι σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα θα πρέπει να γίνουν οι κατάλληλες προβλέψεις.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.10, τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και μέχρι την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων χωρίζονται σε «διορθωτικά» και σε «μη διορθωτικά γεγονότα». Τα διορθωτικά γεγονότα είναι αυτά που αναφέρονται στην παρούσα χρήση που έκλεισε, ενώ τα μη διορθωτικά αφορούν τη χρήση που έπεται.

Για παράδειγμα, κατά τα Δ.Λ.Π.10, σε περίπτωση μιας καταστροφής που έγινε στην επόμενη χρήση, δεν επιβάλλει τη δημιουργία πρόβλεψης, ενώ σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα θα έπρεπε να δημιουργηθεί σχετική πρόβλεψη, καθώς επρόκειτο για ένα γνωστό κίνδυνο που θα είχε επιπτώσεις στην οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Βέβαια, όλα τα μη διορθωτικά γεγονότα γνωστοποιούνται στις Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, ούτως ώστε να υπάρχει ενημέρωση σχετικά με τους κινδύνους που

³⁰ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.124,125,131-133.

συνεπάγονται τα γεγονότα αυτά.

Σε περίπτωση μη ισχύος της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας, εάν η παύση ισχύος της γίνει μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας έγκρισής του από τη Διοίκηση, θα πρέπει να αναδιατυπωθούν οι οικονομικές καταστάσεις και να μην εφαρμοστούν οι λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται για τις οικονομικές καταστάσεις όταν ισχύει η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει σύγκλιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με το Δ.Λ.Π.10.

Σχετικά με τα μερίσματα προς τους μετόχους, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, μετά την έγκρισή τους από τη Διοίκηση, ακολουθούν οι εγγραφές υποχρέωσης προς τους μετόχους. Τα μερίσματα λοιπόν εμφανίζονται στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων ως έξοδα και επίσης ως υποχρέωση στο παθητικό του ισολογισμού. Όμως σχετικά με τον ορισμό των μερισμάτων και την απόφαση διανομής τους όμως λόγο έχει η Γενική Συνέλευση των Μετόχων. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, η εγγραφή υποχρέωσης γίνονται πριν τη λήψη της απόφασης σχετικά με το ύψος του μερίσματος που θα διανεμηθεί. Σε περίπτωση διανομής διαφορετικού ποσού μερισμάτων, θα έπρεπε να γίνει διόρθωση και επανέκδοση των οικονομικών καταστάσεων κατά τον ΚΝ 2190/20. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.10, όσον αφορά τα μερίσματα, δε γίνεται εγγραφή υποχρέωσης για αυτά εκ των προτέρων. Η εγγραφή γίνεται όταν θα αποφασίσει η Γενική Συνέλευση τη διανομή τους. Το ποσό που κατά πάσα πιθανότητα θα διανεμηθεί ως μερίσμα, μεταφέρεται στην καθαρή θέση και όταν η Γενική Συνέλευση αποφασίσει τη διανομή των μερισμάτων, τότε θα μεταφερθεί το ποσό του μερίσματος στις υποχρεώσεις και έτσι θα μειωθεί η καθαρή θέση. Αυτή η τακτική θεωρείται ορθότερη καθώς η οριστικοποίηση των μερισμάτων γίνεται με την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και όχι με την πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου.³¹

3.5.5.1. Παράδειγμα

Η διοίκηση μιας οντότητας ολοκληρώνει το σχέδιο των οικονομικών καταστάσεων για το έτος που λήγει 31 Δεκεμβρίου 20X1 στις 28 Φεβρουαρίου 20X2. Στις 18 Μαρτίου 20X2, το Διοικητικό Συμβούλιο εξετάζει τις οικονομικές καταστάσεις και τις εγκρίνει για έκδοση. Η οντότητα ανακοινώνει το κέρδος της και επιλεγμένες άλλες οικονομικές πληροφορίες στις 19 Μαρτίου 20X2. Οι οικονομικές καταστάσεις καθίστανται διαθέσιμες

³¹ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.136,139,140.

στους μετόχους και άλλους την 1η Απριλίου 20X2. Η ετήσια συνέλευση των μετόχων εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις στις 15 Μαΐου 20X2 και κατόπιν τούτου οι εγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται στην αρμόδια διοικητική αρχή στις 17 Μαΐου 20X2. Η έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων παρέχεται στις 18 Μαρτίου 20X2 (ημερομηνία έγκρισης του Διοικητικού Συμβουλίου για έκδοση).

Σε μερικές περιπτώσεις, η Διοίκηση μιας οντότητας απαιτείται να υποβάλει τις οικονομικές καταστάσεις της σε ένα εποπτικό συμβούλιο (αποτελούμενο αποκλειστικά από μη εκτελεστικά όργανα), για έγκριση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονται για έκδοση, όταν η Διοίκηση εγκρίνει την υποβολή τους στο Εποπτικό Συμβούλιο.³²

3.5.6. Δ.Λ.Π. 11 «Συμβάσεις Κατασκευής» (Δεν αναθεωρήθηκε)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 (I.A.S. 11 «Construction Contracts») ασχολείται με τη λογιστική επεξεργασία των εσόδων και εξόδων που προκύπτουν από τις συμβάσεις κατασκευής έργων συνήθως μακροχρόνιας διάρκειας. Η σύμβαση έργου είναι στην ουσία η συμφωνία μεταξύ ενός κατασκευαστή και του πελάτη για την κατασκευή ενός στοιχείου ενεργητικού μέσα σε ένα συμφωνημένο χρονικό διάστημα και έναντι προσυμφωνημένου ποσού. Οι συμβάσεις κατασκευής διακρίνονται σε συμβάσεις σταθερής τιμής και σε συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής. Οι συμβάσεις σταθερής τιμής αφορούν συμφωνίες σταθερής αμοιβής για τον κατασκευαστή. Αντίθετα, οι συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής αφορούν συμφωνίες κατά τις οποίες ο κατασκευαστής θα εισπράξει την συμφωνημένη αμοιβή συν ένα ποσοστό πάνω από το κόστος.³³

Κατά το Δ.Λ.Π. 11 εισάγεται η μέθοδος της «Ποσοστιαίας Ολοκλήρωσης», σύμφωνα με την οποία εκτιμάται το συνολικό κόστος και τα συνολικά κέρδη του έργου και για την κάθε χρήση γίνεται ο λογισμός των εσόδων και των εξόδων. Η μέθοδος αυτή θα λέγαμε ότι προσδίδει μεγαλύτερη αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς βρίσκεται σε παραλληλισμό με την αρχή της αυτοτέλειας της χρήσης και επίσης αυτή η μέθοδος είναι κατάλληλη για τις κατασκευαστικές εταιρείες, καθώς η κατασκευή ενός έργου είναι συνήθως πολύχρονη υπόθεση. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, στην περίπτωση των

³² www.logistis.gr

³³ Λογιστής, «Συμβάσεις κατασκευής έργων & παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.»

κατασκευαστικών έργων ισχύει η αρχή του ιστορικού κόστους και επίσης ο λογισμός των εσόδων και των εξόδων κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους.

Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.11 υπάρχει η υποχρέωση ξεχωριστής λογιστικής παρακολούθησης για το κάθε έργο, ενώ με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν υφίσταται αυτή η υποχρέωση.

Μια άλλη διαφορά του Δ.Λ.Π.11 και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι η αντιμετώπιση των απαιτήσεων της εταιρείας που δεν έχουν οριστικοποιηθεί. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.11 λοιπόν αυτές έχουν επίδραση στα αποτελέσματα, ενώ κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ο λογισμός τέτοιου είδους ποσών ως έσοδο γίνεται μόνο όταν αυτά εισπραχθούν.

Κατά το Δ.Λ.Π.11, παρεπόμενα έσοδα που προκύπτουν από τα έργα αφαιρούνται από κόστος, γίνεται δηλαδή συμψηφισμός με τα κόστη του έργου. Αντίθετα, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τέτοιου είδους έσοδα εμφανίζονταν χωριστά.

Επίσης το Δ.Λ.Π.11 προβλέπει το κόστος δανεισμού ως μέρος του κόστους του έργου, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. τα χρηματοοικονομικά έξοδα δε σχετίζονταν με το κόστος των έργων και εμφανίζονταν ξεχωριστά. Ακόμη, με το Δ.Λ.Π.11, έξοδα απόκτησης ενός έργου μπορούν να συμπεριληφθούν στο συνολικό κόστος του και να γίνει κατανομή στα αποτελέσματα χρήσης για το χρόνο που διαρκεί το έργο. Με τα Ε.Λ.Π. αυτά τα έξοδα επιβάρυναν τα αποτελέσματα ή σε κάποιες περιπτώσεις μεταφέρονταν στα έξοδα εγκατάστασης.

Σε περίπτωση που προκύψει ζημία από την πραγματοποίηση του έργου, αυτή καταχωρείται κατευθείαν στα αποτελέσματα χρήσης, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. οποιαδήποτε επίδραση στα αποτελέσματα γίνεται με βάση το ιστορικό κόστος, όμως υπάρχει η δυνατότητα δημιουργίας πρόβλεψης για έκτακτους κινδύνους και έξοδα.

Επίσης με βάση το Δ.Λ.Π.11 υπάρχει η υποχρέωση γνωστοποιήσεων σχετικά με τα κατασκευαστικά έργα, ενώ με τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο, αν και οι εταιρείες που αναλαμβάνουν την κατασκευή δημοσίων έργων υποχρεούνται να κάνουν γνωστοποιήσεις στο αρμόδιο υπουργείο.

Σύμφωνα με τη γενική αρχή του λογισμού των εσόδων και εξόδων που έχουν πραγματοποιηθεί, πρέπει να οριοθετείται η χρήση και να λογίζονται πέρα από τα τιμολογημένα έσοδα και τα πραγματοποιημένα έως τη λήξη της χρήσης. Επειδή όμως συνήθως τα δημόσια έργα καθυστερούν, εμφανίζονταν από κάποιες εταιρείες ως έσοδα μόνο τα τιμολογημένα και τα κόστη για τα μη τιμολογημένα και πραγματοποιημένα έσοδα εμφανίζονταν ως «έργα υπό εξέλιξη».

Θέματα σχετικά με τις εγγυητικές επιστολές και άλλα ζητήματα που αφορούν τη λειτουργία των τεχνικών εταιρειών και το κανονιστικό πλαίσιο της χώρας μας, δεν

αντιμετωπίζονται από το Δ.Λ.Π.11.

Στην περίπτωση που αναλαμβάνεται έργο «Μελέτη και Κατασκευή» για λογαριασμό του δημοσίου, για τη συνολική αξία του έργου εκδίδεται τιμολόγιο και προκαταβάλλεται ο φόρος. Η παρουσίαση αυτού του ποσού στα έσοδα, αντίκειται στα Ε.Λ.Π.³⁴

3.5.6.1. Παράδειγμα

Μέθοδος προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσεως μιας συμβάσεως και του κατάλληλου χρόνου καταχωρήσεως του συμβατικού εσόδου και εξόδου.

Η τεχνική εταιρεία ΓΝΩΜΩΝ Α.Τ.Ε. έχει μια σύμβαση σταθερής τιμής των 79.240 € για να κατασκευάσει ένα αρδευτικό έργο στον κάμπο των Σερρών. Το αρχικώς υπολογιζόμενο από την εταιρεία κόστος κατασκευής ανέρχεται σε 70.435 € και θα χρειαστούν 3 χρόνια για να ολοκληρωθεί το έργο αυτό. Στο τέλος του πρώτου έτους κατασκευής η εταιρεία εκτιμά ότι το συνολικό κόστος θα φθάσει στο ποσό των 70.875 €. Κατά το δεύτερο έτος, το αρμόδιο Υπουργείο, τροποποίησε την σύμβαση με την προσθήκη σωρευμένων μικρών έργων εγγείων βελτιώσεων σε ένα σημείο του κάμπου. Αυτό είχε ως συνέπεια να αυξηθεί η αξία του συμβατικού εσόδου κατά 1.760 €. Το εκτιμώμενο από την εταιρεία κόστος εκτελέσεως αυτών των έργων υπολογίζεται σε 1.320 €. Κατά το τέλος του δεύτερου έτους διαπιστώθηκε ότι στον τόπο του έργου υπήρχαν υλικά αξίας 880 € που θα χρησιμοποιηθούν στο επόμενο έτος.

Η εικόνα των οικονομικών δεδομένων έχει ως εξής στον παρακάτω πίνακα:

(Ποσά σε χιλιάδες Ευρώ)

	<u>Έτος 1</u>	<u>Έτος 2</u>	<u>Έτος 3</u>
Αρχικό πόσο συμβατικού εσόδου	79240	79240	79240
Τροποποίηση σύμβασης		1760	1760
	79240	81000	81000
Συνολικό εκτιμώμενο κόστος	70875	72195	72195
Πραγματοποιηθέν κόστος μέχρι τέλος έτους	18428	54303 ³⁵	72195
Υπολειπόμενο μέχρι ολοκλήρωσεως Κόστος	52447	17892	-

³⁴ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.142-153

³⁵ Έχει αφαιρεθεί το ποσό των 880 ευρώ που αφορά σε υλικά που θα χρησιμοποιηθούν το 3ο έτος, δηλαδή δεν είχαν ενσωματωθεί στο έργο.

	70875	72195	72195
Εκτιμώμενο κέρδος	8364	8804	8804
Στάδιο ολοκλήρωσεως	26%	74%	100%
<u>Έτος 1</u>			
Έσοδα $79240 \times 26\% =$	20601		
Έξοδα $[70875 \times 26\%] =$	18427		
Κέρδος	2174		
<u>Έτος 2</u>			
Έσοδα $81000 \times 74\% =$	59940		
Έξοδα $[72195 \times 74\%] =$	53425		
Κέρδος	6515	→ -(2174)	= 4341
<u>Έτος 3</u>			
Έσοδα $79240 \times 100\% =$	79240		
Έξοδα	72195		
	7045	→ -(6515)	= 530

Πηγή Πίνακα 2 www.taxheaven.gr (2005)

3.5.7. Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος» (Δεν αναθεωρήθηκε)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 (I.A.S. 12 «Income Taxes») αναφέρεται στους φόρους εισοδήματος που προκύπτουν από τη λειτουργία μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήσης. Κύριος στόχος του προτύπου 12 είναι να θέσει το πλαίσιο των λογιστικών χειρισμών των τρεχόντων και μελλοντικών φόρων. Επίσης να εισάγει τις έννοιες της τρέχουσας και αναβαλλόμενης φορολογίας και τον τρόπο υπολογισμού τους.³⁶ Αναφέρεται τέλος στις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιεί η επιχείρηση στις Επεξηγηματικές της Σημειώσεις. Με το Δ.Λ.Π.12 ερχόμαστε αντιμέτωποι με την έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας. Εάν λογιστικοποιήσουμε ένα έσοδο που όμως θα φορολογηθεί σε επόμενη χρήση και όχι στην παρούσα χρήση, τότε το κέρδος που θα εμφανιστεί θα είναι μεγαλύτερο από το φορολογητέο κέρδος.

Η δυσκολία του Δ.Λ.Π.12 εντοπίζεται στις περιπτώσεις φορολογίας ενός ομίλου,

³⁶Αληφαντής Στ. Γεώργιος Δεκέμβριος 2002, «Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας βάση του Δ.Λ.Π. 12», Λογιστής,

καθώς όταν υπάρχουν πολλές εταιρείες σε διαφορετικές χώρες, αυτές οι εταιρείες διέπονται από διαφορετικούς φορολογικούς κανονισμούς. Οι δυσκολίες αυτές θα πρέπει να αντιμετωπίζονται από κάθε εταιρεία χωριστά στη χώρα που λειτουργεί και σε όποια σημεία δε συμφωνεί η νομοθεσία των εταιρειών του ομίλου με την ελληνική νομοθεσία (για παράδειγμα η φορολογία σε επίπεδο ομίλου και όχι σε επίπεδο εταιρείας όπως ισχύει στην Ελλάδα, ο διαφορετικός τρόπος φορολόγησης των μη διανεμόμενων κερδών σε σχέση με τα διανεμόμενα κ.α), τότε θα συμβουλευτούν το Δ.Λ.Π.12.

Με βάση τα Ε.Λ.Π. οι φόροι εισοδήματος εμφανίζονταν πάντα στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και συγκεκριμένα μείωναν την καθαρή θέση. Κατά τα Δ.Λ.Π. και συγκεκριμένα κατά το Δ.Λ.Π.12 που αναφέρεται στους φόρους εισοδήματος, οι φόροι, συμπεριλαμβανομένων και των αναβαλλόμενων φόρων και του τρέχοντος φόρου της χρήσης, αποτελούν ή έξοδο ή στοιχείο της καθαρής θέσης. Κατά κύριο λόγο, οι φόροι εισοδήματος έχουν επίδραση στα αποτελέσματα της χρήσης, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που έχουν να κάνουν με στοιχεία που μεταφέρονται κατευθείαν στην καθαρή θέση, όπως είναι οι διαφορές αναπροσαρμογής παγίων στοιχείων.

Μία ακόμη διαφορά των Δ.Λ.Π. από τα Ε.Λ.Π. είναι ο τρόπος αντιμετώπισης των ζημιών. Κατά τα Ε.Λ.Π. οι ζημίες εμφανίζονταν στον ισολογισμό και θα μπορούσε να συμψηφίσει τις ζημίες της τρέχουσα χρήσης σε περίπτωση που στην επόμενη ή στις επόμενες δύο χρήσεις τα κέρδη υπερκαλύπτουν τις ζημίες. Με το Δ.Λ.Π.12, εάν για παράδειγμα η ζημία είναι 1.000.000 ευρώ, τότε θα συμψηφιστεί το ποσό των 750.000 με πιθανά μελλοντικά κέρδη και όχι το ποσό του 1.000.000 ευρώ όπως θα ίσχυε με τα Ε.Λ.Π. Έτσι, η εταιρεία θα πιστώσει το έσοδο από φόρους που θα είναι 250.000 ευρώ και θα χρεώσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις με το ίδιο ποσό. Με αυτό τον τρόπο πετυχαίνουμε ένα αποτέλεσμα που αφορά τη χρήση τη συγκεκριμένη και το αποτέλεσμα της επόμενης χρήσης που θα γίνει ο συμψηφισμός των ζημιών θα αφορά αποκλειστικά την επόμενη χρήση, όπως προστάζει η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές, αυτές κατά τα Δ.Λ.Π. θα πρέπει να εμφανίζονται και λογιστικά. Με τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο, αν και στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος περιλαμβάνονται όλα τα βασικά στοιχεία που προβλέπει το Δ.Λ.Π.12.

Μια άλλη διαφορά Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π. είναι ο χειρισμός των αφορολόγητων αποθεματικών. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.12 θα πρέπει η εταιρεία να λογίσει φορολογικές υποχρεώσεις για το φόρο που προβλέπεται ότι κάποια στιγμή θα πληρώσει για τα αποθεματικά αυτά. Αν και τα περισσότερα από αυτά τα αποθεματικά εκπίπτουν της

φορολογίας, θα μπορούσε το κράτος κάποια στιγμή να επιβάλλει στο σύνολο ένα μικρό ποσό φόρου για αυτά.

Επίσης οι γνωστοποιήσεις που επιβάλλονται από το Δ.Λ.Π.12 είναι πολύ περισσότερες από αυτές που επιβάλλονται από τα Ε.Λ.Π.

Τέλος, σχετικά με τις διαφορές φορολογικού ελέγχου, κατά τα Ε.Λ.Π. θα πρέπει οι εταιρείες να δημιουργούν προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου και μάλιστα όταν πρόκειται για εισαγωγή της εταιρείας στο χρηματιστήριο. Κατά τα Δ.Λ.Π. δεν προβλέπεται τέτοια υποχρέωση, καθώς οι φόροι που αρχικά λογίζονται αφορούν το συνολικό αποτέλεσμα της χρήσης προ φόρων και κάθε διαφορά έχει επίδραση στην αναβαλλόμενη φορολογία ή στον τρέχοντα φόρο της χρήσης και αυτό μάλιστα αιτιολογείται.^{37 38}

3.5.7.1. Παράδειγμα Υπολογισμού Αναβαλλόμενης Φορολογίας λόγω προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. (Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση)

Η εταιρεία υπολογίζει αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων με βάση τους κανόνες των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΠΔ.299/2003) συνολικής αξίας 160.000 ευρώ. Τα καθαρά αποτελέσματα προ φόρων της χρήσης ανήλθαν στο ποσό των 400.000 ευρώ. Η εταιρεία φορολογείται με συντελεστή 25% Για τις ανάγκες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υπολόγισε αποσβέσεις ύψους 120.000 ευρώ. Τα καθαρά αποτελέσματα που προσδιορίστηκαν με βάση τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ανήλθαν στο ποσό των 440.000 ευρώ. Υπολογίστε τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος

Αποτελέσματα Ε.Λ.Π.	Αποτελέσματα Δ.Λ.Π.	Διαφορά
400.000	440.000	-40.000

Εφόσον τα Αποτελέσματα με βάση τα Ε.Λ.Π. είναι μεγαλύτερα (>) από τα αποτελέσματα με βάση τα Δ.Λ.Π. τότε έχουμε μία περίπτωση Αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.

Η κατάλληλη λογιστική εγγραφή που γίνεται στα βιβλία των Δ.Λ.Π. είναι :

³⁷ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.154-178

³⁸Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α.,(2007) «Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε συνδυασμό με το Γ.Λ.Σ. εκδόσεις Γερμανός σελ.49-53

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Δ.Λ.Π.			
<i>Κωδικός</i>	<i>Περιγραφή</i>	<i>Χρέωση</i>	<i>Πίστωση</i>
45.90	Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις/ Απαίτηση από αναβαλλόμενη φορολογία (40.000 X 25% = 10.000)		10.000,00
54.08	Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη / Φόρος κερδών χρήσης	10.000,00	

- Το Δ.Λ.Π. 14 Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση κατά τομέα (αντικαθίσταται από το Δ.Π.Χ.Π. 8).
Καθορίζει τις αρχές που θα πρέπει να διέπουν την κατά τομέα πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης καθορίζει τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιβάλουν οι επιχειρήσεις στις Επεξηγηματικές στους καταστάσεις.
- Το Δ.Λ.Π. 15 Έχει καταργηθεί βάση κανονισμού 2238/2004.

3.5.8. Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματα Ακινήτοποιήσεις» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)

Κατά τα Δ.Λ.Π. χωρίζουμε τα πάγια περιουσιακά στοιχεία σε «ενσώματες ακινήτοποιήσεις», σε «άυλα στοιχεία», σε επενδύσεις σε ακίνητα», σε «διαρκή βιολογικά στοιχεία», σε «πάγια που σχετίζονται με την έρευνα ορυκτών» και σε «πάγια που αφορούν διακοπόμενες δραστηριότητες» ή που προορίζονται να πωληθούν. Οι ενσώματες ακινήτοποιήσεις κατά τα Δ.Λ.Π. είναι αρκετά λιγότερες από αυτές σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.

Όσον αφορά τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις που αναφέρονται στο Δ.Λ.Π.16, για τη διαμόρφωση του κόστους τους προστίθενται και όλα τα έξοδα απόκτησης των ενσώματων αυτών ακινήτοποιήσεων. Με τα Ε.Λ.Π., τέτοιου είδους έξοδα, όπως έξοδα για την απόκτηση παγίων, για παράδειγμα αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογράφων, τεχνικών, λογιστών, μεταφέρονταν στα έξοδα εγκατάστασης.

Επίσης και οι τόκοι κατασκευαστικής περιόδου μπορούν να περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης ενός παγίου, που κατά τα Ε.Λ.Π. αυτοί οι τόκοι βάρυναν τα έξοδα εγκατάστασης.

Κατά το Δ.Λ.Π.16, στην αξία κτήσης προστίθενται και πιθανά κόστη αποσυναρμολόγησης ή αποκατάστασης. Ως παράδειγμα μπορούμε να αναφέρουμε τις μεταλλευτικές επιχειρήσεις, οι οποίες μετά την ολοκλήρωση της εκμετάλλευσης ενός λατομείου πρέπει να επαναφέρουν το χώρο στην αρχική του κατάσταση.

Επιπλέον, σχετικά με τα μεγάλα ανταλλακτικά, αυτά αντιμετωπίζονται λογιστικά σαν πάγια και υπόκεινται σε απόσβεση. Αποτελούν αναπόσπαστο στοιχείο του παγίου που έχει μία επιχείρηση.

Σχετικά με τις μεγάλες επισκευές, για παράδειγμα οι επισκευές που χρειάζονται τα μεγάλα πλοία, το κόστος αυτών των επισκευών επιβαρύνει την αξία του παγίου και υπόκειται σε απόσβεση έως ότου γίνει η επόμενη επισκευή. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. τέτοιου είδους κόστος μερίζονταν σε κάθε χρήση μέσω των προβλέψεων ή των μεταβατικών λογαριασμών και δεν επιδρούσε στην αξία του παγίου.

Επίσης, κατά τα Δ.Λ.Π. το ποσό των επιχορηγήσεων των ενσώματων παγίων μπορεί να μειώσει την αξία κτήσης των παγίων και αυτό θα είχε σαν αποτέλεσμα και οι αποσβέσεις του παγίου να είναι μικρότερες, ενώ με τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπονταν κάτι αντίστοιχο.

Κατά τα Ε.Λ.Π., τα ενσώματα πάγια παρακολουθούνται λογιστικά στην αξία κτήσης τους και σε αξίες αναπροσαρμογής όταν αυτές προβλέπονται από ειδική νομοθετική ρύθμιση. Με βάση το Δ.Λ.Π.16, τα ενσώματα πάγια μπορούν να παρακολουθούνται στο κόστος ή σε αξίες αναπροσαρμογής αυτών. Σε περίπτωση παρακολούθησης παγίων σε αξίες αναπροσαρμογής, αυτά αποτιμούνται κατά τακτά χρονικά διαστήματα από αποτιμητές σε εύλογες αξίες.

Όσον αφορά τις υπεραξίες που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή, αυτές μεταφέρονται στην καθαρή θέση, σε λογαριασμό αποθεματικού. Σε περίπτωση ζημίας από αναπροσαρμογή, αυτή συμψηφίζεται με το αποθεματικό που υπάρχει και αν δεν υπάρχει αποθεματικό, μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσης μειώνοντάς τα.

Σχετικά με τις αποσβέσεις, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.16, η απόσβεση των παγίων γίνεται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους μετά τον υπολογισμό της επίδρασης από πιθανή υπολειμματική αξία. Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των παγίων καθορίζεται από τη διοίκηση. Στην πορεία υπάρχει η δυνατότητα να μεταβάλλεται η διάρκεια απόσβεσης των παγίων ή και η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζει η επιχείρηση.

Όσα πάγια επρόκειτο να πωληθούν, τη στιγμή που αποφασίζεται η πώλησή τους, αυτά διαγράφονται από τις ενσώματες ακινητοποιήσεις και παρακολουθούνται μέσω ειδικών λογαριασμών έως ότου πουληθούν. Όταν μεταφέρονται στους ειδικούς λογαριασμούς, εάν προβλέπονται απώλειες κατά τη ρευστοποίησή τους, τότε τα πάγια αυτά υποτιμούνται και

διακόπτεται η απόσβεσή τους μετά τη μεταφορά.

Στο τέλος θα πρέπει να αναφέρουμε ότι κατά τα Δ.Λ.Π., δεν είναι υποχρεωτικό να εμφανίζεται ξεχωριστά η αξία κτήσης, η αποσβεσμένη αξία και το αναπόσβεστο υπόλοιπο. Φτάνει απλά να εμφανίζεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο, η ανάλυση του οποίου γίνεται στις Σημειώσεις. Επίσης, μπορούμε να αναφέρουμε ότι σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.16 επιβάλλεται ένας μεγάλος αριθμός γνωστοποιήσεων σχετικά με τα ενσώματα πάγια.

Μέσω του Δ.Λ.Π.16 επέρχεται μια αλλαγή στα ποσά των ισολογισμών και των αποτελεσμάτων χρήσης αρκετών επιχειρήσεων εξαιτίας της εισαγωγής της έννοιας της εύλογης αξίας. Δηλαδή, τα πάγια μπορούν να αποτιμώνται στην εύλογη αξία και κατά συνέπεια εμφανίζεται και μια υπεραξία των παγίων. Αντίθετα, με τα Ε.Λ.Π. τα πάγια εμφανίζονταν στο ιστορικό τους κόστος και μαζί με τις ενδεχόμενες αναπροσαρμογές που προβλέπονταν από το νόμο, τις περισσότερες φορές το κόστος τους ήταν αρκετά μικρότερο από την τρέχουσα αξία τους. Επιπλέον, με τα Δ.Λ.Π. προβλέπεται μεγαλύτερο διάστημα απόσβεσης των παγίων, γεγονός που οδηγεί σε καλύτερα αποτελέσματα μετά τις αποσβέσεις, αλλά θα δώσει χειρότερα αποτελέσματα όταν με τα Ε.Λ.Π. θα είχε αποσβεστεί τελείως, ενώ σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.16 η απόσβεση θα συνεχίζεται να διενεργείται.^{39 40 41}

3.5.8.1. Παράδειγμα

Πρώτο

Παράδειγμα Λογιστικής Αντιμετώπισης Εξόδων κτήσης ακινήτων με Δ.Λ.Π. και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Συναλλαγή : Αγορά Ακινήτου συνολικής αξίας 400.000,00 ευρώ. Στο συμβόλαιο αναγράφεται ότι η αξία του οικοπέδου ανέρχεται σε 100.000,00 ευρώ και η αξία του κτιρίου σε 300.000 ευρώ. Η επιχείρηση πλήρωσε επιπλέον συμβολαιογραφικά έξοδα ύψους 10.000,00 ευρώ.

³⁹ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.179-190.

⁴⁰ Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α.,(2007) «Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε συνδυασμό με το Γ.Λ.Σ. εκδόσεις Γερμανός σελ.49-53.

⁴¹ Σακέλλης Ε.(2009), Ο Πανδέκτης του λογιστή ,Γ' έκδοση τόμος Β', κεφάλαιο Β' Εκδόσεις Πανδέκτης.

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα			
<i>Κωδικός</i>	<i>Περιγραφή</i>	<i>Χρέωση</i>	<i>Πίστωση</i>
10.00	Οικόπεδα	100.000,00	
11.00	Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων	300.000,00	
16.14	Έξοδα Κτήσης Ακινήτοποιήσεων	10.000,00	
38.00	Διαθέσιμα		410.000,00

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Δ.Λ.Π.			
<i>Κωδικός</i>	<i>Περιγραφή</i>	<i>Χρέωση</i>	<i>Πίστωση</i>
10.00	Οικόπεδα	102.500,00	
11.00	Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων	307.500,00	
38.00	Διαθέσιμα		410.000,00

Δεύτερο

Παράδειγμα Υπολογισμού Αποσβέσεων με Δ.Λ.Π. και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
 Συναλλαγή : Αγορά Μηχανήματος συνολικής αξίας 100.000,00 την 1η Ιανουαρίου. Με βάση τις προδιαγραφές του κατασκευαστή και την παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης αναμένεται να χρησιμοποιηθεί προς όφελος της επιχείρησης για τα επόμενα 4 έτη. Ο συντελεστής απόσβεσης που προβλέπεται από το ΠΔ.299/2003 για το παραπάνω μηχάνημα είναι 15%.

Ζητείτε ο υπολογισμός των αποσβέσεων του μηχανήματος για τον πρώτο χρόνο λειτουργίας του με την σταθερή μέθοδο απόσβεσης τόσο με τα Ελληνικά όσο και με τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα.

Υπολογισμός με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα :

Συντελεστής απόσβεσης (ΠΔ299/2003) :15%

Αξία Κτήσης 100.000,00 X 15% = 15.000,00 ευρώ ετήσια απόσβεση.

Υπολογισμός με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα:

Ωφέλιμη διάρκεια ζωής του μηχανήματος 4 έτη:

Αξία Κτήσης 100.000,00 / 4 έτη = 25.000,00 ετήσια απόσβεση ή

(100 / 4 έτη) X 100 = 25% συντελεστής ετήσιας απόσβεσης

Αξία Κτήσης 100.000,00 X 25% = 25.000,00 ευρώ ετήσια απόσβεση.

3.5.9. Το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 (I.A.S. 17 «Leases») αναφέρεται στο θέμα των μισθώσεων και στους λογιστικούς χειρισμούς που απαιτούνται για την ορθή και τεκμηριωμένη παρακολούθησή τους. Ταυτόχρονα, οριοθετεί τις πληροφορίες που είναι υποχρεωμένη να γνωστοποιεί η επιχείρηση στις Επεξηγηματικές της Σημειώσεις. Οι σχετικές Διεργασίες είναι η Μ.Ε.Δ. 15 «Λειτουργικές Μισθώσεις- Κίνητρα», η Μ.Ε.Δ. 27 «Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών που Συνεπάγονται το Νομικό Τύπο μιας Μίσθωσης» και τέλος το Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π. 4 «Προσδιορίζοντας κατά πόσο μια Σύμβαση Περιλαμβάνει μια Μίσθωση». Το Δ.Λ.Π. 17 αναθεωρήθηκε στις 31/3/2004 και μπορούσε να εφαρμοστεί από 01/01/05. Το πρότυπο 17 εφαρμόζεται για όλες τις μισθώσεις που συνάπτουν οι επιχειρήσεις πλην μερικών εξαιρέσεων, όπως είναι: οι συμφωνίες μισθώσεων για εξεύρεση και εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου, οι συμφωνίες για παροχή πνευματικών δικαιωμάτων, οι συμβάσεις άδεια θεατρικών παραστάσεων.⁴²

Κατά το Δ.Λ.Π.17, η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν με χρηματοδοτικές μισθώσεις, διαμορφώνεται ως η προεξοφλημένη αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, με βάση το τεκμαρτό επιτόκιο. Με αυτή την αξία εμφανίζονται τα πάγια στον Ισολογισμό της επιχείρησης που απέκτησε κάποιο πάγιο, από την αρχή της απόκτησής τους. Με τα Ε.Λ.Π., δεν εμφανίζεται η αξία του παγίου, γιατί δεν έχουμε νομική μεταβίβαση του παγίου από την εταιρεία leasing στο μισθωτή. Αυτό που γίνεται με τα Ε.Λ.Π. είναι αρχικά να επιβαρύνονται τα έξοδα με το ποσό των ετήσιων μισθωμάτων.

Κατά το Δ.Λ.Π.17, στην αξία του παγίου περιλαμβάνονται και τα αρχικά έξοδα που καταβάλλει ο μισθωτής για να αποκτήσει το πάγιο. Με τα Ε.Λ.Π., αυτά τα έξοδα μεταφέρονται κατευθείαν στα αποτελέσματα ή επίσης υπάρχει η δυνατότητα να μεριστούν στα αποτελέσματα των χρήσεων της μίσθωσης χρησιμοποιώντας η επιχείρηση τους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.17, όταν μία επιχείρηση αποκτά ένα πάγιο με χρηματοδοτική μίσθωση και το εμφανίζει λογιστικά, θα πρέπει να λογίζεται αντίστοιχη υποχρέωση στο παθητικό σχετικά με την πληρωμή των χρεολυσίων. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν έπρεπε η επιχείρηση να λογίσει υποχρέωση στο παθητικό για τις μισθώσεις Leasing που θα σύναπτε.

Κατά το Δ.Λ.Π.17, η επιχείρηση που απέκτησε ένα πάγιο με χρηματοδοτική μίσθωση

⁴² Μαυρομάτης Ελευθέριος, «Αλλάζει η εικόνα της ελληνικής επιχείρησης»

θα πρέπει να διενεργεί κανονικά αποσβέσεις στο πάγιο αυτό. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δε διενεργούνταν αποσβέσεις, γιατί δεν εμφανίζονταν τα πάγια στον ισολογισμό, αλλά επηρεάζονταν τα αποτελέσματα με το συνολικό ετήσιο μίσθωμα.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.17, στις λειτουργικές μισθώσεις, σε περίπτωση που ο μισθωτής δώσει προκαταβολή στην αρχή, αυτή θα μεριστεί σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π., οι προκαταβολές για λειτουργικές μισθώσεις καταχωρούνταν στις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις δίχως να μερίζονται στη διάρκεια της μίσθωσης.

Κατά το Δ.Λ.Π.17, η εταιρεία Leasing εμφανίζει ως απαίτησή της το προεξοφλημένο ποσό της Ακαθάριστης Επένδυσης Μίσθωσης με το τεκμαρτό επιτόκιο. Με βάση τα Ε.Λ.Π., η εταιρεία Leasing δεν εμφάνιζε απαιτήσεις, αλλά τα πάγιά της.

Με βάση το Δ.Λ.Π.17, το αρχικό κόστος της μίσθωσης για την εταιρεία Leasing αποτελεί την απαίτηση που θα καλυφθεί από τα μελλοντικά μισθώματα. Με τα Ε.Λ.Π. αυτό το ποσό μεταφέρονταν κατευθείαν στα αποτελέσματα ή σε μεταβατικό λογαριασμό ενεργητικού και διενεργούνταν για αυτό το ποσό απόσβεση κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.17, τα μισθώματα που εισπράττει μία εταιρεία Leasing, διαχωρίζονται σε αυτά που προορίζονται για εξόφληση της απαίτησης και για εξόφληση των τόκων. Με τα Ε.Λ.Π., αυτά τα μισθώματα λαμβάνονταν υπόψιν ως έσοδα από μισθώσεις και δεν υπήρχε διαχωρισμός σε χρηματοοικονομικό έξοδο και επιστροφή κεφαλαίων.

Κατά το Δ.Λ.Π.17, υπάρχουν ειδικές ρυθμίσεις για κατασκευαστές ή εμπόρους που συνάπτουν χρηματοδοτικές μισθώσεις. Η αλλαγή που επέρχεται με τα Δ.Λ.Π. είναι ότι κάθε μίσθωση δεν την εξετάζουμε σύμφωνα με το νομικό της τύπο, αλλά με βάση την ουσία της. Θα πρέπει επομένως να εξετάζονται και περιπτώσεις που νομικά φαίνεται ότι διενεργούν λειτουργικές μισθώσεις, αλλά στην ουσία είναι χρηματοδοτικές μισθώσεις, όπως για παράδειγμα συμβαίνει στο χώρο ενοικίασης αυτοκινήτων.

Κατά το Δ.Λ.Π.17, τα αρχικά κόστη ενός εκμισθωτή λειτουργικής μίσθωσης κατανέμονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. αυτά τα κόστη βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.17, τα κέρδη που προέρχονται από πώληση και επαναμίσθωση κατανέμονται στα αποτελέσματα αναλόγως τη διάρκεια της επαναμίσθωσης. Αυτή η διαδικασία γίνεται μέσω μεταβατικών λογαριασμών παθητικού. Κατά τα Ε.Λ.Π., αυτό το κέρδος εμφανίζονταν στα ανόργανα αποτελέσματα και κατόπιν φορολογικής ρύθμισης μεταφέρεται σε αφορολόγητο αποθεματικό.

Το Δ.Λ.Π.17 προβλέπει μεγάλο αριθμό γνωστοποιήσεων, κάτι που δεν προβλέπονταν από τα Ε.Λ.Π.

Με βάση τα ΕΛ.Π., κάθε φορά που πληρώνεται μίσθωμα για οικοπέδο, αυτό εμφανίζεται σε λογαριασμούς παγίων και δεν εκπίπτει της φορολογίας. Κατά το Δ.Λ.Π.17, η αξία του οικοπέδου θα πρέπει να λογιστεί κατευθείαν με την απόκτηση του κτιρίου λόγω μίσθωσης χωρίς να αποσβένεται.^{43 44 45}

3.5.9.1. Παράδειγμα Λογιστικής Αντιμετώπισης μισθώσεων Leasing με Δ.Λ.Π. και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Συναλλαγή : Αγορά Μηχανήματος με σύμβαση Leasing συνολικής αξίας 120.000,00 ευρώ.

Η σύμβαση είναι διάρκειας 4 ετών. Το ετήσιο μίσθωμα ανέρχεται σε 30.000,00 ευρώ

Η αρχική αξία του μεταφορικού μέσου ανέρχεται σε ποσό 100.000,00 ευρώ.

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα			
<i>Κωδικός</i>	<i>Περιγραφή</i>	<i>Χρέωση</i>	<i>Πίστωση</i>
66.04.02	Μισθώματα Μηχανημάτων	30.000,00	
38.00	Διαθέσιμα		30.000,00

Κάθε χρόνο με βάση το τιμολόγιο της εταιρείας Leasing η επιχείρηση πραγματοποιεί την παραπάνω λογιστική εγγραφή

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Δ.Λ.Π.			
<i>Κωδικός</i>	<i>Περιγραφή</i>	<i>Χρέωση</i>	<i>Πίστωση</i>
12.00	Μηχανήματα	100.000,00	
36.00	Έξοδα επομένων χρήσεων	20.000,00	
45.98	Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις από Χρηματοδοτικές Μισθώσεις		120.000,00

Με την υπογραφή της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) η εταιρεία πραγματοποιεί την παραπάνω λογιστική εγγραφή

⁴³ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.179-190.

⁴⁴Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α.,(2007) «Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε συνδυασμό με το Γ.Λ.Σ. εκδόσεις Γερμανός σελ.49-53.

⁴⁵Σακέλλης Ε.(2009), Ο Πανδέκτης του λογιστή ,Γ' έκδοση τόμος Β', κεφάλαιο Β' Εκδόσεις Πανδέκτης.

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Δ.Λ.Π.			
<i>Κωδικός</i>	<i>Περιγραφή</i>	<i>Χρέωση</i>	<i>Πίστωση</i>
45.98	Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις για χρηματοδοτικές Μισθώσεις	30.000,00	
38.00	Διαθέσιμα		30.000,00

Λογιστική Εγγραφή με βάση τα Δ.Λ.Π.			
<i>Κωδικός</i>	<i>Περιγραφή</i>	<i>Χρέωση</i>	<i>Πίστωση</i>
65.01	Τόκοι & Συναφή έξοδα για χρηματοδοτικές μισθώσεις	5.000,00	
36.00	Έξοδα επομένων χρήσεων		5.000,00

Με την παραλαβή και πληρωμή του τιμολογίου της εταιρείας Leasing η επιχείρηση πραγματοποιεί τις παραπάνω λογιστικές εγγραφές

3.5.10. Το Δ.Λ.Π. 18 «Έσοδα» (Υπό Αναθεώρηση)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 (IAS 18 «Revenues»), αναφέρεται στο ζήτημα των εσόδων μιας επιχείρησης. Κατά το Δ.Λ.Π.18, σε περίπτωση διαμεσολάβησης, σαν έσοδο θα πρέπει να λογίζεται μόνο η προμήθεια. Όμως, κάποιες φορές συγχέεται η διαμεσολάβηση με την πράξη της πώλησης. Σε περίπτωση που μία συναλλαγή αφορά διαμεσολάβηση, αλλά έχει τα στοιχεία της πώλησης από τον αρχικό πωλητή στο διαμεσολαβητή και έπεται πώληση από το διαμεσολαβητή στον τελικό παραλήπτη ενός πράγματος, μπορεί κατά τα Ε.Λ.Π. να εμφανίζεται σαν έσοδο στα βιβλία του διαμεσολαβητή η αξία των τιμολογίων που εξέδωσε.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.18, σε περίπτωση πώλησης με μακροχρόνια πίστωση στον πελάτη, θα πρέπει να διαχωριστεί το έσοδο που προέρχεται από τις πωλήσεις από τον τόκο. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται τέτοιος διαχωρισμός και στα έσοδα εμφανίζεται το συνολικό ποσό του τιμολογίου.

Κατά το Δ.Λ.Π.18, σε περίπτωση ανταλλαγής αγαθών ίσης αξίας για παράδειγμα, είναι δυνατός ο συμψηφισμός της παράδοσης και της παραλαβής και έτσι να μην εμφανιστεί ούτε έσοδο ούτε κόστος. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., σε παρόμοια περίπτωση θα έπρεπε να εκδοθούν τιμολόγια και να εμφανίζονταν αυξημένα τα έσοδα και κατά το ίδιο ποσό αυξημένο το κόστος αγορών.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.18, όταν σε μία πώληση δε γίνεται μεταβίβαση της κυριότητας

ή γενικότερα γίνεται πώληση υπό αίρεση, τότε θα πρέπει να μη θεωρηθεί σαν πώληση και να μη λογιστεί ως έσοδο. Τυπικά το ίδιο ισχύει και με βάση τα Δ.Λ.Π., όμως υπάρχουν περιπτώσεις που επιτρέπουν να λογίζονται ως έσοδα κάποιες πωλήσεις υπό αίρεση και αν επιστραφούν εν τέλει τα αγαθά, τότε λογίζονται ως επιστροφές πωλήσεων.

Κατά το Δ.Λ.Π.18, οι τόκοι από τις πωλήσεις με μεγάλη διάρκεια πιστώσεων προς τους πελάτες πρέπει να προεξοφλούνται σε παρούσες αξίες με το πραγματικό επιτόκιο. Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται κάτι αντίστοιχο, όμως στην πράξη οι τόκοι μπορεί να λογίζονται ανάλογα με τα ποσά των παραστατικών που εκδίδονται, που δεν είναι ίδια με τα ποσά που θα προέκυπταν αν χρησιμοποιούσαμε τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.18, είναι πιθανός ο συμψηφισμός προβλέψεων για επισφάλεια με τα έσοδα, ενώ με τα Ε.Λ.Π. κάτι τέτοιο δεν είναι δυνατόν. Με βάση τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται η χρήση μεταβατικών λογαριασμών για την οριοθέτηση των εσόδων και των εξόδων. Κατά το Δ.Λ.Π.18, δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη γιατί σε περίπτωση που απαιτείται να γίνει οριοθέτηση, λογίζεται υποχρέωση ή απαίτηση στο συγκεκριμένο αντισυμβαλλόμενο αντί σε κάποιο μεταβατικό λογαριασμό που είναι απρόσωπος.⁴⁶

3.5.11. Τα Δ.Λ.Π. 19 (Δεν αναθεωρήθηκε) και 26 (Δεν αναθεωρήθηκε)

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

- βραχυχρόνιες παροχές
- παροχές λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης
- παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους
- παροχές μετά τη λήξη της απασχόλησης
- μακροχρόνιες παροχές

Το ζήτημα των παροχών στην Ελλάδα επικεντρώνεται κυρίως γύρω από τις άμεσες παροχές, όπως είναι η καταβολή μισθοδοσίας και όλα τα επιμέρους έξοδα, π.χ. επιδόματα,

⁴⁶ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.226-232.

δώρα, αμοιβές ασθενείας. Το βάρος του ενδιαφέροντος των επιχειρήσεων πέφτει στο θέμα των αποζημιώσεων του προσωπικού, είτε λόγω συνταξιοδότησης, είτε λόγω αποχώρησης από την εργασία.

Το Δ.Λ.Π 26 «Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία» αναφέρεται στη λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση ενός προγράμματος για παροχές σε όσους αποχωρούν. Αναφέρεται σε όλους όσους συμμετέχουν σε μία ομάδα και όχι με τις ενημερώσεις για τον καθένα όσον αφορά τα δικαιώματα τους στις παροχές αποχώρησης.

Για τον καθένα από τα προγράμματα παροχών αποχώρησης γνωστοποιούνται:

1. μία κατάσταση με τις μεταβολές της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχές.
2. Περίληψη με τις σημαντικές λογιστικές μεθόδους.
3. Περιγραφή του προγράμματος και το αποτέλεσμα της κάθε μεταβολής στο πρόγραμμα κατά τη διάρκεια της χρήσης

Πίνακας 3 Διαφορές Γ.Λ.Σ και Δ.Λ.Π 19 και 26

Ε.Γ.Λ.Σ.	Δ.Λ.Π. 19/26
<p>Υπάρχει διάταξη για διενέργεια προβλέψεων για αποζημιώσεις συνταξιοδότησης και απολύσεων, υπολογίζονται με βάση το ν. 2112/20. Με βάση ειδική γνωμάτευση του Νομικού Συμβουλίου του κράτους, το 40% της συνολικής υποχρέωσης της επιχείρησης θεωρείται λογιστικά αποδεκτό για καταχώρηση. Ο 2190 αναφέρει για διενέργεια προβλέψεων για όλους τους πιθανούς κινδύνους, όμως στην πράξη δεν γίνεται εγγραφή για σχήματα υπεσχημένων παρέχων. Για το πρότυπο 26 δεν υπάρχει αντίστοιχη νομοθεσία.</p>	<p>Διαχωρισμός παροχών σε: -Υπεσχημένες παροχές - Καθορισμένες καταβολές</p> <p>Το ποσό της πρόβλεψης για μελλοντικές υπεσχημένες παροχές πρέπει η επιχείρηση να το υπολογίζει με αναλογιστικές μελέτες σε κάθε ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος είναι της «Προεξοφλητικής Πιστωτικής Μονάδας».</p>

3.5.12. Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης» (Υπό Αναθεώρηση)

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

Το Δ.Λ.Π.20 αναφέρεται στις κρατικές επιχορηγήσεις. Μία διαφορά ανάμεσα στο Δ.Λ.Π.20 και τα Ε.Λ.Π. είναι ότι οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται όταν θεωρείται βέβαια η είσπραξή τους, ενώ με βάση τον ΚΝ 2190/20, οι επιχορηγήσεις λογίζονται όταν εισπραχθούν και εκδοθεί το σχετικό τιμολόγιο. Όσον αφορά τις κρατικές επιχορηγήσεις σε είδος, κατά το Δ.Λ.Π.20 μπορούν οι επιχειρήσεις να τις καταχωρούν σε εύλογη ή σε συμβολική αξία, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. δεν υπάρχει πρόβλεψη για τέτοια θέματα.

Κατά το Δ.Λ.Π.20, η επιχορήγηση μεταφέρεται σε πίστωση ενός μεταβατικού λογαριασμού παθητικού και έπειτα μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης είτε ως σύνολο είτε σιγά σιγά ανάλογα με τη φύση τους, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. είθισται να μεταφέρεται η επιχορήγηση αρχικά στην καθαρή θέση.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.20, σε περίπτωση που λογιστούν επιχορηγήσεις για πάγια ή για έξοδα και αυτά τα πάγια ή τα έξοδα είναι λογισμένα σε προηγούμενες χρήσεις, τότε θα πρέπει να γίνει αναδρομική διόρθωση των οικονομικών καταστάσεων. Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπονταν να εμφανιστούν τα κόστη για τα οποία δεν έχει ληφθεί επιχορήγηση στους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού, κάτι όμως που για φορολογικούς λόγους δεν εφαρμόζονταν. Στην πράξη αυτές οι επιχορηγήσεις συνήθως εμφανίζονταν σαν έσοδα προηγούμενων χρήσεων και αυτό επιδρούσε στα αποτελέσματα χρήσης.

Κατά το Δ.Λ.Π. 20, οι επιχορηγήσεις παγίων μπορούν να μειώσουν την αξία κτήσης των παγίων για τα οποία προορίζονται αυτές οι επιχορηγήσεις. Με βάση τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπονταν κάτι αντίστοιχο και αυτό που γινόταν ήταν να μεταφέρονται οι επιχορηγήσεις παγίων στην καθαρή θέση και σιγά σιγά στα αποτελέσματα χρήσης, ανάλογα με το ρυθμό απόσβεσης του παγίου.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.20, σχετικά με τις επιχορηγήσεις εξόδων, αυτές μπορούν να συμψηφιστούν με τα έξοδα της επιχείρησης. Τέτοιος συμψηφισμός δεν προβλέπονταν κατά

τα Ε.Λ.Π., θεωρούνταν κάτι το αδιανόητο.

Τέλος, οι γνωστοποιήσεις που προβλέπονται κατά το Δ.Λ.Π.20 είναι πολύ περισσότερες σε σύγκριση με αυτές που προβλέπονταν κατά τα Ε.Λ.Π.^{47 48}

3.5.13. Το Δ.Λ.Π. 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος» (I.A.S. 21 «The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates»), αναφέρεται στο ζήτημα των συναλλαγματικών διαφορών και στο λογιστικό χειρισμό τους.

Κατά το Δ.Λ.Π.21, για τη μετατροπή μίας συναλλαγής σε εγχώριο νόμισμα μέσα στη χρήση, υπάρχει η δυνατότητα να χρησιμοποιηθεί εκτός από την ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής και ένας μέσος ισοτιμιών, είτε εβδομαδιαίος είτε μηνιαίος. Κατά τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται κάτι συγκεκριμένο και αυτό που ισχύει σήμερα είναι να γίνονται οι μετατροπές σύμφωνα με την ημερομηνία της συναλλαγής.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.21, όσον αφορά τα χρηματικά στοιχεία, η αποτίμηση αυτών γίνεται σύμφωνα με την ισοτιμία της ημέρας του Ισολογισμού στον ατομικό ισολογισμό. Στην κατηγορία των χρηματικών διαθεσίμων περιλαμβάνονται και απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε περίπτωση που αυτές αφορούν λήψη ή παράδοση ορισμένου αριθμού μετρητών. Όμως, στην κατηγορία των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων υπάρχουν και οι λήψεις ή οι παραδόσεις αγαθών ή άλλων μη χρηματικών στοιχείων. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δεν είχαμε διάκριση ανάμεσα σε χρηματικά και μη χρηματικά στοιχεία και οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις είχαν ενιαία αντιμετώπιση.

Τα μη χρηματικά στοιχεία χωρίζονται σε αυτά που είναι αποτιμημένα σε εύλογες αξίες και σε αυτά που έχουν αποτιμηθεί στο κόστος. Τα μη χρηματικά στοιχεία που είναι αποτιμημένα στην εύλογη αξία, μετατρέπονται σύμφωνα με την ισοτιμία της ημερομηνίας της αποτίμησης τους σε εύλογη αξία, ενώ κατά τον ΚΝ 2190/20 δεν προβλέπεται κάτι ειδικά για αυτά τα στοιχεία. Για τα μη χρηματικά στοιχεία που είναι αποτιμημένα στο κόστος, η ισοτιμία αποτίμησής τους είναι η ισοτιμία που πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή. Κατά τον

⁴⁷ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.253-260.

⁴⁸ Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α.,(2007) «Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε συνδυασμό με το Γ.Λ.Σ. εκδόσεις Γερμανός σελ.64-66.

ΚΝ 2190/20, προβλέπεται αποτίμηση με την ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής χωρίς όμως να υπάρχει αναφορά στα μη χρηματικά στοιχεία καθώς οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις αντιμετωπίζονται συνολικά.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχει «επίσημη» ισοτιμία, λαμβάνουμε αυτήν που προσεγγίζει καλύτερα τα αποτιμώμενα στοιχεία που μας αφορούν έχοντας ως κριτήριο τις ταμειακές τους ροές. Στα Ε.Λ.Π. έχουμε την ισοτιμία κλεισίματος, αλλά στην πράξη ισχύει ό,τι προβλέπεται και από το Δ.Λ.Π.21.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση των μη χρηματικών στοιχείων μεταφέρονται είτε στα αποτελέσματα είτε στην καθαρή θέση. Εάν οι διαφορές αποτίμησης σε εύλογη αξία ενός μη χρηματικού στοιχείου (για παράδειγμα ένα ενσώματο πάγιο), μεταφέρονται στην καθαρή θέση, σε αυτή την περίπτωση και η συναλλαγματική διαφορά θα μεταφερθεί στην καθαρή θέση. Σε περίπτωση που οι διαφορές αποτίμησης ενός στοιχείου, για παράδειγμα ένα επενδυτικό ακίνητο, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, τότε και οι συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης του στο εγχώριο νόμισμα θα μεταφερθούν στα αποτελέσματα. Κατά τα Ε.Λ.Π., κάποια μη χρηματικά στοιχεία να περιλαμβάνονται στις απαιτήσεις και υποχρεώσεις που χρήζουν αντιμετώπισης με ειδικό τρόπο και επίσης για τα υποκαταστήματα όλες οι συναλλαγματικές διαφορές από τα λοιπά μη χρηματικά στοιχεία πηγαίνουν στα αποτελέσματα, ενώ σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.21, κάποιες διαφορές μεταφέρονται στα αποτελέσματα και κάποιες στην καθαρή θέση.

Κατά το Δ.Λ.Π.21, είναι πιθανόν να προκύψουν αναβαλλόμενοι φόροι από τις συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π., δεν υπάρχει τέτοια περίπτωση καθώς δεν προβλέπεται λογισμός αναβαλλόμενων φόρων και επίσης υπήρχε συμφωνία του εμπορικού νόμου με τη φορολογική νομοθεσία.

Σχετικά με την αποτίμηση των θυγατρικών εταιρειών, για τη διαμόρφωση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κατά το Δ.Λ.Π.21 θα πρέπει όλα τα στοιχεία του ισολογισμού να μετατρέπονται με βάση την ημερομηνία του ισολογισμού, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο, αλλά στην πράξη ισχύει ό,τι και με το Δ.Λ.Π.21. Προβλέπεται μόνο η υποχρέωση ενημέρωσης, σχετικά με τον τρόπο μετατροπής των ποσών σε ξένο νόμισμα στο Προσάρτημα. Όσον αφορά τη μετατροπή των αποτελεσμάτων, η αποτίμηση γίνεται με βάση το μέσο όρο ισοτιμίας της χρήσης. Το σωστό όμως είναι να γίνεται η αποτίμηση με την ημερομηνία της κάθε συναλλαγής, όμως κάτι τέτοιο είναι πρακτικά αδύνατον. Κατά τα Ε.Λ.Π. ισχύει ό,τι αναφέραμε και πιο πάνω για τον ισολογισμό.

Όλες οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις αποτιμήσεις θυγατρικών και έχουν επίδραση στον ενοποιημένο ισολογισμό, μεταφέρονται στην καθαρή θέση. Με

βάση τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο.⁴⁹

- Το Δ.Λ.Π. 22 αντικαταστάθηκε από το Δ.Π.Χ.Π. 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων

3.5.14. Το Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος Δανεισμού» (Δεν αναθεωρήθηκε)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 23 «Κόστος Δανεισμού» (I.A.S. 23 «Borrowing Cost»), αναφέρεται στη λογιστική αντιμετώπιση του δανειακού κόστους των επιχειρήσεων. Το πρότυπο 23 οριοθετεί την έννοια του δανειακού κόστους και ορίζει τις αρχές και τα κριτήρια για την αναγνώριση του. Παράλληλα, αναφέρεται στις πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνει στις Επεξηγηματικές του Σημειώσεις. Το πρότυπο για τη σωστή και τεκμηριωμένη παρακολούθηση του δανειακού κόστους απαιτεί την άμεση αναγνώριση του δανειακού κόστους ως έξοδο και την καταχώρηση του στα αντίστοιχα αποτελέσματα. Τονίζεται ότι το πρότυπο δεν αναγνωρίζει σαν κόστος δανεισμού το πραγματικό ή υπολογιστικό κόστος των ιδίων κεφαλαίων. Πιο συγκεκριμένα, το κόστος δανεισμού αποτελείται από τους τόκους του δανεισμού καθώς και από τα λοιπά έξοδα δανείου, π.χ. μακροπρόθεσμοι και βραχυπρόθεσμοι τόκοι, προμήθειες, συναλλαγματικές διαφορές δανείων.⁵⁰

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.23, μία διαφορά που παρουσιάζεται ανάμεσα σε αυτό και τα Ε.Λ.Π., είναι πως οι τόκοι που αφορούν την απόκτηση παγίων με χρηματοδοτική μίσθωση, αποτελούν χρηματοοικονομικά έξοδα. Κατά τα Ε.Λ.Π., έξοδα αποτελούν οι δόσεις που πληρώνει η εταιρεία για τις μισθώσεις αυτές και περιλαμβάνουν κεφάλαιο, τόκους και συναφή έξοδα.

Όσον αφορά τις συναλλαγματικές διαφορές που σχετίζονται με τους τόκους (δηλαδή διαφορές που προκύπτουν από δανεισμό σε ξένο νόμισμα), κατά το Δ.Λ.Π.23, αυτές θεωρούνται χρηματοοικονομικό έξοδο όπως και οι τόκοι. Κατά τα Ε.Λ.Π., οι συναλλαγματικές διαφορές που είχαν να κάνουν με δάνεια για πάγια σε ξένο νόμισμα (κεφάλαιο και τόκοι), μπορούσαν να λογιστούν ως έξοδα εγκατάστασης.

⁴⁹ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.260-273.

⁵⁰ Σταθόπουλος Π. (2006) «Τι αλλάζει με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- υποχρεωτική η εφαρμογή τους για τις εισηγμένες από το 2003». Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Grant Thornton, Β' Έκδοση, , σελ.571

Κατά το Δ.Λ.Π.23, το κόστος δανεισμού αποτελεί χρηματοοικονομικό έξοδο και μπορεί να αποσβεστεί ανάλογα με τη διάρκεια του δανείου και έτσι επιδρά τμηματικά στα αποτελέσματα χρήσης. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., ναι μεν τα έξοδα των δανείων θεωρούνταν χρηματοοικονομικά έξοδα, αλλά μεταφέρονταν στα αποτελέσματα κατά την περίοδο που αυτά πραγματοποιούνταν.

Μία άλλη διαφορά που παρουσιάζεται μεταξύ του Δ.Λ.Π.23 και των Ε.Λ.Π., έχει να κάνει με τις διαφορές που προκύπτουν από δάνεια υπέρ ή υπό το άρτιο. Για παράδειγμα, ένα δάνειο με ονομαστική αξία 1000 ευρώ, συμφωνείται να εξοφληθεί για αξία 1020 ευρώ ή 980 ευρώ αντίστοιχα. Αυτή η διαφορά που είναι είτε προς τα πάνω είτε προς τα κάτω, αποτελεί χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα και αποσβένεται σε όλη τη διάρκεια του δανείου. Κατά τα Ε.Λ.Π., αν προέκυπτε τέτοια διαφορά, αυτή θα μεταφέρονταν στα αποτελέσματα χρήσης την περίοδο που θα πραγματοποιούνταν.

Κατά το Δ.Λ.Π.23, επιτρέπεται η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού που αφορά πάγια ή αποθέματα, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π., δεν επιτρέπονταν τέτοιου είδους κεφαλαιοποίηση, αλλά δίνονταν η δυνατότητα να κεφαλαιοποιηθούν οι τόκοι δανείων για πάγια για την κατασκευαστική περίοδο και επίσης αυτοί μπορούσαν να αποσβεστούν με τη σταθερή μέθοδο το πολύ μέσα σε μια πενταετία.⁵¹

3.5.15. Το Δ.Λ.Π. 24 « Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 24 (I.A.S. 24 «Related Party Disclosures»), αναφέρεται στα συνδεδεμένα μέρη. Κατά το Δ.Λ.Π.24, συνδεδεμένα μέρη μιας εταιρείας θεωρούνται οι θυγατρικές της, οι υποθυγατρικές της, οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις και οι κοινοπραξίες. Επίσης, στα συνδεδεμένα μέρη περιλαμβάνονται η μητρική της εκδότριας εταιρεία ή και ανώτερες μητρικές αν υπάρχουν. Ακόμη θεωρεί ως συνδεδεμένα μέρη και όλες τις εταιρείες «που κάποιο από τα Βασικά Διοικητικά Στελέχη ή τα Στενά Συγγενικά Πρόσωπα αυτών των στελεχών, το ελέγχουν ή το επηρεάζουν. Επίσης, κατά το Δ.Λ.Π.24, συνδεδεμένα μέρη θεωρούνται και τα προγράμματα συνταξιοδότησης στα οποία συμμετέχει η εταιρεία. Σχετικά με το τι ορίζει επιπλέον το Δ.Λ.Π.24 ως συνδεδεμένα μέρη, θα αναφέρουμε παρακάτω όπου αναλύονται οι διαφορές του συγκεκριμένου Δ.Λ.Π. με τα Ε.Λ.Π.

⁵¹ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.273-277.

Μιλώντας για τις διαφορές του Δ.Λ.Π.24 από τα Ε.Λ.Π. θα πρέπει να αναφέρουμε ότι το Δ.Λ.Π.24 οριοθετεί με συγκεκριμένο τρόπο την έννοια του Βασικού Διοικητικού Στελέχους ως εξής ως Βασικό Διοικητικό Στέλεχος «ορίζεται κάθε στέλεχος της ίδιας της εταιρείας ή της μητρικής της εταιρείας ή των ανώτερων μητρικών της, που έχει εξουσία και ευθύνη για σχεδιασμό, τη Διοίκηση ή τον έλεγχο της εταιρείας». Από την άλλη πλευρά, στα Ε.Λ.Π. αναφέρεται ο όρος «Μέλη Οργάνων Διοίκησης και Διεύθυνσης», ένας όρος που μπορεί εύκολα να παρερμηνευθεί όσον αφορά κυρίως πρόσωπα που ασκούν έλεγχο χωρίς όμως να εμφανίζονται σαν μέλη οργάνων.

Επιπλέον, στο Δ.Λ.Π.24 περιλαμβάνεται η έννοια των «Στενών Συγγενικών Προσώπων», ενώ κάτι τέτοιο δεν υφίσταται στα Ε.Λ.Π. Κατά το Δ.Λ.Π.24, ως στενά συγγενικά πρόσωπα ορίζονται η σύζυγος ή ο σύζυγος του στελέχους, τα παιδιά τους και τα προστατευόμενα μέλη και των δύο συζύγων.

Θα πρέπει επίσης να αναφέρουμε στις διαφορές ότι σχετικά με τις «Παροχές», αυτές αναλύονται λεπτομερέστερα ως προς την έννοιά τους, ενώ δε συμβαίνει το ίδιο με την έννοια των «Αμοιβών» στα Ε.Λ.Π.

Στο Δ.Λ.Π.24, αναφέρονται και οι μη χρηματικές παροχές στον όρο «παροχές», ενώ κάτι αντίστοιχο δεν υφίσταται στα Ε.Λ.Π.

Τέλος, σχετικά με τις γνωστοποιήσεις που αφορούν τις συναλλαγές και τα υπόλοιπα με τα συνδεδεμένα μέρη, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.24, αυτές είναι πολύ περισσότερες σε αριθμό από αυτές που προβλέπει ο ΚΝ 2190/20. Κατά το Δ.Λ.Π.24, απαιτείται να αναφέρονται στις Σημειώσεις και υπηρεσίες που παρασχέθηκαν χωρίς αμοιβή από τα Βασικά Διοικητικά Στελέχη και τα πολύ συγγενικά τους πρόσωπα. Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.24, θα πρέπει να γνωστοποιούνται και οι μη χρηματικές παροχές προς αυτά τα στελέχη, όπως για παράδειγμα η παροχή κατοικίας, η παροχή αυτοκινήτου και άλλα.⁵²

3.5.16. Το Δ.Λ.Π. 27 «Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 (I.A.S. 27 «Consolidated and Separate Financial Statements»), θέτει τις αρχές και τις λογιστικές τεχνικές αντιμετώπισης των ενοποιημένων και ατομικών οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης.

⁵² Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.278-284.

Παράλληλα, ασχολείται με το ζήτημα της λογιστικής καταγραφής των επενδύσεων σε θυγατρικές, συγγενείς ή σε κοινοπραξίες και πως αυτές θα απεικονίζονται στις ατομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης.

Έτσι λοιπόν, μιλώντας για τις διαφορές του Δ.Λ.Π.27 με τα Ε.Λ.Π., αναφέρουμε ότι κατά το Δ.Λ.Π.27, ορίζονται κάποια συγκεκριμένα κριτήρια που πρέπει να πληροί μια εταιρεία για να μπορέσει να οριστεί ως θυγατρική κάποιας άλλης. Τα κριτήρια αυτά έχουν να κάνουν με την ουσιαστική ύπαρξη ή όχι ελέγχου μιας εταιρείας από κάποια άλλη, ούτως ώστε να μπορέσει να τεκμηριωθεί η σχέση Μητρικής- Θυγατρικής. Με βάση τα Ε.Λ.Π., ορίζονται κάποια ποσοτικά δεδομένα για να θεωρηθεί μια εταιρεία ως θυγατρική, δεδομένα που δε βασίζονται στην ουσία αλλά στον τύπο.

Επίσης, κατά το Δ.Λ.Π.27, απαλλάσσονται από την ενοποίηση οι μη εισηγμένες εταιρείες που η ανώτερη μητρική τους δημοσιεύει ενοποιημένες καταστάσεις και ακόμα και στην περίπτωση αυτή υπό αυστηρούς όρους. Ακόμη, απαλλάσσονται από την ενοποίηση οι θυγατρικές που τη στιγμή που αποκτήθηκαν, τέθηκαν άμεσα διαθέσιμες προς πώληση, δηλαδή θυγατρικές που όταν αποκτούνται υπάρχει ο σκοπός της πώλησής τους. Κατά τα Ε.Λ.Π., προβλέπονται πολλές περιπτώσεις που απαλλαγών από την υποχρέωση ενοποίησης, καθώς και περιπτώσεις όπου παρέχεται η δυνατότητα προαιρετικά μη ενοποίησης.

Ως διαφορά επίσης ανάμεσα στο Δ.Λ.Π.27 και τα Ε.Λ.Π. μπορούμε να αναφέρουμε και το γεγονός ότι κατά το Δ.Λ.Π.27 υπάρχει διαχωρισμός ανάμεσα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις και στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις. Συγκεκριμένα, οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται από εταιρείες που δεν έχουν συμμετοχές (θυγατρικές, συγγενείς, κοινοπραξίες), ενώ οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται από εταιρείες που έχουν συμμετοχές. Με βάση τα Ε.Λ.Π., τέτοια διάκριση δεν υφίστατο, αλλά όλες οι εταιρείες, είτε αυτές που είχαν συμμετοχές είτε αυτές που δεν είχαν, συντάσσανε τις ίδιες οικονομικές καταστάσεις.

Όσον αφορά την εμφάνιση των ενοποιημένων και των ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.27, όταν μία εταιρεία συντάσσει και ιδιαίτερες και ενοποιημένες καταστάσεις, μπορεί να τις εμφανίσει είτε μαζί είτε χώρια. Κατά τα Ε.Λ.Π., οι ατομικές καταστάσεις δημοσιεύονταν πάντα χώρια από τις ενοποιημένες καταστάσεις. Επίσης κατά το Δ.Λ.Π.27, η σύνταξη των ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων δε θεωρείται υποχρεωτική, σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π. που επιβάλλουν τη σύνταξη και των ατομικών και των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Συνεχίζοντας με τις διαφορές ανάμεσα στο Δ.Λ.Π.27 και τα Ε.Λ.Π., αναφέρουμε ότι κατά το Δ.Λ.Π.27, οι συμμετοχές στις ιδιαίτερες καταστάσεις εμφανίζονται στο κόστος ή

στην εύλογη αξία, με εξαίρεση τις διακοπτόμενες δραστηριότητες για τις οποίες προβλέπει ειδικά το Δ.Π.Χ.Π.5. Με βάση τα Ε.Λ.Π., η εμφάνιση των συμμετοχών γίνεται στη μικρότερη τιμή ανάμεσα στην αξία κτήσης και την τρέχουσα αξία τους.

Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.27, τα αποτελέσματα μιας θυγατρικής που αποκτήθηκε για πρώτη φορά, ενοποιούνται από την ημερομηνία που αυτή αποκτήθηκε μέχρι το τέλος της χρήσης. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο, οπότε λογικά η ενοποίηση των αποτελεσμάτων γίνεται για όλη τη χρήση.

Τέλος, το Δ.Λ.Π.27 δεν προβλέπει την ενοποίηση των επιχειρήσεων που βρίσκονται κάτω από κοινή διεύθυνση. Η ενοποίηση γίνεται μόνο όταν υπάρχει έλεγχος και αν αυτός ο έλεγχος υποστηρίζεται από γεγονότα ουσίας. Αντίθετα, κατά τα Ε.Λ.Π., οι οριζόντιοι όμιλοι ενοποιούνταν και εμφανίζονταν στις ενοποιημένες καταστάσεις.^{53 54}

3.5.17. Το Δ.Λ.Π. 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 28 (I.A.S. 28 «Investments in Associates»), διαπραγματεύεται το ζήτημα των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις, πλην των επιχειρήσεων που κατέχονται από επιχειρήσεις venture capital ή από αμοιβαία κεφάλαια, πιστωτικά συγκροτήματα επενδύσεων και συναφείς επιχειρήσεις συμπεριλαμβανομένων και των ασφαλιστικών κεφαλαίων.

Οι επενδύσεις αυτές έχουν χαρακτηριστεί σαν κατεχόμενες για εμπορικούς σκοπούς από το Δ.Λ.Π. 39 και μπορούν να αποτιμηθούν σε εύλογες αξίες. Οποιαδήποτε μεταβολή τους καταχωρείται είτε σαν κέρδος, είτε σαν ζημία στα αποτελέσματα χρήσης.

Ξεκινώντας με τις διαφορές ανάμεσα στο Δ.Λ.Π.28 και τα Ε.Λ.Π., αναφέρουμε ότι με βάση το Δ.Λ.Π.28, καθορίζονται τα κριτήρια για τον χαρακτηρισμό μιας εταιρείας ως «συγγενούς». Κατά τα Ε.Λ.Π., για να χαρακτηριστεί μια εταιρεία ως συγγενής θα πρέπει να κατέχεται ποσοστό συμμετοχής πάνω από 20% και επίσης να μην είναι η εταιρεία θυγατρική.

Σχετικά με τις απαλλαγές ενοποίησης, πρέπει να αναφέρουμε ότι προβλέπεται απαλλαγή όταν γίνεται ενοποίηση σε ανώτερο επίπεδο από ανώτερη μητρική υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Ακόμη, προβλέπεται απαλλαγή σε περίπτωση που αποκτήθηκε μια συγγενής

⁵³ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.284-304.

⁵⁴ Γκινόγλου. Δ, Ταχυνάκης. Π (2004), «Λογιστική ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων» Εκδόσεις Rosili

εταιρεία με σκοπό τη διάθεσή της προς πώληση. Επίσης, δεν ενοποιούνται οι συγγενείς επιχειρήσεις «που μεταφέρθηκαν στις διακοπόμενες δραστηριότητες ή στα περιουσιακά στοιχεία τα οποία πρόκειται να διατεθούν». Κατά τον ΚΝ 2190/20, μία συγγενής εταιρεία απαλλάσσονταν από την ενοποίηση αν υπήρχε η πεποίθηση ότι δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Όσον αφορά την πρακτική ενοποίησης, κατά το Δ.Λ.Π.28, προβλέπονται τα εξής: αρχικά υπολογίζονται τα αποτελέσματα της συγγενούς εταιρείας που αναλογούν στη μητρική, και έτσι οι μεταβολές στα αποτελέσματα επιδρούν στα αποτελέσματα των ενοποιημένων καταστάσεων και αντιμεταβάλλουν την αξία της συμμετοχής. Έπειτα, πρέπει να υπολογιστούν οι μεταβολές που έγιναν απευθείας στην καθαρή θέση της συγγενούς και οι μεταβολές στην καθαρή θέση επιδρούν άμεσα στην ενοποιημένη καθαρή θέση με αντιμεταβολή της συμμετοχής. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., «η αναλογία μεταβολής της καθαρής θέσης της συγγενούς, επιδρούσε στο σύνολό της στα αποτελέσματα με αντιμεταβολή της συμμετοχής».

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.28, η διακοπόμενη συγγενής δεν υπόκειται σε ενοποίηση. Κατά τα Ε.Λ.Π., οι διακοπόμενες δραστηριότητες δεν υπάρχουν σαν έννοια και επομένως η συγγενής θα εξακολουθούσε να ενοποιείται έως ότου αυτή πουληθεί. Επιπλέον, κατά το Δ.Λ.Π.28, προβλέπεται απαλοιφή, από τις ενοποιημένες καταστάσεις, του κέρδους ή της ζημίας από ανοδικές ή καθοδικές συναλλαγές, που σημαίνει συναλλαγές ανάμεσα στον όμιλο και τη συγγενή εταιρεία. Η απαλοιφή αυτή γίνεται κατά το ποσοστό της συμμετοχής της εκδότριας εταιρείας στη συγγενή.

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., προβλέπονταν απαλοιφή των μη πραγματοποιημένων κερδών ή ζημιών και γίνονταν στην περίπτωση που μπορούσαν να προσδιοριστούν τα κέρδη ή οι ζημιές, ενώ με το Δ.Λ.Π.28 θεωρείται υποχρεωτική η απαλοιφή της αναλογίας των κερδών ή ζημιών.

Κατά το Δ.Λ.Π.28, σε περίπτωση μείωσης της αναλογίας της καθαρής θέσης μιας συγγενούς, η μείωσή της στις ενοποιημένες καταστάσεις μπορεί να φτάσει έως την αξία της συμμετοχής, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται κάτι για αυτό το θέμα. Κατά το Δ.Λ.Π.28, η χρεωστική υπεραξία που μπορεί να προκύψει από απόκτηση συγγενούς εταιρείας, δεν υπόκειται σε απόσβεση, αλλά εξετάζεται για πιθανή απομείωση κάθε έτος και αν απαιτείται τότε απομειώνεται. Με βάση τα Ε.Λ.Π., αυτή η χρεωστική υπεραξία επιβαρύνει τα έξοδα εγκατάστασης και η απόσβεσή της γίνεται με τη σταθερή μέθοδο σε χρονικό ορίζοντα έως πέντε χρόνια.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.28, η χρεωστική υπεραξία εμφανίζεται στο λογαριασμό της

συμμετοχής, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό και υπόκειται σε απόσβεση.

Κατά το Δ.Λ.Π.28, οι συγγενείς εταιρείες εμφανίζονται στις ιδιαίτερες καταστάσεις στο κόστος ή σε εύλογη αξία, ενώ σύμφωνα με τον ΚΝ 2190/20, οι συμμετοχές σε συγγενείς εμφανίζονται στη μικρότερη αξία μεταξύ αξίας κτήσης και τρέχουσας.

Κατά το Δ.Λ.Π.28, υπάρχει η δυνατότητα εμφάνισης των συγγενών εταιρειών στον ενοποιημένο ισολογισμό, στην εύλογη αξία, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π., η συμμετοχή εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως η αναλογία στη λογιστική καθαρή θέση της εταιρείας που αποτελεί τη συμμετοχή του Ομίλου.

Τέλος, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.28, τα αποτελέσματα των συγγενών εταιρειών εμφανίζονται στα αποτελέσματα χρήσης, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο, αλλά προβλέπεται η εμφάνισή τους σύμφωνα με συγκεκριμένο πρότυπο που διαχωρίζει και αναλύει τα αποτελέσματα σε κατηγορίες.⁵⁵

3.5.18. Δ.Λ.Π. 29 «Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε πληθωριστικές οικονομίες» (Δεν αναθεωρήθηκε)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 29 (I.A.S. 29 «Interests in Joint Venture»), αναφέρεται της λογιστικές τεχνικές των οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων που δρουν σε υπερπληθωριστικές οικονομίες. Η κατάσταση υπερπληθωρισμού δεν είναι κάτι το συνηθισμένο για την πλειοψηφία των ελληνικών ομίλων. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.29, υπερπληθωρισμός υπάρχει όταν στη διάρκεια τριών χρόνων, ο πληθωρισμός ανεβαίνει συνολικά 100%.

Η διαφορά του Δ.Λ.Π.29 από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα έχει να κάνει με το ζήτημα των επαναδιατυπωμένων καταστάσεων. Συγκεκριμένα, κατά το Δ.Λ.Π.29, οι θυγατρικές εταιρείες σε περιόδους υπερπληθωρισμού θα πρέπει να συντάσσουν αναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις για την παρούσα και για την προηγούμενη περίοδο, στις τιμές της ημερομηνίας κλεισίματος και με τη χρήση κυρίως δεικτών. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο σε περίοδο υπερπληθωρισμού.⁵⁶

⁵⁵ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.305-315.

⁵⁶ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.315-320.

- Το Δ.Λ.Π. 30 αντικαταστάθηκε με το Δ.Π.Χ.Π. 7 με τον κανονισμό 208/2006.

3.5.19. Το Δ.Λ.Π. 31 «Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 31 (I.A.S. 31 «Interests in Joint Venture»), αναφέρεται στη λογιστική παρακολούθηση και αναγνώριση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες. Το Δ.Λ.Π.31 περιγράφει και οριοθετεί τις Κοινοπραξίες (δηλαδή οριοθετεί τα είδη των κοινοπραξιών) καθώς και τον τρόπο με τον οποίο αυτές λογιστικοποιούνται. Από την άλλη πλευρά, ο ΚΝ 2190/20 δεν αναφέρεται ειδικά για τις κοινοπραξίες. Όμως, οι ρυθμίσεις που προβλέπονται από τον ΚΝ 2190/20, γενικά για τις συμμετοχές και πιο ειδικά για τις συγγενείς επιχειρήσεις, εφαρμόζονται και στις κοινοπραξίες, αφού έχουν να κάνουν με συμμετοχές. Αυτό που ισχύει στην πράξη, κυρίως για τις κοινοπραξίες τεχνικών έργων που είναι και οι πιο συνηθισμένες, είναι ότι αυτές δεν ενοποιούνται ποτέ αναλογικά και εμφανίζονται στην αξία κτήσης τους στο λογαριασμό συμμετοχές αφού αφαιρέσουμε πιθανές προβλέψεις.

Όσον αφορά τις περιπτώσεις απαλλαγής ενοποίησης των κοινοπραξιών, κατά το Δ.Λ.Π.31, απαλλαγή για ενοποίηση κοινοπραξίας υπάρχει καταρχάς όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για απαλλαγή σύνταξης ενοποιημένων καταστάσεων, όταν η κοινοπραξία θεωρείται «διακοπτόμενη» και σε κάποιες ειδικές περιπτώσεις. Κατά τον ΚΝ 2190/20, επιβάλλεται η ενοποίηση με τη μέθοδο της καθαρής θέσης στην περίπτωση που το ποσοστό συμμετοχής ξεπερνά το 20%.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.31, οι συμμετοχές σε Κοινοπραξίες, μπορούν να εμφανίζονται στις Ιδιαίτερες Καταστάσεις στο κόστος ή στην εύλογη αξία, ενώ κατά τον ΚΝ 2190/20, αυτές εμφανίζονται στη μικρότερη αξία ανάμεσα στην αξία κτήσης και στην τρέχουσα αξία.

Κατά το Δ.Λ.Π.31, υπάρχει η δυνατότητα εμφάνισης των Κοινοπραξιών στον ενοποιημένο Ισολογισμό σε εύλογη αξία. Κατά τα Ε.Λ.Π., η συμμετοχή στον ενοποιημένο ισολογισμό εμφανίζεται ως η αναλογία στη λογιστική καθαρή θέση της Κοινοπραξίας στην οποία ο Όμιλος έχει τη συμμετοχή.

Κατά το Δ.Λ.Π.31, προβλέπεται η έκδοση ειδικών οικονομικών καταστάσεων για τις Κοινά Ελεγχόμενες Εργασίες, ενώ δεν υπάρχει αντίστοιχη πρόβλεψη από τα Ε.Λ.Π.

Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.31, προβλέπεται η έκδοση ειδικών οικονομικών καταστάσεων και για τα Κοινά Ελεγχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία, ενώ δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο από τα Ε.Λ.Π.

Κατά το Δ.Λ.Π.31, οι κοινοπραξίες έχουν την υποχρέωση σύνταξης καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. Κατά τα Ε.Λ.Π., οι κοινοπραξίες μπορούσαν να συντάξουν καταστάσεις με βάση τα Βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.⁵⁷

3.5.20. Το Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 32 (I.A.S. 32 «Financial Instruments: Disclosure and Presentation»), θέτει το πλαίσιο και τον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών των Χρηματοοικονομικών μέσων που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Έτσι λοιπόν, μιλώντας για τις διαφορές του Δ.Λ.Π.32 με τα Ε.Λ.Π., αναφέρουμε ότι με βάση το Δ.Λ.Π.32, πολλοί λογαριασμοί του ενεργητικού και του παθητικού των ομάδων 1,3 και 4 του Ε.Γ.Λ.Σ., χαρακτηρίζονται ως χρηματοοικονομικά μέσα και χρήζουν ενιαίας αντιμετώπισης. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν υπήρχε τέτοια διάκριση και κάθε ομάδα λογαριασμού αντιμετωπιζόταν με ξεχωριστό τρόπο.

Επίσης, κατά το Δ.Λ.Π.32, υπάρχει διάκριση των Χρηματοοικονομικών Μέσων σε Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία, σε Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις και σε Συμμετοχικούς Τίτλους. Με τα Ε.Λ.Π., δεν υπάρχουν αυτές οι διακρίσεις, αλλά οι σχετικοί λογαριασμοί αντιμετωπίζονται κατά είδος.

Κατά το Δ.Λ.Π.32, αναφέρεται η έννοια του «σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου», το οποίο μπορεί να πρέπει να «σπάσει» σε δύο μέρη, όπου το ένα αφορά υποχρέωση και το άλλο καθαρή θέση. Το τμήμα που αφορά υποχρέωση επιδρά στα αποτελέσματα και το άλλο επιδρά στην καθαρή θέση. Κάτι αντίστοιχο δεν προβλέπονταν από τα Ε.Λ.Π.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.32, τα παράγωγα αντιμετωπίζονται σαν Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία ή Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις ως προς την αποτίμηση και την εμφάνισή τους. Τα παράγωγα θεωρούνται χρηματοοικονομικά μέσα, καθώς έχουν όλα τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών μέσων γιατί είναι αποτέλεσμα σύμβασης και ως εκ τούτου προκύπτει από αυτά πιθανή απαίτηση ή υποχρέωση για διακανονισμό με μετρητά. Κατά τα Ε.Λ.Π., τα παράγωγα δεν εμφανίζονταν στις οικονομικές καταστάσεις, εμφανίζονταν στις οικονομικές καταστάσεις μόνο τα αποτελέσματά τους, όταν έληγε η σύμβαση.

⁵⁷ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.320-332.

Κατά το Δ.Λ.Π.32, η αύξηση κεφαλαίου θεωρείται Συμμετοχικός Τίτλος, δηλαδή χρηματοοικονομικό μέσο και λογιστικοποιείται και αποτιμάται σαν να είναι χρηματοοικονομικό μέσο. Με τα Ε.Λ.Π., η αύξηση του κεφαλαίου λογίζονταν με βάση το ιστορικό κόστος.

Με βάση το Δ.Λ.Π.32, τα μερίσματα των κοινών μετοχών εμφανίζονται αφαιρετικά της καθαρής θέσης και επιδρούν στα αποτελέσματα, ενώ με τα Ε.Λ.Π., εμφανίζονταν στη «Διανομή» και κατανέμονταν στους μετόχους.

Κατά το Δ.Λ.Π.32, τα μερίσματα των προνομιούχων μετοχών, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, θα πρέπει να εμφανιστούν ως τόκοι-έξοδα επιβαρύνοντας τα αποτελέσματα χρήσης, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π., τα μερίσματα των προνομιούχων μετοχών εμφανίζονταν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.⁵⁸

3.5.21. Το Δ.Λ.Π. 33 «Κέρδη ανά Μετοχή» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 33 (I.A.S. 33 «Earnings per Share»), αναφέρεται στα κέρδη ανά μετοχή. Σχετικά με τα κέρδη ανά μετοχή, τα Ε.Λ.Π. προέβλεπαν αρκετή πληροφόρηση, δηλαδή, έπρεπε να εμφανίζονται στον ισολογισμό πέρα από το ποσό του ονομαστικού κεφαλαίου και ο αριθμός των μετοχών. Επίσης, προβλέπονταν ανάλυση του αριθμού των μετοχών κατά κατηγορία και της μεταβολής των μετοχών σε ποσότητα και σε ποσά, μέσα στη διάρκεια της χρήσης, στο Προσάρτημα. Ακόμη, κοινοποιούνταν τα κέρδη και το μέρισμα ανά μετοχή σύμφωνα με τις μετοχές που υπήρχαν κατά την ημερομηνία που αποφασιζόταν η διανομή του μερίσματος. Το Δ.Λ.Π.33 από την άλλη προβλέπει έναν πολύ μεγαλύτερο όγκο πληροφοριών σε σχέση με τα Ε.Λ.Π.

Μία βασική διαφορά του Δ.Λ.Π.33 και των ΕΛ.Π. είναι, η υποχρέωση που επιβάλλεται από το πρότυπο, για τον υπολογισμό και την εμφάνιση των βασικών κερδών ανά μετοχή στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως. Επίσης, σύμφωνα με το πρότυπο, θα πρέπει να κοινοποιούνται και οι υπολογισμοί που έγιναν για τον προσδιορισμό αυτών των κερδών. Με τον όρο βασικά κέρδη εννοούμε τα κέρδη που προκύπτουν από τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες που αναλογούν στις κοινές μετοχές. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπονταν κάτι αντίστοιχο.

⁵⁸ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ.332-355.

Μία άλλη διαφορά του Δ.Λ.Π.33 από τα Ε.Λ.Π. είναι η εξής: κατά το Δ.Λ.Π.33, υπάρχει η υποχρέωση υπολογισμού και εμφάνισης στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν υπήρχε αντίστοιχη υποχρέωση.⁵⁹

3.5.22. Το Δ.Λ.Π. 34 «Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά» (Δεν αναθεωρήθηκε)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 34 (I.A.S. 34 «Interim Financial Reporting»), αναφέρεται στην ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Στα Ε.Λ.Π. δεν υπάρχει πρόβλεψη για τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.34, ορίζονται οι ελάχιστες πληροφορίες που θα πρέπει να εμφανίζονται στις ενδιάμεσες καταστάσεις. Το Δ.Λ.Π.34 δεν ορίζει το χρονικό διάστημα έκδοσης αυτών των καταστάσεων, αλλά δίνει τη δυνατότητα σε κάθε κράτος να ορίσει με δική του πρωτοβουλία αυτό το διάστημα. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν υπάρχει πρόβλεψη για τις ενδιάμεσες καταστάσεις. Όμως, η έκδοση ενδιάμεσων καταστάσεων είναι υποχρεωτική για τις εισηγμένες εταιρείες και τις άλλες εποπτευόμενες εταιρείες σύμφωνα με τη χρηματιστηριακή νομοθεσία.

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που χαρακτηρίζονται από έντονη εποχικότητα, με βάση το Δ.Λ.Π.34, δίνεται η δυνατότητα σε αυτές τις επιχειρήσεις να συντάσσουν και ενδιάμεσες καταστάσεις που να καλύπτουν ετήσια περίοδο. Παραδείγματος χάριν, εάν μια επιχείρηση έχει έντονη εποχιακή δραστηριότητα και πραγματοποιεί το 85% των εσόδων της από τον Ιούλιο μέχρι το Δεκέμβριο, θα μπορούσε πέρα από την ενδιάμεση κατάσταση για την περίοδο 1/1-30/6/2007, να εκδοθεί και μια κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου που καλύπτουν σε ετήσια βάση την περίοδο 1/7/2006-30/6/2007. Αυτό συμβάλλει στην καλύτερη πληροφόρηση του αναγνώστη. Κάτι αντίστοιχο δεν προβλέπονταν από τα Ε.Λ.Π.

Τέλος, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.34, επιβάλλεται ένας μεγάλος αριθμός γνωστοποιήσεων σχετικά με τις ενδιάμεσες καταστάσεις, ενώ με τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπονταν τόσο μεγάλη πληροφόρηση, παρά μόνο ελάχιστες σημειώσεις στο κάτω μέρος των οικονομικών

⁵⁹ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ. 355-360.

καταστάσεων που δημοσιοποιούνταν.⁶⁰

- Το Δ.Λ.Π. 35 αντικαταστάθηκε από το Δ.Π.Χ.Π. 5⁶¹ με τον κανονισμό 2236/2004

3.5.23. Το Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 31.03.2004)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 (I.A.S. 36 «Impairment of Assets»), αναφέρεται στην έννοια μείωσης της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού, μια έννοια που μέχρι πρόσφατα δεν υπήρχε στα λογιστικά πεπραγμένα.

Το πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, για όλα τα στοιχεία του ενεργητικού. Ελάχιστες εξαιρέσεις στοιχείων εξαιρούνται από την εφαρμογή του προτύπου 36, όπως είναι τα αποθέματα, οι επενδύσεις σε ακίνητα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις.⁶²

Ξεκινώντας από τις διαφορές του Δ.Λ.Π.36 με τα Ε.Λ.Π., αναφέρουμε ότι κατά το Δ.Λ.Π.36 υπόκεινται σε απομείωση συγκεκριμένα στοιχεία του ενεργητικού, καθώς «και ομάδες δημιουργίας ταμειακών ροών, που περιλαμβάνουν πολλά στοιχεία του ενεργητικού μαζί». Επίσης, ορίζεται και ο τρόπος υπολογισμού της πιθανής απομείωσης. Κατά τα Ε.Λ.Π., υπήρχε η έννοια της πρόβλεψης απομείωσης και της αντιστροφής πρόβλεψης για τα περιουσιακά στοιχεία. Αυτές οι προβλέψεις αντιμετωπιζόνταν κατά τον ίδιο τρόπο για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων.

Κατά το Δ.Λ.Π.36, μία επιχείρηση θα πρέπει υποχρεωτικά να εξετάζει μήπως η υπεραξία της έχει απομειωθεί. Κατά τον ΚΝ 2190/20, η υπεραξία υπόκεινταν σε απόσβεση με βάση τη σταθερή μέθοδο σε χρονικό διάστημα έως πέντε έτη, οπότε δεν υπήρχε ζήτημα εφαρμογής της πρακτικής που προβλέπονταν από το Δ.Λ.Π.36.

Κατά το Δ.Λ.Π.36, υπάρχει η υποχρέωση κάθε χρόνο να εξετάζονται μήπως έχουν απομειωθεί τα άυλα αόριστης διάρκειας. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δεν υπήρχε η έννοια των

⁶⁰ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ. 360-366.

⁶¹ Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Προορίζονται για Πώληση και Διακοπείσες Εκμεταλλεύσεις (Νέο Πρότυπο, με ισχύ από 01.01.2005)

⁶² Παπάζογλου Μιχάλης, Λασσανιανού Μάριος, «I.A.S. 36: απομείωση αξίας στοιχείων ενεργητικού».

άλων αόριστης διάρκειας και όλα τα άυλα στοιχεία αποσβένονταν. Κατά τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπονταν κάτι ειδικά για την απομείωση αυτών των στοιχείων, απλά προβλέπονταν πως αν κάποιο πάγιο περιουσιακό στοιχείο απομειώνονταν, θα έπρεπε να δημιουργηθεί πρόβλεψη. Το ίδιο ισχύει και για τα άυλα στοιχεία υπό εκτέλεση.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36, για να υπολογίσουμε τις απομειώσεις, υπολογίζουμε το ανακτήσιμο ποσό και το συγκρίνουμε με τη λογιστική αξία. «Το ανακτήσιμο ποσό μπορεί και πρέπει να προσδιορίζεται και με την αξία λόγω χρήσης. Η αξία αυτή προσδιορίζεται από την προεξόφληση των αναμενόμενων ταμειακών ροών που προβλέπεται να συνεισφέρει το περιουσιακό στοιχείο στην εταιρεία». Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν αναφέρονταν κάποιος τρόπος υπολογισμού μίας πιθανής απομείωσης στοιχείων του ενεργητικού. Σε θεωρητικό επίπεδο, καθώς η τρέχουσα αξία ενός παγίου συνήθως είναι μικρότερη από τη λογιστική του αξία, θα έπρεπε για τις απομειώσεις να χρησιμοποιούνταν η αξία λόγω χρήσης, κάτι που δε γίνονταν όμως με τα Ε.Λ.Π.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36, σε περίπτωση που δεν μπορούμε να υπολογίσουμε την «αξία λόγω χρήσης» ατομικά για κάθε περιουσιακό στοιχείο, γιατί αυτό μαζί με άλλα περιουσιακά στοιχεία αποτελεί ένα ολοκληρωμένο σύνολο, τότε εξετάζεται ολόκληρο το σύνολο. Αυτό το σύνολο μπορεί να θεωρηθεί ως μονάδα και να ονομαστεί «μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών». Υπολογίζεται λοιπόν η αντίστοιχη αξία της μονάδας ταμειακών ροών που αυτό ανήκει και σε περίπτωση απομείωσης, αυτή κατανέμεται με ειδικό τρόπο στα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν υπήρχε αντίστοιχη πρόβλεψη και η εξέταση για πιθανή απομείωση γίνονταν ατομικά για κάθε περιουσιακό στοιχείο.

Κατά το Δ.Λ.Π.36, αναφέρονται συγκεκριμένες ενδείξεις απομείωσης, τόσο εξωτερικές όσο και εσωτερικές, δηλαδή ενδείξεις που αν όντως υπάρχουν, τότε θα πρέπει να εξετάζεται η ανάγκη διεξαγωγής απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν ορίζονταν ανάλογες ενδείξεις, αλλά ένα γενικό πλαίσιο. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36, ορίζονται οι αποτιμητικές πρακτικές και δίνονται επεξηγήσεις στις διαδικασίες αποτίμησης που έχουν να κάνουν με προεξοφλήσεις ταμειακών ροών.

Κατά το Δ.Λ.Π.36, σχετικά με τα πάγια που αναπροσαρμόζονται, οι διαφορές που προκύπτουν από την απομείωση ή οι αναστροφές προβλέψεων μπορεί να επιδρούν κατευθείαν στην καθαρή θέση σε περίπτωση που υπάρχει αποθεματικό αναπροσαρμογής. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., γενικά απαγορεύονταν οι αναπροσαρμογές παγίων, αλλά και όταν επιτρέπονταν με ειδικό νόμο, η διαφορά αναπροσαρμογής κεφαλαιοποιούνταν και δε μεταφέρονταν σε αποθεματικό αναπροσαρμογής. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., άμεση επίδραση

στα αποτελέσματα είχαν επίσης όλες οι προβλέψεις απομείωσης παγίων και οι αναστροφές τους.

Τέλος, οι γνωστοποιήσεις που προβλέπει το Δ.Λ.Π.36 σχετικά με τις απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων, είναι πολλές σε σχέση με τις γνωστοποιήσεις που προβλέπουν τα Ε.Λ.Π.^{63 64}

3.5.24. Το Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία» (Δεν αναθεωρήθηκε)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 37 (I.A.S. 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets») αναφέρεται στις λογιστικές τεχνικές παρακολούθησης, αναγνώρισης και εκτίμησης των προβλέψεων, απαιτήσεων και υποχρεώσεων μιας επιχείρησης.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.37, όσον αφορά τις προβλέψεις για υποχρεώσεις, αυτές για να λογιστούν θα πρέπει να εκπληρώνουν κάποια συγκεκριμένα κριτήρια, δηλαδή οι προβλέψεις για υποχρεώσεις λογίζονται μόνο όταν υπάρχει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που επρόκειτο να καταβληθεί, όταν υπάρχει συγκεκριμένη δέσμευση νομική ή τεκμαιρόμενη για μια υποχρέωση και όταν κρίνεται πιθανή η εκροή χρημάτων από την εταιρεία. Κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, προβλέψεις γίνονταν και για τα στοιχεία του ενεργητικού και αυτές αφαιρούνταν από την αξία των στοιχείων αυτών του ενεργητικού. Κατά τον ΚΝ 2190/20, ο όρος «πρόβλεψη» αναφέρεται σε «κάθε πιθανό κίνδυνο, έξοδο και υποχρέωση», δηλαδή περιλαμβάνει μια γενικότητα σχετικά με το περιεχόμενο που έχει στα Δ.Λ.Π.

Κατά το Δ.Λ.Π.37, όσον αφορά τις ενδεχόμενες απαιτήσεις για τις οποίες υπάρχει μεγάλη πιθανότητα υλοποίησης, αυτές πρέπει να παρουσιάζονται στις σημειώσεις, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π., δεν υπήρχε ανάλογη πρόβλεψη. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.37, σε περίπτωση που προβλέπονται εκροές για μια πιθανή υποχρέωση μακροπρόθεσμα, η πρόβλεψη για αυτές τις εκροές υπολογίζεται με προεξόφληση αυτών των μελλοντικών καθαρών εκροών σε παρούσες αξίες, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπονταν κάτι αντίστοιχο.

Με βάση το Δ.Λ.Π.37, σε περίπτωση που υπάρχει πρόβλεψη για κάποια υποχρέωση και συγχρόνως επρόκειτο να δοθεί και κάποια αποζημίωση που θα καλύπτει μέρος της υποχρέωσης, τότε πρέπει να λογιστεί ξεχωριστά η πρόβλεψη, δηλαδή το ποσό που πρέπει να

⁶³ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ. 367-387.

⁶⁴ Σακέλλης Ε.(2009), Ο Πανδέκτης του λογιστή ,Γ' έκδοση τόμος Γ', σελ 907-910 Εκδόσεις Πανδέκτης

πληρώσει η εταιρεία, και επίσης ξεχωριστά πρέπει να λογιστεί η πιθανή αποζημίωση που θα δοθεί στην εταιρεία. Με βάση το Δ.Λ.Π.37, δεν προβλέπεται ο συμψηφισμός των παραπάνω ποσών. Κατά τα Ε.Λ.Π. θα λογίζονταν στην πρόβλεψη το καθαρό ποσό που εκτιμούνταν ότι θα καταβάλλονταν από την εταιρεία.

Τέλος, κατά τα Δ.Λ.Π. δεν προβλέπεται η χρήση των Λογαριασμών Τάξεως για τη λογιστική παρακολούθηση των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και απαιτήσεων, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται η χρήση Λογαριασμών Τάξεως στους οποίους προβλέπεται να εμφανίζονται και κάποιες ενδεχόμενες υποχρεώσεις. Κατά τα Δ.Λ.Π. δεν έχουμε τη λειτουργία λογαριασμών τάξεως, όμως θα ήταν ίσως απαραίτητη η χρήση αυτών των λογαριασμών για την πληροφόρηση σχετικά με τις ενδεχόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις.^{65 66}

3.5.25. Το Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα περιουσιακά στοιχεία» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 31.03.2004)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 (I.A.S. 38 «Intangible Assets»), αναφέρεται στα κριτήρια και τις αρχές αναγνώρισης στοιχείων, ως άυλων στοιχείων ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Το πρότυπο αυτό προβλέπει πως μία επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μόνο στην περίπτωση που πληρούνται κάποια κριτήρια. Ακόμη, το πρότυπο ορίζει το τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να υπολογίζεται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και επίσης προβλέπει και κάποιες γνωστοποιήσεις που αφορούν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Μιλώντας για τις διαφορές μεταξύ του Δ.Λ.Π.38 και των Ε.Λ.Π., αναφέρουμε ότι σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.38, είναι δυνατή η εμφάνιση στο ενεργητικό και άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν με χρηματοδοτική μίσθωση, σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π., σύμφωνα με τα οποία τα στοιχεία που αποκτήθηκαν με χρηματοδοτική μίσθωση δεν εμφανίζονται στο ενεργητικό.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.38, θέτονται συγκεκριμένα κριτήρια για την αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο [α. θα πρέπει ένα στοιχείο να πληροί τον ορισμό του

⁶⁵ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ. 387-395.

⁶⁶ Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α.,(2007) «Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε συνδυασμό με το Γ.Λ.Σ. εκδόσεις Γερμανός σελ.67-71, 409-427.

άλου περιουσιακού στοιχείου (παράγραφοι 8-17) και β. να πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης (παράγραφοι 21-23)]. Με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν ορίζονται τέτοια κριτήρια.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.38, όσον αφορά τα κόστη έρευνας για τα ιδιοπαραγόμενα άυλα στοιχεία δεν κεφαλαιοποιούνται, αλλά μεταφέρονται στα αποτελέσματα. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν υπάρχει διαχωρισμός μεταξύ ιδιοπαραγομένων και μη άυλων περιουσιακών στοιχείων και όταν ιδιοπαράγεται κάποιο άυλο στοιχείο, τότε έχουμε κεφαλαιοποίηση όλου του κόστους δημιουργίας του.

Κατά το Δ.Λ.Π.38, σε περίπτωση που υπάρχουν κόστη ανάπτυξης κάποιου ιδιοπαραγόμενου άυλου στοιχείου, για να είναι εφικτή η κεφαλαιοποίησή τους θα πρέπει να πληρούνται κάποια συγκεκριμένα κριτήρια, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν τίθενται τόσο αυστηρά κριτήρια και η κεφαλαιοποίηση μπορεί να γίνει πιο εύκολα.

Όσον αφορά τα κόστη απόκτησης των άυλων στοιχείων που περιέρχονται στην κτήση μιας επιχείρησης, αυτά προστίθενται στην αξία κτήσης του κάθε άυλου στοιχείου, σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π. που προέβλεπαν τη μεταφορά του κόστους απόκτησης αυτών των στοιχείων στα Έξοδα εγκατάστασης και την απόσβεσή τους μέσα σε πέντε έτη.

Σχετικά με τα άυλα στοιχεία που προέρχονται από συνενώσεις επιχειρήσεων στον ενοποιημένο ισολογισμό, αποτιμώνται στην εύλογη αξία, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. αυτά τα στοιχεία δεν αποτιμώνται στην εύλογη αξία. Επίσης, στην εύλογη αξία αποτιμώνται και τα άυλα στοιχεία που περιέρχονται στην κυριότητα της επιχείρησης δωρεάν, ενώ κάτι αντίστοιχο δεν προβλέπεται από τα Ε.Λ.Π.

Με βάση το Δ.Λ.Π.38, είναι εφικτή η αναπροσαρμογή της αξίας των άυλων στοιχείων, δηλαδή η αποτίμησή τους μετά την απόκτηση αυτών σε εύλογες αξίες, ενώ κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/20.

Σχετικά με τις αποσβέσεις, τα άυλα στοιχεία που έχουν αόριστη διάρκεια ζωής δεν υπόκεινται σε απόσβεση με βάση το Δ.Λ.Π.38, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. η απόσβεση είναι υποχρεωτική σε όλα τα άυλα στοιχεία.

Επίσης, κατά το Δ.Λ.Π.38, τα άυλα στοιχεία υπόκεινται σε απόσβεση με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται η απόσβεση μέσα σε μία πενταετία για αρκετές κατηγορίες ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Επιπλέον, στην περίπτωση που ένα στοιχείο προορίζεται για πώληση, τότε παύει να αποσβένεται κατά το Δ.Λ.Π.38, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. αυτό το στοιχείο θα συνέχισε να αποσβένεται έως ότου γίνει η διάθεσή του.

Ακόμη, διαφορές υπάρχουν και στις γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα στοιχεία κατά το Δ.Λ.Π.38, σε σχέση με τις γνωστοποιήσεις που κοινοποιούνται στο Προσάρτημα

σχετικά με τις Ασώματες Ακινήτοποιήσεις κατά τα Ε.Λ.Π.

Κατά το Δ.Λ.Π.38 δεν προβλέπεται κεφαλαιοποίηση δαπανών στο λογαριασμό Έξοδα εγκατάστασης, ενώ τα Ε.Λ.Π. επιτρέπουν τέτοιου είδους κεφαλαιοποίηση.

Τέλος, κατά το Δ.Λ.Π. 38, προβλέπεται απλά η εμφάνιση στον Ισολογισμό μόνο του αναπόσβεστου υπολοίπου των Ασώματων Ακινήτοποιήσεων, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. θα πρέπει να εμφανίζεται στον Ισολογισμό και η αξία κτήσης και οι σωρευμένες αποσβέσεις και το αναπόσβεστο υπόλοιπο.^{67 68 69}

3.5.26. Το Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση, με εξαίρεση ορισμένες διατάξεις που αφορούν τη λογιστική αντιστάθμισης κινδύνου» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39 (I.A.S. 39 «Financial instruments: Recognition and Measurements»), αναφέρεται στις λογιστικές μεθόδους που πρέπει να χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση, αποτίμηση και απεικόνιση των χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις.

⁶⁷ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ. 396-410.

⁶⁸Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α.,(2007) «Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε συνδυασμό με το Γ.Λ.Σ. εκδόσεις Γερμανός σελ.428-450 .

⁶⁹ Σακέλλης Ε.(2009), Ο Πανδέκτης του λογιστή ,Γ' έκδοση τόμος Γ', σελ 1138-1177 Εκδόσεις Πανδέκτης

Πίνακας 4 Διαφορές Γ.Λ.Σ και Δ.Λ.Π 39

Ε.Γ.Λ.Σ.	Δ.Λ.Π. 39
<p>Όλα τα στοιχεία Ενεργητικού και Παθητικού καταχωρούνται στο Κόστος Κτήσης. Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία είναι κυρίως τα χρεόγραφα. Στις τράπεζες η ταξινόμηση των Χρεογράφων γίνεται σύμφωνα με Κ.Λ.Σ.Τ.:</p> <p><u>ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Δεκτά για επαναχρηματοδότηση • Συμμετοχές σε επιχειρήσεις συγγενείς που ενοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης • Λοιπά χρεόγραφα <p>Το Κ.Λ.Σ.Τ. διακρίνει τα χρεόγραφα σε 2 Κατηγορίες:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Συμμετοχές ή τίτλοι διαρκούς Κατοχής • Συμμετοχές ή τίτλοι με πρόθεση διακράτησης εντός της επόμενης χρήσης <p><u>ΠΑΡΑΓΩΓΑ ΚΑΙ HEDGING</u></p> <p>Δεν υπάρχει διάταξη στην ελληνική Νομοθεσία που να ορίζει συγκεκριμένα τη Λογιστική και αποτίμηση παραγώγων. Οι Ελληνικές τράπεζες εφαρμόζουν τη μέθοδο των δεδουλευμένων για τη λογιστική παρακολούθηση των παραγώγων και έχουν εμμέσως υιοθετήσει την έννοια του macro-hedging</p>	<p>Αρχικά όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού καταχωρούνται στο κόστος Κτήσης, το οποίο προσδιορίζεται από την εύλογη αξία του τιμήματος αγοράς. Η αναγνώριση των χρηματοοικονομικών στοιχείων γίνεται όταν η επιχείρηση καθίσταται συμβατικό μέρος μιας σύμβασης. Ο διαχωρισμός των στοιχείων γίνεται σε τέσσερις κατηγορίες.</p> <p><u>ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Εμπορικό χαρτοφυλάκιο • Διακρατηθέντα ως τη λήξη • Δάνεια παρασχεθέντα πρωτογενώς • Διαθέσιμα προς πώληση χρεόγραφα <p><u>ΠΑΡΑΓΩΓΑ ΚΑΙ HEDGING</u></p> <p>Η χρήση των παραγώγων είναι διττή, αφορά είτε την Κερδοσκοπία (trading), είτε την αντιστάθμιση κινδύνου (hedging). Όλα τα παράγωγα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους και συμπεριλαμβάνονται στον ισολογισμό. Παράγωγα με σκοπό την κερδοσκοπία, στα αποτελέσματα καταχωρείται η διαφορά στην τρέχουσα αξία τους. Παράγωγα για αντιστάθμιση κινδύνου, έχουν σαν συνέπεια να μην αναγνωρίζεται η γενική αντιστάθμιση κινδύνου (macro-hedging). Δεν γίνεται αποδεκτό το hedging σε επίπεδα Χαρτοφυλακίων που δεν μοιράζονται τον ίδιο κίνδυνο Δεν είναι αποδεκτό το hedging επιτοκιακού Κινδύνου στα στοιχεία που διακρατούνται ως τη λήξη τους.</p>

3.5.27. Το Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα» (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01.01.2005)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40 (I.A.S. 40 «Investment Property»), αναφέρεται στις λογιστικές τεχνικές που απαιτούνται για την παρακολούθηση των ακινήτων που κατέχει ή ενοικιάζει μια επιχείρηση με χρηματοοικονομική μίσθωση.

Τα ακίνητα αυτά δεν χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία, αλλά αποφέρουν εισόδημα μέσω της μίσθωσης τους ή κατέχονται για ενίσχυση κεφαλαίου. Παράλληλα, στο πρότυπο αναφέρονται οι μέθοδοι αποτίμησης επενδύσεων σε ακίνητα, που έχουν εκμισθωθεί, βάσει λειτουργικής μίσθωσης.

Πίνακας 5 Διαφορές Γ.Λ.Σ και Δ.Λ.Π 40

Ε.Γ.Λ.Σ.	Δ.Λ.Π. 40
Τα ακίνητα που αποφέρουν έσοδα υπόκεινται σε απόσβεση, ενώ η εκτίμηση της αξίας των παγίων που εισφέρονται στην επιχείρηση από τους μετόχους γίνεται από ειδική επιτροπή. Σε ότι αφορά τις τράπεζες, τα ακίνητα που έρχονται στην κατοχή τους από πλειστηριασμούς θα πρέπει να καταχωρούνται ξεχωριστά στον Ισολογισμό. Αποσβένονται με την ιδιοχρησία και την μίσθωση. Τα ακίνητα αυτά μέσα σε κάποιο διάστημα εκποιούνται	Ακίνητα που κατέχονται για ενίσχυση κεφαλαίου ή για είσπραξη μισθωμάτων. Η αρχική αποτίμηση γίνεται στο κόστος της επένδυσης, συμπεριλαμβάνοντας τα έξοδα κτήσης. Μεταγενέστερη αποτίμηση μπορεί να γίνει είτε με τη μέθοδο της πραγματικής αξίας, είτε με τη μέθοδο του κόστους. Τα ενημερωτικά των εταιρειών θα απαγορεύεται δια νόμου να περιλαμβάνουν προβλέψεις οποιουδήποτε είδους και θα βασίζονται σε ιστορικά δεδομένα

3.5.28. Το Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία» (Δεν αναθεωρήθηκε)

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 (I.A.S. 41 «Agriculture»), αναφέρεται στην λογιστική παρακολούθηση των δραστηριοτήτων μιας γεωργικής επιχείρησης. Συγκεκριμένα Το Δ.Λ.Π.41 αναφέρεται στα βιολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων καθώς και τις γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπονταν ιδιαίτερη μεταχείριση των βιολογικών στοιχείων, αλλά ίσχυαν οι γενικές ρυθμίσεις που ίσχυαν για τα πάγια και για τα αποθέματα και υπήρχαν κάποιοι ειδικοί

λογαριασμοί για την παρακολούθηση αυτών των στοιχείων, όπως ο λογαριασμός 10 που εμφανίζει τις «φυτείες» και τα «δάση» και ο λογαριασμός 14 που εμφανίζει τα «ζώα για πάγια εκμετάλλευση».

Μία διαφορά ανάμεσα στο Δ.Λ.Π.41 και στα Ε.Λ.Π., είναι πως σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.41 τα βιολογικά στοιχεία παρακολουθούνται ως μία ενιαία οντότητα, παρόλο που μπορούν να διακριθούν προαιρετικά σε «διαρκή» και «αναλώσιμα» και σε «ώριμα» και «ανώριμα». Κατά τα Ε.Λ.Π. τα βιολογικά στοιχεία διακρίνονται σε «πάγια» και σε «αποθέματα» και όσον αφορά στα στοιχεία που χαρακτηρίζονται ως «ανώριμα», θεωρούμε αντίστοιχα στα Ε.Λ.Π. τις «ακινητοποιήσεις υπό εκτέλεση» ή την «παραγωγή υπό εκτέλεση». Η διάκριση αυτή που γίνεται κατά τα Ε.Λ.Π. είναι υποχρεωτική.

Συνεχίζοντας με τις διαφορές, αναφέρουμε ότι με βάση το Δ.Λ.Π.41, η αποτίμηση των βιολογικών στοιχείων κατά την απόκτησή τους, γίνεται στην εύλογη αξία με αφαίρεση του κόστους διάθεσής τους. Ο ίδιος αυτός τρόπος αποτίμησής τους ισχύει και για το τέλος κάθε περιόδου όπως επίσης και όταν γίνεται η συγκομιδή. Μετά τη συγκομιδή παύει να ισχύει το Δ.Λ.Π.41 και ισχύουν άλλα πρότυπα. Κατά τα Ε.Λ.Π., τα στοιχεία αυτά αποτιμώνται στο κόστος.

Μετά την απόκτηση των βιολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.41, η αποτίμηση αυτών γίνεται σε εύλογες αξίες αφού όμως πρώτα αφαιρέσουμε τα κόστη διάθεσης. Με βάση τα Ε.Λ.Π., τα πάγια αποτιμώνται στο κόστος, αφού αφαιρέσουμε τις αποσβέσεις και τις προβλέψεις υποτίμησης, ενώ τα αποθέματα αποτιμώνται στη μικρότερη κατά είδος τιμή μεταξύ τιμής κόστους από τη μία και τη μικρότερη από την τρέχουσα τιμή ή την καθαρή τιμή ρευστοποίησης.

Κατά το Δ.Λ.Π.41, σε περίπτωση που αποφασιστεί η διάθεσή βιολογικών στοιχείων λόγω διακοπής δραστηριότητας ή η εκποίηση παγίων στοιχείων τέτοιου είδους, αυτά αποτιμώνται σε τιμές ρευστοποίησης με μεταφορά τους σε ειδικό λογαριασμό. Κατά τα Ε.Λ.Π., όταν πρόκειται για πάγια που προορίζονται προς διάθεση, αυτά συνεχίζουν να αποσβένονται μαζί με τα άλλα πάγια έως ότου αυτά διατεθούν.

Κατά το Δ.Λ.Π.41, τυχόν διαφορές από τις αποτιμήσεις βιολογικών στοιχείων που γίνονται σε εύλογες αξίες, μεταφέρονται στα αποτελέσματα. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., προβλέπεται μόνο αναπροσαρμογή αξίας παγίων σύμφωνα με όσα προβλέπει ειδικός νόμος και δεν υπάρχει ρύθμιση για αναπροσαρμογή παγίων βιολογικών στοιχείων.

Τέλος, κατά το Δ.Λ.Π.41, προβλέπεται ένα πλήθος γνωστοποιήσεων σχετικά με τα

βιολογικά στοιχεία, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. προβλέπονται απλά οι γνωστοποιήσεις που επιβάλλονται για τα ενσώματα πάγια και τα αποθέματα.⁷⁰⁷¹⁷²

Κεφάλαιο 4. Η ευρύτερη ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων

4.1. Οι οικονομικές καταστάσεις και ο σκοπός τους

Κύριο μέλημα των Οικονομικών Καταστάσεων είναι η ενημέρωση των μετόχων και των πιστωτών της επιχείρησης, δηλαδή αυτών που χρηματοδότησαν την επιχείρηση, παρέχοντας ανάλογες γι' αυτούς πληροφορίες. Γι' αυτό το λόγο οι καταστάσεις αυτές αποκαλούνται χρηματοοικονομικές, ανάλογα με το είδος των πληροφοριών που παρέχουν.

Οικονομικές Καταστάσεις ονομάζονται γενικά τα λογιστικά έγγραφα από τα οποία εμφανίζεται η περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα αυτής για ορισμένη χρονική περίοδο.

Το Λογιστήριο της επιχείρησης εκδίδει οικονομικές καταστάσεις με σκοπό την αξιοποίηση των δεδομένων για πρόβλεψη αλλά και απολογιστική επαλήθευση. Αν μας ενδιαφέρει το περιεχόμενό τους λέγονται οικονομικές, αν μας ενδιαφέρει η προέλευσή τους λέγονται λογιστικές.

⁷⁰ Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά» εκδόσεις Καστανιώτη σελ. 447-455.

⁷¹ Σακέλλης Ε.(2009), Ο Πανδέκτης του λογιστή ,Γ' έκδοση τόμος Γ', σελ 1037-1041 Εκδόσεις Πανδέκτης

⁷² Η συγγραφή του κεφαλαίου 3 βασίστηκε στα παρακάτω, πέρα από κάποια άρθρα που υπάρχουν αναφορές στο κείμενο:

*Φίλος Α. Ιωάννης Απρίλιος 2001, «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και οι κύριες διαφορές τους από την ελληνική νομοθεσία», Λογιστής

*Ένωση Ελληνικών Τραπεζών, Ιανουάριος 2002, «Κυριότερες Διαφορές μεταξύ Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Αρχών (Μελέτη όπως εκπονήθηκε από την Arthur Andersen)», Αθήνα, Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <http://www.hba.gr/7logistica/diafores.pdf>

*Ντζανάτος Δημήτρης(2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», Εκδόσεις Καστανιώτη

*Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α.(2007), «Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε συνδυασμό με το Γ.Λ.Σ Εκδόσεις Γερμανός.

*Σακέλλης Ε.(2009), Ο Πανδέκτης του λογιστή ,Γ' έκδοση τόμος Γ', Εκδόσεις Πανδέκτης

Το άρθρο 42 α παράγραφος 1 του Κ.Ν. 2190/1920 ορίζει: «Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν (α) τον Ισολογισμό, (β) το λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης, (γ) τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και (δ) το προσάρτημα. Τα έγγραφα αυτά αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο».

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. Οικονομικές Καταστάσεις είναι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του Ισολογισμού και άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων κεφαλαιώδους σημασίας. Όταν οι Οικονομικές Καταστάσεις πηγάζουν μέσα από τα λογιστικά βιβλία τότε λέγονται πηγαίες. Όταν πηγάζουν από διάφορα δεδομένα των βιβλίων και άλλων δικαιολογητικών στοιχείων λέγονται παράγωγες. Οι Οικονομικές Καταστάσεις για να έχουν αποτέλεσμα πρέπει να είναι διαχρονικά ομοιόμορφες. Έτσι το έργο τους γίνεται σωστότερο και για να το πετύχουν αυτό καθιερώνονται λογιστικά πρότυπα, λογιστικής τυποποίησης. Η βάση της λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα είναι το Ε.Γ.Λ.Σ.

Πρέπει να τονίσουμε ότι οι Λογιστικές Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν ληφθεί υπόψη κατά τη διαμόρφωση αυτού, αλλά και της εμπορικής νομοθεσίας.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. στις Οικονομικές Καταστάσεις περιλαμβάνονται:

- Κατάσταση Ισολογισμού τέλους χρήσεως
- Κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων
- Κατάσταση λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως
- Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως

Η Κατάσταση του λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης δεν δημοσιοποιείται όπως οι άλλες. Οι Οικονομικές Καταστάσεις που προαναφέρθηκαν απευθύνονται σε μια οικονομική ομάδα και όχι σε έναν όμιλο επιχειρήσεων, για τον οποίο καταρτίζονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Οι Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις εξετάζουν τη μορφή της εταιρικής οργάνωσης και εμφανίζουν την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα των εργασιών ενός ομίλου εταιρειών, σαν να ήταν μια επιχείρηση.

Στις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις περιλαμβάνονται σύμφωνα με τον Κ.Ν 2190/1920:

- Κατάσταση Ισολογισμού τέλους χρήσεως
- Κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσεως

Πρόσφατα, στο Χρηματιστήριο, καθιερώθηκε για τις εισηγμένες σ' αυτό εταιρείες η Κατάσταση Ταμιακών Ροών. Καθιερώθηκε η ετήσια κάθε οικονομικής μονάδας και η ενοποιημένη των ομιλών.

Κατά το Δ.Λ.Π. 1 παράγραφος 7, οι Οικονομικές Καταστάσεις είναι μια απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης και της οικονομικής απόδοσης αυτής. Στόχος των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την χρηματοοικονομική κατάσταση, την απόδοση και τις ταμιακές ροές της επιχείρησης. Στοιχεία χρήσιμα για έναν διευρυμένο κύκλο χρηστών, ώστε να μπορούν να λαμβάνουν τις προβλεπόμενες οικονομικές αποφάσεις. Άρα, οι Οικονομικές Καταστάσεις θα λέγαμε ότι αποτελούν το σημαντικότερο μέρος της διαδικασίας για την παροχή οικονομικών πληροφοριών σε τρίτους. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 «Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων», σε μια πλήρη σειρά Οικονομικών Καταστάσεων περιλαμβάνονται οι κατωτέρω:

- Ο Ισολογισμός (Balance sheet)
- Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως (Income Statement)
- Ο πίνακας Μεταβολών Ίδιων Κεφαλαίων (Changes in Equity)
- Η κατάσταση Ταμιακών Ροών (Cash flows Statement)
- Το Προσάρτημα ή οι λογιστικές μέθοδοι και επεξηγηματικές σημειώσεις (Notes to the Financial Statements).

Αναφερόμενοι στο άρθρο 13 Ν. 3229/2004, με το οποίο προστέθηκαν στον Κ.Ν. 2190/1920 οι σχετικές με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. διατάξεις, τονίζουμε ότι οι Οικονομικές Καταστάσεις που πρέπει να καταρτίζουν οι Ανώνυμες Εταιρείες που περιλαμβάνονται στο άρθρο 134 και οι οποίες εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Δ.Λ.Π., είναι οι εξής:

- Ο Ισολογισμός της χρήσεως
- Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων της Χρήσεως
- Ο πίνακας Μεταβολών των Ίδιων Κεφαλαίων
- Η κατάσταση Ταμιακών Ροών και
- Το Προσάρτημα

Οι παραπάνω καταστάσεις αφορούν τις Οικονομικές Καταστάσεις των μεμονωμένων επιχειρήσεων, αλλά αντίστοιχες με αυτές πρέπει να καταρτίζονται από τις αυθεντικές και για τους ομίλους (Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις).

Εκτός των παραπάνω ετήσιων Οικονομικών Καταστάσεων και Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων απαραίτητο είναι να καταρτίζονται και τριμηνιαίες Οικονομικές Καταστάσεις, όπως προβλέπεται από το Π.Δ. 360/1985. Δηλαδή έχουμε τις τριμηνιαίες των επιχειρήσεων και ενοποιημένες τριμηνιαίες των ομίλων. Φυσικά, δεν καταρτίζονται τριμηνιαίες για το τελευταίο τρίμηνο κάθε χρήσεως, γιατί οι ετήσιες των επιχειρήσεων και οι

ετήσιες ενοποιημένες των ομίλων καταρτίζονται μέσα σε τρεις (3) μήνες από το τέλος της χρήσεως που αφορούν.

4.2. Βασικές Παραδοχές και ποιοτικά χαρακτηριστικά κατά τα Δ.Λ.Π.

Οι βασικές παραδοχές που πρέπει να υπάρχουν για να καταρτιστούν οι Οικονομικές Καταστάσεις είναι:

(α) Η αυτοτέλεια των χρήσεων (Accrual Basis), κατά την οποία τα αποτελέσματα των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις των περιόδων τις οποίες αφορούν, όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται. Αυτή η παραδοχή δεν μπορεί να ισχύει για την Κατάσταση Ταμιακών Ροών.

(β) Η συνεχιζόμενη δραστηριότητα τις επιχειρήσεως (going concern). Κατά την παραδοχή αυτή, η επιχείρηση θα συνεχίσει να λειτουργεί και στο μέλλον. Η επιχείρηση δηλαδή δεν έχει την πρόθεση ούτε την ανάγκη να περικόψει το επίπεδο των δραστηριοτήτων της, γιατί αν συμβεί κάτι τέτοιο, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιασθούν σε διαφορετική βάση (Αποτιμήσεις κ.λ.π.).

Εκτός από τις παραπάνω παραδοχές που πρέπει να έχουν οι Οικονομικές καταστάσεις πρέπει να έχουν και κάποια ποιοτικά χαρακτηριστικά που τις καθιστούν χρήσιμες. Τα βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι:

(α) **Κατανοητότητα**, δηλαδή να είναι εύκολα κατανοητές στους χρήστες.

(β) **Συνάφεια**. Η συνάφεια αναφέρεται στον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών, για να βοηθείται ο χρήστης στη λήψη αποφάσεων.

(γ) **Αξιοπιστία**, δηλαδή οι οικονομικές καταστάσεις να είναι αξιόπιστες και επομένως χωρίς λάθη και προκαταλήψεις, ώστε οι πληροφορίες να αποδίδουν πιστά τις συναλλαγές.

(δ) **Συγκρισιμότητα**. Οι οικονομικές καταστάσεις υπόκεινται σε σύγκριση διαχρονικά αλλά και με οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Για τη γίνει η σύγκριση απαιτείται η χρήση ομοιόμορφων λογιστικών αρχών για την παρουσίαση του αποτελέσματος των όμοιων συναλλαγών και των γεγονότων.

4.3. Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων κατά τα Δ.Λ.Π.

Τα δεδομένα των οικονομικών συναλλαγών και γεγονότων εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, σε πέντε μεγάλες κατηγορίες. Οι κατηγορίες αυτές είναι:

- Περιουσιακά στοιχεία
- Υποχρεώσεις
- Καθαρή θέση
- Εισόδημα (έσοδα και κέρδη)
- Έξοδα

Αναλυτικότερα:

Περιουσιακά στοιχεία:

Είναι πόροι που ελέγχονται από την επιχείρηση. Οι πόροι αυτοί είναι αποτέλεσμα γεγονότων του έγιναν στο παρελθόν και από τα οποία αναμένεται εισροή οικονομικών ωφελειών στο μέλλον.

Ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό, όταν είναι πιθανόν ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και το περιουσιακό στοιχείο έχει μια αξία που μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Υποχρεώσεις:

Είναι παρούσες δεσμεύσεις της επιχειρήσεως που προκύπτουν από γεγονότα του παρελθόντος. Γίνεται διακανονισμός από τον οποίο αναμένεται να οδηγήσει σε εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

Μια υποχρέωση καταχωρείται στον Ισολογισμό όταν είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα προέλθει από το διακανονισμό μιας παρούσας δέσμευσης και το ποσό κατά το οποίο ο διακανονισμός θα λάβει χώρα μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Μια υποχρέωση δεν καταχωρείται, αν οι δαπάνες αφορούν οφέλη που δεν έχουν ακόμη ληφθεί. Το γεγονός ότι οι δαπάνες μπορεί να είναι αναγκαίες για την οικονομική μονάδα να συνεχίσει της επιχειρήσεις της δεν δημιουργεί νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση προς τρίτο.

Εισόδημα:

Αφορά αυξήσεις στα οικονομικά της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου. Αυτό μπορεί να γίνει με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αυξήσεις των ίδιων κεφαλαίων

της, εκτός από εκείνες που σχετίζονται με εισφορές από τους συμμετέχοντες στα ίδια κεφάλαια.

Έξοδα:

Αφορούν μειώσεις στα οικονομικά της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου. Και σε αυτή την περίπτωση η μείωση γίνεται με τη μορφή εκροών ή μειώσεων των περιουσιακών στοιχείων ή δημιουργίας υποχρεώσεων που καταλήγουν σε μειώσεις των ιδίων κεφαλαίων της, εκτός από εκείνες που σχετίζονται με διανομές στους συμμετέχοντες στα ίδια κεφάλαια.

Καταχώρηση εισοδήματος:

Πραγματοποιείται όταν πρόκειται να υπάρξει αύξηση στα μελλοντικά οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης που συνδέεται με αύξηση περιουσιακών στοιχείων ή με μείωση υποχρεώσεων και η αύξηση αυτή μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Καταχώρηση εξόδων:

Πραγματοποιείται όταν προκύπτει μείωση στα μελλοντικά οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης που συνδέεται με μείωση περιουσιακών στοιχείων ή με αύξηση υποχρεώσεων και η μείωση αυτή μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Ίδια Κεφάλαια:

Είναι το απομένον δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων.

Ουσιαστικά, τα Δ.Λ.Π. ασχολούνται με την καταχώρηση και την αποτίμηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

Στο σημείο αυτό, πρέπει να αναφέρουμε ότι αποτίμηση είναι η διαδικασία κατά την οποία προσδιορίζονται τα χρηματικά ποσά με τα οποία τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων καταχωρούνται και απεικονίζονται σε αυτές.

Οι συνηθέστερες βάσεις αποτίμησης των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων είναι:

- Του ιστορικού κόστους
- Του τρέχοντος κόστους
- Της ρευστοποιήσιμης αξίας
- Της παρούσας αξίας

Η βάση αποτίμησης που χρησιμοποιείται περισσότερο είναι εκείνη του ιστορικού κόστους, η οποία όμως τελικά στην πράξη μπορεί να συνδυάζεται με άλλες βάσεις αποτίμησης. Βέβαια τα Δ.Λ.Π. κάνουν την υπέρβαση ως προς το ιστορικό κόστος και εισάγουν την εύλογη αξία (fair value), την οποία και καθιερώνουν κατά πολλούς τρόπους. Το Δ.Λ.Π. 16 παράγραφος 32 αναφέρει ότι η εύλογη αξία είναι συνήθως η αγοραία αξία που προσδιορίζεται με εκτίμηση.

4.4. Παράδειγμα Οικονομικών Καταστάσεων

ΑΚΤΩΡ Α.Τ.Ε.

Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. για τη χρήση από 1 Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2011

Γενικές πληροφορίες

Ο Όμιλος δραστηριοποιείται μέσω των θυγατρικών εταιρειών του, κυρίως στους κλάδους των κατασκευών & λατομείων. Η ΑΚΤΩΡ Α.Τ.Ε. είναι θυγατρική της εταιρείας ΕΛΛΑΚΤΩΡ Α.Ε. (100%) η οποία είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Οι παρούσες οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν από το διοικητικό Συμβούλιο στις 26 Μαρτίου 2012 και τελούν υπό την έγκριση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων. Είναι διαθέσιμες στη διεύθυνση του διαδικτύου της εταιρείας: www.aktor.gr

Οι παρούσες ενοποιημένες και εταιρικές οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) και τις Διερμηνείες της Επιτροπής διερμηνειών των διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση και ΔΠΧΑ που έχουν εκδοθεί από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.).

Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τον κανόνα του ιστορικού κόστους εκτός από τα χρηματοοικονομικά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση και σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων τα οποία έχουν αποτιμηθεί στην εύλογη αξία τους. Η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. απαιτεί τη χρήση λογιστικών εκτιμήσεων και κρίσης από την διοίκηση κατά την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών που έχουν υιοθετηθεί.

Πηγή των παρακάτω Πινάκων www.aktor.gr (2011)

Έκθεση Ελέγχου Ανεξάρτητου Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή

Κατάσταση Οικονομικής Θέσης

Ποσά σε χιλιάδες Ευρώ.

	Σημ.	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	
		31-Δεκ-11	31-Δεκ-10	31-Δεκ-11	31-Δεκ-10
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ					
Μη κυκλοφορούν ενεργητικό					
Ενσώματα πάγια	5	153.966	155.748	73.272	70.079
Αυλα περιουσιακά στοιχεία	6	5.469	5.463	73	38
Επενδύσεις σε θυγατρικές	8	-	-	111.509	104.922
Επενδύσεις σε συγγενείς	9	872	69.469	1.397	1.397
Επενδύσεις σε κοινοπραξίες	7γ.	1.209	920	2.553	2.247
Χρηματοοικονομικά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση μακροπρόθεσμα	11	280.085	396	51	372
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	19	2.515	75	936	-
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	13	10.435	15.852	375	1.466
		454.550	247.923	190.165	180.520
Κυκλοφορούν ενεργητικό					
Αποθέματα	12	25.220	30.076	393	539
Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις	13	750.043	884.457	570.449	544.368
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	14	126.251	181.328	38.064	68.601
		901.514	1.095.862	608.906	613.508
Σύνολο ενεργητικού		1.356.064	1.343.785	799.071	794.029
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ					
Ίδια κεφάλαια αποδιδόμενα στους μετόχους					
Μετοχικό κεφάλαιο	15	139.747	123.900	139.747	123.900
Αποθεματικό υπέρ το άρτιο	15	72.789	72.789	72.789	72.789
Λοιπά αποθεματικά	16	173.395	124.360	109.473	107.768
Κέρδη/ (ζημιές) εις νέον		96.122	65.778	-98.825	32.762
		482.053	386.828	223.184	337.218
Μη ελέγχουσες συμμετοχές		-22.604	3.093	-	-
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων		459.449	389.921	223.184	337.218
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ					
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις					
Δάνεια μακροπρόθεσμα	17	56.582	43.965	41.728	30.000
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	19	6.975	20.012	-	7.841
Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού	20	5.194	6.060	4.285	5.107
Επιχορηγήσεις	21	1.450	912	-	-
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	18	8.012	2.430	5.494	11
Λοιπές προβλέψεις μακροπρόθεσμες	22	3.219	7.977	332	3.483
		81.432	81.357	51.839	46.442
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις					
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	18	586.768	597.140	372.586	303.337
Τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (φόρος εισοδήματος)		3.039	11.477	-	1.875
Δάνεια βραχυπρόθεσμα	17	193.145	250.262	122.551	95.547
Μερίσματα πληρωτέα		-	9.468	-	9.434
Λοιπές προβλέψεις βραχυπρόθεσμες	22	32.232	4.161	28.911	176
		815.184	872.507	524.049	410.369
Σύνολο υποχρεώσεων		896.615	953.864	575.887	456.810
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων και υποχρεώσεων		1.356.064	1.343.785	799.071	794.029

Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Ποσά σε χιλιάδες Ευρώ.

Σημ.	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	
	1-Ιαν έως		1-Ιαν έως	
	31-Δεκ-11	31-Δεκ-10	31-Δεκ-11	31-Δεκ-10
Πωλήσεις	859.307	1.287.666	326.516	535.671
Κόστος πωληθέντων	(960.020)	(1.229.270)	(366.901)	(534.704)
Μεικτό κέρδος	(100.713)	58.396	(40.385)	967
Εξοδα διάθεσης	(1.264)	(2.952)	-	-
Εξοδα διοίκησης	(35.425)	(39.015)	(19.419)	(22.804)
Λοιπά έσοδα / (έξοδα) εκμετάλλευσης (καθαρά)	196.879	12.800	34.317	11.791
Κέρδη / (Ζημιές) από κοινοπραξίες	(153)	(593)	(65.903)	16.639
Αποτελέσματα εκμετάλλευσης	59.323	28.636	-91.390	6.592
Εσοδα από μερίσματα	-	-	-	692
Κέρδη / (Ζημιές) από συγγενείς επιχειρήσεις	(4.421)	(7.002)	-	-
Χρηματοοικονομικά έσοδα (έξοδα) - καθαρά	(13.038)	(12.251)	(4.399)	(990)
Κέρδη προ φόρων	41.864	9.383	-95.789	6.294
Φόρος εισοδήματος	5.709	(23.111)	5.799	(7.078)
Καθαρά κέρδη / (Ζημιές) χρήσης	47.573	(13.728)	-89.990	-784
Κέρδη χρήσης αποδιδόμενα σε:				
Ίδιοκτήτες της μητρικής	72.609	(7.637)	(89.990)	(784)
Μη ελέγχουσες συμμετοχές	(25.036)	(6.091)	-	-
	47.573	(13.728)	(89.990)	(784)

Κατάσταση Συνολικών Εσόδων

Ποσά σε χιλιάδες Ευρώ.

	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	
	1-Ιαν έως		1-Ιαν έως	
	31-Δεκ-11	31-Δεκ-10	31-Δεκ-11	31-Δεκ-10
Καθαρά κέρδη / (Ζημιές) χρήσης	47.573	(13.728)	(89.990)	(784)
Λοιπά Συνολικά Έσοδα				
Συναλλαγματικές διαφορές	(3.191)	4.057	(38)	(966)
Προσαρμογή αναταξινόμησης αποθεματικού συναλλαγματικών διαφορών της EUROPEAN GOLDFIELDS LTD (EGU)	(1.278)	-	-	-
Μεταβολή αξίας Διαθέσιμων προς πώληση	56.680	(32)	(321)	(32)
Αντιστάθμιση ταμειακών ροών	2.443	2.306	-	-
Προσαρμογή αναταξινόμησης αποθεματικού αντιστάθμισης ταμειακών ροών της EGU	(8.784)	-	-	-
Λοιπά Συνολικά Έσοδα / (Εξοδα) χρήσης (καθαρά μετά από φόρους)	45.870	6.331	(360)	(998)
Συγκεντρωτικά Συνολικά Έσοδα / (Εξοδα) χρήσης	93.443	(7.397)	(90.350)	(1.782)
Συγκεντρωτικά Συνολικά Έσοδα / (Εξοδα) χρήσης αποδιδόμενα σε:				
Ίδιοκλήτες της μητρικής	118.997	(1.493)	(90.350)	(1.782)
Μη ελέγχουσες συμμετοχές	(25.554)	(5.904)	-	-
Σύνολο	93.443	(7.397)	(90.350)	(1.782)

Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων

ΕΝΟΠΙΩΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Ποσά σε χιλιάδες Ευρώ

	Σημ.	Μετοχικό κεφάλαιο	Αποθεματικό υπέρ το άρτιο	Λοιπά αποθεματικά	Αποτελέσματα εις νέον	Σύνολο	Μη ελεγχουσες συμμετοχές	Σύνολο
1 Ιανουαρίου 2010		123.900	72.789	102.649	100.385	399.722	9.960	409.682
Καθαρό κέρδος / (Ζημία) χρήσης		-	-	-	(7.637)	(7.637)	(6.091)	(13.728)
Λοιπά Συνολικά Έσοδα								
Συναλλαγματικές διαφορές	16	-	-	3.871	-	3.871	186	4.057
Μεταβολή αξίας Διαθεσίμων προς πώληση	16	-	-	(32)	-	(32)	-	(32)
Μεταβολή αξίας Αντιστάθμισης ταμειακών ροών	16	-	-	2.306	-	2.306	-	2.306
Λοιπά συνολικά έσοδα χρήσης (καθαρά, μετά από φόρους)				6.145	-	6.145	186	6.331
Συγκεντροτικά Συνολικά Έσοδα / (Εξόδα) χρήσης				6.145	(7.637)	(1.493)	(5.904)	(7.397)
Μεταφορά σε αποθεματικά	16	-	-	15.567	(15.567)	-	-	-
Αναλογία μη ελεγχουσών συμμετοχών στη διανομή αποτελ/τος ΟΕ		-	-	-	-	-	(89)	(89)
Διανομή Μερισίματος		-	-	-	(10.325)	(10.325)	(527)	(10.852)
Επίπτωση εξαγορών και αλλαγών σε ποσοστό συμμετοχής σε θυγατρικές		-	-	-	(1.077)	(1.077)	(346)	(1.422)
		-	-	15.567	(26.969)	(11.402)	(962)	(12.364)
31 Δεκεμβρίου 2010		123.900	72.789	124.360	65.779	386.828	3.094	389.921
1 Ιανουαρίου 2011		123.900	72.789	124.360	65.779	386.828	3.094	389.921
Καθαρό κέρδος / (Ζημία) χρήσης		-	-	-	72.609	72.609	(25.036)	47.573
Λοιπά Συνολικά Έσοδα								
Συναλλαγματικές διαφορές	16	-	-	(2.673)	-	(2.673)	(518)	(3.191)
Προσαρμογή αναταξινόμησης αποθεματικού συναλλαγματικών διαφορών της EGU		-	-	(1.278)	-	(1.278)	-	(1.278)
Μεταβολή αξίας Διαθεσίμων προς πώληση	16	-	-	56.680	-	56.680	-	56.680
Μεταβολή αξίας Αντιστάθμισης ταμειακών ροών	16	-	-	2.443	-	2.443	-	2.443
Προσαρμογή αναταξινόμησης αποθεματικού αντιστάθμισης ταμειακών ροών της EGU		-	-	(8.784)	-	(8.784)	-	(8.784)
Λοιπά συνολικά έσοδα χρήσης (καθαρά, μετά από φόρους)				46.388	-	46.388	(518)	45.870
Συγκεντροτικά Συνολικά Έσοδα / (Εξόδα) χρήσης				46.388	72.609	118.997	(25.554)	93.443
Εκδόση μετοχικού κεφαλαίου από απορρόφηση Παντεχνικής	15	15.847	-	-	-	15.847	-	15.847
Μεταφορά σε αποθεματικά	16	-	-	582	(582)	-	-	-
Αναλογία μη ελεγχουσών συμμετοχών στη διανομή αποτελ/τος ΟΕ		-	-	-	-	-	(88)	(88)
Διανομή Μερισίματος		-	-	-	-	-	-	-
Επίπτωση απορρόφησης Παντεχνικής		-	-	2.064	(41.596)	(39.532)	-	(39.532)
Επίπτωση εξαγορών και αλλαγών σε ποσοστό συμμετοχής σε θυγατρικές		-	-	-	(87)	(87)	(56)	(143)
		15.847	-	2.646	(42.265)	(23.772)	(144)	(23.916)
31 Δεκεμβρίου 2011		139.747	72.789	173.395	96.122	482.053	(22.604)	459.449

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Ποσά σε χιλιάδες Ευρώ.

	Σημ.	Μετοχικό κεφάλαιο	Αποθεματικό υπέρ το άρτιο	Λοιπά αποθέματα	Αποτελέσματα εις νέον	Σύνολο
1 Ιανουαρίου 10		123.900	72.789	93.402	59.234	349.325
Καθαρό κέρδος / (Ζημία) χρήσης		-	-	-	(784)	(784)
Λοιπά Συνολικά Έσοδα						
Συναλλαγματικές διαφορές	16	-	-	(966)	-	(966)
Μεταβολή αξίας Διαθεσίμων προς πώληση	16	-	-	(32)	-	(32)
Λοιπά συνολικά έσοδα χρήσης (καθαρά, μετά από φόρους)		-	-	(998)	-	(998)
Συγκεντρωτικά Συνολικά Έσοδα / (Έξοδα) χρήσης		-	-	(998)	(784)	(1.782)
Εκδοση μετοχικού κεφαλαίου / (μείωση)						-
Μεταφορά σε αποθεματικά	16	-	-	15.364	(15.364)	-
Διανομή Μερισματος		-	-	-	(10.325)	(10.325)
31 Δεκεμβρίου 10		123.900	72.789	107.768	32.762	337.218
1 Ιανουαρίου 11		123.900	72.789	107.768	32.762	337.218
Καθαρό κέρδος (Ζημία) χρήσης		-	-	-	(89.990)	(89.990)
Λοιπά Συνολικά Έσοδα						
Συναλλαγματικές διαφορές	16	-	-	(38)	-	(38)
Μεταβολή αξίας Διαθεσίμων προς πώληση	16	-	-	(321)	-	(321)
Λοιπά συνολικά έσοδα χρήσης (καθαρά, μετά από φόρους)		-	-	(360)	-	(360)
Συγκεντρωτικά Συνολικά Έσοδα / (Έξοδα) χρήσης		-	-	(360)	(89.990)	(90.350)
Εκδοση μετοχικού κεφαλαίου από απορρόφηση Παντεχνικής		15.847	-	-	-	15.847
Επίπτωση απορρόφησης Παντεχνικής		-	-	2.064	(41.596)	(39.532)
31 Δεκεμβρίου 11		139.747	72.789	109.473	(98.825)	223.184

Κατάσταση ταμειακών ροών

Ποσά σε χιλιάδες Ευρώ.

Σημ.	ΕΝΟΠΙΩΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ			
	01.01.2011 - 31.12.2011	01.01.2010 - 31.12.2010	01.01.2011 - 31.12.2011	01.01.2010 - 31.12.2010		
Λειτουργικές Δραστηριότητες						
	Κέρδη προ φόρων	41.864	9.383	(95.789)	6.294	
	<i>Πλέον / μείον προσαρμογές για:</i>					
	Αποσβέσεις	5,6,21	26.576	34.132	10.419	11.367
	Προβλέψεις		(3.469)	(577)	(955)	(114)
	Συναλλαγματικές διαφορές		(2.459)	(1.423)	3	(963)
	Αποτελέσματα (έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημιές) επενδυτικής δραστηριότητας		(5.100)	3.122	(3.189)	(1.709)
	Κέρδη από πώληση % στη EUROPEAN GOLDFIELDS (EGU) & προσαρμογή σε εύλογη αξία της εναπομείνουσας συμ/χής & της συμ/χής στην ΕΛΛΗΝΙΚΟΣ ΧΡΥΣΟΣ ΑΕ		(261.250)	-	-	-
	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	25	20.339	17.904	7.797	3.664
	Προβλέψεις απομειώσεως και διαγραφές		72.617	-	30.948	-
	<i>Πλέον/μείον προσαρμογές για μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης ή που σχετίζονται με τις λειτουργικές δραστηριότητες:</i>					
	Μείωση / (αύξηση) αποθεμάτων		17.337	1.953	321	2.437
	Μείωση / (αύξηση) απαιτήσεων		97.007	33.020	(42.675)	(61.909)
	(Μείωση)/αύξηση υποχρεώσεων (πλην δανειακών)		(43.402)	(152.502)	60.268	(4.826)
	<i>Μείον:</i>					
	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα καταβληθέντα		(18.345)	(16.317)	(6.675)	(3.191)
	Καταβληθέντοι φόροι		(24.697)	(9.493)	(11.692)	(3.345)
	<i>Σύνολο εισροών (εκροών) λειτουργικών δραστηριοτήτων (α)</i>		<u>(82.981)</u>	<u>(80.798)</u>	<u>(51.218)</u>	<u>(52.297)</u>
Επενδυτικές δραστηριότητες						
	Πώληση % συμμετοχής στην EGU		93.898	-	-	-
	(Απόκτηση)/Πώληση θυγατρικών, συγγενών, κ/ζιών και λοιπών επενδύσεων		(14.752)	(1.424)	(980)	(831)
	Αγορά ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων και επενδύσεων σε ακίνητα	5,6	(5.163)	(16.329)	(3.384)	(12.106)
	Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων και άυλων παγίων στοιχείων και επενδύσεων σε ακίνητα	5,6	10.910	7.018	4.364	720
	Τόκοι εισπραχθέντες		4.428	3.651	871	766
	Δάνεια (χορηγήθέντα σε) / εισπραχθέντα από συνδεδεμένα μέρη	13	-	-	(151)	(38)
	Μερίσματα εισπραχθέντα		210	-	-	400
	<i>Σύνολο εισροών / (εκροών) από επενδυτικές δραστηριότητες (β)</i>		<u>89.531</u>	<u>(7.085)</u>	<u>721</u>	<u>(11.089)</u>
Χρηματοδοτικές δραστηριότητες						
	Εισπράξεις από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου		3	-	-	-
	Εισπράξεις από εκδοθέντα / αναληφθέντα δάνεια		120.664	206.383	57.477	91.301
	Εξοφλήσεις δανείων		(173.034)	(160.512)	(28.083)	(18.612)
	Εξοφλήσεις υποχρεώσεων από χρηματοδοτικές μισθώσεις (χρεολύσια)		(382)	(3.009)	-	-
	Μερίσματα πληρωθέντα		(9.434)	(19.775)	(9.434)	(19.774)
	Καταβληθείς φόρος μερισμάτων		-	(1.033)	-	(1.033)
	Ληφθείσες επιχορηγήσεις	21	559	722	-	-
	Συμμετοχή τρίτων σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικών		(3)	162	-	-
	<i>Σύνολο εισροών / (εκροών) από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ)</i>		<u>(61.627)</u>	<u>22.937</u>	<u>19.960</u>	<u>51.882</u>
	Καθαρή αύξηση / (μείωση) στα ταμειακά διαθέσιμα & ισοδύναμα χρήσης (α)+(β)+(γ)		<u>(55.077)</u>	<u>(64.945)</u>	<u>(30.537)</u>	<u>(11.503)</u>
	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης χρήσης		181.328	246.274	68.601	80.105
	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης χρήσης		126.251	181.328	38.064	68.601

Κεφάλαιο 5. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που ισχύουν στην Ελλάδα

5.1. Οικονομικές Καταστάσεις

Στην Ελλάδα ισχύει ο Ν.2190/20. Ο νόμος αυτός καθορίζει τη λειτουργία των Α.Ε. και υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να εκδίδουν:

1. Ισολογισμό
2. Αποτελέσματα Χρήσης
3. Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων
4. Προσάρτημα

Παράλληλα με τα παραπάνω συντάσσεται και η έκθεση Δ.Σ. στους Μετόχους.

5.2. Αποτίμηση Αποθεμάτων

1. Ως προς την Έννοια των Αποθεμάτων. Η έννοια των αποθεμάτων όπως προσδιορίζεται από το πρότυπο σχετίζεται με αυτήν των Ελληνικών προτύπων.
2. Ως προς τα στοιχεία Κόστους Αποθέματος. Το πρότυπο δίνει επιπλέον την δυνατότητα αύξησης του κόστους των αποθεμάτων, το οποίο είναι το Κόστος Τόκων Δανεισμού, το οποίο δημιουργείται όταν κάποιο απόθεμα παίρνει αρκετό χρόνο για να πάρει την τελική του μορφή και έτσι έχει κόστος το οποίο επιβαρύνει την επιχείρηση (π.χ. οινοπνευματώδη ποτά).
3. Ως προς τις Μεθόδους Αποτίμησης (Κοστολόγηση) Το πρότυπο εδώ ταυτίζεται με όσα ορίζουν και τα Ελληνικά Πρότυπα, εκτός από το γεγονός ότι στα Ε.Λ.Π. η «τιμή κτήσης» υπολογίζεται με μία από τις παρακάτω μεθόδους:
 - Μέσο Σταθμικό Κόστος
 - Κυκλοφοριακός Μέσος Όρος
 - FIFO
 - LIFO
 - Βασικό Απόθεμα
 - Εξατομικευμένο Κόστος

➤ Πρότυπο Κόστος

Ενώ το Δ.Λ.Π. ως βασική μέθοδο αποτίμησης χρησιμοποιεί την μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους ή την FIFO και εναλλακτικά την LIFO.

- 4 Ως προς το βασικό κριτήριο Αποτίμησης Η αποτίμηση των αποθεμάτων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. συγκρίνεται με τις παρακάτω τιμές.

Αξία Κτήσης – Τρέχουσα Αξία – Καθαρή Αξία Ρευστοποίησης

Η μικρότερη είναι και η τελική τιμή αποτίμησης. Στο πρότυπο επιτρέπεται η αποτίμηση σε ομάδες σε όμοια και συγγενή είδη αν και κανονικά η αποτίμηση γίνεται μόνο κατά είδος. Επίσης το πρότυπο δε δέχεται την «τρέχουσα αξία» σαν πιθανή τιμή αποτίμησης.

5.3. Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

1. Η αρχική καταχώρηση των ενσωμάτων ακινήτοποιήσεων Τα Ε.Λ.Π. καταχωρούν τα έξοδα απόκτησης των παγίων (π.χ. συμβολαιογραφικά) στα «έξοδα κτήσεως ακινήτοποιήσεων» αντί στο αρχικό κόστος παγίου. Επίσης δεν καταχωρείται στο πάγιο το προβλεπόμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης, όπως επίσης και το κόστος δανεισμού κατασκευαστικής περιόδου για την απόκτηση ή την παραγωγή παγίων.
2. Αποτίμηση των ενσωμάτων Ακινήτοποιήσεων μετά την αρχική καταχώρηση Τα Ε.Λ.Π. δεν αποδέχονται την εναλλακτική μέθοδο της «πραγματικής αξίας».
3. Απόσυρση Παγίων Κατά το Ε.Λ.Π. ένα πάγιο το αφαιρούμε από τον Ισολογισμό μόνο στην περίπτωση που πωλείται ή καταστρέφεται, ενώ σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. αποσύρεται επίσης και αν δεν αναμένονται περαιτέρω οικονομικά οφέλη από την χρησιμοποίησή του ή την διάθεσή του.
- 4 Αποσβέσεις Εδώ παρουσιάζονται σοβαρά μειονεκτήματα όπως: Στην Ελλάδα, όπως ορίζει ο νόμος υπάρχει ένας σταθερός συντελεστής που επιβάλλεται σε όλες τις επιχειρήσεις χωρίς διάκριση και φυσικά για όλα τα ομοειδή πάγια. Στο πρότυπο δεν ισχύει αυτό. Αυτό που ισχύει διαφέρει σε πολλά στοιχεία από την οικονομική πραγματικότητα και αυτό γιατί στην επιχειρησιακή λειτουργία έχουμε:
 - Διαφορετικές ανάγκες αποσβέσεων παγίων (άλλες ποιότητες παγίων στην ίδια ομάδα)
 - Διαφορετικές διάρκειες λειτουργίας παγίων και βαθμός χρησιμοποίησης ομοειδών παγίων από επιχείρηση σε επιχείρηση.

- Υπάρχει πάντα κάποια υπολειμματική αξία την οποία θα πρέπει να συνυπολογίζουμε στην εκτίμηση της αποσβεστέας αξίας.

5.4. Κόστος Δανεισμού

1. Ως προς την εμφάνιση των τόκων στον Ισολογισμό και την απόσβεσή τους

Στην Ελλάδα η κεφαλαιοποίηση των τόκων δεν οδηγεί ταυτόχρονα σε αύξηση της αξίας κτήσης σε λογαριασμούς του πάγιου ενεργητικού (σύμφωνα με το πρότυπο). Στην περίπτωση αυτή η εγγραφή γίνεται στην κατηγορία των «εξόδων εγκατάστασης» του πάγιου ενεργητικού. Η διαφορά αυτή δεν έχει ως αποτέλεσμα μόνο την διαφορετική εμφάνιση στον Ισολογισμό της αξίας των παγίων, αλλά και σε διαφορετικό τρόπο απόσβεσης αυτών.

2. Ως προς την κατηγορία των στοιχείων

Το πρότυπο δέχεται την κεφαλαιοποίηση των τόκων όχι μόνο στο κόστος των ιδιοπαραγόμενων παγίων στοιχείων (όπως γίνεται δεκτό στην Ελλάδα μόνο), αλλά και στα ακόλουθα στοιχεία:

- Των παγίων στοιχείων που παράγονται ή κατασκευάζονται από άλλους για λογαριασμό της επιχείρησης
- Άλλων στοιχείων που προορίζονται για πώληση ή για μίσθωση.

3. Ως προς την χρονική περίοδο κεφαλαιοποίησης

Στην Ελλάδα οι τόκοι ενός δανείου αρχίζουν να κεφαλαιοποιούνται αμέσως με τη χορήγηση του δανείου. Κάτι τέτοιο όμως δεν ισχύει και στο πρότυπο. Στο πρότυπο ισχύει η κεφαλαιοποίηση των τόκων από τη στιγμή που θα αρχίσουν οι δαπάνες κατασκευής του στοιχείου και τελειώνει μόλις το στοιχείο είναι έτοιμο να προσφέρει τα αναμενόμενα από αυτό υπηρεσίες.

4. Ως προς το ποσό των τόκων που πρέπει να κεφαλαιοποιείται.

Στο πρότυπο στην κεφαλαιοποίηση των τόκων λαμβάνουμε υπ' όψιν μας τον «ένικο δανεισμό» της επιχείρησης ενώ στα Ε.Λ.Π. οι τόκοι κεφαλαιοποιούνται μόνο στον «ειδικό δανεισμό».

5.5. Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Στο Δ.Λ.Π. ισχύει ότι οι «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων» μειώνουν την αξία του πάγιου στοιχείου. Στον Ε.Γ.Λ.Σ. δεν ισχύει κάτι τέτοιο. Η πρόβλεψη αυτή επιτρέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. όμως δεν αναγνωρίζεται φορολογικά προς

έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, διότι δεν πρόκειται για δαπάνη «βέβαια και εκκαθαρισμένη».

Ως ανακτήσιμη αξία σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., θεωρείται μόνο η Αγοραία Αξία των περιουσιακών στοιχείων, ενώ αγνοείται παντελώς η αξία χρήσης που υπολογίζεται με βάση τις αναμενόμενες ταμειακές ροές.

Η αναστροφή της ζημίας απαξίωσης στην Ελλάδα γίνεται πάντα με χρέωση του λογ. Παθητικού 44.10 «προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων», σε πίστωση του αποτελεσματικού λογ. 84 «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», όπως ακριβώς επιτάσσει το πρότυπο.

Συμπεράσματα

Αυτό που παρατηρείται μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. και των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. είναι καταρχάς πως οι πρώτες υπερτερούν έναντι των δεύτερων λόγω της ακρίβειας και της λεπτομέρειας που απαιτούν στη κατάρτισή τους, καθώς περιλαμβάνουν μια πληθώρα σημειώσεων.

Το γεγονός ότι κατά τα Δ.Λ.Π. επιβάλλεται η ύπαρξη ενός μεγάλου όγκου σημειώσεων, δηλαδή γνωστοποιήσεων, συμβάλλει κατ' αρχάς στην καλύτερη πληροφόρηση των αναγνωστών των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που έχουν υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π. Η αναλυτική πληροφόρηση που προσφέρουν οι σημειώσεις αυτές βοηθά στην όσο το δυνατόν αντικειμενικότερη παρουσίαση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης, καθώς οτιδήποτε λαμβάνει χώρα στο πλαίσιο της οικονομικής δραστηριότητας οφείλει να γνωστοποιείται και, σε ορισμένες περιπτώσεις, να παρουσιάζονται οι λόγοι που την οδήγησαν στην πραγματοποίηση συγκεκριμένων οικονομικών πράξεων. Με τον τρόπο αυτό γίνεται ευκολότερος ο έλεγχος προς αποφυγή πιθανών λογιστικών αυθαιρεσιών, καθώς απαιτείται αναφορά και αιτιολόγηση των περισσότερων οικονομικών κινήσεων της επιχείρησης, γεγονός που κάνει την ύπαρξη των σημειώσεων απαραίτητη, συμβάλλοντας παράλληλα για την ορθότερη και πιο αντικειμενική παρουσίαση των δραστηριοτήτων και της οικονομικής της θέσης.

Επιπρόσθετα, με τα Δ.Λ.Π. εισάγεται δυναμικά η έννοια της εύλογης αξίας. Τα περισσότερα στοιχεία κατά τα Δ.Λ.Π. αποτιμώνται σε εύλογες αξίες. Αυτό βοηθάει στην αντικειμενικότερη παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων και της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης που έχει υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π για τη σύνταξη των οικονομικών της καταστάσεων, καθώς βοηθά στην εμφάνιση των περιουσιακών στοιχείων της σε αξίες όσο το δυνατόν πιο κοντά στις πραγματικές, προσαρμοσμένες όμως πάντοτε στις εκάστοτε συνθήκες της αγοράς.

Ωστόσο, η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία θα μπορούσε ορισμένες φορές να οδηγήσει σε λανθασμένη χρήση αυτής της μεθόδου, καθώς υπάρχουν περιπτώσεις όπου η δυνατότητα αποτίμησης σε εύλογες αξίες έχει οδηγήσει στην κακοποίηση της. Έχουν καταγραφεί παραδείγματα αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων σε διαφορετικές χώρες από τη χώρα όπου λειτουργεί η επιχείρηση που τα κατέχει. Τέτοιες αποτιμήσεις περιουσιακών στοιχείων γίνονται σε χώρες όπου οι αντικειμενικές αξίες είναι διαφορετικές από τη χώρα που δραστηριοποιείται οικονομικά η επιχείρηση, με απώτερο σκοπό την

εξυπηρέτηση των συμφερόντων της μέσω της στρέβλωσης της πραγματικής οικονομικής της εικόνας. Για την αποφυγή τέτοιων περιστατικών θα πρέπει να αναπτυχθούν αποτελεσματικότεροι μηχανισμοί ελέγχου, ούτως ώστε η μέθοδος της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία να εξυπηρετεί σε κάθε περίπτωση το σκοπό για τον οποίο εφαρμόζεται.

Όπως έγινε αντιληπτό από την παρουσίαση των ερευνών σχετικά με τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών που τα υιοθετούν έναντι των Ε.Λ.Π. (Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Ελληνική Νομοθεσία και Φορολογία), τα Δ.Λ.Π. ήρθαν για να επαναπροσδιορίσουν τη θέση των ελληνικών επιχειρήσεων, αμέσως μετά τις αλλαγές που έφερε η υιοθέτηση του κοινού ευρωπαϊκού νομίσματος. Τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι πολλά. Το βέβαιο όμως είναι ότι τα πράγματα δεν είναι πια τα ίδια, όπως ήταν πριν από λίγα χρόνια, όταν οι επιχειρήσεις συναλλάσσονταν σε δραχμές και το ελληνικό λογιστικό σύστημα ήταν κομμένο και ραμμένο στα μέτρα τους.

Η ένταξη της Ελλάδας στην ευρωζώνη και η χρήση ενιαίων λογιστικών προτύπων από τις ελληνικές επιχειρήσεις οδηγούν στο ίδιο αποτέλεσμα: στον περιορισμό του «χειρισμού» των ισολογισμών τους και στη διευκόλυνση των συγκρίσεων των οικονομικών τους μεγεθών με τις αντίστοιχες ευρωπαϊκές. Αυτό έχει σημαντικές θετικές συνέπειες για τον έλληνα επενδυτή, επιχειρηματία ή καταναλωτή, εφόσον βέβαια η κάθε επιχείρηση είναι σε θέση να προσαρμοστεί και να γίνει ανταγωνιστική σε διεθνές επίπεδο και εκτός του προστατευτικού συστήματος που της προσέφερε ως σήμερα η κλειστή ελληνική οικονομία.

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι πλέον θεσμοθετημένη με νόμους του ελληνικού κράτους που ψηφίστηκαν προς συμμόρφωση με τις σχετικές οδηγίες της Ε.Ε. και ως εκ τούτου υπερισχύουν οποιασδήποτε αντίθετης εσωτερικής (εθνικής) διάταξης. Η ρυθμίσεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα τη θεαματική βελτίωση της εφαρμοσμένης λογιστικής και την ουσιαστική προαγωγή του λογιστικού επαγγέλματος και της λογιστικής επιστήμης γενικότερα στην Ελλάδα, γιατί παύουν πλέον οι αυθαίρετες παρεμβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και ο εξαναγκασμός, υπό την απειλή σοβαρών οικονομικών κυρώσεων, της τήρησης λογαριασμών και της εφαρμογής λογιστικών χειρισμών ολοσχερώς αντίθετων προς τις βασικές λογιστικές αρχές, με τις γνωστές σοβαρές συνέπειες. Βέβαια, οι προαναφερθείσες ωφέλειες συνεπάγονται επιβάρυνση της επιχείρησης με ένα κόστος τήρησης παράλληλου λογιστικού συστήματος για τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τους κανόνες της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας το οποίο, όμως, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι καλύπτεται από τις αναμενόμενες

ωφέλειες.

Συγκρίνοντας τα στοιχεία που προέκυψαν από την εργασία, διαπιστώσαμε διαφορές που επηρεάζουν το αποτέλεσμα χρήσης και το γενικό σύνολο Ενεργητικού Παθητικού μιας επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, η μείωση των αποσβέσεων έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση των εξόδων, με συνέπεια οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης να έχουν αυξημένη φορολογία λόγω των αυξημένων κερδών, ενώ αντίθετα, με βάση το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο να εμφανίζει μειωμένα κέρδη, με συνέπεια η φορολογία της να είναι μικρότερη.

Στο κομμάτι των αποσβέσεων, η εταιρεία που υιοθετεί τα Δ.Λ.Π. θα πρέπει να εκτιμά την ωφέλιμη ζωή των περιουσιακών στοιχείων και να βγάζει το συντελεστή απόσβεσης, ενώ με βάση την ελληνική νομοθεσία, στις αποσβέσεις χρησιμοποιούνται σταθεροί συντελεστές οι οποίοι εφαρμόζονται πάγια στην κάθε επιχείρηση. Ακόμα, τα Δ.Λ.Π. αναγνωρίζουν ότι ο φόρος εισοδήματος εκλαμβάνεται ως δαπάνη, ενώ με βάση την ελληνική νομοθεσία στις οικονομικές καταστάσεις απεικονίζονται μόνο οι φόροι οι οποίοι υπολογίζονται με βάση τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας.

Τα Δ.Λ.Π. στο θέμα των εξόδων πολυετούς απόσβεσης, των δαπανών έρευνας και ανάπτυξης θέτουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις προκειμένου να πληρούν τα κριτήρια για την καταχώρηση τους στον ισολογισμό, ενώ με βάση την ελληνική νομοθεσία καταχωρούνται στον ισολογισμό και αποσβένονται είτε άμεσα είτε σε μέσα πέντε χρόνια. Τέλος, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. οι τόκοι δανείων μπορούν να επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων, εφόσον βέβαια υπάρχουν οι κατάλληλες προϋποθέσεις, ενώ με βάση το ενιαίο λογιστικό σχέδιο αποκλείουν την ενσωμάτωση των τόκων στο κόστος αποθεμάτων.

Αν και το δείγμα είναι μικρό σε σχέση με άλλες παρόμοιες έρευνες, θα πρέπει να επισημανθεί ότι τα έτη 2001 και 2002 υπήρχε κατακόρυφη πτώση των τιμών των μετοχών, λόγω εξωτερικών παραγόντων. Μια μελλοντική έρευνα επί του ίδιου θέματος, με μεγαλύτερο δείγμα και με περισσότερα χρόνια εφαρμογής των Δ.Λ.Π., πιθανότατα να δείξει καλύτερα και ακριβέστερα αποτελέσματα.

Εν κατακλείδι, τα αποτελέσματα και τα συμπεράσματα της έρευνας είναι απλώς προτεινόμενα, ενώ θα πρέπει να υπογραμμιστούν οι περιορισμοί που μπορεί να έχουν επηρεάσει τα αποτελέσματά της, καθώς, η έρευνα διεξήχθη χρησιμοποιώντας αποκλειστικά ελληνικές εταιρείες, και επομένως οι διαφορές μεταξύ των τοπικών προτύπων και των Δ.Λ.Π., καθώς και οι επιπτώσεις που απορρέουν από αυτές, αφορούν κυρίως στην Ελλάδα.

Συντμήσεις

Ελληνικές

Α.Ε. :	Ανώνυμη Εταιρεία
Α.Ε.Δ.Α.Κ. :	Ανώνυμη Εταιρεία Διαχείρισης Αμοιβών Κεφαλαίων
Α.Ε.Π.Ε.Υ. :	Ανώνυμη Εταιρεία Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών
Α.Τ.Ε. :	Ανώνυμη Τεχνική Εταιρεία
Γ.Λ.Σ. :	Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Δ.Λ.Π. :	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Δ.Π.Χ.Π. :	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
Δ.Π.Χ.Α. :	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
Δ.Σ. :	Διοικητικό Συμβούλιο
Ε.Γ.Λ.Σ. :	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α. :	Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π. :	Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
Ε.Ε. :	Ευρωπαϊκή Ένωση
Ε.Κ.Τ. :	Εθνικό Κέντρο Τεκμηρίωσης
Ε.Λ.Τ.Ε. :	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης Ελέγχων
Ε.Λ.Π. :	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Ε.Ο.Κ. :	Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα
Ε.Π.Ε.Α.Ε.Κ. :	Επιχειρησιακό Πρόγραμμα Εκπαίδευσης και Αρχικής Επαγγελματικής Κατάρτισης
Ε.ΣΥ.Λ. :	Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής
Η.Π.Α. :	Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής
Κ.Α.Χ. :	Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
Κ.Β.Σ. :	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Κ.Λ.Σ.Τ. :	Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Τραπεζών
Μ.Ε.Δ. :	Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών

Π.Δ.Α. :	Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων
Π.Σ.Λ.Φ.Β. :	Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης
Σ.Δ.Α.Π. :	Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
Σ.Λ.Ο.Τ. :	Συμβούλιο Λογιστικής Επιτροπής
Σ.Ο.Ε.Λ. :	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
ΥΠ.Ε.Π.Θ. :	Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων
Φ.Ε.Κ. :	Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως
Φ.Π.Α. :	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Χ.Α.Α. :	Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

Ξένες

U.S.-G.A.A.P. :	United States-Generally Accepted Accounting Principles
F.A.S.B. :	Financial Accounting Standard Board
I.A.S.B. :	International Accounting Standards Boards
I.F.R.S. :	International Financial Reporting Standards
I.A.S.C. :	International Accounting Standards Committee
I.F.A.C. :	International Federation of Accountants
I.O.S.CO. :	International Organization of Securities Commissions
I.A.I.S. :	International Association of Insurance Supervisors
B.C.B.S. :	Basel Committee on Banking Supervision
S.I.C. :	Standing Interpretations Committee
S.A.C. :	Standards Advisory Council
I.A.S. :	International Accounting Standards
L.I.F.O. :	Last In First Out
F.I.F.O. :	First In First Out

Ξένη Ορολογία

Financial accounting:	Χρηματοοικονομική Λογιστική
Financial Accounting Standard Board	Οικονομικών Λογιστικών Προτύπων
International Accounting Standards Board	Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
International Financial Reporting Standards	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
International Accounting Standards Committee	Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
International Financial Accounting Committee	Διεθνή Ομοσπονδία των Λογιστών
International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities	Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις
Trustees	Επίτροποι
International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Enterprises	Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις
Standards Advisory Council	Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων
Standing Interpretations Committee	Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών
International Financial Reporting Interpretation Committee	Επιτροπή Διεθνών Διερμηνειών Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
International Federation of Accountants	Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών
fair value	εύλογη αξία
Presentation of Financial Statements	Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
Inventories	Αποθέματα
Cash Flow Statements	Κατάσταση Ταμειακών Ροών
Accounting Policies, changes in Accounting Estimates and Errors	Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη
Events After the Balance Sheet Date	Γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού
Construction Contracts	Συμβάσεις Κατασκευής
Income Taxes	Φόροι Εισοδήματος
Leases	Μισθώσεις
Revenues	Έσοδα
Employee Benefits	Παροχές σε εργαζομένους
Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης
The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος
Borrowing Cost	Κόστος Δανεισμού

Related Party Disclosures	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
Consolidated and Separate Financial Statements	Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις
Investments in Associates	Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
Interests in Joint Venture	Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε πληθωριστικές οικονομίες
Financial Instruments: Disclosure and Presentation	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση
Earnings per Share	Κέρδη ανά Μετοχή
Interim Financial Reporting	Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά
Impairment of Assets	Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων
Provisions, Liabilities and Contingent Assets	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία
Intangible Assets	Άυλα περιουσιακά στοιχεία
Financial instruments: Recognition and Measurements	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση, με εξαίρεση ορισμένες διατάξεις που αφορούν τη λογιστική αντιστάθμισης κινδύνου
Investment Property	Επενδύσεις σε Ακίνητα
Agriculture	Γεωργία
Balance sheet	Ισολογισμός
Income Statement	Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως
Changes in Equity	Πίνακας Μεταβολών Ίδιων Κεφαλαίων
Cash flows Statement	κατάσταση Ταμιακών Ροών
Notes to the Financial Statements	Προσάρτημα ή οι λογιστικές μέθοδοι και επεξηγηματικές σημειώσεις
Accrual Basis	αυτοτέλεια των χρήσεων
going concern	συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Πηγές

Βιβλιογραφία

- 1)Καραγιάννης Δ., Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Α. (2006) *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Παραδείγματα και Εφαρμογές*, 1^η έκδοση, Θεσσαλονίκη :εκδόσεις Καραγιάννης
- 2) Καούνης Δ., (1999) *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο Μέρος Α'* Αθήνα : έκδοση του ιδίου.
- 3) Grant Thornton, (2006), *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση*, Αθήνα: 2^η έκδοση Συμπληρωμένη, Τόμος Α'.
- 4) Grant Thornton, (2006), *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση*, Αθήνα: 2η έκδοση Συμπληρωμένη, Τόμος Β'.
- 5) Grant Thornton, (2006), *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση*, Αθήνα: 2η έκδοση Συμπληρωμένη, Τόμος Γ'.
- 6) Πρωτοψάλτης Ν., Βρουστούρης Π.(2002), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες*, Αθήνα :εκδόσεις Σταμούλη Α.Ε.-Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
- 7) Σακέλλης Ε. Ι. (2002), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε Συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία*, Αθήνα: εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Τόμος Α'.
- 8) Καββαδίας, Α. Σ., (2003), *Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα*, Αθήνα: εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications.
- 9) Φίλος Ι., (2003), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οδηγός πρώτης εφαρμογής* Αθήνα: εκδόσεις Πάμισος.
- 10) Ντζανάτος Δ., (2008) *Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά*. 1η έκδοση, Αθήνα : εκδόσεις Καστανιώτη.
- 11) Καραγιώργος, Θ., Πετρίδης Α., (2007), *Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε Συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.) : Θεωρία και πράξη*, 1η έκδοση, Θεσσαλονίκη : εκδόσεις Γερμανός,
- 12) Σακέλλης Ε. (2009), *Ο Πανδέκτης του λογιστή*, 3^η έκδοση Τόμος Β' και Γ', Αθήνα : εκδόσεις Πανδέκτης.
- 13) Γκίνογλου, Δ., Ταχυνάκης Π., (2004), *Λογιστική ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων*, Αθήνα : εκδόσεις Rosili.

Αρθρογραφία

- 1) **Γιώργος Ζαφειρίου, Γιώργος Τύπας (2008).** *Χρηματοοικονομική Λογιστική* Υλικό που παράχθηκε στο πλαίσιο του Έργου «Κέντρα Εκπαίδευσης Ενηλίκων II», το οποίο εντάχθηκε στο Ε.Π.Ε.Α.Ε.Κ. II του ΥΠ.Ε.Π.Θ., Μέτρο 1.1. Ενέργεια 1.1.2.Β. και συγχρηματοδοτήθηκε από την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Κ.Τ.).
- 2) **Επίσημη εφημερίδα των Ευρωπαϊκών κοινοτήτων** 11/9/2002, σελ. L 243/3.
- 3) **Επίσημη εφημερίδα των Ευρωπαϊκών κοινοτήτων** 11/9/2002, σελ. L 243/4.
- 4) **Ημερησία Online (2010).** *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Προσαρμόζονται στα δεδομένα της κρίσης.* Διαθέσιμο μέσω διαδικτύου: <http://www.imerisia.gr> αντλήθηκε την 16/7/2011.
- 5) **Επίσημη εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων**, L 300 της 17/11/2007.
- 6) **Επίσημη εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων**, L 304 της 22/11/2007.
- 7) **Ναυτεμπορική 5/4/2004.** «Ειδικό αφιέρωμα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Μέρος Α»,
- 8) **Καθημερινή 17 Μαρτίου 2002 του Κουλούρη Β.,** «Συναγερμός στην αγορά για τα Δ.Λ.Π.».
- 9) **Εξπρές 3/6/2007** «Εφιάλτης τα Δ.Λ.Π.».
- 10) **Λογιστής,** «Συμβάσεις κατασκευής έργων & παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.».
- 11) **Αληφαντής Στ. Γεώργιος Δεκέμβριος 2002** «Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας βάση του Δ.Λ.Π. 12», περ. Λογιστής.
- 12) **Μαυρομάτης Ελευθέριος,** «Αλλάζει η εικόνα της ελληνικής επιχείρησης».
- 13) **Ημερησία 5/4/2006, Βουτσά Νίκου.** «Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων θα αποδώσει διαφάνεια».
- 14) **Ημερησία 16 Μαρτίου 2006,** «Έκρηξη κερδών για τις εισηγμένες»,
- 15) **Σταθόπουλος Π. (2006),** «Τι αλλάζει με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- υποχρεωτική η εφαρμογή τους για τις εισηγμένες από το 2003». Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Grant Thornton, Β' Έκδοση, σελ.571.
- 16) **Παπάζογλου Μιχάλης, Λασσανιανού Μάριος,** «IAS 36: απομείωση αξίας στοιχείων ενεργητικού».
- 17) **Φίλος Α. Ιωάννης Απρίλιος 2001,** «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και οι κύριες διαφορές τους από την ελληνική νομοθεσία», περ. Λογιστής.
- 18) **Ένωση Ελληνικών Τραπεζών Ιανουάριος 2002,** «Κυριότερες Διαφορές μεταξύ Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Αρχών (Μελέτη όπως εκπονήθηκε από την Arthur Andersen)», Αθήνα,. Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <http://www.hba.gr/7logistica/diafores.pdf>.

- 19) **Αληφαντής Στ. Γεώργιος 2/11/2002**, «Η λογιστική των παγίων περιουσιακών στοιχείων», εφ. Ναυτεμπορική.
- 20) **Γεωργόπουλος, Ιωάννης Δ. Δεκέμβριος 2006**, Σημειώσεις λογιστικής, Στοιχεία Λογιστικής.

Ξένη Αρθρογραφία

- 1) **Barth, Mary E., Landsman, Wayne R., Lang, Mark H., (2007)**. *International Accounting Standards and Accounting Quality*. Stanford University Graduate School of Business Research Paper No. 1976.
- 2) **Weissenberger E. Barbara, Stahl B. Anne, Sven Vorstius (2004)** *Changing from German GAAP to IFRS or US GAAP: A Survey of German Companies* (εκδ.) Accounting in Europe, Vol. 1. Γερμανία: εκδ. Justus-Liebig University, Giessen und Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung, Vallendar.
- 3) **PricewaterhouseCoopers 2003**, First-time Adoption of IFRS.

Διαδίκτυο

- 1) www.wikipedia.org
- 2) www.soel.gr
- 3) www.iaisweb.org
- 4) www.taxheaven.gr
- 5) www.capitalinvest.gr
- 6) www.fourlis.gr
- 7) www.logistis.gr
- 8) www.aktor.gr
- 9) www.imerisia.gr
- 10) www.hba.gr