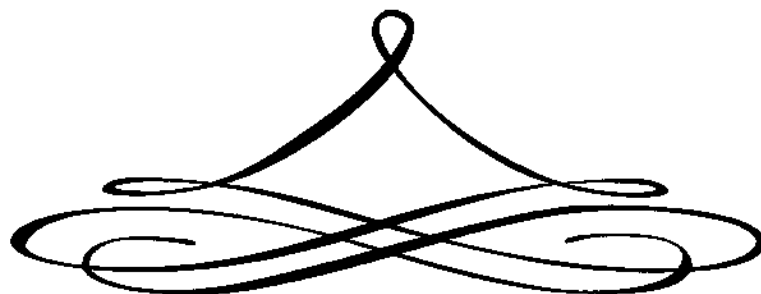


Α.Τ.Ε.Ι ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΚΑΙ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΥΣΤΗΜΑΤΩΝ



ΘΕΜΑ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:

**Οι Εξελίξεις Στην Υιοθέτηση Των Διεθνών Λογιστικών
Πρότυπων – Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Στη Λογιστική
Κόστους Και Τον Βιομηχανικό Λογισμό**



Φοιτήτριες: **Ζήντρου Ελένη (Α.Μ. 187)**
Παναγιώτα Μαρία-Ιωάννα (Α.Μ. 182)

Εισηγητής : **Κος Κατσίκας Επαμεινώνδας**

ΠΑΤΡΑ 30/09/2004

ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	7057
----------------------	------

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΡΚΤΙΚΟΛΕΞΩΝ.....	6
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	7
1. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	
1.1 Ορισμός.....	8
1.2 Ιστορικό.....	8
1.3 Σκοποί της I.A.S.C.....	11
1.4 Υποχρεώσεις των μελών της I.A.S.C.....	12
1.5 Χρονοδιάγραμμα και καθεστώς των λογιστικών οδηγιών.....	13
1.5.1. Μηχανισμός προσαρμογής.....	13
1.5.2. Προοπτικές.....	14
1.5.3. Μεταγενέστερες εργασίες.....	14
1.6 Υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	14
1.7 Ολοκλήρωση.....	15
2. ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	
2.1 Γενικά.....	19
2.2 Πεδίο εφαρμογής των προτύπων.....	20
2.3 Διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π.....	20
2.4 Γλώσσα.....	21
2.5 Το κύρος των προτύπων.....	22
2.6 Η φιλοσοφία των προτύπων.....	22
2.6.1. Ανώματες ακινητοποιήσεις.....	24
2.6.2. Πάγια.....	24
2.6.3. Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις.....	25
2.6.4. Κυκλοφορούν ενεργητικό-Υποχρεώσεις.....	26
2.6.5. Προβλέψεις.....	27

2.6.6. Έσοδα- Έξοδα.....	28
2.6.7. Φορολογία εισοδήματος.....	29
2.7 Ενοποιήσεις.....	30
2.8 Καταστάσεις μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.....	32
2.9 Πρακτικά ζητήματα.....	33
3. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	
3.1 Πίνακας Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε ισχύ.....	34
3.2 Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.....	35
3.3 Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων.....	36
3.4 Θεμελιώδεις παραδοχές για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.....	37
3.4.1. Ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων.....	37
3.4.2. Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.....	38
4. ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	
4.1 Σκοπός και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων.....	40
4.2 Γενικές αρχές παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.....	40
4.3 Αποδεκτές Λογιστικές μέθοδοι.....	41
4.4 Αυτοτέλεια των χρήσεων.....	42
4.5 Ομοιομορφία παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.....	42
4.6 Σπουδαιότητα και ολότητα.....	42
4.7 Συμψηφισμοί.....	43
4.8 Συγκριτική πληροφόρηση.....	43

4.9	Περιεχόμενο του όρου «οικονομικές καταστάσεις».....	43
4.10	Διαφορές.....	46
4.11	Προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων	47
5. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ		
5.1	Αποθέματα (Δ.Λ.Π 2).....	52
5.2	Καταστάσεις ταμιακών ροών(Δ.Λ.Π 7).....	52
5.3	Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως-Βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους(Δ.Λ.Π 8).....	53
5.4	Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού(Δ.Λ.Π 10).....	54
5.5	Συμβάσεις κατασκευής έργων(Δ.Λ.Π 11).....	54
5.6	Φόροι εισοδήματος(Δ.Λ.Π 12).....	54
5.7	Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα(Δ.Λ.Π 14).....	55
5.8	Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών(Δ.Λ.Π 15).....	55
5.9	Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις(Δ.Λ.Π 16).....	56
5.10	Μισθώσεις(Δ.Λ.Π 17).....	56
5.11	Έσοδα(Δ.Λ.Π 18).....	56
5.12	Παροχές σε εργαζομένους(Δ.Λ.Π 19).....	57
5.13	Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης(Δ.Λ.Π 20).....	57
5.14	Ενοποιήσεις επιχειρήσεων(Δ.Λ.Π 22).....	58
5.15	Κόστος δανεισμού(Δ.Λ.Π 23).....	58
5.16	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών(Δ.Λ.Π 24).....	58
5.17	Λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών αποχωρήσεων(Δ.Λ.Π 26).....	59

5.18	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές(Δ.Λ.Π 27).....	59
5.19	Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις(Δ.Λ.Π 28).....	60
5.20.	Οι οικονομικές καταστάσεις σε υπερπληθωριστικές οικονομίες(Δ.Λ.Π 29).....	60
5.21	Γνωστοποίηση με τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των ομοίων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων(Δ.Λ.Π 30)....	61
5.22	Χρηματοοικονομική παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες(Δ.Λ.Π 31).....	62
5.23	Χρηματοπιστωτικά μέσα-Γνωστοποίηση και παρουσίαση(Δ.Λ.Π 32).....	62
5.24	Κέρδη κατά μετοχή(Δ.Λ.Π 33).....	63
5.25	Ενδιάμεση οικονομική έκθεση(Δ.Λ.Π 34).....	63
5.26	Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις(Δ.Λ.Π 35).....	63
5.27	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων.....	64
	5.27.1. Γενικά.....	64
	5.27.2. Ορισμός.....	65
	5.27.3. Αναγνώριση ενός στοιχείου που μπορεί να απομειωθεί.....	65
5.28	Προβλέψεις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις(Δ.Λ.Π 37).....	66
5.29	Άυλα περιουσιακά στοιχεία(Δ.Λ.Π 38).....	67
5.30	Χρηματοπιστωτικά μέσα-Καταχώρηση και αποτίμηση(Δ.Λ.Π 39).....	67
5.31	Επενδύσεις σε ακίνητα(Δ.Λ.Π 40).....	68
5.32	Γεωργία(Δ.Λ.Π 41).....	68

6. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ 32 & 39

6.1	Πρότυπα 32 & 39.....	70
6.2	Διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π.32 και του Ν.2190/1920.....	71
6.3	Διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π.39 και του Ν.2190/1920.....	71
6.4	Αντιστάθμιση.....	73

7.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑ

7.1	Γενικά.....	74
7.2	Πρώτη(υποχρεωτική) εφαρμογή των Δ.Λ.Π.....	85
7.3	Πώς εμπλέκεται η Ευρωπαϊκή Ένωση.....	87
7.4	Διεθνή και Τοπικά Λογιστικά Πρότυπα.....	88
7.5	Πώς επηρεάζει η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. το (Φ.Π.Α).....	89
7.6	Ποιες οι φορολογικές επιπτώσεις στην υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.....	89
7.7	Ποια η διασύνδεση των Δ.Λ.Π. με το Ε.Γ.Λ.Σ και τα αντίστοιχα "κλαδικά" σχέδια	91
7.8	Τι θα φέρουν τα Δ.Λ.Π. για εισηγμένες αλυσίδες Σ/Μ.....	93
	7.8.1 Αποτελεσματική αξιολόγηση.....	95
	7.8.2 Πίνακες αξιολόγησης.....	95
7.9	Πρακτικές δυσκολίες.....	96
7.10	Ποιες εταιρείες επηρεάζονται;.....	97
7.11	Τα «καυτά» θέματα.....	97
	ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	101
	ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ.....	102
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	113

ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΡΚΤΙΚΟΛΕΞΩΝ

APB: Accounting Principles Board

ASB: Accounting Standards Boards

CAP: Committee on Accounting Procedures

CESR: Committee of European Security (Επιτροπή
Ρυθμιστικών Αρχών)

FASB: Financial Accounting Standards Board

FIFO: First in First out

IASC: International Accounting Standards Committee
(Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων)

IAS: International Accounting Standards (Διεθνή
Λογιστικά Πρότυπα)

IFAC: International Federation of Accountants
Committee

LIFO: Left in First out

SFAC: Statements of Financial Accounting Concepts

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην εργασία αυτή θα ασχοληθούμε με την έννοια των Δ.Λ.Π., το ιστορικό δημιουργίας της Επιτροπής (I.A.S.C) των Δ.Λ.Π. και τις υποχρεώσεις των μελών αυτής.

Θα αναπτύξουμε τα Δ.Λ.Π., τη φιλοσοφία τους καθώς και θα αναφέρουμε την πρώτη υποχρεωτική εφαρμογή τους.

Επίσης θα κάνουμε αναλυτική παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων που αποτελούν το 1^ο Δ.Λ.Π, όπως επίσης θα μελετήσουμε και τις διαφορές των προτύπων 32 και 39 με τον ελληνικό νόμο Ν.2190/1920. Αναφερόμαστε στα πρότυπα αυτά λόγω των προβλημάτων που παρουσιάζουν και εμποδίζουν την ομαλή προσαρμογή των υπολοίπων διεθνών λογιστικών προτύπων.

Στη συνέχεια θα παρουσιάσουμε την εφαρμογή των παραπάνω κάνοντας αναφορά στην COCA-COLA, όπου ήταν μία από τις πρώτες εταιρείες που εφάρμοσαν τα Δ.Λ.Π. στην ελληνική αγορά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1. ΟΡΙΣΜΟΣ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.A.S.) είναι διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής κανόνες, που προδιαγράφουν τα στοιχεία και τις πληροφορίες που πρέπει να παρατίθενται στις δημοσιοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Επίσης καθορίζουν τους κανόνες αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης, για σκοπούς σύνταξης των δημοσιοποιούμενων οικονομικών της καταστάσεων. Με τους κανόνες αυτούς ποσοτικοποιούνται τα έσοδα και τα έξοδα της επιχείρησης και, κατά επέκταση, η καθαρή περιουσία της επιχείρησης, δηλαδή τα περιουσιακά της στοιχεία αφαιρουμένων των υποχρεώσεων.

Επίσης τα Δ.Λ.Π. συμβάλουν στα εξής:

- Δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, μέσω της αύξησης της συγκρισιμότητας των καταστάσεων στην ενιαία αγορά, προκειμένου να διευκολυνθεί ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία κεφαλαίων.
- Ανάγκη έγκρισης κανονισμού προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι όλες οι εισηγμένες εταιρείες της ΕΕ θα εφαρμόζουν ορθά τα πρότυπα IAS μέχρι το 2005 (αξιοπιστία, αξιολόγηση, ανταγωνισμός)

1.2. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC) συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 με κύριο σκοπό να διαμορφώνει Λογιστικά Πρότυπα κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους, ύστερα από συμφωνία των λογιστικών σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των ΗΠΑ.

Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε τον Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC.

Αργότερα στη διάσκεψη του Ενδιβούργου (Σκωτία) που έγινε τον Μάιο του 2000 τα μέλη της IASC ενέκριναν την νέα οργανωτική δομή της που έχει ως εξής:

- Επίτροποι (Trustees)

19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο.

- Επιτροπές

Με τις ακόλουθες αρμοδιότητες.

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

Στην ανακοίνωση της Επιτροπής που εκδόθηκε στις 13 Ιουνίου 2000 με τίτλο "Στρατηγική χρηματοοικονομική πληροφόρηση της ΕΕ: η μελλοντική πορεία" προτεινόταν να καταστεί υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της ΕΕ να καταρτίζουν υποχρεωτικά τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα καλούμενα "International Accounting Standards" (IAS), μέχρι το 2005.

Στις 17 Ιουλίου, το Συμβούλιο ECOFIN χαιρέτησε την ανακοίνωση του Ιουνίου 2000 και τόνισε στα πορίσματά του ότι η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων εισηγμένων επιχειρήσεων, πιστωτικών ιδρυμάτων και ασφαλιστικών επιχειρήσεων αποτελεί θεμελιώδες στοιχείο της ολοκλήρωσης των χρηματοπιστωτικών αγορών. Οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις συμφωνούν με την έγκριση προτύπων IAS, δεδομένου ότι αυτό θα διευκολύνει την εμπορευσιμότητα κινητών αξιών, τις διασυννοριακές συγχωνεύσεις και εξαγορές, καθώς και τις πράξεις χρηματοδότησης.

Η κοινοτική λογιστική νομοθεσία που ίσχυε το 1970, πρέπει να αναθεωρηθεί προκειμένου να ανταποκρίνεται το σύστημα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των εταιρειών των εισηγμένων σε

χρηματιστηριακή αγορά στη ζήτηση των σημερινών επενδυτών. Συγκεκριμένα, οι τίτλοι μιας εταιρείας συχνά ανήκουν σε επενδυτές προερχόμενους από διάφορα μέρη του κόσμου. Θεωρείται λογικό οι εισηγμένες εταιρείες να δημοσιεύσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους βάσει ενιαίου συνόλου διεθνών προτύπων.

Τον Απρίλιο του 2001, η IASC μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Boards (I.A.S.B), για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της περίφημης αντίστοιχης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB).

Το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (AICPA) συνέστησε ήδη από το 1938 το Committee on Accounting Procedures (C.A.P) με σκοπό να περιορίσει τις διαφορές και ασυνέπειες που παρατηρούνται στη λογιστική πρακτική. Το 1959 το παραπάνω όργανο αντικαταστάθηκε από το Accounting Principles Board (A.P.B) το οποίο εξέδωσε μεγάλο αριθμό Options, με τα οποία δόθηκαν εύστοχες λύσεις επί πολλών σοβαρών λογιστικών θεμάτων.

Από την 1^η Ιουλίου το 1973 λειτουργεί το Financial Accounting Standards Board (FASB), τα στελέχη του οποίου είναι (CPAS), ακαδημαϊκοί καθηγητές και έμπειρα στελέχη της πράξης. Στόχος του (FASB) είναι η καθιέρωση standards λογιστικής και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Το (FASB) έχει εκδώσει μέχρι σήμερα ένα σημαντικό αριθμό διακηρύξεων, που χαρακτηρίζονται ως:

- Statement of Financial Standards. Το (FASB) εκδίδει Statements αντί για Options που εξέδιδε το Accounting Principles Board (A.P.B). Με αυτά προσδιορίζονται οι λογιστικές αρχές και διαδικασίες (καλούμενα standards). Τα Statements έχουν την ίδια τιμή με τα Options.
- Interpretations. Με αυτά ερμηνεύονται τα Options που έχουν ήδη εκδοθεί από τα ARB και APB Statements που έχουν εκδοθεί από το ίδιο το (FASB).
- Statements of Financial Accounting Concepts. Αυτά στοχεύουν να θέσουν σε εφαρμογή σημαντικές αντιλήψεις στις οποίες στηρίζονται τα standards λογιστικής και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα έχουν σχεδιαστεί για να καταστήσουν ομοιογενείς και συγκρίσιμους τους ισολογισμούς των εταιρειών στα πλαίσια

της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας. Επεξεργάστηκαν από το (International Accounting Standards Committee – IASC) και λειτουργούν ανταγωνιστικά στα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα. Είναι συνολικά 41, από τα οποία ενεργά είναι τα 34. Τα πρότυπα αυτά περιέχουν κανόνες για την σύνταξη όλων των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων (ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων, ταμειακές ροές, προσάρτημα κ.α.)

Η χρήση των προτύπων θα είναι στην Ελλάδα υποχρεωτική από το 2005, αλλά μόνο για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες και μόνο για τους ενοποιημένους ισολογισμούς. Πληροφορίες ανέφεραν ωστόσο ότι είναι πιθανή η εισαγωγή τους από το 2003 με κίνητρα για τις εταιρείες που θα τα εφαρμόσουν.

Η εφαρμογή των διεθνών προτύπων απαιτεί εκτενή εργασία και δεν είναι καθόλου υπόθεση μερικών ωρών για να «διορθωθούν» οι ισολογισμοί που θα έχουν τυχόν συνταχθεί με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η έκταση της εργασίας που θα απαιτηθεί είναι τέτοια ώστε η εφαρμογή των προτύπων θα αποτελέσει σημαντική πρόσθετη πίεση και κόστος στις επιχειρήσεις που θα τα εφαρμόσουν.

Η ορθή εφαρμογή τους θα καταστήσει αναγκαία την τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις των προτύπων και την επακόλουθη αναμόρφωση του αποτελέσματος των βιβλίων για να προσδιοριστεί το φορολογικό αποτέλεσμα.

1.3. Σκοποί της IASC

Η σχέση μεταξύ της IASC και της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants – IFAC -ιδρύθηκε το 1977 στο Μόναχο επιβεβαιώνεται από της αμοιβές δέσμευσης που έχουν αναλάβει. Η ιδιότητα του μέλους της IASC (που είναι η ίδια όπως αυτή της IFAC) αναγνωρίζει στην αναθεωρημένη Συμφωνία, ότι η IASC έχει πλήρη και απόλυτη αυτονομία στο να θέτει και να εκδίδει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Οι σκοποί της IASC όπως τίθεται στο Καταστατικό της είναι:

- A. 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, και

- B. Να εργάζεται γενικά για την βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.
- C. Βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζουν οι εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά της ΕΕ επιχειρήσεις προκειμένου να διευκολυνθεί η αξιολόγησή τους σε μια ολοκληρωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

1.4. Υποχρεώσεις των μελών της IASC

Τα μέλη της IASC υποχρεούνται να υποστηρίζουν το έργο της επιτροπής και να οφείλουν:

- Να δημοσιεύουν στις διάφορες χώρες τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το Συμβούλιο της IASC
- Να καταβάλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου:
 - Να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.
 - Να πείθουν τις Κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από κάθε ουσιώδη άποψη.
 - Να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 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 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από κάθε ουσιώδη άποψη.

➤ Να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων διεθνώς.

1.5. Χρονοδιάγραμμα και καθεστώς των λογιστικών οδηγιών

Παρά το γεγονός ότι ως ημερομηνία – στόχος έχει τεθεί το 2005, ο προτεινόμενος κανονισμός θα τεθεί σε ισχύ αμέσως, παρέχοντας στα κράτη – μέλη το χρόνο να προσαρμοστούν σταδιακά. Εξάλλου, η νομοθεσία για τα πρότυπα IAS θα συμπληρώσει τις απαιτήσεις που περιέχονται στις λογιστικές οδηγίες.

1.5.1. Μηχανισμός προσαρμογής

Για να εγκριθεί ένα διεθνές λογιστικό πρότυπο πρέπει να αντικατοπτρίζει μία πιστή και έντιμη εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, να ανταποκρίνεται στο ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και να ικανοποιήσει την απαιτούμενη ποιότητα της πληροφορικής. Η Επιτροπή θα συνεννοηθεί με τη Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών με σκοπό την ανάπτυξη κοινής προσέγγισης επιβολής των προτύπων.

Ο κανονισμός θα εγκριθεί σύμφωνα με μηχανισμό διπλής διάρθρωσης:

- Ένα ρυθμιστικό επίπεδο με τη σύσταση κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων που θα εγγυάται απόλυτη διαφάνεια και θα είναι υπεύθυνη έναντι του Συμβουλίου και του Κοινοβουλίου,
- Ένα κανονιστικό επίπεδο με τη σύσταση τεχνικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων που θα παρέχει εγκαίρως τη συνδρομή και τις αναγκαίες αρμοδιότητες για της αξιολόγηση των προτύπων IAS. Οι χρήστες και αυτοί που καταρτίζουν λογαριασμούς θα συμμετέχουν στην κατάρτιση των προτύπων και θα διαβουλεύονται με την Επιτροπή για την καταλληλότητα τροποποίησης ή μη της ισχύουσας νομοθεσίας.

1.5.2. Προοπτικές

Ο κανονισμός προβλέπει ότι η Επιτροπή θα εξετάσει τη λειτουργία των μηχανισμών και των διαδικασιών μετά την εφαρμογή τους, το αργότερο μέχρι το δεύτερο εξάμηνο του 2007.

1.5.3. Μεταγενέστερες εργασίες

Οδηγία για την τροποποίηση της ισχύουσας νομοθεσίας σχετικά με τα λογιστικά πρότυπα.

Οδηγία 2003/51/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 18^{ης} Ιουνίου 2003, για την τροποποίηση των οδηγιών του Συμβουλίου 78/660/ΕΟΚ.

Η οδηγία αυτή αποσκοπεί στην εναρμόνιση των λογιστικών κανόνων που εφαρμόζονται στις εταιρείες και λοιπούς οργανισμούς που δεν υπόκεινται στον κανονισμό (ΕΚ) αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων στις επιχειρήσεις οι οποίες είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο. Με τον τρόπο αυτό, εξαλείφει κάθε ασυμφωνία μεταξύ των λογιστικών οδηγιών και του κανονισμού για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων (ΔΛΠ), δεδομένου ότι παρέχει τη δυνατότητα εφαρμογής των λογιστικών προτύπων στις επιχειρήσεις που διατηρούν τις λογιστικές οδηγίες ως νομοθετική βάση. Εξάλλου, η οδηγία αποσαφηνίζει τη μεταχείριση των εκτός ισολογισμού χρηματοδοτήσεων (οφειλές και δάνεια) και επεκτείνει πέρα από τις χρηματοοικονομικές πτυχές την ανάλυση των κινδύνων στις εκθέσεις διαχείρισης των επιχειρήσεων. Διευκρινίζει επίσης το υποχρεωτικό περιεχόμενο των εκθέσεων των ελεγκτών.

1.6 .Υιοθέτηση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από τις επιχειρήσεις θα επηρεάσει θετικά την ανταγωνιστικότητα των εταιρειών, σε μια χρονική στιγμή όπου καθοριστικός παράγοντας είναι η αντιμετώπιση των προκλήσεων που απορρέουν από το νέο ευρωπαϊκό και παγκόσμιο οικονομικό περιβάλλον.

Στην Ελλάδα τον Μάρτιο του 2002 ψηφίστηκε το άρθρο νόμου, το οποίο προβλέπει την υποχρεωτική εφαρμογή τω Δ.Λ.Π. από 1-1-2003 κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων, από τις Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο ΧΑΑ.

Η ΕΕ αποδίδει τεράστια σημασία στη διεθνή εναρμόνιση όσον αφορά στην εφαρμογή λογιστικών προτύπων αφού αποτελεί βασική προϋπόθεση για την ευόδωση της προσπάθειάς της για δίκαιο και αποτελεσματικό ανταγωνισμό στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ΕΕ αναγνωρίζει ότι η συγκρισιμότητα, η διαφάνεια, και η αξιοπιστία οικονομικών πληροφοριών, αποτελούν θεμελιώδη προϋπόθεση για μια ενιαία αγορά κεφαλαίου.

Η έλλειψη συγκρισιμότητας αποθαρρύνει τις επενδύσεις λόγω αβεβαιότητας όσον αφορά την αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών όπως αυτές παρουσιάζονται και γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι λύσεις που θα βελτιώσουν τη συγκρισιμότητα θα πρέπει να αντανakλούνται και διεθνώς διότι η άντληση κεφαλαίων δεν σταματά στα σύνορα μιας χώρας ή της Ευρώπης. Με το σκεπτικό αυτό, τα Δ.Λ.Π., παρουσιάζονται ως τα πιο κατάλληλα και τα πιο αποδεκτά για να αποτελέσουν τον κοινό εκείνο παρανομαστή που θα επιφέρει τη δυνατότητα για άντληση κεφαλαίων από τις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Παράλληλα, τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, παρουσιάζονται ως το ελάχιστο που θα προσδώσει αξιοπιστία στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις.

Στην ΕΕ υπάρχουν 7000 εταιρείες με εισηγμένους τίτλους σε χρηματιστήρια. Από αυτές, οι 300 περίπου εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. και οι 200 τα αμερικάνικα (US GAAP). Άρα από την απόφαση της ΕΕ θα επηρεαστεί ένας τεράστιος αριθμός εταιρειών. Πρέπει επίσης να έχουμε κατά νου ότι όλες αυτές οι εταιρείες έχουν θυγατρικές και άλλες συνδεδεμένες σε χώρες εκτός ΕΕ οι οποίες αναγκαστικά θα πρέπει επίσης να καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.

1.7. Ολοκλήρωση

Η εγκαθίδρυση ενιαίας αγοράς κεφαλαίου στην Ευρωπαϊκή Ένωση προχωρεί με ταχείς ρυθμούς, ιδιαίτερα με την έλευση του ευρώ. Αυτό όμως γεννά την ανάγκη για εφαρμογή ενιαίων χρηματοοικονομικών κανόνων για τη

λειτουργία της αγοράς κεφαλαίου, ώστε η χρηματοοικονομική ολοκλήρωση να αποφέρει οφέλη για τις εισηγμένες εταιρείες. Η ύπαρξη όμως διάφορων κενών στο κανονιστικό πλαίσιο της ΕΕ, συμπεριλαμβανομένης, της ως τώρα, απουσίας γενικών αποδεκτών λογιστικών προτύπων στα κράτη-μέλη, εμποδίζουν τη θετική αυτή εξέλιξη.

Η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τουλάχιστον για τις εταιρείες των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται σε Χρηματιστήρια, συμβάλλει στη δημιουργία μιας ενιαίας πανευρωπαϊκής χρηματιστηριακής αγοράς, με μεγαλύτερο βάθος και υψηλότερη ρευστότητα, καθώς και στην ενίσχυση της προστασίας των επενδυτών.

Η υιοθέτηση ενιαίων λογιστικών προτύπων, όπως είναι τα Δ.Λ.Π., θα έχει θετικές επιπτώσεις στις επιχειρήσεις και κατ'επέκταση σε ολόκληρη την αγορά, καθώς θα συνεισφέρει στη διαφάνεια της εφαρμογής των κανόνων λειτουργίας της εγχώριας κεφαλαιαγοράς.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, με την καθιέρωση παγκόσμιας αποδοχής λογιστικών κανόνων, αρχών και πρακτικών, καλύπτουν τις απαιτήσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για ομοιόμορφη παρουσίαση των πληροφοριών και συγκρισιμότητα των στοιχείων των εισηγμένων εταιρειών, ώστε οι επενδυτές να έχουν μεγαλύτερες δυνατότητες επιλογής με το χαμηλότερο δυνατό κόστος.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) από τις εισηγμένες εταιρείες θα βελτιώσει τη γενικότερη εικόνα του ΧΑΑ και θα βοηθήσει στην προσέλκυση ξένων επενδυτών οι οποίες μπορούν να αποτελέσουν έναν πολύ σημαντικό μοχλό ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας.

Μια μεγαλύτερη αγορά, στη ζώνη του ευρώ, προσφέρεται για τις εταιρείες που εφαρμόζουν Δ.Λ.Π. η οποία, εκτός των άλλων, παρέχει τη δυνατότητα ευχερέστερης άντλησης κεφαλαίων, βοηθά στη μείωση του κόστους του κεφαλαίου και στη μεγιστοποίηση της αξίας τους. Σε συνδυασμό όμως με το σωστό επιχειρησιακό προγραμματισμό, τη δυναμική τους ανάπτυξη, την εταιρική διακυβέρνηση, τη διαφάνεια στη λειτουργία τους και την έγκαιρη πληροφόρηση προς το επενδυτικό κοινό.

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση τα Δ.Λ.Π. διευκολύνουν τους επενδυτές και τους αναλυτές να συγκρίνουν τις ελληνικές εταιρείες με άλλες στο εξωτερικό.

Η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. θα παράσχει, εκτός άλλων και τα ακόλουθα οφέλη:

- ❖ Αύξηση της αναγνωρισιμότητας των χρηματιστηριακών αγορών.

Βοήθεια στους επενδυτές για διευρωπαϊκές κλαδικές συγκρίσεις σε μια ολοένα και περισσότερο συγκλίνουσα κοινοτική κεφαλαιαγορά.

Μεγαλύτερη διαφάνεια στην παρουσίαση οικονομικών πληροφοριών, στην αναβάθμιση της πληροφόρησης του επενδυτικού κοινού και στην τελική μείωση του κόστους κεφαλαίου (μετοχικού ή δανειακού)

- ❖ Ευκολότερη πρόσβαση σε ενιαία αγορά κεφαλαίου στην ΕΕ

- ❖ Ευκαιρίες στις εταιρείες για την επαναξιολόγηση εσωτερικών συστημάτων, διαδικασιών, αλλά και στρατηγικής.

Και έτσι:

Βελτίωση της εμπιστοσύνης των επενδυτών και πελατών και

Αύξηση στα προς επένδυση κεφάλαια στις αγορές προσελκύοντας ξένες επενδύσεις, αυξάνοντας τη ρευστότητα της αγοράς.

Παράλληλα, όμως, η μετάβαση στα νέα λογιστικά πρότυπα απαιτεί από τις εταιρείες εγρήγορη και έγκαιρη προετοιμασία. Απαιτεί σωστή εκπαίδευση των στελεχών προσαρμογής των συστημάτων πληροφορικής. Το έκτακτο αυτό κόστος που θα δημιουργήσει θα αντιμετωπισθεί από τις επιχειρήσεις μέσω του σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού ισόποσου του "κόστους" προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. κατά τη χρήση πρώτης εφαρμογής τους, όπως προβλέπεται στο άρθρο νόμου.

Η εισαγωγή των Δ.Λ.Π. αποτελεί μια μόνο από τις πρωτοβουλίες οι οποίες στοχεύουν στην αύξηση της διαφάνειας και της ανταγωνιστικότητας των ελληνικών επιχειρήσεων. Σύντομα η διαφάνεια θα ενισχυθεί με νέες πρωτοβουλίες οι οποίες θα αφορούν τους μηχανισμούς λογιστικής τυποποίησης και ελέγχου των επιχειρήσεων. Ο λογιστικός και διαχειριστικός έλεγχος των επιχειρήσεων θα αναβαθμιστεί. Στα πλαίσια αυτά θα προωθηθούν αλλαγές στον τρόπο που γίνονται οι έλεγχοι αλλά και στην οργάνωση του ελεγκτικού επαγγέλματος. Οι πρωτοβουλίες σε αυτό τον τομέα θα λάβουν οριστική μορφή μετά από μια διαδικασία διαβούλευσης.

Όσον αφορά τον τρόπο ελέγχου των επιχειρήσεων, προτείνεται ένα πλαίσιο το οποίο θα συζητηθεί με τους φορείς ώστε να καταλήξει σε κοινά αποδεκτές ρυθμίσεις. Που είναι οι εξής:

- ❖ Αντικατάσταση ορκωτού ελεγκτού κάθε τρία χρόνια και ελεγκτικής εταιρείας μετά από ένα μέγιστο διάστημα.
- ❖ Απαγόρευση παροχής υπηρεσιών συμβούλου και ελεγκτή από την ίδια εταιρεία συγχρόνως ή πριν περάσουν τρία τουλάχιστον χρόνια από την απασχόληση με μία από τις δύο ιδιότητες. Η εφαρμογή αυτής της διάταξης πιθανό να χρειάζεται μεταβατική περίοδο για όσες εταιρείες έχουν κάνει τα σχέδιά τους ή έχουν συμβάσεις.
- ❖ Κίνητρα (ή υποχρέωση) για διαρκή εκπαίδευση των ορκωτών ελεγκτών.

Πρέπει επίσης να εξετασθούν ορισμένες αλλαγές στο σύστημα εισαγωγής στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών σε εναρμόνιση με τα ισχύοντα σε άλλες χώρες ουσιαστική απελευθέρωση του επαγγέλματος. Οποιαδήποτε αλλαγή πρέπει να διασφαλίζει υψηλά standards για το ελεγκτικό επάγγελμα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

2.1. Γενικά

1.Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS) εφαρμόζονται στη χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν: (α) Ισολογισμό (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων (γ) Κατάσταση Μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (δ) Κατάσταση ταμιακών ροών (ε) Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, ως εξής:

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

2.Στις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνονται τόσο οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις των "μητρικών" εταιρειών όσο και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των Ομίλων εταιρειών που συντάσσονται με ευθύνη των "μητρικών" εταιρειών των Ομίλων αυτών.

3.Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αφορά στις οικονομικές καταστάσεις, ετήσιες ή περιοδικές, που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις ή περιόδους.

4.Οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π., κατά την υποβολή των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, προσαρμόζουν με τις προσήκουσες αναμορφώσεις στις αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος, το λογιστικό αποτέλεσμα όπως εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσεως, προς το φορολογητέο αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και φορολογούνται με βάση το φορολογητέο αποτέλεσμα αυτό. Η συμφωνία του λογιστικού προς το φορολογικό αποτέλεσμα της υπό εξέταση χρήσεως παρουσιάζεται με ιδιαίτερη σημείωση επί των οικονομικών καταστάσεων.

5. Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δύναται να σχηματίζουν αφορολόγητο αποθεματικό ισόποσο του "κόστους" προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. κατά τη χρήση πρώτης εφαρμογής τους.

6. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Ανάπτυξης μπορεί να καθορίζονται λεπτομέρειες της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

2.2. Πεδίο εφαρμογής των προτύπων

Τα Δ.Λ.Π. επικεντρώνονται στην αντιμετώπιση ουσιαστών θεμάτων και δεν αποσκοπούν στη ρύθμιση επουσιωδών θεμάτων.

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

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

Όλες οι εισηγμένες εταιρείες της ΕΕ πρέπει να καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα πρότυπα IAS μέχρι το 2005, αλλά τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν αυτές τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν αυτό το σύστημα στις εταιρικές καταστάσεις τους. Θα είναι ακόμη δυνατό να επιβάλλουν τη νέα νομοθεσία σε μη εισηγμένες τράπεζες ή ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

2.3. Διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π.

Ένα Δ.Λ.Π. είναι το τελικό προϊόν μιας πολύμοχθης προσπάθειας, που διεξάγεται, με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Γι αυτό τα εκδιδόμενα από την IASC Πρότυπα δεν στερούνται αφενός του απαραίτητου επιστημονικού κύρους και είναι αφετέρου εφαρμόσιμα στη πράξη σε διεθνή κλίμακα.

Συνοπτικά η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π. έχει ως εξής:

- Οι κατευθυντήριες Επιτροπές επιλέγουν τα σημαντικά θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή μελέτη. Ύστερα από την ενδελεχή μελέτη του συγκεκριμένου θέματος και αφού ληφθούν υπόψη και οι απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα σχέδιο επί του θέματος.
- Το σχέδιο υποβάλλεται στο Συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του Συμβουλίου. Ζητείται και η γνώμη του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.
- Το εγκεκριμένο από το Συμβούλιο Σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα Λογιστικά Σώματα και στις Κυβερνήσεις, στα Χρηματιστήρια Αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και λοιπούς ενδιαφερομένους. Αφήνεται επαρκής χρόνος για την κατανόηση και τον σχολιασμό του Σχεδίου.
- Τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του Σχεδίου επεξεργάζονται από το Συμβούλιο και, όπου είναι αναγκαίο, το Σχέδιο αναθεωρείται.
- Το αναθεωρημένο Σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από το Συμβούλιο τουλάχιστον από τα 3/4 των μελών του, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το Πρότυπο.
- Σε κάποιο στάδιο της ανωτέρω διαδικασίας, το Συμβούλιο της IASC 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 αποδοχή από την απλή πλειοψηφία του Συμβουλίου.
- Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σε αυτό.
- Στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο Συμβούλιο με μια ψήφο.

2.4. Γλώσσα

Το εγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή προτύπου είναι αυτό που εκδίδεται από την IASC στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη είναι υπεύθυνα, με την άδεια του Συμβουλίου, για την εκπόνηση μεταφράσεων των σχεδίων και των

προτύπων ούτως ώστε, όπου είναι απαραίτητο, αυτά να εκδίδονται στη γλώσσα της δικής τους χώρας. Στις μεταφράσεις αυτές δηλώνεται το όνομα του Λογιστικού Σώματος που συνέταξε την μετάφραση και ότι αυτή είναι μετάφραση του εγκριμένου κειμένου.

2.5. Το κύρος των Προτύπων

Μεμονωμένα, ούτε η IASC ούτε το λογιστικό επάγγελμα, έχουν την δύναμη να επιβάλλουν διεθνή συμφωνία ή να απαιτήσουν συμμόρφωση προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η επιτυχία των προσπαθειών της IASC εξαρτάται από την αναγνώριση και την υποστήριξη του έργου της από πολλές και διαφορετικές ενδιαφερόμενες ομάδες, που ενεργούν μέσα στα όρια της δικής τους δικαιοδοσίας.

Σε πολλές χώρες του κόσμου, το λογιστικό επάγγελμα, έχει μια αξιοπρέπεια και θέση, που είναι μεγάλης σημασίας σε αυτές τις προσπάθειες.

Τα μέλη της IASC πιστεύουν ότι η αποδοχή στις χώρες τους των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, μαζί με την γνωστοποίηση της εφαρμογής τους, θα έχουν με την πάροδο των ετών, ένα σημαντικό αποτέλεσμα. Η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων θα βελτιωθεί και θα υπάρξει ένας αυξανόμενος βαθμός συγκρισιμότητας. Η αξιοπιστία και συνεπώς η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων θα επεκταθεί σε όλο τον κόσμο.

2.6. Η φιλοσοφία των προτύπων

- Η φιλοσοφία των ισολογισμών είναι να αποδίδουν την πραγματική κατάσταση όσο το δυνατόν περισσότερο. Οι ισολογισμοί γίνονται περισσότερο ουδέτεροι παρά συντηρητικοί. Ένα παράδειγμα δίνεται παρακάτω στην παράγραφο «επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις» όπου η αποτίμηση των συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις μπορεί να γίνεται με την μέθοδο της «καθαρής θέσης» που αντανakλά την τρέχουσα αξία τους. Στην περίπτωση

αυτή, η αρχή της συντηρητικότητας θα επέβαλλε την αποτίμηση στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας.(άρθρο 43 Ν.2190/1920).

Έτσι όλα τα πρότυπα διέπονται από την αρχή της «αυτοτέλειας της χρήσης» (accrual basis). Τα Δ.Λ.Π. έχουν ιδιαίτερη προτίμηση στην αυτοτέλεια της χρήσης, αφού φτάνουν στο σημείο να θεωρούν ότι μια μεταχρονολογημένη επιταγή 14 μηνών πρέπει να παρουσιάζεται στον ισολογισμό με την αξία που προεξοφλείται στο παρόν και όχι με την ονομαστική αξία της. Με τον τρόπο αυτό ένα τμήμα του εσόδου καταχωρείται στην επόμενη χρήση.

Επίσης, όλα τα πρότυπα διέπονται από την αρχή της «συνέχειας»(going concern), και τα Δ.Λ.Π. προβλέπουν ότι πολλά στοιχεία του πάγιου ενεργητικού μπορούν να αποτιμώνται ως χωριστές επενδύσεις με εφαρμογή της μεθόδου των προεξοφλημένων ταμειακών ροών. Τέλος, εννοείται ότι όταν μια εταιρεία εφαρμόσει τα Δ.Λ.Π., θα πρέπει να τα εφαρμόσει σε όλες τις διατάξεις και όχι μόνο στα βασικά σημεία.

Οι δύο παραπάνω αρχές περιγράφονται από το λογιστικό πρότυπο 1. Το ίδιο το πρότυπο, στην παράγραφο 11 αναφέρει ότι για να ισχυριστεί μια επιχείρηση ότι εφάρμοσε τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, θα πρέπει να τα έχει εφαρμόσει σε όλες τους τις διατάξεις και όχι στα πιο βασικά σημεία μονάχα. Το πρότυπο 1 μάλιστα στη παράγραφο 12 διευκρινίζει ότι «ακατάλληλοι λογιστικοί χειρισμοί δεν αποκαθίστανται είτε με την γνωστοποίηση των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν είτε με σημειώσεις στο προσάρτημα».

Με την εφαρμογή των διεθνών προτύπων ο λογιστής παύει να είναι απλός καταχωρητής και γίνεται «εκτιμητής». Πρέπει επίσης να έχει μαθηματικές ικανότητες προκειμένου να κάνει προεξοφλήσεις, μελέτες αποτίμησης, πίνακες διαφορών κ.α.

Κάποια σημεία που κρίναμε σημαντικά σε σχέση με όλες τις οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται παρακάτω.

2.6.1. Ασώματες Ακίνητοποιήσεις

Από όλα τα στοιχεία του ενεργητικού που καταχωρούνται σήμερα στους λογαριασμούς της ομάδας 16 του λογιστικού σχεδίου, ελάχιστα αναγνωρίζονται ως στοιχεία ενεργητικού από τα διεθνή πρότυπα. Σύμφωνα με το πρότυπο 38, τα περισσότερα από αυτά θεωρούνται ως έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται: Οι δαπάνες εκκίνησης, οι δαπάνες διαφήμισης, οι δαπάνες εκπαίδευσης, όλες καταχωρούνται στα έξοδα. Στην παράγραφο 42 αναφέρεται ρητά ότι «κανένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προκύπτει από έρευνα δεν καταχωρείται. Οι δαπάνες έρευνας πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα».

Στο ενεργητικό μπορούν να καταχωρούνται μόνο ορισμένες από τις δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης, αυτές που καταλήγουν σε συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο που μπορεί να χρησιμοποιηθεί (και να φέρει έσοδα) ή να πουληθεί. Ως παραδείγματα αναφέρονται ο σχεδιασμός μοντέλων, εργαλείων, καλουπιών, πρεσών, η κατασκευή πιλοτικών εγκαταστάσεων ή ο σχεδιασμός νέων υλικών, συσκευών, προϊόντων ή υπηρεσιών. Και πάλι όμως στην παράγραφο 55 αναφέρεται ότι δεν αποτελούν στοιχεία του κόστους έξοδα πώλησης, διοίκησης, γενικά έξοδα, δαπάνες εκπαίδευσης και αρχικές λειτουργικές ζημιές.

Εσωτερικά δημιουργούμενες υπεραξίες δεν καταχωρούνται. Ας αναφερθεί ακόμα ότι οι τόκοι για πάγια που καταλογίζονται στην διάρκεια της κατασκευαστικής περιόδου, μπορούν να καταχωρούνται στο πάγιο ενεργητικό και να αυξάνουν την αξία του παγίου (πρότυπο 23, παράγραφο 11).

Η εφαρμογή των παραπάνω προτύπων θα αφαιρέσει από πολλές εταιρείες την ευκαιρία να καταχωρούν πολλές από τις δαπάνες τους ως «άυλα περιουσιακά στοιχεία» και να εξωραΐζουν τους ισολογισμούς τους.

2.6.2. Πάγια

Η πρώτη βασική επιλογή της επιχείρησης όσον αφορά τα πάγια, είναι αν αυτά θα αποτιμώνται σε ιστορικό κόστος ή σε τρέχον κόστος. Ιστορικό κόστος σημαίνει αξία κτήσης συν έξοδα κτήσης, χωρίς οποιοσδήποτε αναπροσαρμογές. Τρέχον κόστος σημαίνει ότι η επιχείρηση παίρνει τακτικές

αποτιμήσεις των παγίων από ειδικούς εκτιμητές και βάσει αυτών κάνει λογιστικές εγγραφές και συντάσσει τους ισολογισμούς της.

Επίσης, η επιχείρηση επιλέγει την κατάλληλη μέθοδο απόσβεσης (φθίνουσα ή γραμμική) και τους κατάλληλους συντελεστές απόσβεσης.

Όποια και από τις δύο μεθόδους ακολουθήσει η επιχείρηση είναι προφανές ότι για τον φορολογικό ισολογισμό χρειάζεται ένα δεύτερο μητρώο παγίων, που θα είναι φτιαγμένο με τους κανόνες του φορολογικού νόμου.

Στα πάγια της επιχείρησης περιλαμβάνονται: α) τα ιδιόκτητα πάγια β) τα ενοικιασμένα με χρηματοδοτική μίσθωση.

Το κριτήριο για την καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου στα πάγια, άσχετα από την κυριότητα, με την νομική έννοια, είναι η ανάληψη των κινδύνων που συνοδεύουν το πάγιο.

Όσον αφορά την αρχική αποτίμηση των ενοικιασμένων με χρηματοδοτική μίσθωση παγίων, αυτά αποτιμούνται στην παρούσα αξία, προεξοφλημένη των ετήσιων μισθωμάτων και της υπολειμματικής αξίας. Προεξοφλητικό επιτόκιο είναι το οριακό δανειστικό επιτόκιο.

Το κόστος του δανεισμού της κατασκευαστικής περιόδου και οι δαπάνες εγκατάστασης αυξάνουν την αξία του παγίου.

Ο λογιστής επιλέγει την κατάλληλη μέθοδο απόσβεσης και τον κατάλληλο συντελεστή απόσβεσης και τα ακολουθεί σταθερά.

2.6.3. Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις

Συγγενείς χαρακτηρίζονται οι επιχειρήσεις στις οποίες το ποσοστό συμμετοχής της μιας στα δικαιώματα ψήφου της άλλης είναι πάνω από 20%. Στην περίπτωση αυτή, λέμε ότι υπάρχει «ουσιώδης επιρροή» της μιας πάνω στην άλλη. Αν βέβαια το ποσοστό αυτό ξεπερνάει το 50%, τότε έχουμε σχέση μητρικής προς θυγατρική και μάλιστα τότε πρέπει να καταρτίζονται και ενοποιημένες καταστάσεις.

Όπως ορίζεται στο πρότυπο 28, υπάρχουν δύο μέθοδοι για να εμφανίζεται η συμμετοχή στις συγγενείς επιχειρήσεις: Η μέθοδος της καθαρής θέσης και η μέθοδος του κόστους κτήσης.

Σύμφωνα με την πρώτη μέθοδο, της «καθαρής θέσης», η επένδυση καταχωρείται αρχικά στο κόστος κτήσης, αλλά η αξία αυτή αυξάνεται ή

μειώνεται κατά έτος για να απεικονίζεται η συμμετοχή στα κέρδη και στις άλλες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων που δεν επηρεάζουν τα κέρδη (π.χ από αναπροσαρμογές παγίων). Τα μερίσματα μειώνουν την αξία της επένδυσης.

Σύμφωνα με την δεύτερη μέθοδο του «κόστους κτήσης», ο επενδυτής καταχωρεί την επένδυσή του στο «κόστος κτήσης». Τα μερίσματα που παίρνει από χρήσης μετά την απόκτηση της συμμετοχής, τα εμφανίζει ως κέρδη, χωρίς να επηρεάζεται η αξία της επένδυσης.

Είναι προφανές ότι αν η επιχείρηση ακολουθεί την πρώτη μέθοδο, μπορεί να δείχνει όλες τις υπεραξίες που αποκτούν οι συμμετοχές της στη διάρκεια των ετών από κέρδη, από υπερτιμήσεις παγίων ή από άλλους λόγους. Δεδομένου ότι ο εμπορικός λόγος στη Ελλάδα δεν δίνει σήμερα την ευκαιρία αυτή στις επιχειρήσεις, όσες από αυτές επιλέξουν την μέθοδο της καθαρής θέσης για τις συγγενείς τους επιχειρήσεις θα μπορέσουν να εμφανίσουν μεγάλες υπεραξίες.

Σημειώνεται εδώ ότι, ακόμα και αν μια επιχείρηση κατέχει περισσότερο από 50% μιας άλλης, οπότε πρέπει να καταρτίζει ενοποιημένους ισολογισμούς, στις δικές της οικονομικές καταστάσεις πρέπει να απεικονίζει τις συμμετοχές αυτές χρησιμοποιώντας πάλι μια από τις δύο παραπάνω μεθόδους.

2.6.4. Κυκλοφορούν Ενεργητικό - Υποχρεώσεις

Το τι περιλαμβάνει το κυκλοφορούν ενεργητικό και οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις μπορεί να το δει κανείς στο σύντομο πρότυπο Νο 13.

Όσον αφορά τους χειρισμούς των σχετικών κονδυλίων, δε θα τους βρει κανείς σε ένα ή δύο συγκεκριμένα πρότυπα, αλλά έμμεσα σε πρότυπα με άλλους τίτλους. Οι χειρισμοί είναι περίπου οι ίδιοι μ' αυτούς που κάνουν σήμερα οι ελληνικές επιχειρήσεις με βάση τον ελληνικό εμπορικό νόμο.

Σημειώνεται πάντως ότι:

- **Αποθέματα:** Για αποθέματα ισχύουν οι ίδιοι κανόνες που εφαρμόζονται σήμερα, δηλαδή:

Τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στο κόστος και στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Για τον προσδιορισμό του κόστους μπορεί κάθε επιχείρηση να διαλέξει ανάμεσα στη μέθοδο FIFO (ό,τι εισέρχεται πρώτο πωλείται και πρώτο) ή στη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους ή στη μέθοδο LIFO (ό,τι εισέρχεται τελευταίο εξέρχεται πρώτο).

- **Απαιτήσεις:** Οι απαιτήσεις προκύπτουν συνήθως από έσοδα και στα έσοδα αναφέρεται το λογιστικό πρότυπο Νο 18, στο οποίο γίνεται εκτενής αναφορά παρακάτω. Στο σημείο αυτό πρέπει, μονάχα να αναφερθεί ότι, στις περιπτώσεις που οι πωλήσεις γίνονται με πίστωση ή όταν η τιμή πώλησης περιλαμβάνει ένα ποσό για μεταγενέστερες υπηρεσίες, τότε το έσοδο της χρήσης είναι μικρότερο από το ονομαστικό έσοδο (δηλαδή από την αξία του τιμολογίου), αλλά και η απαίτηση από την πώληση είναι μικρότερη από την ονομαστική. Η διαφορά της ονομαστικής απαίτησης και της πραγματικής αξίας της πώλησης πρέπει να καταχωρείται σε μεταβατικούς λογαριασμούς του ενεργητικού και του παθητικού.

Όσον αφορά τις ενδεχόμενες απαιτήσεις (από δίκες κ.λ.π.) το πρότυπο Νο 37 ορίζει σαφώς ότι τέτοιες απαιτήσεις δεν καταχωρούνται στον ισολογισμό της εταιρίας.

- **Υποχρεώσεις:** Οι υποχρεώσεις παράγονται συνήθως από αγορές αγαθών και υπηρεσιών και ο χειρισμός τους είναι δεδομένος. Διαφορά με τα ισχύοντα σήμερα στην Ελλάδα και μάλιστα σημαντική, υπάρχει στα ομολογιακά δάνεια:

Ομολογιακά δάνεια που έχουν χορηγηθεί με μειωμένο επιτόκιο λόγω άλλης προσδοκίας του δανειστή (π.χ. ομολογιακά δάνεια μετατρέψιμα σε μετοχές με μειωμένο επιτόκιο), χρήζουν ειδικής μεταχείρισης:

Οι τοκοχρεολυτικές δόσεις του δανείου προεξοφλούνται στο παρόν και μάλιστα η προεξόφληση γίνεται με το τρέχον επιτόκιο της αγοράς. Επειδή το επιτόκιο του δανείου είναι χαμηλότερο από το τρέχον, η αποτίμηση του δανείου δίνει παρούσα αξία μικρότερη από το ίδιο το δάνειο. Η διαφορά ανάμεσα στην ονομαστική αξία του δανείου και στην παρούσα αξία των τοκοχρεολυτικών δόσεων (κέρδος) καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης.

2.6.5. Προβλέψεις

Σύμφωνα με το λογιστικό πρότυπο Νο 37 προβλέψεις γίνονται μόνο για παρούσες δεσμεύσεις που καθιστούν πολύ πιθανές μελλοντικές εκροές και μάλιστα μόνο όταν οι εκροές μπορούν να εκτιμηθούν αξιόπιστα.

Αν δε μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση της εκροής, απλά αναφέρεται ο κίνδυνος στο προσάρτημα. Όταν τα ποσά είναι σημαντικά, οι μελλοντικές υποχρεώσεις προεξοφλούνται στο παρόν.

Αν μια επιχείρηση έχει μια σύμβαση που είναι επαχθής, η παρούσα δέσμευση πρέπει να αποτιμάται και να καταχωρείται ως πρόβλεψη.

Ειδικά για τις αποζημιώσεις προσωπικού, το πρότυπο Νο 37 απαιτεί το διαχωρισμό τους σε προγράμματα καθορισμένων εισφορών και σε προγράμματα καθορισμένων παροχών. Ιδιαίτερη δυσκολία παρουσιάζουν τα δεύτερα, τα οποία απαιτούν ειδικές αναλογιστικές μελέτες με βάση τη θνησιμότητα και άλλους παράγοντες. Τα ποσά των μελλοντικών προβλέψεων προεξοφλούνται στο παρόν.

Σημειώνεται τέλος ότι προβλέψεις γίνονται μόνο για μεγέθη που δεν απεικονίζονται στον ισολογισμό (αλλιώς υπάρχει μείωση των μεγεθών).

2.6.6. Έσοδα - Έξοδα

Επί των εσόδων και των εξόδων παρατηρείται ότι σύμφωνα με τα Πρότυπα Νο 18 και Νο 8 ισχύουν τα εξής:

- Όταν ο διακανονισμός της πώλησης συνιστά στην ουσία παροχή πίστωσης, η πραγματική αξία του ανταλλάγματος προσδιορίζεται με προεξόφληση όλων των μελλοντικών εισπράξεων στο παρόν. Το επιτόκιο προεξόφλησης που χρησιμοποιείται πρέπει να ενσωματώνει τον κίνδυνο από την πίστωση.

- Όταν η τιμή πώλησης ενός προϊόντος περιλαμβάνει ένα συγκεκριμένο ποσό για μεταγενέστερες υπηρεσίες, το ποσό αυτό εγγράφεται σε μεταβατικό λογαριασμό και λογίζεται στα έσοδα της χρήσης στην οποία παρέχονται οι υπηρεσίες.

- Το έσοδο από την παροχή υπηρεσιών καταχωρείται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

- Έσοδα και έξοδα που αφορούν την ίδια συναλλαγή (ή γεγονός) καταχωρούνται συγχρόνως. Όμως δε μπορεί να καταχωρηθεί ένα έσοδο, όταν οι δαπάνες δε μπορούν να αποτιμηθούν βάσιμα.

Όσον αφορά τα έσοδα από συμβάσεις κατασκευής έργων, ισχύουν τα προβλεπόμενα από το πρότυπο Νο 11:

- Όταν η έκβαση μιας σύμβασης κατασκευής έργου μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα, τα συμβατικά έσοδα και οι δαπάνες που συνδέονται με τη σύμβαση πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης ανάλογα με το στάδιο ολοκλήρωσης της συμβατικής δραστηριότητας κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και

- Μία αναμενόμενη ζημία από τη σύμβαση κατασκευής πρέπει να βαρύνει αμέσως τα αποτελέσματα.

- Οι κερδοζημίες έχουν μεν έκτακτα έσοδα και έξοδα αλλά, σε αντίθεση με τα ελληνικά δεδομένα, σχεδόν όλα τα έσοδα και τα έξοδα (συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων κ.λ.π.) είναι οργανικά (τακτικά) και όχι έκτακτα.

2.6.7. Φορολογία Εισοδήματος

Μία πρώτη γενική παρατήρηση είναι ότι ο φόρος εισοδήματος αποτελεί δαπάνη της κάθε χρήσης, αντίθετα με τα ισχύοντα σήμερα στην Ελλάδα, όπου καταρτίζεται πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και ο φόρος αφαιρείται από τα προσδιορισμένα ήδη αποτελέσματα. Εξάλλου, όπως παρατηρείται στην προηγούμενη παράγραφο 2, τα διεθνή πρότυπα δεν έχουν πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

Μια δεύτερη πολύ σημαντική παρατήρηση είναι ότι ο φόρος που βαρύνει ως έξοδο κάθε χρήση, δεν είναι ο φόρος που καταβάλλεται στην εφορία με βάση το φορολογικό νόμο, αλλά ο φόρος που αναλογεί στο αποτέλεσμα της χρήσης, άσχετα αν σύμφωνα με το φορολογικό νόμο υπάρχουν πολλοί ετεροχρονισμοί των δαπανών. Για παράδειγμα, αν με τα διεθνή πρότυπα χρησιμοποιηθούν άλλοι συντελεστές απόσβεσης από ό,τι με το φορολογικό νόμο, τότε ο φόρος θα υπολογιστεί με βάση τις αποσβέσεις των προτύπων.

Οι διαφορές που προκύπτουν από τα πρότυπα και το φορολογικό νόμο (χρεωστικές ή πιστωτικές) καταχωρούνται σε ειδικό λογαριασμό «αναβαλλόμενοι φόροι».

Στο παραπάνω παράδειγμα είναι προφανές ότι, μέχρι την πλήρη απόσβεση των παγίων, το σύνολο του φόρου με βάση τα πρότυπα θα είναι ίσο με το φόρο που υπολογίστηκε με βάση το φορολογικό νόμο και στο τέλος το υπόλοιπο του λογαριασμού «αναβαλλόμενοι φόροι» θα είναι μηδέν.

Για καλή τύχη των επαγγελματιών λογιστών, δεν έχει θεσπιστεί ακόμα η υποχρεωτική προεξόφληση στο παρόν του υπολοίπου του λογαριασμού «οφειλόμενοι φόροι», παρότι το υπόλοιπο αυτό είναι εισπρακτέο (ή πληρωτέο) μετά από αρκετά χρόνια.

2.7. Ενοποιήσεις

Οι διατάξεις των διεθνών προτύπων σχετικά με τις ενοποιήσεις είναι σε μεγάλο βαθμό όμοιες με τις διατάξεις του ελληνικού νόμου, δηλαδή του Ν. 2190/1920.

Καταρχήν, θα πρέπει να δούμε πότε γίνεται ενοποίηση σύμφωνα με τα πρότυπα και πότε η συμμετοχή σε άλλη επιχείρηση δεν οδηγεί σε ενοποίηση.

Σύμφωνα με το πρότυπο Νο 22 και το πρότυπο Νο 27, ενοποίηση γίνεται όταν μια εταιρία (μητρική) κατέχει άμεσα ή έμμεσα περισσότερο από το 50% μιας άλλης επιχείρησης (θυγατρικής) ή όταν ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου ή όταν έχει δικαίωμα διορισμού πλειοψηφίας των μελών Δ.Σ. ή δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας.

Στην περίπτωση που το ποσοστό συμμετοχής της μιας επιχείρησης στην άλλη είναι μικρότερο από 50% αλλά μεγαλύτερο από 20%, δεν κάνουμε ενοποίηση, αλλά εφαρμόζουμε όσα αναφέρθηκαν παραπάνω στην παρ. Γ' (επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις).

Για την ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων υπάρχουν δύο μέθοδοι όπου και με τις δύο γίνεται αποτίμηση των μεμονωμένων στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της θυγατρικής εταιρίας και ενσωμάτωση στον ισολογισμό της μητρικής με τις νέες αυτές αξίες. Δηλαδή, αντίθετα με τον τρόπο που γίνονται σήμερα οι ενοποιήσεις στην Ελλάδα, όπου ενοποιούνται

οι λογιστικές αξίες, τα πρότυπα απαιτούν αποτιμήσεις και πραγματικές αξίες για τις θυγατρικές εταιρίες. Έτσι, πριν γίνει η ενοποίηση, καταρτίζεται ένας νέος αναμορφωμένος ισολογισμός της θυγατρικής εταιρίας.

Όταν γίνεται η ενοποίηση για πρώτη φορά: Η διαφορά ανάμεσα στην αξία κτήσης της θυγατρικής εταιρίας και στη καθαρή θέση (όχι στο κεφάλαιο) του αναμορφωμένου ισολογισμού της θυγατρικής εταιρείας (ας υποθέσουμε ότι η διαφορά εμφανίζεται θετική), εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως «υπεραξία επιχείρησης» στο ενεργητικό και αποσβένεται σε είκοσι (20) χρόνια. Με άλλα λόγια, αν η πραγματική καθαρή θέση (όχι η λογιστική) μιας θυγατρικής επιχείρησης είναι 120 μονάδες και για την απόκτηση της επιχείρησης αυτής δαπανήθηκαν 150 μονάδες, στον ενοποιημένο ισολογισμό θα εμφανισθεί μια υπεραξία 30 μονάδων η οποία θα αποσβένεται με συντελεστή 5%. Όμοιος περίπου χειρισμός γίνεται σήμερα στην Ελλάδα. Όμως σήμερα, η «υπεραξία επιχείρησης» άλλες φορές εμφανίζεται στο ενεργητικό και αποσβένεται σε πέντε (5) χρόνια και άλλες φορές εμφανίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης ως αρνητικό κονδύλι, σαν να έχουν γίνει όλες οι αποσβέσεις.

Ας δούμε τώρα τις δύο μεθόδους ενοποίησης και ας αρχίσουμε από τη δεύτερη πιο απλή:

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ενοποιούνται όλα τα ομοειδή κονδύλια του ενεργητικού και του παθητικού, ενώ η αναλογία των μετόχων μειοψηφίας στην καθαρή περιουσία καταχωρείται ως «δικαίωμα μειοψηφίας». Η μέθοδος αυτή είναι όμοια μ' εκείνη που εφαρμόζεται στην Ελλάδα, με μόνη (αλλά σημαντική) διαφορά ότι στην Ελλάδα ενοποιούνται λογιστικές αξίες και όχι πραγματικές.

Σύμφωνα με τη βασική μέθοδο, που είναι και πιο δύσκολη στην εφαρμογή της, κατά την ενοποίηση της θυγατρικής ξεχωρίζουμε τις λογιστικές αξίες από τις υπεραξίες από την αποτίμηση των επιμέρους στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της θυγατρικής και φέρνουμε στον ενοποιημένο ισολογισμό ολόκληρες μεν τις λογιστικές αξίες και τμήμα μόνο από τις υπεραξίες ανάλογο με το ποσοστό συμμετοχής στη θυγατρική εταιρία. Αν για παράδειγμα, σε μια εταιρία με ποσοστό συμμετοχής 60%, η λογιστική αξία των παγίων της θυγατρικής είναι 100 μονάδες και η πραγματική αξία είναι 140 μονάδες, στον ενοποιημένο ισολογισμό φέρνω μόνο 124 μονάδες, δηλαδή $100 + (40 * 60\%)$. Και στην περίπτωση αυτή, η αναλογία των μετόχων

πλειοψηφίας στην καθαρή περιουσία καταχωρείται ως «δικαίωμα μειοψηφίας».

Είναι προφανές πόσο δύσκολη είναι η ενοποίηση των εταιριών σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, ωστόσο, η έκταση της δυσκολίας θα εξαρτηθεί από το κατά πόσο οι Έλληνες λογιστές θα θεωρήσουν ότι οι λογιστικές αξίες αντιπροσωπεύουν πραγματικές αξίες και δε θα κάνουν νέα μητρώα παγίων και νέους πίνακες απόσβεσης για τις θυγατρικές τους.

2.8. Καταστάσεις μεταβολών και ίδιων κεφαλαίων

Η κατάσταση αυτή είναι μια καινούρια οικονομική κατάσταση για την Ελλάδα. Παρουσιάζει τις επιμέρους μεταβολές που επήλθαν στα ίδια κεφάλαια κατά τη διάρκεια της χρήσης και τις ταξινομεί στις παρακάτω κατηγορίες:

1^η κατηγορία:

Καθαρά κέρδη χρήσης (μετά από φόρους).

Μεταβολή αποθεματικού από επανεκτίμηση παγίων.

Μεταβολή αποθεματικού από επανεκτίμηση επενδύσεων.

Συναλλαγματικές διαφορές από την ενοποίηση μονάδων του εξωτερικού.

Επιδράσεις μεταβολών των λογιστικών μεθόδων.

2^η κατηγορία:

Μερίσματα

Έκδοση νέου μετοχικού κεφαλαίου

Είναι προφανές ότι το άθροισμα των παραπάνω κινήσεων προστιθέμενο στα ίδια κεφάλαια του προηγούμενου χρόνου μας δίνει τα ίδια κεφάλαια του χρόνου που κλείνει. Η κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων παρουσιάζεται σε δύο εκδοχές. Σε μια εκδοχή εμφανίζονται μόνο οι μεταβολές της πρώτης κατηγορίας, ενώ στη δεύτερη εκδοχή εμφανίζονται οι μεταβολές και των δύο κατηγοριών.

2.9. Πρακτικά ζητήματα

Κατά την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων θα τεθούν αρκετά πρακτικά ζητήματα για να απαντηθούν. Σημειώνουμε ότι απαιτείται η τήρηση όλων των προτύπων.

Πρώτο ζήτημα που θα προκύψει είναι σε ποια έκταση θα ζητηθούν αποτιμήσεις των παγίων από ειδικούς εκτιμητές προκειμένου να εκφραστούν τα πάγια σε τρέχον κόστος. Αν πάλι προτιμηθεί η αρχή του ιστορικού κόστους, θα αντιλογιστούν όλες οι αναπροσαρμογές (σε αξία κτήσης και σε αποσβεσθέντα) που έχουν γίνει βάση νόμων. Κάτι τέτοιο είναι εξαιρετικά δύσκολο και απαιτεί μεγάλο κόπο.

Ένα άλλο ζήτημα είναι ότι τα πρότυπα δεν καθορίζουν αν η διόρθωση των λογαριασμών θα γίνεται ανά εγγραφή ή μια φορά στο τέλος του χρόνου. Ο κάθε λογιστής μπορεί να επιλέξει την μέθοδο που τον εξυπηρετεί. Είναι όμως προφανές ότι στις μεγάλες επιχειρήσεις είναι τρομερά δύσκολη η αναμόρφωση των εγγραφών στο τέλος του χρόνου.

Αν τα λογιστικά βιβλία δεν τηρούνται πάντως σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., στο τέλος του χρόνου, θα πρέπει να γίνει η αναμόρφωση των στοιχείων με κάποιο εξωλογιστικό μηχανογραφικό πρόγραμμα.

Το τρίτο σημαντικό ζήτημα κατά την πρώτη εφαρμογή των προτύπων έχει σχέση με τους «αναβαλλόμενους φόρους». Το ερώτημα στην περίπτωση αυτή είναι σε ποια έκταση θα υπολογιστούν οι «διαφορές των φόρων» για όλες τις αναμορφώσεις των αποσβέσεων και για όλες τις δαπάνες που εξαιρέθηκαν από την φορολογία.

Πέρα από τα παραπάνω ζητήματα θα προκύψουν και πολλά άλλα και επίσης πολλά μηχανογραφικά ζητήματα. Είναι βέβαιο ότι η πιστή εφαρμογή των διεθνών προτύπων θα απαιτήσει από τους λογιστές αρκετή πρόσθετη προσπάθεια, ενώ για τις επιχειρήσεις θα σημαίνει μια σημαντική δαπάνη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

3.1. Πίνακας Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε Ισχύ

Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης Οικονομικών Καταστάσεων

- Δ.Λ.Π.1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
- Δ.Λ.Π.2 Αποθέματα
- Δ.Λ.Π.3 (Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π.27 και 28)
- Δ.Λ.Π.4 (Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π.16,22 και 38)
- Δ.Λ.Π.5 (Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π.1)
- Δ.Λ.Π.6 (Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π.15)
- Δ.Λ.Π.7 Καταστάσεις ταμιακών ροών
- Δ.Λ.Π.8 Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις
Λογιστικές Αρχές
- Δ.Λ.Π.9 (Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π.38)
- Δ.Λ.Π.10 Γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού
- Δ.Λ.Π.11 Συμβάσεις κατασκευής έργων
- Δ.Λ.Π.12 Φόροι εισοδήματος
- Δ.Λ.Π.13 (Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π.1)
- Δ.Λ.Π.14 Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα
- Δ.Λ.Π.15 Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις Μεταβολές
των Τιμών
- Δ.Λ.Π.16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις
- Δ.Λ.Π.17 Μισθώσεις
- Δ.Λ.Π.18 Έσοδα
- Δ.Λ.Π.19 Παροχές σε εργαζόμενους
- Δ.Λ.Π.20 Λογιστική Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της
Κρατικής Υποστήριξης
- Δ.Λ.Π.21 Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
- Δ.Λ.Π.22 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων

- Δ.Λ.Π.23 Κόστος Δανεισμού
- Δ.Λ.Π.24 Γνωστοποίηση Συνδεδόμενων Μερών
- Δ.Λ.Π.25 (Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π.39 και 40)
- Δ.Λ.Π.26 Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης
- Δ.Λ.Π.27 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές
- Δ.Λ.Π.28 Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς
- Δ.Λ.Π.29 Οι Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- Δ.Λ.Π.30 Γνωστοποιήσεις με τις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων
- Δ.Λ.Π.31 Λογιστική των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες
- Δ.Λ.Π.32 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση
- Δ.Λ.Π.33 Κέρδη κατά Μετοχή
- Δ.Λ.Π.34 Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση
- Δ.Λ.Π.35 Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις
- Δ.Λ.Π.36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων
- Δ.Λ.Π.37 Προβλέψεις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις
- Δ.Λ.Π.38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία
- Δ.Λ.Π.39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση
- Δ.Λ.Π.40 Επενδύσεις σε Ακίνητα
- Δ.Λ.Π.41 Γεωργία

3.2. Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και παρουσιάζονται από πολλές επιχειρήσεις ανά τον κόσμο για τους εξωτερικούς χρήστες αυτών.

Μολονότι οι οικονομικές καταστάσεις μπορεί να φαίνονται όμοιες από χώρα σε χώρα, υπάρχουν πολλές διαφορές, οι οποίες οφείλονται σε μία ποικιλία κοινωνικών, οικονομικών και νομικών συνθηκών.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C) επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει αυτές τις διαφορές αναζητώντας να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα και τις διαδικασίες που σχετίζονται με την

κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Έτσι θα γίνεται ασφαλέστερη η οποία απόφαση αγοράς ή πώλησης μετοχών και ακριβέστερες οι εκτιμήσεις των οικονομικών μεγεθών από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Το «ΠΛΑΙΣΙΟ» θέτει τις αρχές που διέπουν την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων για εξωτερικούς χρήστες και ενδιαφέρεται για τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις, που απευθύνονται προς ένα ευρύτερο κύκλο χρηστών για κοινές πληροφοριακές ανάγκες.

Το «ΠΛΑΙΣΙΟ» δεν αποτελεί Δ.Λ.Π. και σε κανένα σημείο δεν μπορεί να υπερισχύσει των Δ.Λ.Π. Το «ΠΛΑΙΣΙΟ» έχει ως σκοπό να βοηθήσει στην ανάπτυξη των μελλοντικών Δ.Λ.Π. και στην αναθεώρηση των υφισταμένων Δ.Λ.Π.

3.3. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση μιας επιχειρήσεως, που είναι χρήσιμες σε ένα ευρύτερο κύκλο χρηστών για να λάβουν ορθές οικονομικές αποφάσεις.

Οι πληροφορίες για την οικονομική θέση παρέχονται βασικά με τον Ισολογισμό, ενώ οι πληροφορίες για την αποδοτικότητα παρέχοντας κυρίως με την Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Οι πληροφορίες για τις μεταβολές στην οικονομική θέση παρέχονται με ιδιαίτερη κατάσταση που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις.

Οι παραπάνω πληροφορίες για να είναι ασφαλείς θα πρέπει να λαμβάνονται με συνδυασμό των οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, μία Κατάσταση Αποτελεσμάτων παρέχει ελλιπή εικόνα της αποδοτικότητας, αν δεν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τον Ισολογισμό και την Κατάσταση Μεταβολών στη Χρηματοοικονομική Θέση.

3.4. Θεμελιώδεις παραδοχές για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων

Για να ανταποκρίνεται στους σκοπούς τους, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με δύο βασικές παραδοχές:

1. Η αυτοτέλεια των χρήσεων (Accrual Basis)

Σύμφωνα με την παραδοχή αυτή τα αποτελέσματα των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται.

Η παραδοχή αυτή δεν ισχύει για την κατάσταση των Ταμιακών ροών.

2. Η συνεχιζόμενη δραστηριότητα (Going concern)

Σύμφωνα με την παραδοχή αυτή η επιχείρηση συνεχίζει και θα συνεχίσει τις επιχειρηματικές δραστηριότητες για το προβλεπτό μέλλον. Αν υπάρχει άλλη πρόθεση ή ανάγκη, οι οικονομικές καταστάσεις ενδέχεται να πρέπει να καταρτιστούν σε διαφορετική βάση και σε τέτοια περίπτωση, η βάση που χρησιμοποιήθηκε γνωστοποιείται.

3.4.1. Ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων

Ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι οι ιδιότητες που καθιστούν τις πληροφορίες, που παρέχονται με τις οικονομικές καταστάσεις, χρήσιμες στους χρήστες.

Τα τέσσερα κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι:

- Κατανοητικότητα.
- Συνάφεια (βοήθεια στους χρήστες να εκτιμούν παρελθόντα, παρόντα ή μελλοντικά γεγονότα).
- Αξιοπιστία (πιστή παρουσίαση – ουδετερότητα – σύνεση – πληρότητα – ουσία πάνω από τον τύπο).
- Συγκρισιμότητα (δυνατότητα προσδιορισμού τάσεων δια μέσου του χρόνου).

3.4.2. Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων

➤ Περιουσιακά στοιχεία

Περιουσιακό στοιχείο είναι ένας πόρος, που βρίσκεται υπό τον έλεγχο της επιχείρησης, ως αποτέλεσμα προγενέστερων γεγονότων και από τον οποίο αναμένεται να εισρέουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

➤ Υποχρεώσεις

Υποχρέωση είναι μία δέσμευση της επιχείρησης, που προκύπτει από προγενέστερα γεγονότα και ο διακανονισμός της αναμένεται να καταλήξει σε εκροή πόρων από την επιχείρηση, οι οποίοι ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

➤ Ίδια κεφάλαια

Είναι το απομένον δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεών της.

➤ Έσοδα

Τα έσοδα καταχωρούνται στα Αποτελέσματα Χρήσεως, όταν έχει προκύψει μία αύξηση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που συνδέεται με μία αύξηση σε ένα περιουσιακό στοιχείο ή με μία μείωση υποχρεώσεως, η οποία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

➤ Έξοδα

☒ Τα έξοδα καταχωρούνται στα Αποτελέσματα Χρήσεως, όταν έχει προκύψει μία μείωση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που συνδέεται με μία μείωση σε ένα περιουσιακό στοιχείο ή με μία αύξηση υποχρεώσεως, η οποία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

☒ Τα έξοδα καταχωρούνται στα Αποτελέσματα Χρήσεως με τρόπο ώστε να συσχετίζονται με τα αντίστοιχα έσοδα που προέρχονται κατ'ευθείαν και από κοινού από τις ίδιες συναλλαγές ή άλλα γεγονότα, π.χ. το κόστος των πωληθέντων αγαθών καταχωρείται κατά τον ίδιο χρόνο που καταχωρούνται τα έσοδα από την πώλησή τους.

☞ Όταν τα οικονομικά οφέλη αναμένεται να προκύψουν κατά τη διάρκεια πολλών λογιστικών περιόδων θα πρέπει και τα αντίστοιχα έξοδα να καταχωρούνται στα αποτελέσματα στη βάση διαδικασιών συστηματικής και ευλόγου κατανομής.

☞ Μία δαπάνη η οποία παράγει μελλοντικά οικονομικά οφέλη καταχωρείται αμέσως στα Αποτελέσματα Χρήσεως.

☞ Μία δαπάνη καταχωρείται επίσης στα Αποτελέσματα Χρήσεως αν δημιουργείται μία υποχρέωση χωρίς την καταχώρηση κάποιου περιουσιακών στοιχείου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

4.1. Σκοπός και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μία δεδομένη οικονομική απεικόνιση της οικονομικής θέσεως μιας επιχείρησης και των συναλλαγών που πραγματοποιούνται από αυτή.

Με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων επιδιώκεται η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμιακές ροές της επιχειρήσεως, που είναι χρήσιμες σε ένα ευρύ κύκλο χρηστών για να λάβουν οικονομικές αποφάσεις.

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τις ακόλουθες επί μέρους καταστάσεις:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως
- Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων
- Κατάσταση ταμιακών ροών
- Προσάρτημα

4.2. Γενικές αρχές παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης.

Η επιχείρηση η οποία συντάσσει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., θα πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Επίσης για να θεωρείται ότι μία επιχείρηση συντάσσει οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., θα πρέπει να εφαρμόζει όλες τις απαιτήσεις όλων των Δ.Λ.Π. και των διερμηνειών.

Σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις, που η διοίκηση καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η συμμόρφωση με κάποια ρύθμιση ενός προτύπου θα ήταν

παραπλανητική και συνεπώς η παρέκκλιση από τη ρύθμιση είναι αναγκαία για να επιτευχθεί μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί:

α) Το πρότυπο από το οποίο η επιχείρηση έχει παρεκκλίνει, τη φύση της παρέκκλισης, το χειρισμό που το πρότυπο θα απαιτούσε, το λόγο για τον οποίο αυτός ο χειρισμός θα ήταν παραπλανητικός για τη συγκεκριμένη περίπτωση και το χειρισμό που υιοθετήθηκε.

β) Την οικονομική επίπτωση της παρέκκλισης στα αποτελέσματα της χρήσεως, στα περιουσιακά στοιχεία, στις Υποχρεώσεις, στα Ίδια Κεφάλαια και στις Ταμιακές ροές της επιχείρησης και μάλιστα για κάθε χρήση που παρουσιάζεται.

4.3. Αποδεκτές Λογιστικές Μέθοδοι

Η Διοίκηση πρέπει να επιλέγει και να εφαρμόζει τις λογιστικές μεθόδους βάσει των οποίων οι Οικονομικές Καταστάσεις είναι εναρμονισμένες με όλες τις ρυθμίσεις των Δ.Λ.Π. και των Διερμηνειών.

Όπου δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση η διοίκηση πρέπει να αναπτύξει μεθόδους που να εξασφαλίζουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες οι οποίες είναι:

(α) Συναφείς προς τις ανάγκες για τη λήψη αποφάσεων από τους χρήστες, και
(β) Αξιόπιστες ως προς το ότι:

- Απεικονίζουν πιστά την οικονομική θέση της επιχείρησης και τα αποτελέσματα.
- Αντανακλούν την οικονομική ουσία των γεγονότων και συναλλαγών και όχι απλώς και μόνο το νομικό τύπο.
- Είναι ουδέτερες, δηλαδή ελεύθερες από προκατάληψη.
- Έχουν συνταχθεί με σύνεση.
- Είναι πλήρεις από όλες τις ουσιαστικές απόψεις.
- Συνέχιση επιχειρηματικής δραστηριότητας

Οι Οικονομικές Καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Αν οι Οικονομικές Καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας, το γεγονός αυτό πρέπει να

γνωστοποιείται, μαζί με τη βάση πάνω στην οποία καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η επιχείρηση δεν θεωρεί ότι μπορεί να συνεχίσει την επιχειρηματική δραστηριότητά της.

4.4. Αυτοτέλεια των χρήσεων

Η Επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της τηρώντας την αυτοτέλεια των χρήσεων, με εξαίρεση την Κατάσταση των Ταμιακών Ροών.

Με την αυτοτέλεια των χρήσεων, οι συναλλαγές και τα γεγονότα αναγνωρίζονται λογιστικά, όταν πραγματοποιούνται (και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα).

Σχετική με την αυτοτέλεια των χρήσεων είναι και η αρχή του συσχετισμού εσόδων και εξόδων, η οποία ορίζει ότι οι δαπάνες καταχωρούνται στα αποτελέσματα στη βάση της άμεσης σχέσης μεταξύ κόστους που πραγματοποιήθηκε και αντίστοιχου εσόδου που αποκτήθηκε.

4.5. Ομοιομορφία παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων

Η εμφάνιση και η ταξινόμηση των στοιχείων στις Οικονομικές Καταστάσεις πρέπει να παραμένει ίδια από χρήση σε χρήση εκτός αν:

(α) Μία μεταβολή προβλέπεται ότι θα καταλήξει σε μία κατάλληλότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών, ή

(β) Μία μεταβολή απαιτείται από ένα Δ.Λ.Π. ή διερμηνεία.

Όταν γίνονται τέτοιες αλλαγές παρουσιάσεως η επιχείρηση επαναταξινομεί και τις συγκριτικές πληροφορίες της.

4.6. Σπουδαιότητα και Ολότητα

Κάθε ουσιώδες στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται χωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Επουσιώδη ποσά, πρέπει να συναθροίζονται με ποσά ίδιας φύσεως ή λειτουργίας και δεν χρειάζεται να παρουσιάζονται χωριστά.

4.7. Συμψηφισμοί

- Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δεν πρέπει να συμψηφίζονται, εκτός αν οι συμψηφισμοί απαιτείται ή επιτρέπεται από άλλο Δ.Λ.Π. (Η αφαίρεση των υποτιμήσεων δεν είναι συμψηφισμός)
- Έσοδα και έξοδα πρέπει να συμψηφίζονται όταν και μόνο όταν:
 - ⇒ Ένα Δ.Λ.Π. το απαιτεί ή το επιτρέπει.
 - ⇒ Κέρδη, ζημιές και σχετικά έξοδα, που προκύπτουν από τις ίδιες ή όμοιες συναλλαγές και γεγονότα, δεν είναι ουσιώδη.
 - ⇒ Κέρδη και ζημιές προκύπτουν από μία ομάδα όμοιων συναλλαγών (π.χ. συναλλαγματικές διαφορές).
 - ⇒ Από τα έσοδα αφαιρούνται οι σχετικές δαπάνες που προκύπτουν από την ίδια συναλλαγή και αντίστροφα.

4.8. Συγκριτική Πληροφόρηση

Η συγκριτική πληροφόρηση σε σχέση με την προηγούμενη χρήση πρέπει να γνωστοποιείται για όλες τις αριθμητικές πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός αν ένα Δ.Λ.Π. επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά. Όταν η παρουσίαση ή κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις μεταβάλλεται, τα συγκριτικά κονδύλια πρέπει να ανακατατάσσονται εκτός αν αυτό δεν είναι πρακτικά δυνατό.

Επίσης πρέπει για κάθε ανακατάταξη να γνωστοποιείται η φύση αυτής, το ποσό και η αιτία.

Αν δεν είναι δυνατή η ανακατάταξη συγκριτικών ποσών η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί την αιτία και τη φύση των μεταβολών που θα είχαν γίνει αν τα ποσά είχαν ανακαταταγεί.

4.9. Περιεχόμενο του όρου «οικονομικές καταστάσεις»

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αναφέρονται στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις. Ο όρος οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνει:

Τον **ισολογισμό** όπου παρατίθενται οι ομαδοποιημένες αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της επιχείρησης, σε μια προσδιοριζόμενη χρονική στιγμή. Κάθε επιχείρηση πρέπει να προσδιορίζει, ανάλογα με τη φύση των δραστηριοτήτων της, αν πρέπει ή όχι να παρουσιάζει τα κυκλοφοριακά και μη κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία, όπως και τις τρέχουσες ή μη τρέχουσες υποχρεώσεις, σε ιδιαίτερες κατηγορίες στον Ισολογισμό.

Αν η επιχείρηση δεν επιλέξει την ανωτέρω κατάταξη, τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται γενικά κατά τη σειρά της ρευστότητά τους.

Ανεξάρτητα όμως από την υιοθετημένη μέθοδο παρουσιάσεως, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τα ποσά που αναμένεται να εισπραχθούν ή να διακανονιστούν μετά από την παρέλευση δώδεκα μηνών.

Σημειώνεται ότι το βραχυπρόθεσμο μέρος των Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων συνεχίζει να κατατάσσεται στις Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις:

(α) Η αρχική προθεσμία ήταν για περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών και
(β) Η επιχείρηση προτίθεται να αναχρηματοδοτήσει την υποχρέωση σε μακροπρόθεσμη βάση και η πρόθεση αυτή στηρίζεται σε συμφωνία αναχρηματοδότησης, η οποία ολοκληρώνεται πριν από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων.

Ο Πίνακας Ισολογισμού πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τις θέσεις των στοιχείων, που παρουσιάζουν τα ακόλουθα κονδύλια:

- Ενσώματες ακινητοποιήσεις
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία
- Συμμετοχές και Άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία
- Αποθέματα
- Φορολογικές υποχρεώσεις
- Προβλέψεις
- Υποχρεώσεις σε προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις

Επιπρόσθετες θέσεις στοιχείων πρέπει να παρουσιάζονται στον Ισολογισμό, όταν απαιτείται από ένα Δ.Λ.Π., ή όταν τέτοια εμφάνιση είναι αναγκαία για να παρουσιάσει ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της

επιχείρησης. Επίσης θα πρέπει η επιχείρηση να γνωστοποιεί στον πίνακα Ισολογισμού αναλυτικά στοιχεία, που αφορούν στα ίδια κεφάλαια.

Την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως όπου παρατίθενται, ομαδοποιημένα τα έσοδα και τα έξοδα της επιχείρησης, σε μια προσδιοριζόμενη περίοδο χρόνου. Ο πίνακας της Καταστάσεως Αποτελεσμάτων Χρήσεως πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τις θέσεις των στοιχείων, που παρουσιάζουν τα ακόλουθα κονδύλια:

- Έσοδα
- Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως
- Χρηματοοικονομικά έξοδα
- Κέρδη και ζημιές από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες, που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
- Δαπάνη φόρου
- Κέρδη ή Ζημιές από συνήθειες δραστηριότητες
- Έκτακτα κονδύλια
- Δικαιώματα Μειοψηφίας

Επιπρόσθετες θέσεις στοιχείων πρέπει να παρουσιάζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως, όταν απαιτείται από ένα Δ.Λ.Π., ή όταν τέτοια εμφάνιση είναι αναγκαία για να παρουσιάσει ακριβοδίκαια την οικονομική απόδοση της επιχείρησης.

Σχετικά με τις δαπάνες η επιχείρηση πρέπει να προβαίνει σε περαιτέρω ανάλυση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως ή στο Προσάρτημα με έναν από τους εξής δύο τρόπους:

(α) Ανάλυση των δαπανών κατ'είδος

(β) Ανάλυση των δαπανών κατά λειτουργία

Η πρώτη μέθοδος είναι απλή και εφαρμόζεται στις μικρές επιχειρήσεις.

Η δεύτερη μέθοδος αναφέρεται και ως μέθοδος του «Κόστους πωλήσεων» και κατατάσσει τις δαπάνες σύμφωνα με τη λειτουργία τους, ως μέρους του κόστους πωλήσεων, διαθέσεως ή διοικητικών λειτουργιών.

Την κατάσταση μεταβολών στην καθαρή θέση όπου παρατίθενται οι αυξήσεις (νέα κεφάλαια, μη διανεμηθέντα κέρδη, κ.α.) και οι μειώσεις (μερίσματα κ.α.) της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης, σε μια προσδιοριζόμενη περίοδο χρόνου.

Η κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων πρέπει να εμφανίζει:

- ◆ Το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσεως
- ◆ Κάθε έσοδο ή έξοδο, κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται κατευθείαν στα Ίδια Κεφάλαια σύμφωνα με συγκεκριμένα Δ.Λ.Π.
- ◆ Τη σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.

Το προσάρτημα (επεξηγηματικές σημειώσεις) όπου παρατίθενται υποχρεωτικά σωρεία επεξηγηματικών και πρόσθετων στοιχείων και πληροφοριών. Επί πλέον το Προσάρτημα πρέπει να εμφανίζει:

- Μεταφορές κεφαλαίων από ή προς τους Μετόχους και διανομές μερισμάτων.
- Το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημιά στην αρχή και το τέλος της χρήσεως, καθώς και την κίνηση της χρήσεως.
- Συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσεως, για κάθε κατηγορία κεφαλαίου ή αποθεματικού, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή

Σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα, το προσάρτημα του ισολογισμού περιέχει πολλές και ουσιαστικές πληροφορίες. Διάφορα πρότυπα απαιτούν την γνωστοποίηση συγκεκριμένων πληροφοριών, ενώ στο λογιστικό πρότυπο Νο 1 γίνεται μια γενική τοποθέτηση επί των πληροφοριών του προσαρτήματος.

4.10. Διαφορές

Παραθέτουμε κατωτέρω έναν κατάλογο πληροφοριών, προκειμένου να μπορέσει κανείς να διαπιστώσει τις διαφορές από το προσάρτημα που συντάσσεται σήμερα με βάση τις διατάξεις του Ν.2190/1920.

Α)Καταρχήν, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί την έδρα της, τις εγκαταστάσεις της, το αντικείμενο των εργασιών της, τον αριθμό των εργαζομένων κ.α.

Β)Υστερα πρέπει να δηλώνεται η εφαρμογή των διεθνών προτύπων και να γνωστοποιούνται οι λογιστικές μέθοδοι που χρησιμοποιήθηκαν για την αποτίμηση ενός εκάστου στοιχείου του ενεργητικού και του παθητικού (ιστορικό κόστος, τρέχον κόστος, ρευστοποιήσιμη αξία, δίκαιη αξία ή παρούσα αξία).Επίσης όλες οι μεταβολές των λογιστικών μεθόδων και οι επιπτώσεις των μεταβολών αυτών.

Γ)Επεξηγηματικές ή συμπληρωματικές πληροφορίες για στοιχεία που παρουσιάζονται στον ισολογισμό και στα αποτελέσματα χρήσης με την σειρά του ισολογισμού.

Δ)Έσοδα και έξοδα με διάκριση κατά επιχειρηματικούς τομείς ή κατά γεωγραφικούς τομείς, σύμφωνα με το πρότυπο Νο 14.

Ε)Ασυνήθη γεγονότα που επηρεάζουν τα αποτελέσματα.

ΣΤ)Σημαντικά γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία κλεισίματος.

Ζ)Υπολογισμό των κερδών που αντιστοιχούν σε μια μετοχή προκειμένου για εταιρείες που είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες, έτσι ώστε να διευκολύνονται οι συγκρίσεις με άλλες εταιρείες (πρότυπο Νο 33).

Η)Εκδόσεις, επαναγορές και εξοφλήσεις ομολογιών και μετοχών.

Θ) Μερίσματα που πληρώνονται, ξεχωριστά για τις κοινές και τις υπόλοιπες μετοχές.

Ι)Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και οικονομικές δεσμεύσεις.

Κ) Η Κατάσταση ταμειακών ροών, όπου παρατίθεται οι εισπράξεις και πληρωμές της επιχείρησης, σε μια προσδιοριζόμενη περίοδο χρόνου.

4.11. Προσάρτημα οικονομικών Καταστάσεων

(Α) Το Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων μιας επιχείρησης πρέπει:

♦ Να παρουσιάζει πληροφορίες για τις βάσεις κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους, που επελέγησαν και εφαρμόστηκαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.

Οι λογιστικές μέθοδοι που θα μπορούσε να παρουσιάσει μία επιχείρηση έχουν ενδεικτικά ως εξής:

- Λογισμός εσόδων
- Αρχές Ενοποιήσεως
- Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
- Κοινοπραξίες
- Ορισμός των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων
- Λογιστική Πληθωρισμού
- Κρατικές επιχορηγήσεις

Σημειώνεται ότι για πολλούς από τους ανωτέρω τομείς απαιτείται η γνωστοποίηση με βάση συγκεκριμένα Δ.Λ.Π.

♦ Να γνωστοποιεί τις πληροφορίες, οι οποίες δεν παρουσιάζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις και απαιτούνται από τα Δ.Λ.Π.

♦ Να παρέχει πρόσθετες πληροφορίες, οι οποίες δεν παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις και είναι αναγκαίες για μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

(Β) Οι σημειώσεις του Προσαρτήματος, για να βοηθούν τους χρήστες στη γρήγορη κατανόηση αλλά και στη σύγκριση με τις καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων, θα πρέπει να παρουσιάζονται με την ακόλουθη σειρά:

♦ Σημείωση συμμόρφωσης προς τα Δ.Λ.Π.

♦ Σημείωση των μεθόδων αποτίμησης και των λογιστικών μεθόδων που εφαρμόστηκαν.

♦ Επεξηγηματικές ή συμπληρωματικές πληροφορίες για τα στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων με τη σειρά εμφάνισή τους σ'αυτές.

♦ Άλλες οικονομικές γνωστοποιήσεις

♦ Μη οικονομικές γνωστοποιήσεις

(Γ) Άλλα στοιχεία, τα οποία δεν γνωστοποιήθηκαν με άλλες Οικονομικές Καταστάσεις είναι:

♦ Έδρα, διεύθυνση, νομική μορφή και χώρα ίδρυσης της επιχείρησης.

♦ Είδος εργασιών και των κυριότερων δραστηριοτήτων.

♦ Επωνυμία της μητρικής επιχείρησης και της επικεφαλής μητρικής επιχείρησης του Ομίλου.

♦ Αριθμός εργαζομένων στο τέλος της χρήσεως ή μέσος όρος εργαζομένων στη χρήση.

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι συνήθως διαθέσιμες ή δημοσιεύονται άπαξ του έτους και αποτελούν το αντικείμενο έκθεσης ενός ελεγκτή καθώς και αποτελούν ένα ενιαίο και αδιάσπαστο σύνολο. Αν για κάποιους λόγους αλλάξει η ετήσια περίοδος και γίνει μεγαλύτερη ή μικρότερη θα πρέπει να γνωστοποιηθούν επιπρόσθετα στην καλυπτόμενη περίοδο και :

- Ο λόγος που χρησιμοποιήθηκε περίοδος διαφορετικά από αυτή του έτους.
- Το γεγονός ότι τα συγκριτικά ποσά των οικονομικών καταστάσεων και των σχετικών σημειώσεων δεν είναι συγκρίσιμα.

Οι Οικονομικές Καταστάσεις, πρέπει επίσης:

- Να εκδίδονται μέσα σε έξι (6) μήνες από την ημερομηνία του Ισολογισμού.
- Να συγκροτούνται με στοιχεία σαφώς εξατομικευμένα.
- Να εμφανίζουν
 - Επωνυμία της επιχείρησης
 - Αν καλύπτουν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων
 - Καλυπτόμενη περίοδο
 - Τηρούμενο νόμισμα.
 - Βαθμό ακρίβειας των ποσών.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται σε τέτοιες οικονομικές καταστάσεις κάθε είδους επιχείρησης εμπορικής, βιομηχανικής ή επαγγελματικής.

Η διοίκηση μιας τέτοιας επιχείρησης μπορεί να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση, με διάφορους τρόπους , που αρμόζουν καλύτερα στους εσωτερικούς σκοπούς της. Μόνο όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκδίδονται για άλλα πρόσωπα, όπως οι μέτοχοι, οι πιστωτές, οι εργαζόμενοι και το ευρύτερο κοινό, οι καταστάσεις πρέπει να ανταποκρίνονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για τις κατάλληλες γνωστοποιήσεις ανήκει στην διοίκηση της επιχείρησης. Η ευθύνη του ελεγκτή είναι να σχηματίσει γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις αυτές, την οποία και να εκθέσει δεόντως.

Για τις καταστάσεις ταμειακών ροών διαπραγματεύεται χωριστά το πρότυπο Νο 7. Το πρότυπο αυτό παρουσιάζει δύο μεθόδους για την

εμφάνιση των ταμειακών ροών. Ένα παράδειγμα από κάθε μέθοδο παρατίθεται στο προσάρτημα του προτύπου. Και με τις δύο μεθόδους οι ταμειακές ροές είναι ταξινομημένες σε:

- Επιχειρηματικές δραστηριότητες
- Επενδυτικές δραστηριότητες και
- Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες

Σύμφωνα με την πρώτη μέθοδο, γνωστοποιούνται οι κύριες κατηγορίες ακαθάριστων εισπράξεων και πληρωμών. Για παράδειγμα, στον τομέα «επιχειρηματική δραστηριότητα» παρουσιάζονται οι πληροφορίες:

- Εισπράξεις από πελάτες
- Πληρωμές σε προμηθευτές και υπαλλήλους
- Τόκοι πληρωθέντες
- Φόροι εισοδήματος πληρωθέντες
- Χρηματικές ροές και έκτακτα κονδύλια

Για τον υπολογισμό των κονδυλίων των ταμειακών ροών (μεταβολές ταμείου) πρέπει να συνδυαστούν όλα τα κονδύλια του ενεργητικού, του παθητικού και των αποτελεσμάτων της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσης.

Χρηματικά διαθέσιμα + Λοιπά στοιχεία ενεργητικού = Παθητικό ή
Χρηματικά διαθέσιμα = Παθητικό – Λοιπά στοιχεία ενεργητικού

Η ετήσια μεταβολή του πρώτου σκέλους είναι ίση με την ετήσια μεταβολή του δεύτερου σκέλους. Αν μάλιστα συμπληρώσει κανείς, την κατάσταση, ότι η μεταβολή των ίδιων κεφαλαίων είναι το κέρδος της χρήσης (δηλαδή η κατάσταση αποτελεσμάτων), τότε βρίσκεται ένα βήμα πριν από την συμπλήρωση της κατάστασης των ταμειακών ροών.

Για παράδειγμα, η μεταβολή των εισπράξεων από πελάτες απαιτεί τον συνδυασμό των εξής στοιχείων του δεύτερου μέλους της παραπάνω ισότητας: «Πωλήσεις» και «μεταβολή των απαιτήσεων από πελάτες». Έτσι βαθμιαία τα συνθετικά στοιχεία των χρηματικών ροών εξαντλούν τα κονδύλια των αποτελεσμάτων και των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού και η κατάσταση των ταμειακών ροών είναι έτοιμη.

Σύμφωνα με την δεύτερη μέθοδο, «το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσης αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής

φύσεως, των αναβαλλόμενων ή προβλεπόμενων εισπράξεων ή πληρωμών και των εσόδων ή εξόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές ταμειακές ροές».

Δηλαδή αρχίζουμε από τα διαθέσιμα στην αρχή της χρήσης και προσθέτουμε το κέρδος της χρήσης, προσθέτουμε ακόμα τις αποσβέσεις, αφαιρούμε την αύξηση των απαιτήσεων, προσθέτουμε την αύξηση των υποχρεώσεων κ.α., μέχρι ότου βάλουμε όλες τις μεταβολές και καταλήξουμε στα διαθέσιμα του τέλους της χρήσης.

Είναι προφανές ότι οι δύο εκδοχές της κατάστασης ταμειακών ροών δεν περιέχουν τις ίδιες πληροφορίες. Πάντως το πρότυπο Νο 7 προτείνει την εφαρμογή της πρώτης μεθόδου.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας, σύμφωνα με το Ν.2992/2002, άρθρο 1, εφαρμόζονται, κατ'αρχήν υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις, που έχουν τη μορφή Ανωνύμου Εταιρείας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο Ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.)

Επειδή τα Δ.Λ.Π. καλύπτουν όλο το φάσμα των οικονομικών λειτουργιών των Επιχειρήσεων, η ύλη τους είναι πολύ ογκώδης και η εφαρμογή τους, η οποία έχει σημαντικές επιπτώσεις στην κατάρτιση των Ισολογισμών, καθίσταται δυσχερής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

5.1. Αποθέματα(Δ.Λ.Π. 2)

Στο λογαριασμό «Αποθέματα» καταχωρούνται τα πάσης φύσεως αποθέματα με το σύστημα του ιστορικού κόστους.

Αποθέματα: είναι περιουσιακά στοιχεία που:

(α) Κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.

(β) Βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για μία τέτοια πώληση

(γ) Είναι με τη μορφή υλικών ή εφοδίων για να αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία ή στην παροχή υπηρεσιών.

Στην έννοια των αποθεμάτων περιλαμβάνονται και όλα τα αγαθά που αγοράστηκαν και κατέχονται για μεταπώληση, όπως για παράδειγμα: τα οικόπεδα και άλλα ακίνητα που κατέχονται για μεταπώληση.

Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Η αποτίμηση γίνεται κατ'είδος αποθέματος εκτός αν κάποια όμοια ή συγγενή είδη με την ίδια τελική χρήση, που παράγονται από την ίδια παραγωγική γραμμή δεν μπορούν παραγωγικά να διαχωριστούν, οπότε ομαδοποιούνται.

5.2. Καταστάσεις ταμιακών ροών(Δ.Λ.Π.7)

Η κατάσταση Ταμιακών Ροών αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των Οικονομικών Καταστάσεων κάθε Επιχείρησης και καταρτίζεται στο τέλος κάθε χρήσεως.

Οι χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων ενδιαφέρονται για το πώς η Επιχείρηση δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα.

Η μελέτη της Κατάστασης Ταμιακών Ροών παρέχει τη δυνατότητα εκτίμησης(α) των μεταβολών στην καθαρή περιουσία μιας Επιχείρησης, (β)

της χρηματοοικονομικής δομής της και (γ) της δυνατότητας της Επιχείρησης να επηρεάζει τα ποσά και το χρόνο των ταμιακών ροών για την αναγκαία προσαρμογή στην αλλαγή των συνθηκών και των ευκαιριών.

Ταμιακές ροές νοούνται τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων.

5.3. Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Χρήσεως- Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Μεθόδους(Δ.Λ.Π.8)

Βασικά Λάθη: είναι λάθη αποκαλυπτόμενα κατά την τρέχουσα χρήση, τα οποία είναι τέτοιας σημασίας, ώστε οι οικονομικές καταστάσεις μιας ή περισσοτέρων χρήσεων να μη μπορούν να θεωρούνται πλέον ότι υπήρξαν αξιόπιστες κατά την ημερομηνία εκδόσεώς τους.

Λογιστικές Μέθοδοι: είναι οι συγκεκριμένες αρχές, θέσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που υιοθετούνται από μία επιχείρηση κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Χρήσεως: το καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως διακρίνεται σε: α) κέρδος ή ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες και β) έκτακτα κονδύλια.

Οι περιπτώσεις δημιουργίας εκτάκτων κονδυλίων είναι σπάνιες και σχετίζονται μάλλον με την φύση των γεγονότων, παρά με την συχνότητα τους π.χ. ένας σεισμός ή μια απαλλοτρίωση περιουσιακών στοιχείων.

Όταν μεταξύ των κονδυλίων από συνήθεις δραστηριότητες περιλαμβάνονται και κονδύλια των οποίων, το μέγεθος, η φύση ή η περίπτωση θα εξηγούσαν καλύτερα την απόδοση της επιχείρησης για την χρήση, θα πρέπει να γνωστοποιούνται χωριστά.

Τέτοιες περιπτώσεις μπορεί να είναι:

- Η υποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην ανακτήσιμη αξία τους, καθώς και η αντιστροφή τέτοιων υποτιμήσεων.
- Η αναδιάρθρωση των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης.
- Οι διαθέσεις περιουσιακών στοιχείων.

- Δικαστικοί συμβιβασμοί.
- Αντιστροφές προβλέψεων.

5.4. Γεγονότα Μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού(Δ.Λ.Π.10)

Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού: είναι εκείνα τα γεγονότα, ευνοϊκά ή μη, που επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας του Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση.

Τα γεγονότα αυτά διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

⇒ **Διορθωτικά γεγονότα** μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Τα γεγονότα αυτά παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

⇒ **Μη διορθωτικά γεγονότα** μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Τα γεγονότα αυτά παρέχουν πληροφορίες για τις συνθήκες που προέκυψαν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

5.5. Συμβάσεις κατασκευής έργων (Δ.Λ.Π.11)

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και δαπανών που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων.

Σύμβαση κατασκευής έργου είναι μία σύμβαση που έχει συναφθεί ειδικά για την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου ή ενός συνδυασμού περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι στενά αλληλοσυνδεόμενα ή αλληλοεξαρτώμενα σε ότι αφορά το σχεδιασμό τους, την τεχνολογία και τη λειτουργία τους ή τον τελικό σκοπό ή χρήση τους .

5.6. Φόροι εισοδήματος(Δ.Λ.Π.12)

Φορολογητέο εισόδημα(ή φορολογική ζημιά): είναι το ποσό του κέρδους ή ζημιάς μιας χρήσεως, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους φορολογικούς κανόνες, για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος.

5.7. Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα(Δ.Λ.Π.14)

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να καθιερώσει αρχές παροχής οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα για τους διάφορους τύπους προϊόντων και υπηρεσιών που παράγει μία Επιχείρηση, ώστε να κατανοείται καλύτερα η απόδοση σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, αλλά και να εκτιμώνται ακριβέστερα οι κίνδυνοι και τα οφέλη της Επιχείρησης.

Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από τις Επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο ή βρίσκονται σε διαδικασία εισαγωγής.

5.8. Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών(Δ.Λ.Π.15)

Το πρότυπο αυτό είναι προαιρετικής εφαρμογής και προτείνει την εμφάνιση των επιδράσεων από τις μεταβολές του γενικού επιπέδου τιμών στις αποτιμήσεις που πραγματοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως και της χρηματοοικονομικής θέσης μίας επιχείρησης.

Οι συνηθέστερες μέθοδοι προσδιορισμού των ανωτέρω επιδράσεων είναι δύο:

(α) Η μέθοδος της Γενικής Αγοραστικής Δύναμης

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, το μέρος των κερδών που υπερβαίνει την αύξηση του γενικού επιπέδου τιμών θεωρείται κέρδος της χρήσεως, ενώ η αύξηση των περιουσιακών στοιχείων μέχρι το επίπεδο των τιμών θεωρείται διατήρηση κεφαλαίου και συνεπώς τμήμα των ιδίων κεφαλαίων.

(β) Μέθοδος του Τρέχοντος Κόστους

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, το κόστος αντικατάστασης χρησιμοποιείται ως κύρια βάση αποτίμησης. Όλες οι μεταβολές των τιμών που επηρεάζουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης, θεωρούνται ως μεταβολές στη λειτουργική ικανότητα της επιχείρησης και να αντιμετωπίζονται ως αναπροσαρμογές διατηρήσεως του κεφαλαίου, που περιλαμβάνει στα ίδια κεφάλαια και όχι στα κέρδη της χρήσεως.

5.9 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις.(Δ.Λ.Π. 16)

Ενσώματες ακινήτοποιήσεις είναι τα υλικά (ενσώματα) περιουσιακά στοιχεία που:

- (α) κατέχονται από μια επιχείρηση για χρήση στην παραγωγή ή στην παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς
- (β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μίας χρήσεως.

5.10. Μισθώσεις (Δ.Λ.Π. 17)

Μίσθωση είναι μία συμφωνία όπου ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή, με αντάλλαγμα μία πληρωμή ή μία σειρά πληρωμών, το δικαίωμα χρήσεως ενός περιουσιακού στοιχείου για μία συμφωνημένη χρονική περίοδο.

5.11 Έσοδα(Δ.Λ.Π.18)

Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων, αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου καταχώρησής τους. Τα έσοδα λογίζονται, όταν πιθανολογείται ότι οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην Επιχείρηση και τα οφέλη αυτά μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα.

Τα Δ.Λ.Π. 18 αφορά στα έσοδα, τα οποία προκύπτουν από τις εξής συναλλαγές:

- Πώληση αγαθών
- Παροχή υπηρεσιών
- Χρησιμοποίηση, από μέρους Τρίτων περιουσιακών στοιχείων της Επιχείρησης, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Έσοδο: είναι η μικτή εισροή οικονομικών ωφελημάτων από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχείρησης, η οποία προκαλεί αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, χωρίς να αποτελεί εισφορά των Μετόχων ή Εταιρειών.

5.12. Παροχές σε Εργαζόμενους(Δ.Λ.Π.19)

Παροχές σε Εργαζόμενους είναι όλες οι μορφές της αντιπαροχής που δίδεται από μια επιχείρηση, σε αντάλλαγμα για την παρεχόμενη από τους εργαζόμενους υπηρεσία.

5.13. Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης(Δ.Λ.Π.20)

Κρατική Υποστήριξη: είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος σε συγκεκριμένη επιχείρηση.

Κρατική Επιχορήγηση: είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων σε μία επιχείρηση, σε ανταπόδοση του ότι αυτή έχει τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένους όρους, που σχετίζονται με τη λειτουργία της.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις μερικές φορές αποκαλούνται και ενισχύσεις, επιδοτήσεις ή πριμοδοτήσεις.

Καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων: οι κρατικές επιχορηγήσεις καταχωρούνται λογιστικά όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι:

- Η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχείρησης και
- Η επιχορήγηση θα εισπραχθεί.

ΣΚΟΠΟΣ

Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για την λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για την γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης.

Το πρότυπο δεν ασχολείται με:

- Τα ειδικότερα προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστική απεικόνιση των λογιστικών επιχορηγήσεων στις οικονομικές καταστάσεις που αντικατοπτρίζουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών ή σε παρόμοια φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες.

- Τη κρατική υποστήριξη, που παρέχεται σε μια επιχείρηση με την μορφή πλεονεκτημάτων, που αναγνωρίζονται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή εκπίπτονται από το φόρο εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, οι φορολογικές εκπτώσεις για επενδύσεις, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου) .
- Την κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία μιας επιχείρησης.
- Τις κρατικές επιχορηγήσεις για την γεωργία (Δ.Λ.Π.41).

5.14 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων (Δ.Λ.Π. 22)

Ενοποίηση επιχειρήσεων: είναι η συσπείρωση ξεχωριστών επιχειρήσεων σε οικονομικό συγκρότημα, ύστερα από την απόκτηση του ελέγχου πάνω στην καθαρή περιουσία και στις επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων.

5.15 Κόστος Δανεισμού(Δ.Λ.Π.23)

Είναι οι τόκοι και άλλες δαπάνες, που πραγματοποιούνται από μία Επιχείρηση για τη λήψη δανείων.

Το κόστος δανεισμού μπορεί να περιλαμβάνει:

- 1) Τόκους τραπεζικών δανείων ή υπεραναλήψεων.
- 2) Διάφορα έξοδα για τη λήψη των δανείων.
- 3) Χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις.
- 4) Συναλλαγματικές διαφορές από τη λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται, ως συμπληρωματικό ποσό των χρεωστικών τόκων.

5.16 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών(Δ.Λ.Π.24)

Συνδεδεμένα μέρη: θεωρούνται δύο μέρη αν το ένα έχει τη δυνατότητα να ελέγχει το άλλο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή πάνω σε αυτό, κατά τη λήψη των οικονομικών και επιχειρηματικών αποφάσεων

Συναλλαγή Συνδεομένων Μερών: είναι μια μεταφορά πόρων ή υποχρεώσεων μεταξύ των συνδεόμενων μερών, ανεξάρτητα αν επιβαρύνεται με τίμημα.

5.17 Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχωρήσεων(Δ.Λ.Π.26)

Το Δ.Λ.Π.26 εφαρμόζεται στις οικονομικές εκθέσεις των Προγραμμάτων Παροχών Αποχωρήσεως, όταν καταρτίζονται τέτοιες εκθέσεις.

Το πρόγραμμα παροχών αποχωρήσεως είναι μία μονάδα ξεχωριστή από τους εργοδότες των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα , η οποία παρουσιάζει οικονομικές εκθέσεις.

Το Δ.Λ.Π.19 «Δαπάνες παροχών αποχωρήσεως» αναφέρεται στον προσδιορισμό του κόστους των παροχών αποχωρήσεως στις οικονομικές καταστάσεις των εργοδοτών, που έχουν προγράμματα.

Το Δ.Λ.Π.26 ασχολείται με τη λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση ενός προγράμματος προς όλους τους συμμετέχοντες, ως μία ομάδα, και συμπληρώνει το Δ.Λ.Π. 19

Προγράμματα Παροχών Αποχωρήσεως είναι συμφωνίες, με συμφωνίες, με βάση τις οποίες μία επιχείρηση προβαίνει σε παροχές προς το προσωπικό της, κατά η μετά τη λήξη της σχέσεως εργασίας, εφόσον οι παροχές αυτές, ή οι συνεισφορές των εργοδοτών σε αυτές, μπορεί να προσδιοριστούν ή να εκτιμηθούν, πριν από την αποχώρηση, με βάση τους ορισμούς ενός εγγράφου ή την πρακτική επιχειρήσεως.

5.18 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές(Δ.Λ.Π.27)

Εταιρείες που περιλαμβάνονται στην Ενοποίηση.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν όλες τις επιχειρήσεις, των οποίων ο έλεγχος ανήκει στη Μητρική.

Ο έλεγχος τεκμαίρεται ότι υπάρχει όταν εξασφαλίζεται.

1) Περισσότερο από 50% των δικαιωμάτων ψήφου άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών.

- 2) Περισσότερο από 50% των δικαιωμάτων ψήφου δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές
- 3) Δικαίωμα κατεύθυνσης της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής, σύμφωνα με καταστατικό ή συμβατικό όρο.
- 4) Δικαίωμα διορισμού ή παύσης της πλειονότητας των μελών του Δ.Σ.
- 5) Δικαίωμα επηρεασμού της πλειοψηφίας στις συνεδριάσεις του Δ.Σ.

Εταιρείες που δεν περιλαμβάνονται στην Ενοποίηση.

Μία θυγατρική επιχείρηση πρέπει να εξαιρείται από την ενοποίηση όταν:

- 1) Ο έλεγχος είναι προσωρινός
- 2) Υπάρχουν σοβαροί μακροπρόθεσμοι περιορισμοί, που περιορίζουν τη δυνατότητα μεταφοράς κεφαλαίων στη μητρική.

Οι συμμετοχές στις θυγατρικές αυτές πρέπει να απεικονίζονται στις πραγματικές αξίες αν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο ή στο κόστος αν δεν είναι εισηγμένες.

5.19. Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις(Δ.Λ.Π.28)

Συγγενής: είναι μία επιχείρηση, στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε κοινοπραξία του επενδυτή. Εξάλλου, ουσιώδης επιρροή είναι το δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της οικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής της εκδότριας, χωρίς όμως να ασκείται έλεγχος πάνω σε αυτές τις πολιτικές

5.20. Οι οικονομικές καταστάσεις σε υπερπληθωριστικές οικονομίες (Δ.Λ.Π.29)

Το (Δ.Λ.Π.29) πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχειρήσεως, όταν καταρτίζονται σε νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας.

Τα κυριότερα χαρακτηριστικά μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας είναι:

- ✦ Ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε ένα σταθερό ξένο νόμισμα.
- ✦ Τα επιτόκια, οι μισθοί και οι τιμές συνδέονται με ένα δείκτη τιμών.

- ο σωρευμένος πληθωρισμός τριών ετών πλησιάζει ή ξεπερνά το 100%.

Αναπροσαρμογή των Οικονομικών Καταστάσεων

Γενικά

Οι οικονομικές καταστάσεις μίας επιχείρησης, που καταρτίζονται σε νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας, είτε βασίζονται στο ιστορικό κόστος είτε βασίζονται στο τρέχον κόστος, πρέπει να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μετρήσεως κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, όπως επίσης και τα συγκριτικά ποσά της προηγούμενης χρήσης.

5.21. Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των ομοίων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων(Δ.Λ.Π.30)

Οι Τράπεζες αντιπροσωπεύουν ένα σοβαρότατο και με επιρροές επιχειρηματικό τομέα παγκοσμίως.

Όλοι σχεδόν, ιδιώτες και οργανισμοί, κάνουν χρήση των Τραπεζών είτε ως καταθέτες είτε ως δανειζόμενοι.

Ο ρόλος των Τραπεζών στη διατήρηση της εμπιστοσύνης στο νομισματικό σύστημα, μέσω της στενής σχέσης τους με τις διοικητικές αρχές και τις κυβερνήσεις, είναι σημαντικός.

Έτσι, υπάρχει μεγάλο και πολύπλευρο ενδιαφέρον για την καλή κατάσταση των Τραπεζών και, ειδικότερα, για τη φερεγγυότητα και τη ρευστότητάς τους.

Η ρευστότητα αναφέρεται στη διαθεσιμότητα επαρκών κεφαλαίων για την εύρυθμη λειτουργία της και η φερεγγυότητα αναφέρεται στο πλεόνασμα των περιουσιακών στοιχείων, πάνω από τις υποχρεώσεις, πάνω από τις υποχρεώσεις, και συνεπώς στην επάρκεια του τραπεζικού κεφαλαίου.

Εκτός από τη ρευστότητα ως κίνδυνο, οι Τράπεζες εκτίθεται και σε κινδύνους που προέρχονται από τις νομισματικές διακυμάνσεις, τις μεταβολές των επιτοκίων, τις μεταβολές στις τρέχουσες τιμές και την πτώχευση του αντισυμβαλλόμενου.

Οι κίνδυνοι αυτοί μπορεί να αντικατοπτρίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις, αλλά οι Χρήστες λαμβάνουν καλύτερη γνώση αν η Διοίκηση παρέχει σε αυτές τα σχόλια, που περιγράφουν τον τρόπο διαχείρισης κα

ελέγχου των κινδύνων, που συνδέονται με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της Τράπεζας.

5.22. Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες(Δ.Λ.Π.31)

Κοινοπραξία είναι ένας συμβατικός διακανονισμός, με τον οποίο δύο ή περισσότερα μέλη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται από κοινού σε έλεγχο.

Μορφές Κοινοπραξιών

Οι Κοινοπραξίες έχουν πολλές και διάφορες μορφές, συνηθέστερες από τις οποίες είναι:

- ❖ Από κοινού ελεγχόμενες εργασίες.
- ❖ Από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία.
- ❖ Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες.

5.23. Χρηματοπιστωτικά Μέσα - Γνωστοποίηση και Παρουσίαση(Δ.Λ.Π.32)

Χρηματοπιστωτικό μέσο είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί:

- (α) χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού μιας επιχείρησης ή
- (β) ένα συμμετοχικό τίτλο σε άλλη επιχείρηση.

(α) Περιλαμβάνονται

- Τα βασικά μέσα, όπως απαιτήσεις, υποχρεώσεις και τίτλοι συμμετοχής, και
- Τα παράγωγα μέσα, όπως χρηματοοικονομικά δικαιώματα, μελλοντικές και προθεσμιακές συμβάσεις, καθώς επίσης και ανταλλαγές επιτοκίων και νομισμάτων.

(β) Δεν περιλαμβάνονται

- Ενσώματα περιουσιακά στοιχεία, όπως ενσώματες ακινητοποιήσεις, μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία και αποθέματα.
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία
- Προπληρωθέντα έξοδα

- Έσοδα επόμενων χρήσεων
- Φόροι εισοδήματος

5.24. Κέρδη κατά Μετοχή(Δ.Λ.Π.33)

Σκοπός του προτύπου αρ.33 είναι να προδιαγράψει τις αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών κατά μετοχή, οι οποίες θα βελτιώσουν τις συγκρίσεις απόδοσης μεταξύ διαφόρων επιχειρήσεων κατά την περίοδο και μεταξύ διαφορετικών περιόδων της ίδιας επιχείρησης.

Το πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται από επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο ή βρίσκονται σε διαδικασία εισαγωγής.

Σε άλλες περιπτώσεις δεν χρειάζεται να γνωστοποιούνται κέρδη κατά μετοχή. Όταν όμως μία επιχείρηση επιλέγει να γνωστοποιεί κέρδη κατά μετοχή, θα πρέπει να τα υπολογίζει σύμφωνα με τις αρχές αυτού του προτύπου.

Κοινή μετοχή είναι ένας συμμετοχικός τίτλος, που έπειτα όλων των λοιπών κατηγοριών των συμμετοχικών τίτλων.

5.25. Ενδιάμεση οικονομική έκθεση(Δ.Λ.Π.34)

Ο Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης και να καθορίζει τις αρχές καταχώρησης και αποτίμησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μία ενδιάμεση περίοδο.

Ενδιάμεση οικονομική έκθεση: είναι μία οικονομική έκθεση που περιλαμβάνει είτε μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων είτε μία σειρά συνοπτικών καταστάσεων για μία ενδιάμεση περίοδο.

5.26. Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις(Δ.Λ.Π.35)

Ο σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να καθιερώσει αρχές για την παρουσίαση οικονομικών πληροφοριών σχετικά με τις διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις, μέσω των οποίων ενισχύεται η ικανότητα των χρηστών των

Οικονομικών Καταστάσεων να κάνουν ασφαλείς προβλέψεις για τις ταμιακές ροές, την αποδοτικότητα και την θέση μίας Επιχείρησης.

Μία **Διακοπτόμενη Εκμετάλλευση**: είναι ένα συνθετικό στοιχείο μιας Επιχείρησης, το οποίο:

(α) Μπορεί να αποσπασθεί από την Επιχείρηση:

α1) Στο σύνολό του, με πώληση, διάσπαση ή διανομή στους μετόχους.

α2) Τμηματικά, με πώληση των περιουσιακών στοιχείων χωριστά και διακανονισμό των υποχρεώσεών του.

α3) Με εγκατάλειψη.

(β) Αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό μεγάλο τμήμα της επιχειρηματικής ή γεωγραφικής περιοχής των εκμεταλλεύσεων.

(γ) Μπορεί να διαχωρίζεται επιχειρηματικά και για σκοπούς οικονομικής πληροφόρησης.

Έτσι, δεν πληρούν τα κριτήρια της Διακοπτόμενης Εκμετάλλευσης οι περιπτώσεις:

- Βαθμιαία απόσυρση μιας γραμμής παραγωγής.
- Διακοπτόμενα μερικά προϊόντα σε μία συνεχιζόμενη παραγωγική γραμμή.
- Μετατόπιση κάποιων παραγωγικών δραστηριοτήτων από μία τοποθεσία σε άλλη.
- Πώληση μιας θυγατρικής, της οποίας οι δραστηριότητες είναι ίδιες με εκείνες της Μητρικής ή άλλων θυγατρικών.

5.27. Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων(Δ.Λ.Π. 36)

5.27.1. Γενικά

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζονται από μία επιχείρηση, ώστε να εξασφαλίζεται ότι τα περιουσιακά στοιχεία της δεν απεικονίζονται σε μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους.

Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως στοιχείο απομειωμένης αξίας και η επιχείρηση θα πρέπει να καταχωρήσει μια ζημία απομειώσεως.

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται με αναπροσαρμοσμένο ποσό(πραγματική αξία), σύμφωνα με άλλα Δ.Λ.Π. δηλαδή το Δ.Λ.Π.16, το Δ.Λ.Π.38 και το Δ.Λ.Π.40.

5.27.2. Ορισμός

Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία αλλά εκτός από υπεραξία, που συμβάλλουν στις μελλοντικές ταμιακές ροές αμφοτέρων, της υπό εξέταση μονάδας και άλλων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών.

5.27.3. Αναγνώριση ενός στοιχείου που μπορεί να απομειωθεί

Ένα περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται, όταν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Η επιχείρηση πρέπει, σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού, να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου για να διαπιστώσει αν υπάρχουν ενδείξεις ότι είναι απομειωμένο.

Κατά την εκτίμηση αυτή θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα διαθέσιμα στοιχεία, ως κατωτέρω, από εξωτερικές και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης.

1. Εξωτερικές πηγές πληροφόρησης

- ◆ Η μείωση της αγοραίας αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στη διάρκεια της χρήσεως.
- ◆ Οι σημαντικές μεταβολές με αρνητικές επιπτώσεις, που έχουν λάβει χώρα ή θα λάβουν χώρα στο εγγύς μέλλον, στο τεχνολογικό, στο οικονομικό ή νομικό περιβάλλον που λειτουργεί η επιχείρηση.
- ◆ Η αύξηση των αγοραίων επιτοκίων, η οποία είναι πιθανόν να επηρεάζει τα προεξοφλητικά επιτόκια, και κατά συνέπεια την παρούσα αξία των μελλοντικών εισροών από τα περιουσιακά στοιχεία.
- ◆ Η λογιστική αξία της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης είναι μεγαλύτερη από την κεφαλαιοποιημένη της αγοραίας αξίας.

2. Εσωτερικές πηγές πληροφόρησης

- ◆ Η φυσική ζημιά ή οικονομική απαξίωση ενός περιουσιακού στοιχείου.
- ◆ Οι σημαντικές μεταβολές με αρνητικές συνέπειες, που έχουν λάβει χώρα και αφορούν σε διακοπή δραστηριότητας ή αναδιάρθρωση μιας εκμεταλλεύσεως.
- ◆ Οι εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου, που αναφέρουν ότι η οικονομική απόδοση ενός περιουσιακού στοιχείου θα είναι χειρότερη από την αναμενόμενη.

5.28. Προβλέψεις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις(Δ.Λ.Π.37).

Πρόβλεψη είναι μία υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού.

Υποχρέωση είναι μία παρούσα δέσμευση της επιχειρήσεως που προκύπτει από τα γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να προκαλέσει μία εκροή από την επιχείρηση πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

Ενδεχόμενη Υποχρέωση είναι:

- ⇒ Μία πιθανή δέσμευση που προκύπτει από τα γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή μη, ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων όχι καθ'ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχειρήσεως, ή
- ⇒ Μία παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, αλλά δεν καταχωρείται, γιατί:

- Δεν είναι πιθανό ότι μία εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα χρειαστεί για να διακανονιστεί η δέσμευση, ή
- Το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

Ενδεχόμενη απαίτηση είναι μία πιθανή απαίτηση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και της οποίας η ύπαρξη θα επιβεβαιωθεί μόνο από την πραγματοποίηση ή τη μη πραγματοποίηση ενός ή περισσότερων αβέβαιων μελλοντικών γεγονότων, όχι καθ'ολοκληρίαν μέσα στον έλεγχο της επιχειρήσεως.

5.29. Άυλα Περιουσιακά στοιχεία(Δ.Λ.Π.38)

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι αναγνωρίσιμα μη νομισματικά περιουσιακά στοιχεία χωρίς φυσική υπόσταση, που κατέχονται για χρήση, για εκμίσθωση ή για διοικητικούς σκοπούς.

- Σήματα προϊόντων
- Τίτλοι εφημερίδων και περιοδικών
- Λογισμικό
- Άδειες και παραχωρήσεις χρήσεως δικαιωμάτων
- Συνταγές, τύποι, υποδείγματα

Σε περιπτώσεις περιουσιακών στοιχείων που ενσωματώνουν αμφότερα άυλα και υλικά στοιχεία, απαιτείται κρίση για να εκτιμηθεί ποιο στοιχείο είναι περισσότερο ουσιαστικό.

Σκοπός

Σκοπός του Προτύπου 38 είναι να προδιαγράψει την λογιστική αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαίτερος ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

Το πρότυπο απαιτεί η επιχείρηση να καταχωρεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μόνο στην περίπτωση που πληρούνται ορισμένα κριτήρια. Το πρότυπο επίσης καθορίζει πώς να αποτιμάται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα στοιχεία αυτά.

5.30. Χρηματοπιστωτικά Μέσα - Καταχώρηση και Αποτίμηση(Δ.Λ.Π.39)

Χρηματοπιστωτικό Μέσο: είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί είτε χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού μιας επιχείρησης είτε ένα συμμετοχικό τίτλο σε μια άλλη επιχείρηση.

Έννοια των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (στοιχεία ενεργητικού).

Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι το περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

- Ταμιακά διαθέσιμα
- Συμβατικό δικαίωμα λήψης μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από άλλη επιχείρηση,
- Συμβατικό δικαίωμα ανταλλαγής χρηματοπιστωτικών μέσων με μία άλλη επιχείρηση κάτω από όρους που είναι πιθανώς ευνοϊκοί,
- Κάθε τίτλο συμμετοχής σε άλλη επιχείρηση.

Έννοια των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων(στοιχεία παθητικού).

Χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι κάθε υποχρέωση που αποτελεί συμβατική δέσμευση για:

- Παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μία άλλη επιχείρηση ή
- Ανταλλαγή χρηματοπιστωτικών μέσων με άλλη επιχείρηση κάτω από όρους που είναι πιθανώς δυσμενείς.

5.31. Επενδύσεις σε ακίνητα(Δ.Λ.Π. 40)

Επένδυση σε ακίνητα είναι ακίνητα (έδαφος ή κτήριο ή μέρος κτιρίου ή και τα δύο) που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτήριο με βάση χρηματοδοτική μίσθωση για να αποκομίζονται μισθώματα ή για κεφαλαιακή ενίσχυση ή και για τα δύο, και όχι για:

- ♦ Χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς, ή
- ♦ Πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργατών της επιχείρησης.

5.32. Γεωργία (Δ.Λ.Π.41)

Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να προδιαγράψει τη λογιστική αντιμετώπιση, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη γεωργική δραστηριότητα.

Τα περιουσιακά στοιχεία που αφορούν στη γεωργική δραστηριότητα είναι:

- (α) Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.
- (β) Γεωργικά προϊόντα κατά τη στιγμή της συγκομιδής.
- (γ) Κρατικές επιχορηγήσεις, που αφορούν σε ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Για το έδαφος που σχετίζεται με τη γεωργική δραστηριότητα δεν εφαρμόζεται το παρόν πρότυπο.

Αντικείμενο εφαρμογής αποτελεί η γεωργική σοδειά, που συγκεντρώθηκε στη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της Επιχείρησης, με τη μορφή που έχει κατά τη στιγμή της συγκομιδής.

Το πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με την επεξεργασία του γεωργικού προϊόντος μετά τη συγκομιδή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ 32 & 39

6.1. Πρότυπα 32 και 39

Έχει αποφασισθεί ότι τα Δ.Λ.Π. 32 και 39 θα υιοθετηθούν μέσα στο 2004, γιατί αν δεν υιοθετηθούν ουσιαστικά θα οδηγηθούμε σε μη εφαρμογή όλων των Δ.Λ.Π. Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σημαίνει εφαρμογή όλων των Δ.Λ.Π. Μερική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δεν είναι νοητή. Αν, στην απίθανη περίπτωση, δεν υιοθετηθούν τα Δ.Λ.Π. 32 και 39, τότε θα οδηγηθούμε σε ένα καθεστώς «ευρωπαϊκών λογιστικών προτύπων που συμφωνούν με ορισμένα από τα Δ.Λ.Π.».

Οι ελληνικές επιχειρήσεις είναι έτοιμες να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π. ποιος είναι ο βαθμός προετοιμασίας τους; Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δεν σημαίνει νέα λογιστική αλλά σωστή εφαρμογή υφισταμένων, στις περισσότερες περιπτώσεις, λογιστικών κανόνων.

Η ειρωνεία για τη χώρα μας είναι ότι αν εφαρμοζόταν σωστά μέχρι σήμερα ο νόμος 2190/1920 και κυρίως αν εφαρμοζόταν το πνεύμα του νόμου αυτού και όχι κατά στείρο και άκριτο τρόπο το γράμμα του νόμου και μάλιστα διαστρεβλωμένα από φορολογικές διατάξεις, η προετοιμασία που θα απαιτείτο από τις ελληνικές επιχειρήσεις για να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π. θα ήταν ελάχιστη. Είναι βέβαιο ορισμένες τεχνικής φύσεως αλλαγές στα μηχανογραφικά λογιστικά προγράμματα των επιχειρήσεων, ιδίως των τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, είναι απαραίτητη. Πάντως, ο τρόπος που επιλέχθηκε με την αλλαγή του Ν.2190/1920, για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων πιστεύουμε ότι ελαχιστοποιεί το κόστος των επιχειρήσεων για την αλλαγή του μηχανογραφικού τους εξοπλισμού, ώστε να είναι δυνατή η τήρηση των λογιστικών βιβλίων τόσο για σκοπούς Δ.Λ.Π. όσο και για φορολογικούς σκοπούς. Εκείνο όμως που θα θέλαμε να επισημάνουμε είναι ότι η εισαγωγή των Δ.Λ.Π. δεν είναι τεχνικό λογιστικό θέμα αλλά αλλαγή νοοτροπίας για τις διοικήσεις και τους λογιστές των επιχειρήσεων.

6.2. Διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π.32 και του Ν.2190/1920

(α) Ο Ν. 2190/1920 δεν κάνει αναφορά για τα σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα από την άποψη του εκδότη τους. Σχετικά με τα ομολογιακά δάνεια ορίζει στο άρθρο 43, παρ.2β, ότι: « Οι εκδιδόμενες ομολογίες εμφανίζονται στις υποχρεώσεις με την τιμή την οποία η εταιρεία οφείλει να τις εξοφλήσει. Οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη της ονομαστικής τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη της ονομαστικής τους, καταχωρούνται στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα μέσα στο χρόνο της διάρκειάς τους».

Το Δ.Λ.Π.32, για τις περιπτώσεις σύνθετων ομολογιακών δανείων, ορίζει ότι προσδιορίζονται τα συνθετικά τους στοιχεία και καταχωρούνται χωριστά στον ισολογισμό.

(β) Σχετικά με τις ίδιες μετοχές και το σχηματισμό ισόποσου αποθεματικού από τη Διάθεση Κερδών δεν διαφέρει το Δ.Λ.Π.32 και ο Ν.2190/1920.

Σχετικά όμως με τα κέρδη ή τις ζημιές από τη διάθεση τέτοιων μετοχών, όπως και τις δαπάνες συναλλαγών καθαρής θέσης, υπάρχει διαφορά, αφού ο Ν.2190/1920 δεν επιτρέπει να καταχωρηθούν κατ'ευθείαν στα ίδια κεφάλαια, σε αντίθεση με το Δ.Λ.Π.32

6.3. Διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π.39 και Ν.2190/1920

▪ Δάνεια και εισπρακτέες αξίες και κατεχόμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις

Τα ειδικά έξοδα αγοράς, σύμφωνα με το Ν.2190/1920 άρθρο 43 παρ.6γ, βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως, ενώ σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39, θεωρούνται στοιχείο αυξητικό του κόστους κτήσεως.

▪ **Σύγχρονα χρηματοοικονομικά μέσα Ενεργητικού και Παθητικού (παράγωγα)**

Ο Ν.2190/1920 δεν προβλέπει τίποτε για τα νέα αυτά χρηματοοικονομικά στοιχεία.

Η λογιστική τους αντιμετώπιση στηρίζεται σε μία γνωμάτευση του ΕΣΥΛ, που προβλέπει καταχώρηση της αξίας τους σε λογαριασμούς τάξεως και την καταχώρηση του κέρδους ή της ζημιάς, που προκύπτει στο κλείσιμο της θέσης ή την εκπνοή του συμβολαίου, στα Αποτελέσματα Χρήσεως.

Το Δ.Λ.Π.39 ορίζει ότι τα παράγωγα αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία και καταχωρούνται στον Ισολογισμό και το κέρδος ή ζημία που προκύπτει καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσεως.

▪ **Συμμετοχές σε εταιρείες**

Ο Ν.2190/1920 άρθρο 43 παρ.6 προβλέπει ότι όλες ανεξαιρέτως οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτίσεως και τρέχουσας, όπου τρέχουσας, όπου τρέχουσα τιμή είναι:

- Για τους εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους η μέση τιμή τους του μηνός Δεκεμβρίου.
- Για τους εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους η τιμή τους, όπως αυτή προκύπτει με διαίρεση των ιδίων κεφαλαίων δια του συνόλου των τίτλων.

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.22,27,28 και 39 οι συμμετοχές διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

Συμμετοχές σε θυγατρικές και Συμμετοχές σε Συγγενείς επιχειρήσεις.

Οι συμμετοχές αυτές είναι δυνατό να αποτιμώνται:

1. Στην τιμή κτίσεως
2. Με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
3. Στην πραγματική αξία για τους εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους.

Στις περιπτώσεις (1) και (2) το αποτέλεσμα της αποτίμησης καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως, ενώ στην περίπτωση (3) ανάλογα με την καθαρή.

6.4. Αντιστάθμιση

Ο Ν.2190/1920 δεν προβλέπει την έννοια της Αντιστάθμισης. Γίνεται μόνο μία έμμεση αναφορά στο άρθρο 129 παρ.7^η για το περιεχόμενο του Προσαρτήματος των πιστωτικών ιδρυμάτων, όπου απαιτούνται πληροφορίες για προθεσμιακές εργασίες, διακύμανση επιτοκίων, συναλλαγματικές ισοτιμίες.

Η αντισταθμιστική Λογιστική δεν μπορεί να εφαρμοσθεί με την ισχύουσα Ελληνική Νομοθεσία, ιδιαίτερα στις περιπτώσεις, που προβλέπεται καταχώρηση κέρδους ή ζημίας του αντισταθμιζοντος μέσου, απ' ευθείας στην καθαρή θέση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ Η ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑ

7.1. Γενικά

Η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων (ΔΛΠ) από τις εισηγμένες σε χρηματιστήρια της Ευρωπαϊκής Ένωσης εταιρίες είναι το αντικείμενο του κανονισμού που προτάθηκε στις 13/2/2001 από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Ο κανονισμός αυτός προβλέπει ότι το αργότερο μέχρι το 2005, οι εισηγμένες και εισαγόμενες σε οργανωμένη Ευρωπαϊκή αγορά εταιρίες υποχρεούνται να καταρτίσουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους χρησιμοποιώντας τα Δ.Λ.Π. Βασικό σκεπτικό της μεγάλης αυτής πρωτοβουλίας είναι η ομοιογένεια, η διαφάνεια, η συγκρισιμότητα των στοιχείων που όλα μαζί συμβάλλουν στην ενοποίηση της Ευρωπαϊκής κεφαλαιαγοράς. Εδώ στην Ελλάδα, η Κυβέρνηση αποφάσισε να προωθήσει μια πολύ θαρραλέα και αναγκαία πρωτοβουλία: την υιοθέτηση των ΔΛΠ νωρίτερα από το έσχατο όριο που προσδιορίζει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, με την απαρχή εφαρμογής τους από την 1/1/2003, η Ελλάδα έχει ήδη πρωτοπορήσει σε αρκετούς τομείς της κεφαλαιαγοράς. Είναι επιθυμητό να πρωτοπορήσει και στον τομέα εφαρμογής των Δ.Λ.Π. Η αποκατάσταση υψηλότερων προτύπων διαφάνειας και συγκρισιμότητας για τις οικονομικές καταστάσεις των Ελληνικών εισηγμένων εταιρειών μόνον ωφέλειες μπορεί να προσφέρει.

Η επεξεργασία και υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. έχει αποτελέσει μία μόνιμη μέριμνα των εποπτικών αρχών της κεφαλαιαγοράς σε παγκόσμιο επίπεδο. Ήδη από το 1998 η IOSCO- ο παγκόσμιος οργανισμός επιτροπών κεφαλαιαγοράς- υιοθέτησε για πρώτη φορά βασικές αρχές λογιστικής απεικόνισης για διασυνοριακές και πολυεθνικές εκδόσεις τίτλων. Οι αρχές αυτές αντιστοιχούν σε θεμελιώδεις κανόνες που είχε επεξεργαστεί η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Το 2000 στο Σίδνεϋ της Αυστραλίας η ολομέλεια της IOSCO υιοθέτησε τριάντα διεθνή λογιστικά πρότυπα και συνέστησε σε όλα τα μέλη της να τα εφαρμόσουν τουλάχιστον στις

περιπτώσεις διασυνοριακών και πολυεθνικών εκδόσεων. Η επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, ως μέλος του παγκόσμιου οργανισμού ανάλαβε την προεδρία της Ευρωπαϊκής περιφερειακής επιτροπής του οργανισμού το ίδιο έτος και προώθησε διαδικασίες για την μελέτη και προώθηση της χρήσης των ΔΛΠ, από όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής ηπείρου. Εκτός από την άμεση επίπτωση στις χώρες μέλη της ΕΕ, η απόφαση αυτή έδωσε έναυσμα και ώθηση σε χώρες της Ευρώπης που δεν είναι μέλη της ΕΕ να εργασθούν στην υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. στις επικράτειές τους. Στο μεταξύ, εδώ στην Ελλάδα, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς εργάστηκε σε πολλά επίπεδα για την προετοιμασία των προτύπων.

Η πιο χαρακτηριστική δράση μας είναι ότι θεσπίσαμε ήδη από το 2000 την υποχρεωτική σύνταξη πινάκων ταμειακών ροών από τις εισηγμένες εταιρίες σύμφωνα με τις προδιαγραφές των Δ.Λ.Π. Όλες οι εισηγμένες εταιρίες δημοσίευσαν τέτοιους πίνακες με τα ετήσια δελτία τους του 2001 και οι πίνακες αυτοί αποτελούν πολύτιμο εργαλείο πληροφόρησης και διαφάνειας για τις εισηγμένες εταιρείες. Διαπιστώνουμε βέβαια ότι πολλοί αναλυτές και σχολιαστές της οικονομικής κατάστασης των εισηγμένων εταιρειών δεν έχουν ακόμη κατανοήσει την χρησιμότητα και την δύναμη αυτού του εργαλείου και θα πρέπει να το συμβουλεύονται συστηματικότερα. Βεβαίως, η σύνταξη όλων των οικονομικών καταστάσεων σε Δ.Λ.Π. θα αποκαταστήσει συνέπεια μεταξύ όλων των λογαριασμών που θα συντάσσουν οι εισηγμένες εταιρίες. Θα αποκαταστήσει επίσης συνθήκες αυστηρής και πιο πειθαρχημένης εφαρμογής του λογιστικού προτύπου από τα λογιστήρια και τις διοικήσεις των ιδίων των εταιρειών, ώστε να ελαχιστοποιηθούν ή και να απαλειφθούν εντελώς οι 'παρατηρήσεις' των ορκωτών ελεγκτών που τώρα συνοδεύουν πολλούς λογαριασμούς εταιρειών. Το νέο ξεκίνημα με την χρήση των Δ.Λ.Π. πρέπει να είναι και ξεκίνημα μιας τυποποιημένης, πιο διαφανούς και πιο αυστηρής λογιστικής πρακτικής από όλους.

Παράλληλα συμμετέχουμε στις Ευρωπαϊκές δράσεις για την προετοιμασία της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. σε Ενωσιακή κλίμακα. Η Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών Κεφαλαιαγοράς της ΕΕ-Committee of European Security Regulators (CESR) έχει συγκροτήσει ομάδες εμπειρογνομώνων για την επεξεργασία θεμάτων και κανονισμών που αφορούν στην μετάβαση και πρώτη λειτουργία των Δ.Λ.Π. Οι ομάδες αυτές διαιρούνται σε δύο τομείς : τον

τομέα της έγκρισης και επισημοποίησης των λογιστικών προτύπων και τον τομέα της επιβολής της εφαρμογής των προτύπων. Ο πρώτος τομέας ασχολείται με την ανάλυση, ερμηνεία, προσαρμογή, τυποποίηση των λογιστικών προτύπων. Ο δεύτερος τομέας ασχολείται με μηχανισμούς παρακολούθησης, ελέγχου και επιβολής της πιστής εφαρμογής των λογιστικών προτύπων που προκύπτουν από την εργασία του πρώτου τομέα. Οι δύο αυτοί τομείς είναι απόλυτα αναγκαίοι για την επιτυχημένη και ταχεία εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και θα πρέπει σε κάθε κράτος μέλος να υπάρξουν αντίστοιχες διαρρυθμίσεις οι οποίες θα εκπληρώνουν τις ίδιες λειτουργίες σε εθνικό επίπεδο, και οι οποίες θα έχουν φυσική ανταπόκριση με τις αντίστοιχες Ευρωπαϊκές ομάδες.

Επίσης τόσο στα Ευρωπαϊκά όσο και στα εθνικά σώματα που θα επεξεργάζονται τα Δ.Λ.Π. και την εφαρμογή τους πρέπει να συμμετέχουν απαραίτητα οι εποπτικές αρχές της κεφαλαιαγοράς που έχουν την γενικότερη ευθύνη των κανόνων διαφάνειας που αφορούν σε εισηγμένες εταιρείες. Αυτό πρέπει υποχρεωτικά να γίνει και στην Ελλάδα, όπου η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς πρέπει να έχει σαφή ρόλο και λόγο στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από εισηγμένες εταιρείες. Άλλωστε η δημοσίευση προσωρινών λογιστικών καταστάσεων (σε τριμηνιαία βάση) και των πινάκων ταμιακών ροών γίνεται ήδη με βάση την νομοθεσία και τις κανονιστικές αποφάσεις της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε όλο το φάσμα των δημοσιεύσεων των εισηγμένων εταιρειών πρέπει επομένως αναγκαστικά να καλύπτεται εποπτικά και από παρακολούθηση και δράσεις της εποπτικής αρχής της κεφαλαιαγοράς.

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και μάλιστα σε σύντομο χρόνο απαιτεί μεγάλη προσπάθεια από όλους. Σημαντική πτυχή αυτής της προσπάθειας είναι ασφαλώς η νομοθετική κατοχύρωση τυποποιημένων Δ.Λ.Π. Ακόμη πιο σημαντική πτυχή είναι η εκπαίδευση των στελεχών των επιχειρήσεων, των υπαλλήλων λογιστηρίου, των ελεγκτών στα νέα πρότυπα. Ευτυχώς τα τρέχοντα Δ.Λ.Π. όπως τα έχει εγκρίνει η IOSCO, έχουν ήδη μεταφραστεί στα ελληνικά χάρη στην επιμελή και συστηματική προσπάθεια του ΣΟΕΛ. Στο εγχείρημα για την εκπαίδευση των εκατοντάδων στελεχών που θα απαιτηθεί να εξοικειωθούν με το περιεχόμενο και την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στη χώρα μας, πρέπει να αξιοποιηθούν όλες οι δυνάμεις που διαθέτουμε, όλοι οι

γνώστες και χρήστες των Δ.Λ.Π., ώστε η κατάρτιση στα Δ.Λ.Π. να είναι αποτελεσματική και ακριβής.

Υπάρχουν όμως κάποιες ανησυχίες, ορισμένες εύλογες, αλλά σε μεγάλο βαθμό υπερβολικές. Η ανησυχία, που ακούγεται σε όλη την Ευρώπη είναι ότι η μετάβαση στα Δ.Λ.Π. θα δημιουργήσει ένα "σοκ" στους ισολογισμούς, στα αποτελέσματα και στα ίδια κεφάλαια των εισηγμένων εταιρειών. Στην ανησυχία αυτή μπορούμε να παραθέσουμε τρεις παρατηρήσεις. Η πρώτη παρατήρηση είναι ότι ήδη μεταξύ των εισηγμένων εταιρειών στο χρηματιστήριό μας, σχεδόν 30 εταιρείες συντάσσουν λογιστικές καταστάσεις και σε Δ.Λ.Π. είτε επειδή οι μετοχές του είναι εισηγμένες σε διεθνή χρηματιστήρια, είτε επειδή τα χρησιμοποιούν σε παρουσιάσεις που κάνουν σε διεθνείς επενδυτές. Οι εταιρείες αυτές καλύπτουν το 53% του ΧΑΑ. Με άλλα λόγια πάνω από το μισό των περιουσιακών στοιχείων που αντιπροσωπεύονται στο χρηματιστήριό μας αποτιμώνται ήδη λογιστικά με βάση τα Δ.Λ.Π., άρα δεν θα υπάρξουν τόσες πολλές εκπλήξεις, όσο θα πιστεύαμε αρχικά. Η δεύτερη παρατήρηση είναι ότι προβλέφθηκε η δυνατότητα των εισηγμένων εταιρειών να μειώσουν τα ίδια κεφάλαιά τους από ζημιές που προέρχονται από διαφορές αποτίμησης. Η χρήση της δυνατότητας αυτής ήδη από τώρα είναι συμβατή με την μετάβαση στα Δ.Λ.Π. και θα απαμβλύνει την απότομη προσαρμογή των λογιστικών στοιχείων κατά την πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Η τρίτη παρατήρηση είναι η εξής: Είναι καλύτερο να μετρηθεί και να εμφανιστεί η προσαρμογή των ισολογισμών με διαφανή τρόπο παρά να πλανάται η υποψία και η φημολογία για την ύπαρξη ενός έδηλου και απειλητικού "σοκ" το οποίο – όπως όλες οι χρηματιστηριακές φημολογίες- θα πάρει ασφαλώς φανταστικές διαστάσεις. Η διαφάνεια είναι το καλύτερο μέσο για την καταπολέμηση της σεναριολογίας.

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα θα αποτελέσει οικονομικό γεγονός μείζονος σημασίας. Θα διασφαλίσει την καλύτερη ενημέρωση των διεθνών αλλά και των Ελλήνων επενδυτών και θα ενδυναμώσει την προοπτική για τις μετοχές και τέλος θα αποκαταστήσει την συγκρισιμότητα των Ελληνικών αξιών με τις Ευρωπαϊκές.

*ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ
ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ,*

έχοντας υπόψη:

Τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, και ιδίως το άρθρο 95 παράγραφος 1, την πρόταση της Επιτροπής, τη γνώμη της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής, αποφασίζοντας σύμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 251 της συνθήκης, εκτιμώντας τα ακόλουθα:

1. Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας που πραγματοποιήθηκε στις 23 και 24 Μαρτίου 2000 τόνισε την ανάγκη να επιταχυνθεί η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, ζήτησε να τεθεί σε εφαρμογή το σχέδιο δράσης της Επιτροπής για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες μέχρι το 2005 και κάλεσε την Επιτροπή να λάβει μέτρα για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια.

2. Προκειμένου να συμβάλλουν στην καλύτερη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, πρέπει να καταστεί υποχρεωτικό για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες να εφαρμόζουν μία ενιαία και υψηλής ποιότητας δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεών τους. Είναι επίσης σημαντικό τα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόζουν οι κοινοτικές εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις χρηματοπιστωτικές αγορές να είναι αποδεκτά σε διεθνές επίπεδο και να αποτελούν πράγματι παγκόσμια πρότυπα. Αυτό προϋποθέτει μεγαλύτερη σύγκλιση των λογιστικών προτύπων που χρησιμοποιούνται σήμερα διεθνώς με απώτερο στόχο την επίτευξη μιας ενιαίας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών προτύπων.

3. Στόχος του παρόντος κανονισμού είναι να συμβάλλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Η προστασία των επενδυτών και η διατήρηση κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές συνιστούν άλλη μία σημαντική πτυχή της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς στον τομέα αυτόν. Ο παρών κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

4. Για την ανταγωνιστικότητα των κοινοτικών κεφαλαιαγορών, είναι σημαντικό να επιτευχθεί σύγκλιση των προτύπων που χρησιμοποιούνται στην Ευρώπη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με διάφορα διεθνή λογιστικά πρότυπα, που μπορούν να χρησιμοποιούνται παγκοσμίως για τις δια-συνοριακές συναλλαγές ή την εισαγωγή σε χρηματιστήριο, οπουδήποτε στον κόσμο.

5. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα(Δ.Λ.Π.) εκπονούνται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Δ.Λ.Π.) σκοπός της οποίας είναι η δημιουργία μιας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών προτύπων. Επ'ευκαιρία της αναδιάρθρωσης της Ε.Δ.Λ.Π, το νέο διοικητικό συμβούλιο της επιτροπής αυτής, με μία από τις πρώτες αποφάσεις που έλαβε την 1^η Απριλίου 2001, μετονόμασε την Ε.Δ.Λ.Π. σε Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Ο.Δ.Λ.Π.), και, στο μέλλον, όσον αφορά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, τα Δ.Λ.Π. μετονομάζονται σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης(Δ.Π.Χ.Π). Τα πρότυπα αυτά θα πρέπει, κατά το δυνατόν και εφόσον εξασφαλίζουν ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών εκθέσεων στην Κοινότητα, να καταστούν υποχρεωτικά προς χρήση, από όλες τις κοινοτικές εταιρείες οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

6. Τα μέτρα που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του παρόντος κανονισμού θα πρέπει να θεσπιστούν βάσει της απόφασης 1999/468/ΕΚ του Συμβουλίου της 28^{ης} Ιουνίου 1999, για τον καθορισμό των όρων άσκησης των εκτελεστικών αρμοδιοτήτων που ανατίθενται στην Επιτροπή και λαμβάνοντας δεόντως υπόψη τη δήλωση της Επιτροπής, της 5^{ης} Φεβρουαρίου 2002, στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με την εφαρμογή της νομοθεσίας για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες.

7. Για την έγκριση ενός διεθνούς λογιστικού προτύπου το οποίο θα εφαρμόζεται στην Κοινότητα, το πρότυπο είναι ανάγκη, καταρχήν, να ανταποκρίνεται στη βασική απαίτηση που διέπει τις προαναφερόμενες οδηγίες του Συμβουλίου, δηλαδή η εφαρμογή του να οδηγεί σε μια πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των επιδόσεων μιας επιχείρησης. Η αρχή αυτή εξετάζεται υπό το φως των προαναφερόμενων οδηγιών του Συμβουλίου χωρίς να επιβάλλει μια αυστηρή συμμόρφωση προς καθεμιά από τις διατάξεις των οδηγιών αυτών. Εν

συνεχεία, σύμφωνα με τα συμπεράσματα του Συμβουλίου της 17^{ης} Ιουλίου 2002, το πρότυπο αυτό πρέπει να προάγει το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον, και, τέλος, να ανταποκρίνεται σε θεμελιώδη κριτήρια όσον αφορά την ποιότητα των πληροφοριών που απαιτούνται για τις οικονομικές καταστάσεις ώστε να είναι εύχρηστες.

8. Ο μηχανισμός έγκρισης θα πρέπει να κινείται γρήγορα όταν προτείνονται διεθνή λογιστικά πρότυπα και ταυτόχρονα να αποτελεί για τους κυρίως ενδιαφερόμενους, ιδίως για τους εθνικούς φορείς καθορισμού λογιστικών προτύπων, τους φορείς εποπτείας στον τομέα των κινητών αξιών, των τραπεζών και των ασφαλειών, τις κεντρικές τράπεζες, συμπεριλαμβανομένης της Ε.Κ.Τ., τον κλάδο των λογιστών και όσους καταρτίζουν και χρησιμοποιούν λογαριασμούς, ένα μέσο διαλόγου, μελέτης και ανταλλαγής πληροφοριών γύρω από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Ο μηχανισμός έγκρισης θα πρέπει να αποτελεί μέσο για την ανάπτυξη κοινής αντίληψης όσον αφορά τα εγκεκριμένα διεθνή λογιστικά πρότυπα στην Κοινότητα.

9. Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, τα μέτρα που προβλέπονται στον παρόντα κανονισμό τα οποία απαιτούν από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες να εφαρμόζουν μια ενιαία δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων, είναι απαραίτητα για την επίτευξη του στόχου της συμβολής στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των κοινοτικών κεφαλαιαγορών και, κατ'επέκταση, στην ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς.

10. Σύμφωνα με την ίδια αρχή, είναι απαραίτητα να δοθεί στα κράτη μέλη η δυνατότητα να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν, στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, να καταρτίζουν τους ετήσιους λογαριασμούς τους βάσει διεθνών λογιστικών προτύπων που υιοθετούνται με τη διαδικασία που θεσπίζει ο παρών κανονισμός. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να αποφασίζουν κατά πόσον θα επεκτείνουν την υποχρεωτική ή προαιρετική εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων και σε άλλες εταιρείες όσον αφορά την κατάρτιση των ενοποιημένων ή και των ετήσιων λογαριασμών τους.

11. Προκειμένου να διευκολυνθεί η ανταλλαγή απόψεων και να παρέχεται η δυνατότητα στα κράτη μέλη να συντονίζουν τις θέσεις τους, η Επιτροπή θα πρέπει να ενημερώνει κατά διαστήματα την κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων σχετικά με τα δρομολογούμενα σχέδια, τα

έγγραφα εργασίας, τις περιληπτικές εκθέσεις, για συγκεκριμένα θέματα και τα σχέδια εκθέσεων τα οποία εκδίδονται από τον Ο.Δ.Λ.Π., καθώς και για τις προκύπτουσες τεχνικές εργασίες της τεχνικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων. Είναι επίσης σημαντικό να ενημερώνεται η κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων εγκαίρως σε περίπτωση που η Επιτροπή προτίθεται να μην προτείνει την υιοθέτηση ενός διεθνούς λογιστικού προτύπου

12. Κατά τις συζητήσεις και κατά την επεξεργασία των θέσεων που θα πρέπει να λαμβάνονται για τα έγγραφα που εκδίδονται από τον Ο.Δ.Λ.Π. στη διαδικασία εκπόνησης διεθνών λογιστικών προτύπων, η Επιτροπή θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τη σημασία που έχει η αποφυγή ανταγωνιστικών μειονεκτημάτων για τις ευρωπαϊκές εταιρείες που ασκούν δραστηριότητα στην παγκόσμια αγορά και, στο μέγιστο δυνατό βαθμό, τις απόψεις που εκφράζονται από τις αντιπροσωπείες στην κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων. Η Επιτροπή θα εκπροσωπείται στα καταστατικά όργανα του Ο.Δ.Λ.Π.

13. Ένα πρόσφορο και αυστηρό καθεστώς επιβολής είναι ουσιώδους σημασίας για την ενίσχυση της εμπιστοσύνης των επενδυτών στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Τα κράτη μέλη υποχρεούνται να λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα ώστε να εξασφαλίζουν τη συμμόρφωση προς τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Η Επιτροπή προτίθεται να βρίσκεται σε επαφή με τα κράτη μέλη, κυρίως μέσω της Επιτροπής Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών, με σκοπό την ανάπτυξη κοινής προσέγγισης επιβολής των προτύπων.

14. Επιπλέον, είναι σημαντικό να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να αναστέλλουν την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων μέχρι το 2007 όσον αφορά τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, τόσο στην Κοινότητα όσο και σε οργανωμένη αγορά τρίτης χώρας, οι οποίες εφαρμόζουν ήδη μία άλλη δέσμη διεθνώς αποδεκτών προτύπων ως πρωτογενή βάση για τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους, καθώς επίσης και για εταιρείες των οποίων μόνο οι χρεωστικού τίτλοι είναι εισηγμένοι στο χρηματιστήριο. Είναι ωστόσο καίριας σημασίας 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.

15. Προκειμένου να δοθεί στα κράτη μέλη και στις εταιρείες η δυνατότητα να προβούν στις προσαρμογές που είναι αναγκαίες για να καταστήσουν δυνατή την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων, ορισμένες από τις διατάξεις είναι ανάγκη να τεθούν σε εφαρμογή το 2005. Θα πρέπει να θεσπιστούν κατάλληλες διατάξεις για την, για πρώτη φορά, εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από εταιρείες, ως συνέπεια της ενάρξεως ισχύος του παρόντος κανονισμού. Οι εν λόγω διατάξεις θα πρέπει να καταρτισθούν σε διεθνές επίπεδο προκειμένου να εξασφαλιστεί η αναγνώριση των υιοθετούμενων λύσεων παγκοσμίως, **ΕΞΕΔΩΣΑΝ ΤΟΝ ΠΑΡΟΝΤΑ ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ:**

ΣΤΟΧΟΣ

Ο παρών κανονισμός στοχεύει στην υιοθέτηση και τη χρήση διεθνών λογιστικών προτύπων στην Κοινότητα προκειμένου να εναρμονισθούν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται από τις εταιρείες, ώστε να εξασφαλισθεί ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων και, ως εκ τούτου, η αποτελεσματική λειτουργία των κεφαλαιαγορών της Κοινότητας και της εσωτερικής αγοράς.

ΟΡΙΣΜΟΙ

Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, ως «διεθνή λογιστικά πρότυπα» νοούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) και οι συναφείς ερμηνείες, οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Ο.Δ.Λ.Π.)

ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΚΑΙ ΧΡΗΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

1. Σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, η απόφαση ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής στην Κοινότητα διεθνών λογιστικών προτύπων λαμβάνεται από την Επιτροπή.

2. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα μπορούν να υιοθετούνται μόνον εφόσον:

-δεν είναι αντίθετα προς την αρχή του άρθρου 2 παράγραφος 3 της οδηγίας 78/660/ΕΟΚ και του άρθρου 16 παράγραφος 3 της οδηγίας 83/349/ΕΟΚ, και προάγουν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον, και πληρούν τα κριτήρια της κατανοησιμότητας, της συνάφειας, της αξιοπιστίας και της

συγκρισιμότητας που απαιτούνται για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που είναι αναγκαία για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων και την αξιολόγηση της επιστασίας της διαχείρισης.

3. Τα υιοθετούμενα διεθνή λογιστικά πρότυπα δημοσιεύονται εξ ολοκλήρου σε καθεμία από τις επίσημες γλώσσες της Κοινότητας, υπό τύπον κανονισμού της Επιτροπής, στην Επίσημη Εφημερίδα Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1^η 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 που υιοθετούνται βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2, εάν, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους, οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10^{ης} Μαΐου 1993, σχετικά με τις επενδυτικές υπηρεσίες στον τομέα των κινητών αξιών

ΔΥΝΑΤΟΤΗΤΕΣ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΟΥΣ ΕΤΗΣΙΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΚΑΙ ΤΙΣ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

Τα κράτη μέλη δύνανται να επιτρέπουν ή αν υποχρεώνουν:

- τις εταιρείες που αναφέρονται στο άρθρο 4 να καταρτίζουν τους ετήσιους λογαριασμούς τους,

- τις άλλες εταιρείες, πλην εκείνων που αναφέρονται στο άρθρο 4, να καταρτίζουν τους ενοποιημένους ή και τους ετήσιους λογαριασμούς τους, σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που υιοθετούνται βάσει της διαδικασίας που προβλέπεται στο άρθρο 6 παράγραφος 2.

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

1. Η επιτροπή επικουρείται από μια κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων, αναφερόμενη στο εξής ως «επιτροπή».

2. Η επιτροπή θεσπίζει τον εσωτερικό της κανονισμό.

ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΚΑΙ ΣΥΝΤΟΝΙΣΜΟΣ

1. Η Επιτροπή διατηρεί τακτικές επαφές με την επιτροπή σχετικά με την πρόοδο των δρομολογούμενων προγραμμάτων του Ο.Δ.Λ.Π. και τα τυχόν σχετικά έγγραφα που εκδίδονται από τον Ο.Δ.Λ.Π. προκειμένου να συντονίζει τις θέσεις και να διευκολύνει τις συζητήσεις σχετικά με την υιοθέτηση προτύπων που ενδέχεται να προκύψουν από τα εν λόγω προγράμματα και έγγραφα.

2. Η Επιτροπή ενημερώνει δεόντως και εγκαίρως την επιτροπή για την πρόθεσή της να μην προτείνει την υιοθέτηση συγκεκριμένου προτύπου.

ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

Τα κράτη μέλη ανακοινώνουν αμέσως στην Επιτροπή και στα υπόλοιπα κράτη μέλη τα μέτρα που λαμβάνουν δυνάμει του άρθρου 5.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

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

- των οποίων μόνον οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ, ή
- των οποίων οι τίτλοι είναι δεκτοί για απ'ευθείας 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 τη δημοσίευση του παρόντος κανονισμού στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ

Η Επιτροπή προβαίνει σε ανασκόπηση της λειτουργίας του παρόντος κανονισμού και υποβάλλει σχετική έκθεση στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο το αργότερο την 1^η Ιουλίου 2007.

ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ

Ο παρών κανονισμός αρχίζει να ισχύει την τρίτη ημέρα από την δημοσίευσή του στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Ο παρών κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.

7.2. Πρώτη (υποχρεωτική) εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Ένα νέο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ΔΠΧΠ 1), που αναμένεται να υιοθετηθεί σύντομα από την Ευρωπαϊκή Ένωση, προδιαγράφει τους κανόνες που πρέπει να ακολουθούνται κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ. Η ουσία των διατάξεων αυτών είναι ότι –στο βαθμό που απαιτείται– προσαρμόζονται οι (λογιστικές) αξίες των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε εκείνες που προκύπτουν από την εφαρμογή των κανόνων αποτίμησης των ΔΛΠ και το σύνολο των διαφορών αυτών («θετικών» και «αρνητικών») άγεται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης (και όχι μέσω του Λογαριασμού Αποτελεσμάτων της χρήσης εντός της οποίας υιοθετούνται για πρώτη φορά τα ΔΛΠ).

Στο σημείο αυτό είναι σημασίας να κατανοηθεί η ανάγκη της «προχρονολόγησης» της προσαρμογής αυτής κατά 12 μήνες από το χρονικό σημείο έναρξης της χρήσης της πρώτης εφαρμογής των ΔΛΠ ή κατά 24 μήνες από το τέλος της χρήσης αυτής.

Το πρόβλημα θα γίνει καλύτερα κατανοητό με ένα παράδειγμα: Ας υποτεθεί ότι η χρήση στην οποία υιοθετούνται για πρώτη φορά τα ΔΛΠ είναι εκείνη που αρχίζει την 1 Ιανουαρίου 2005 και λήγει την 31 Δεκεμβρίου 2005.

Στις οικονομικές καταστάσεις της 31 Δεκεμβρίου 2005 (που, όπως λέει ο Έλληνας νομοθέτης, καλύπτουν «πρωτογενώς» τη χρήση του 2005) θα πρέπει να παρατεθούν τα συγκριτικά στοιχεία της χρήσης 2004, τα οποία πρέπει επίσης να διαμορφωθούν με βάση τα ΔΛΠ, ώστε να είναι πράγματι συγκρίσιμα τα «συγκριτικά στοιχεία» (ανεξάρτητα του ότι, σε προγενέστερο στάδιο, είχαν δημοσιευθεί οι οικονομικές καταστάσεις του 2004 με – ενδεχομένως– διαφορετικά ποσά).

Η πρακτική συνέπεια των κανόνων που προδιαγράφονται από τα ΔΛΠ και ρυθμίζουν την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ είναι ότι η τυχόν αναγκαία προσαρμογή της αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης γίνεται σε σχέση με την αξία στην οποία απεικονίζονται λογιστικά τα στοιχεία αυτά 2 χρόνια πριν από το τέλος της χρήσης εντός της οποίας υιοθετούνται για πρώτη φορά τα ΔΛΠ –στο πιο πάνω παράδειγμα, η ημερομηνία αυτή είναι η 1 Ιανουαρίου 2004 (ή η 31 Δεκεμβρίου 2003).

Ομολογουμένως, η προσαρμογή αυτή μπορεί (και πρέπει) να γίνει αναδρομικά, το αργότερο μέχρι τις αρχές του 2005 για τις εισηγμένες εταιρείες (και τις θυγατρικές τους) και το τέλος του 2005 για τις υπόλοιπες εταιρείες.

Η διαφοροποίηση μεταξύ των εισηγμένων και μη προκύπτει από την υποχρέωση των εισηγμένων να συντάξουν και να δημοσιεύσουν Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις, συντεταγμένες σύμφωνα με τα ΔΛΠ, για το Α' Τρίμηνο της χρήσης της πρώτης εφαρμογής των ΔΛΠ. (Στο παράδειγμα, για την περίοδο από 1 Ιανουαρίου μέχρι 31 Μαρτίου 2005).

Ο Ελληνικός νόμος (και ο κανονισμός της ΕΕ) υποχρεώνει τις εισηγμένες επιχειρήσεις να υιοθετήσουν τα ΔΛΠ σε σχέση με τις χρήσεις που αρχίζουν την 1 Ιανουαρίου 2005 (ή την 1 Ιουλίου 2005). Παρέχεται, όμως, η δυνατότητα της εφαρμογής των ΔΛΠ σε σχέση με προηγούμενες χρήσεις, με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρείας, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν συνταχθεί και δημοσιευθεί οικονομικές καταστάσεις με το «παλαιό καθεστώς». Στην περίπτωση αυτή, το όλο χρονοδιάγραμμα της εφαρμογής μετατίθεται χρονικά προς τα πίσω.

Δεδομένης της υποχρέωσης σύνταξης και δημοσίευσης και ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων, ο κανόνας αυτός πρακτικά σημαίνει ότι το νωρίτερο που μπορούν να εφαρμοστούν τα ΔΛΠ είναι σε σχέση με τη χρήση που λήγει την 31 Δεκεμβρίου 2004, αφού – στην περίπτωση αυτή- θα πρέπει να συνταχθούν και να δημοσιευθούν, μέχρι την 31 Μαΐου 2004 (δύο μήνες μετά το τέλος του πρώτου τριμήνου του 2004) Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις (συντεταγμένες κατά τα ΔΛΠ) για το Α' Τρίμηνο του 2004.

Στην περίπτωση αυτή, η (ενδεχόμενη) αναγκαία αναπροσαρμογή της αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της

επιχείρησης θα γίνει (αναδρομικά) σε σχέση με τις αξίες των στοιχείων αυτών κατά την 1 Ιανουαρίου 2003 (ή την 31 Δεκεμβρίου 2002).

Σε όλες τις περιπτώσεις, η καταχώριση των προσαρμογών αυτών γίνεται στα «κυρίως» βιβλία της επιχείρησης (τη χρονική στιγμή που αναγνωρίζονται –λογιστικά- οι «νέες» αξίες και αντιλογίζονται («αντιστρέφονται») στο Καθολικό Φορολογικών Διαφορών). Ο νόμος επιβάλλει το «σπάσιμο» ή τη διάκριση των διαφορών αυτών σε εκείνες που επηρεάζουν τα συσσωρευμένα κέρδη (ή ζημίες) κατά την έναρξη της αμέσως προηγούμενης χρήσης (ή το τέλος της προ-προηγούμενης χρήσης).

Η διάκριση αυτή είναι αναγκαία για τους σκοπούς της παράθεσης των απαιτούμενων συγκριτικών στοιχείων. Νοείται ότι οι διαδικασίες αυτές ισχύουν και για όλες τις θυγατρικές εταιρείες των εισηγμένων εταιρειών.

7.3. Πώς εμπλέκεται η Ευρωπαϊκή Ένωση;

Στα πλαίσια της προαγωγής της εύρυθμης, αποτελεσματικής, ομαλής και αποδοτικής λειτουργίας των χρηματαγορών και των κεφαλαιαγορών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αντιμετώπισε το δίλημμα, είτε να προχωρήσει στη διαμόρφωση και υιοθέτηση Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων, είτε να υιοθετήσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, και επέλεξε το δεύτερο, διατηρώντας όμως, το δικαίωμα να μην υιοθετεί εκείνα τα Δ.Λ.Π., που δεν υπηρετούν το «Ευρωπαϊκό Συμφέρον».

Η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από την Ευρωπαϊκή Ένωση γίνεται με «Κανονισμούς», πράγμα που σημαίνει ότι τα υιοθετούμενα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συνθέτουν υποχρεωτικό δίκαιο σε όλα τα κράτη μέλη της Ένωσης.

Ήδη, με τον κανονισμό 1725/2003 της 29^{ης} Σεπτεμβρίου το 2003, υιοθετήθηκαν όλα τα ισχύοντα Δ.Λ.Π. μαζί με τις ισχύουσες Διερμηνείες, με μοναδική εξαίρεση τα Δ.Λ.Π. 32 και 39, που πραγματεύονται το θέμα των «χρηματοοικονομικών εργαλείων». Το θέμα αυτό αποτελεί αντικείμενο μελέτης και είναι υπόθεση χρόνου μέχρι να αντιμετωπιστεί κατά τρόπο οριστικό. Ήδη το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προχώρησε στην αναθεώρηση των Δ.Λ.Π. 32 και 39, ώστε να τα καταστήσει αποδεκτά από την Ε.Ε.

Γεγονός, πάντως, παραμένει ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συνθέτουν ένα συνεχώς προσαρμοζόμενο και εξελισσόμενο σώμα λογιστικών κανόνων, η καλή εφαρμογή των οποίων προϋποθέτει και συνεπάγεται την συστηματική παρακολούθηση των εξελίξεων αυτών, ώστε η επιχείρηση να σχεδιάζει ενεργητικά την πορεία της, παρά να υποχρεώνεται να αντιδρά παθητικά στις εξελίξεις.

7.4. Διεθνή και τοπικά λογιστικά Πρότυπα

Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει, την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Η νομοθεσία αυτή περιλαμβάνει τα Λογιστικά Πρότυπα που έχουν δημοσιευθεί από τα διοικητικά όργανα ή και επαγγελματικά λογιστικά σώματα στις αντίστοιχες χώρες.

Πριν από την ίδρυση της IASC υπήρχαν συχνά διαφορές τύπου και περιεχομένου μεταξύ των δημοσιευόμενων Λογιστικών Προτύπων των περισσότερων χωρών. Η IASC λαμβάνει γνώση των σχεδίων ή των Λογιστικών Προτύπων, που ήδη έχουν εκδοθεί για κάθε θέμα και υπό το φως μιας τέτοιας γνώσης δημιουργεί ένα Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο για παγκόσμια αποδοχή. Ένα από τα αντικείμενα της IASC είναι να εναρμονίσει, όσο είναι δυνατόν, τα διαφορετικά Λογιστικά Πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών.

Για να επιτύχει αυτό τον σκοπό της προσαρμογής των υπάρχόντων προτύπων και για να διατυπώσει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε νέα θέματα, η IASC επικεντρώνεται στα ουσιώδη. Για το λόγο αυτό προσπαθεί να μην γίνουν τα Δ.Λ.Π. τόσο περίπλοκα, ώστε να μην μπορούν να εφαρμοστούν αποτελεσματικά σε παγκόσμια κλίμακα. Τα Δ.Λ.Π. εκδίδονται από την IASC αναθεωρούνται συνεχώς, για να εναρμονίζονται με την τρέχουσα πραγματικότητα.

Τα Δ.Λ.Π. που δημοσιεύονται από την IASC δεν υπερισχύουν των τοπικών προτύπων, δηλαδή των εγχώριων κανόνων της συγκεκριμένης χώρας, που αναφέρονται στην έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Οι υποχρεώσεις των μελών της IASC επικεντρώνονται στην γνωστοποίηση της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη στις περιπτώσεις που τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται.

Όπου τοπικοί κανόνες απαιτούν παρέκκλιση από τα Δ.Λ.Π. τα τοπικά μέλη της IASC πρέπει να προσπαθήσουν να πείσουν τις αρμόδιες αρχές για τα πλεονεκτήματα της εναρμόνισης με τα Δ.Λ.Π.

7.5. Πώς επηρεάζει η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.);

Η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. δεν επηρεάζει το χρόνο και τον τρόπο είσπραξης και απόδοσης του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), δεδομένου ότι με ρητή νομοθετική διάταξη, ο κρίσιμος χρόνος (για σκοπούς ΦΠΑ) συνεχίζει να είναι εκείνος της έκδοσης του σχετικού τιμολογίου, δηλαδή ο χρόνος κατά τον οποίο μια απαίτηση καθίσταται οριστική.

Ο χρόνος κατά τον οποίο μια απαίτηση καθίσταται οριστική προσδιορίζεται από τις διατάξεις της σχετικής σύμβασης, όμως δεν ταυτίζεται με τον χρόνο αναγνώρισης του εσόδου, κατά τα Δ.Λ.Π. Για παράδειγμα, σε μια μακροχρόνια σύμβαση παροχής υπηρεσιών, τα έσοδα αναγνωρίζονται, κατά Δ.Λ.Π., με την πάροδο της εργασίας, ενώ οι τιμολογήσεις είναι περιοδικές και μπορούν να προηγούνται του έργου ή να έπονται του έργου.

7.6. Ποιες οι φορολογικές επιπτώσεις της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.;

Αρχικά, η μεταρρύθμιση είναι φορολογικά «ουδέτερη», δηλαδή η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δεν συνεπάγεται την καταβολή λιγότερων ή περισσότερων φόρων.

Ο νέος νόμος προβλέπει πολύ συγκεκριμένο τρόπο «διασύνδεσης» του λογιστικού κέρδους (ή ζημίας) 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:

Λογιστικό κέρδος (ή ζημία) σύμφωνα με τα λογιστικά βιβλία

+

-

φορολογικές διαφορές (ετεροχρονισμοί + μόνιμες διαφορές) = φορολογητέο κέρδος ή ζημία

Η ουσία της προσέγγισης που προκρίθηκε βασίζεται στο γεγονός ότι η λογιστική απεικόνιση της συντριπτικής πλειοψηφίας των συναλλαγών μιας επιχείρησης δεν διαφοροποιείται ανάλογα με τους κανόνες αποτίμησης που υιοθετούνται. Σε λίγες κατά εξαίρεση περιπτώσεις, υπάρχει το ενδεχόμενο της διαφοροποίησης. Στις περιπτώσεις αυτές και μόνο το νομισματικό μέγεθος της διαφοράς πρέπει να απεικονίζεται (καταχωρείται), αρχικά, σε ένα ξεχωριστό Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και στην συνέχεια να μεταφέρεται σε ιδιαίτερο Καθολικό Φορολογικών Διαφορών.

Το «κυρίως» Καθολικό και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών θα πρέπει 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 στην φορολογική αναμόρφωση του λογιστικού κέρδους ή ζημίας για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

Για παράδειγμα, αν υπάρχει ανάγκη δημιουργίας πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις, ύψους 100.000, η αναγκαία εγγραφή στα «κυρίως» βιβλία της επιχείρησης θα είναι χρέωση ενός αποτελεσματικού λογαριασμού (εξόδου) και η πίστωση ενός λογαριασμού προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις με το ποσό των ευρώ 100.000. Στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών η εγγραφή αυτή θα πρέπει να αντιλογισθεί μερικώς με πίστωση του αποτελεσματικού λογαριασμού (του εξόδου) και χρέωση του λογαριασμού πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις, με το ποσό των 70.000. Με τον τρόπο αυτό το άθροισμα των υπολοίπων στα δύο Καθολικά του αποτελεσματικού

λογαριασμού του εξόδου $100.000 - 70.000 = 30.000$) θα απεικονίζει την φορολογικά εκπεστέα δαπάνη των 30.000.

Δεδομένου ότι λογισμικό που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις κατά κανόνα παρέχει τη δυνατότητα δημιουργίας («στησίματος») περισσότερων της μίας εταιριών, η ρύθμιση αυτή στις περισσότερες περιπτώσεις – και ιδιαίτερα στις περιπτώσεις μικρότερων επιχειρήσεων – δεν συνεπάγεται την τροποποίηση ή την αλλαγή του λογισμικού. 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» εγγράφων. Για παράδειγμα, βάσει των Δ.Λ.Π. ο συντελεστής απόσβεσης ενός παγίου πρέπει να στοχεύει στην απόσβεση του παγίου μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμοποίησής του, ενώ 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 $\frac{1}{2}\%$ ή 1% θα ήταν χωρίς νόημα και θα δημιουργούσε άσκοπη λογιστική εργασία για την επιχείρηση.

Αντίθετα σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις, η διαφοροποίηση πιθανότατα θα είναι αναγκαία. Καλά παραδείγματα επιβεβλημένης διαφοροποίησης είναι τα μηχανήματα μίας βαριάς βιομηχανίας με χρήσιμη ζωή 20-30 ετών και οι κτιριακές εγκαταστάσεις (γραφεία, ξενοδοχεία κλπ.) με χρήσιμη ζωή 50 πλέον ετών.

7.7. Ποια η διασύνδεση των Δ.Λ.Π. με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τα αντίστοιχα «κλαδικά» σχέδια;

Ο ν. 3229/2004 παρέχει την δυνατότητα απόκλισης από το ΕΓΛΣ για την εύρυθμη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και επιβάλλει την απόκλιση, στην περίπτωση

σύγκρουσης των κανόνων αποτίμησης. Όπως είναι γνωστό το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τα αντίστοιχα «κλαδικά» σχέδια προδιαγράφουν:

1)Κανόνες αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της επιχείρησης – Οι κανόνες αυτοί αντικαθίστανται με τους αντίστοιχους κανόνες των Δ.Λ.Π.

2)Τη μορφή και το περιεχόμενο των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμούς κ.α.) – Οι κανόνες αυτοί αντικαθίστανται με τους αντίστοιχους κανόνες των Δ.Λ.Π.

3) Την κωδικοποίηση και την ονοματολογία των τηρούμενων λογαριασμών του καθολικού. Η προβλεπόμενη από το ΕΓΛΣ κωδικοποίηση και ονοματολογία διατηρείται αλλά προσαρμόζεται (από την επιχείρηση) στις ανάγκες της καλής εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

Χαρακτηριστικές περιπτώσεις είναι:

- Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., «έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα» χαρακτηρίζονται μόνο τα έσοδα ή έξοδα που δεν έχουν σχέση με την συνήθη λειτουργία της επιχείρησης. Έπειτα ότι οι Λογαριασμοί 81,82 83 και 84 χρησιμοποιούνται σε πολύ σπάνιες περιπτώσεις. Οι κρατικές επιχορηγήσεις (μέχρι την μεταφορά τους στα έσοδα της επιχείρησης) ταξινομούνται στις υποχρεώσεις (και όχι στα ίδια κεφάλαια) της επιχείρησης.
- Οι «προβλέψεις» ταξινομούνται στο Λογαριασμό Αποτελεσμάτων μαζί με τα έσοδα ή τα έξοδα με τα οποία σχετίζονται και στον Ισολογισμό μαζί με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που αυξάνουν ή μειώνουν (π.χ. η πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις κατά πελατών αυξάνει τα έξοδα διάθεσης και μειώνει τις απαιτήσεις ενώ η πρόβλεψη για αποζημιώσεις προσωπικού αυξάνει τα έξοδα προσωπικού και αυξάνει τις υποχρεώσεις της επιχείρησης). Με ανάλογο σκεπτικό «καταργούνται» και οι «μεταβατικοί λογαριασμοί».
- Οι «Λογαριασμοί Τάξεως» (στο καθολικό της επιχείρησης διατηρούνται αλλά το βάρος μετατίθεται στην υποχρέωση παράθεσης αναλυτικών στοιχείων και πληροφοριών στο Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων.

7.8. Τι θα φέρουν τα Δ.Λ.Π. για εισηγμένες και αλυσίδες Σ/Μ

Οι τελευταίες παρουσιάσεις που έχουν γίνει από ειδικούς, για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και την (υποχρεωτική) εφαρμογή τους από τις ελληνικές εισηγμένες εταιρείες, αποκάλυψαν ότι παραμένουν "άγνωστα" για τις περισσότερες εταιρείες, και είναι 'ανέτοιμες' να τα εφαρμόσουν βραχυπρόθεσμα.

Όμως οι ελληνικές πολυεθνικές ή θυγατρικές ξένων ομίλων δεν έχουν κανένα απολύτως πρόβλημα στην εφαρμογή των νέων προτύπων που ήδη εφαρμόζουν, καθώς είναι εισηγμένες και σε άλλες αγορές ή οι μητρικές χρησιμοποιούν ήδη τα Δ.Λ.Π.

Παρά ταύτα, η ελλιπής ενημέρωση των τραπεζιτών, χρηματιστών και επενδυτών για τα Δ.Λ.Π., δημιουργεί δυσκολίες κατανόησης ή και σύγχυση για εκείνες από τις ελάχιστες 'μεγάλες' που δημοσίευσαν διπλές λογιστικές καταστάσεις, με βάση τα Δ.Λ.Π. και τα ελληνικά πρότυπα.

Η χρησιμοποίηση των Δ.Λ.Π., όταν επεκταθεί σε όλες ανεξάρτητα τις εταιρείες ενδεχόμενα να αλλάξει των πιστοληπτική ικανότητα αρκετών εταιρειών του κλάδου, οι οποίες πραγματοποιούν "προβλέψεις" για επισφαλείς κατά πολύ μικρότερες αυτών που θα υποχρεωθούν να κάνουν με βάση τα Δ.Λ.Π.

Χωρίς αμφιβολία, τα Δ.Λ.Π., που θα είναι υποχρεωτικής εφαρμογής σε όλες τις χώρες μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τις εισηγμένες εταιρείες, αλλά και τις εκτός χρηματιστηρίων μακροπρόθεσμα, θα αλλάξουν κατά πολύ την εικόνα των εταιρειών, όπως αυτή εμφανίζεται μέχρι σήμερα με τους ισολογισμούς και τα αποτελέσματα χρήσεως που καταρτίζονται με Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Συγκλίνουσες είναι οι πληροφορίες που αναφέρουν ότι :

- Τα Δ.Λ.Π. θα αποκαλύψουν περισσότερο την τρέχουσα αξία των εταιρειών, και όχι αυτήν που προκύπτει με βάση τις αποσβέσεις παγίων και αποτιμήσεις χαρτοφυλακίου που ακολουθούν οι ελληνικές εισηγμένες.
- "Ευνοημένες" θα βγουν εταιρείες που έχουν μεγάλες επενδύσεις σε πάγια και θα είναι υποχρεωμένες να εμφανίσουν τις αφανείς αξίες που υποκρύπτουν τα αναπόσβεστα πάγια των εταιρειών. Ωστόσο για να επιβεβαιωθεί μια

εκτίμηση –που θα ανεβάσει την αξία των αναπόσβεστων παγίων- θα χρειασθεί να υπάρξουν αντικειμενικοί τρόποι υπολογισμού της τρέχουσας αξίας των ακινήτων, καθώς και δείκτες μεταβολής των τιμών των ακινήτων.

- “Μη ευνοημένες” θα είναι εταιρείες που έχουν χαρτοφυλάκια συμμετοχών που έχουν υποστεί σημαντικές απώλειες, καθώς και εταιρείες που έχουν μεγάλα χαρτοφυλάκια τίτλων που παραμένουν για μεγάλο χρονικό διάστημα ‘κοιμισμένες’. Στόχος των Δ.Λ.Π., μεταξύ των άλλων, είναι να απεικονισθεί με μεγαλύτερη ακρίβεια η πραγματική αξία των απαιτήσεων που έχουν οι εισηγμένες έναντι τρίτων.

Ιδιαίτερα στην Ελλάδα, ο χρόνος αποπληρωμής γραμματίων είναι κατά πολύ μεγαλύτερος του μέσου όρου της Ε.Ε., που υποδηλώνει αρκετά προβλήματα για όσες εταιρείες θα εξακολουθήσουν να έχουν αξιόγραφα με υπέρμετρα μεγάλες ημερομηνίες λήξης.

Εναρμόνιση προτύπων

Όλες οι χώρες μέλη της Ε.Ε. θα πρέπει από το 2004 να αρχίσουν να δημοσιεύουν στοιχεία για την οικονομική πορεία τους με βάση τα προς εφαρμογή Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ωστόσο, δεν έχει ξεκαθαριστεί ακόμη για το πότε θα πρέπει να τα υιοθετήσουν υποχρεωτικά όλες οι ελληνικές εταιρείες, καθώς ορισμένοι κλάδοι (όπως οι ασφαλιστικές εταιρείες), ασκούν πιέσεις για να καθυστερήσει η εφαρμογή τους σ’αυτές.

Εξάλλου, αν και η κοινοτική νομοθεσία επιβάλλει την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στις εισηγμένες εταιρείες, στην πράξη θα εφαρμοσθούν αναπόφευκτα και από τις λοιπές μεγάλου μεγέθους μη εισηγμένες, καθώς και αυτές θα έχουν κάθε λόγο να εμφανίζουν στοιχεία συγκρίσιμα προς το μέγεθος των ομοειδών εισηγμένων.

Η πλήρης εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων στην αποτίμηση των στοιχείων ενεργητικού-παθητικού και διαφόρων βασικών στοιχείων των αποτελεσμάτων χρήσεως των εισηγμένων αλυσίδων σούπερ μάρκετ και ειδών διατροφής – ποτών της Ελλάδας και των λοιπών χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, θα επιτρέψει την ευκολότερη σύγκριση των ομοειδών εταιρειών που χρησιμοποιούν το ευρώ για αποτίμηση της οικονομικής θέσης τους.

7.8.1. Αποτελεσματική αξιολόγηση

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. θα διευκολύνει αφάνταστα την αξιολόγηση εταιρειών διαφορετικής εθνικότητας, των οποίων οι μετοχές θα είναι διαπραγματεύσιμες σε κάποια αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Όλες αυτές οι αλλαγές γίνονται για να διευκολυνθούν οι αξιολογήσεις των εταιρειών από επενδυτές, τραπεζικούς, προμηθευτές, κ.τ.λ.

Έτσι, η υποχρεωτική εφαρμογή του ευρώ στις αποτιμήσεις εταιρειών της ευρωζώνης των Δ.Λ.Π. και στις 15 χώρες μέλη και η δημοσιοποίηση των οικονομικών αποτελεσμάτων τους μέσω μιας πανευρωπαϊκής ιστοσελίδας, θα επιτρέπει να διατυπώνουμε συμπεράσματα για κάθε εταιρεία ξεχωριστά, και ειδικότερα σε ότι αφορά:

- Την οικονομική αποτελεσματικότητά της.
- Την ανταγωνιστικότητα μέσα στην αγορά στην οποία κινείται.
- Το βαθμό πιστοληπτικής ικανότητας και φερεγγυότητας.
- Τις προοπτικές ανάπτυξής της μέσα στο χρόνο.
- Τις επιπτώσεις από την οικονομική αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα της εταιρείας στην πορεία της μετοχή της.

7.8.2. Πίνακες αξιολόγησης

Συγκεντρώνοντας στοιχεία που είναι απόλυτα μεταξύ τους, θα μπορούμε να καταρτίσουμε έναν πίνακα αξιολόγησης εταιρειών με σειρά προτεραιότητας για τις ταχύτερα αναπτυσσόμενες, περισσότερο κερδοφόρες, τις εταιρείες με τις καλύτερες προοπτικές, κ.τ.λ. ενώ θα μπορούμε να διαμορφώσουμε στρατηγικές για:

⇒ Δανειοδότηση των επιχειρήσεων με καλύτερους όρους για εκείνες που είναι περισσότερο κερδοφόρες και με τις καλύτερες προοπτικές.

⇒ Προσφορά καλύτερων όρων για προϊόντα, υπηρεσίες κ.τ.λ. που θα χρησιμοποιήσουν στις δραστηριότητές τους οι 'καλύτερες εταιρείες', περιορίζοντας εξαιρετικά το βαθμό και το εύρος των επισφαλειών της κάθε εταιρείας.

☞ Διάρθρωση του 'καλύτερου χαρτοφυλακίου', εκείνου που θα εμπεριέχει τις μεγαλύτερες πιθανότητες να εξασφαλίσει τα μεγαλύτερα κέρδη σε μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο, κ.τ.λ.

Μέσα από τα νέα Δ.Λ.Π., θα μπορέσουμε να γνωρίζουμε τα ποιοτικά χαρακτηριστικά και το δυναμισμό της κάθε εταιρείας ξεχωριστά.

7.9. Πρακτικές Δυσκολίες

Η ανάγκη εκπαίδευσης και εξοικείωσης με τα Δ.Λ.Π.:

- Των συντακτών των οικονομικών καταστάσεων
- Των ελεγκτών των οικονομικών καταστάσεων
- Των εποπτικών οργάνων
- Των φορολογικών οργάνων
- Των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων είναι άμεση και επιτακτική.

Το έργο δεν είναι εύκολο γιατί τα Δ.Λ.Π. εισάγουν στη Ελληνική λογιστική σκηνή έννοιες οι οποίες δεν είναι οικείες. Το σημαντικότερο, όμως, είναι η μετάθεση του «βάρους» από την μηχανιστική προσέγγιση στην ουσιαστική αντιμετώπιση των λογιστικών θεμάτων της επιχείρησης. Τούτο συνεπάγεται μεγαλύτερες ευθύνες τόσο για τις διοικήσεις των επιχειρήσεων όσο και για τους εμπλεκόμενους ορκωτούς ελεγκτές λογιστές.

Υπάρχει, ακόμη, η ανάγκη της επιμελούς μελέτης των φορολογικών κανόνων με γνώμονα την σταδιακή απάλειψη των διαφορών που υπάρχουν (στους κανόνες αποτίμησης), όπου δεν εξυπηρετείται συγκεκριμένη δημοσιοοικονομική σκοπιμότητα.

Η εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα συνθέτει ευκαιρία για τις καλές ελληνικές επιχειρήσεις να αναδείξουν τις δυνατότητες τους και να ανταγωνισθούν ισάξια στον διεθνή στίβο. Αντίθετα, η εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα συνθέτει απειλή για τις κακές ελληνικές επιχειρήσεις οι οποίες κρυπτόμενες πίσω από μηχανιστικούς κανόνες, συστηματικά αποκρύπτουν τα πραγματικά τους αποτελέσματα και την πραγματική τους οικονομική θέση.

7.10. Ποιες εταιρείες επηρεάζονται;

Οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες και όλες οι θυγατρικές τους είναι υποχρεωμένες να υιοθετήσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (και ειδικότερα, εκείνα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση). Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση των θυγατρικών, που είναι εγκατεστημένες στο εξωτερικό, αν η εθνική νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης επιβάλλει διαφορετικά λογιστικά πρότυπα. Βέβαια ακόμα και στις περιπτώσεις αυτές, για σκοπούς σύνταξης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής εταιρείας, οι οικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών του εξωτερικού θα πρέπει να «αναμορφώνονται» ώστε να εναρμονίζονται με τα Δ.Λ.Π. και έτσι να καθίσταται εφικτή η σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. Για τις υπόλοιπες ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι προαιρετική. Η επιλογή γίνεται από τους μετόχους ή τους εταίρους της εταιρείας για χρονικό διάστημα τουλάχιστον 5 ετών. Στην περίπτωση που η σχετική απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων δεν προδιαγράφει το χρονικό διάστημα ισχύος της, τότε η απόφαση ισχύει «έπ' αόριστον», μέχρι ανακλήσεως της.

7.11. Τα «καυτά» θέματα

Τα «καυτά» θέματα που πρέπει να αντιμετωπίσουν οι ελληνικές επιχειρήσεις, στη πράξη είναι:

- Η ανάγκη/ σκοπιμότητα αναπροσαρμογής της αξίας ορισμένων παγίων περιουσιακών στοιχείων ή και του ρυθμού απόσβεσης τους.
- Η επιλεκτική δυνατότητα απεικόνισης της αναπόσβεστης εμπορικής εύνοιας (goodwill) ως περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης και η συνεπακόλουθη ανάγκη :

Α) προσδιορισμού της υπόλοιπης χρήσιμης ζωής της εμπορικής εύνοιας και

Β)αξιολόγηση του ενδεχομένου απομείωσης της αρχικά καταβληθείσας αξίας για την απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου.

- Η ανάγκη λογιστικής αναγνώρισης της αξίας των παγίων και η λογιστικής αναγνώρισης και απόσβεσης της αξίας των παγίων και η ανάγκη αναγνώρισης της αντίστοιχης υποχρέωσης προς τον «εκμισθωτή», σε σχέση με τα πάγια, που χρησιμοποιεί η επιχείρηση κάτω από καθεστώς «χρηματοδοτικής μίσθωσης».
- Η ανάγκη της ολοκληρωτικής απόσβεσης των κεφαλαιοποιηθέντων εξόδων «εγκατάστασης».
- Η ανάγκη αποτίμησης των επενδύσεων στην τρέχουσα εύλογη τους αξία (ιδιαίτερα στις περιπτώσεις των μη εισηγμένων επενδύσεων που αποτιμούνται, στο παρελθόν, στην τιμή κτήσεως τους).
- Η ανάγκη προεξόφλησης μακροπρόθεσμων απαιτήσεων στη σημερινή τους αξία.
- Η ανάγκη δημιουργίας προβλέψεων για απαξιωμένα αποθέματα.
- Η ανάγκη δημιουργίας προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.
- Η ταξινόμηση των «επιχορηγήσεων» ως «εσόδων επόμενων χρήσεων» - υποχρεώσεων.
- Η λογιστική αναγνώριση των «αποζημιώσεων», που καταβάλλεται στο προσωπικό κατά την συνταξιοδότηση τους.
- Η λογιστική αναγνώριση ως δαπάνης των «δεδουλευμένων», αποδοχών των εργοδοτούμενων της επιχείρησης (επιδομάτων, δώρων, αδειών, προμηθειών, κ.α.), ανεξάρτητα του αν είναι πληρωτέα, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- Η λογιστική αναγνώριση ως δαπάνης των «κρατήσεων», που διενεργούνται σε ορισμένες περιπτώσεις («υπέρ τρίτων») κατά την είσπραξη τιμολογίων, ανεξάρτητα του αν δεν έχουν

εισπραχθεί τα τιμολογηθέντα ποσά, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

- Η λογιστική αναγνώριση ως δαπάνης των ενδεχόμενων υποχρεώσεων, που πιθανολογείται ότι θα αποκρυσταλλωθούν στο μέλλον.
- Γενικά η λογιστική αναγνώριση των δαπανών, ανεξάρτητα του αν έχουν τιμολογηθεί ή όχι από τον προμηθευτή.
- Η λογιστικοποίηση της ετεροχρονισμένης φορολογίας (δηλαδή του ποσού των φόρων που καταβάλλεται σε προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις από την χρήση μέσα στην οποία αναγνωρίζεται, λογιστικά, ένα έσοδο ή έξοδο).
- Η λογιστική αναγνώριση των φόρων που πιθανολογείται ότι η επιχείρηση θα κληθεί να καταβάλει σε σχέση με την τρέχουσα χρήση, έστω και αν δεν αντικατοπτρίζεται στη φορολογική της δήλωση.
- Η λογιστική αναγνώριση ως εσόδου των συναλλαγματικών κερδών (από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων εκπεφρασμένων σε συνάλλαγμα), έστω και αν δεν έχουν ρευστοποιηθεί.
- Η ανάγκη λογιστικής αναγνώρισης των εσόδων, που σχετίζονται με μακροπρόθεσμες συμβάσεις, ανάλογα με το ποσοστό ολοκλήρωσης του έργου (και όχι κατά τον χρόνο της τιμολόγησης, όπως γίνεται, στην πράξη, σήμερα).
- Η ανάγκη ταξινόμησης των πλειίστων «έκτακτων και ανόργανων» εσόδων και εξόδων στα λειτουργικά έσοδα και έξοδα της επιχείρησης.
- Η ανάγκη παράθεσης των συναλλαγών και των υπολοίπων των «συγγενών προσώπων».
- Η ανάγκη σύνταξης και δημοσιοποίησης οικονομικών στοιχείων κατά τομέα της επιχειρηματικής δραστηριότητας (segment reporting).
- Η ανάγκη σύνταξης και δημοσιοποίησης «κατάστασης μεταβολών της καθαρής περιουσίας».

- Η ανάγκη σύνταξης και δημοσιοποίησης «κατάστασης ταμειακών ροών».
- Η ανάγκη παράθεσης, στο συντασσόμενο και δημοσιοποιούμενο «προσάρτημα» ή «σημειώσεις», των εκτενών στοιχείων, πληροφοριών και επεξηγήσεων, που απαιτούν τα Δ.Λ.Π.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν μια "επανάσταση" στο χώρο της λογιστικής. Αφενός γιατί όλες οι επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο θα ακολουθούν τους ίδιους κανόνες στην διαμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων και αφετέρου, γιατί και ο ποιο απλός χρήστης θα έχει την δυνατότητα να κατανοεί το τι συμβαίνει στην παγκόσμια αγορά.

Είναι πλέον αδιαμφισβήτητο γεγονός, ότι η 1^η Ιανουαρίου 2005 θα αποτελέσει την σημαντικότερη ημερομηνία για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθώς τα στελέχη των επιχειρήσεων με την κατάλληλη εξειδίκευση θα πρέπει να βοηθήσουν στην ορθή και αποτελεσματική εφαρμογή αυτών. Επίσης, οι εταιρίες θα πρέπει να λάβουν σοβαρά υπόψη ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα υποχρεωτικά θα αφομοιωθούν στο σύνολο τους και όχι σταδιακά.

Τελικά ελπίζουμε η χώρα μας να είναι σωστά προετοιμασμένη να αντιμετωπίσει τα διάφορα προβλήματα που ίσως προκύψουν ώστε οι επιχειρήσεις να καταφέρουν να κερδίσουν την εμπιστοσύνη των ξένων επενδυτών.

ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

ΣΥΝΕΝΤΕΥΞΗ

Η συνέντευξη που ακολουθεί έχει δοθεί από τον Αλέξανδρο Σφαρνά, ορκωτό ελεγκτή και συνétaιρο της ελεγκτικής εταιρίας ΕΥΡΩΕΛΕΓΚΤΙΚΗ Α.Ε.

ΕΡΩΤΗΣΗ 1

Τι συνέπειες έχει η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο χώρο των Ελληνικών επιχειρήσεων;

Οι επιχειρήσεις που θα εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα υποχρεωθούν να "αποκαλυφθούν". Όπως γνωρίζετε, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δε δέχονται παρατηρήσεις των ορκωτών λογιστών κάτω από τον ισολογισμό. Πολλές επιχειρήσεις σήμερα δημοσιεύουν αναληθείς ισολογισμούς, ελπίζοντας ότι πολλοί αναγνώστες δε θα διαβάσουν τα "μικρά γράμματα" των παρατηρήσεων. Το φαινόμενο αυτό θα σταματήσει.

Επιπλέον, οι κανόνες των προτύπων είναι ορθότεροι από τον Ελληνικό εμπορικό νόμο. Δε θα μπορούν πια ορισμένες επιχειρήσεις να φορτώνουν τα "έξοδα πολυετούς απόσβεσης" κρύβοντας τα πραγματικά τους έξοδα.

Η αποκάλυψη της πραγματικής εικόνας για άλλους θα είναι πλεονέκτημα και για άλλους μειονέκτημα.

ΕΡΩΤΗΣΗ 2

Για ποιο λόγο κατά την γνώμη σας πρέπει να εφαρμοστούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα;

Στα μεγάλα χρηματιστήρια διαπραγματεύονται σήμερα οι μετοχές εταιριών από διαφορετικές χώρες. Δεν είναι δυνατόν να κρίνουν οι επενδυτές

τις εταιρίες αυτές βάσει ισολογισμών που έχουν καταρτιστεί με διαφορετικά κριτήρια. Για να μη μιλήσουμε για την περίπτωση που οι επενδυτές παραπλανούνται από εταιρίες που κρύβουν την πραγματική τους εικόνα παίζοντας με απαράδεκτους λογιστικούς χειρισμούς. Η ευχέρεια τέτοιων χειρισμών θα περιοριστεί σημαντικά.

ΕΡΩΤΗΣΗ 3

Τι αλλαγές πρέπει να γίνουν στα Ελληνικά δεδομένα προκειμένου η μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα να είναι ομαλή και επιτυχής;

Οι κανόνες που ισχύουν σήμερα στην Ελλάδα είναι οι κανόνες του Εμπορικού Νόμου (βασικά του Νόμου 2190/1920) και οι κανόνες του Φορολογικού Νόμου (βασικά του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων).

Η προσαρμογή των δύο Νομοθεσιών στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έγινε πρόσφατα με το Νόμο 3229/2004. στην πράξη θα απαιτηθούν πιθανόν και πρόσθετες ρυθμίσεις για ειδικά θέματα που θα ανακύπτουν από την εφαρμογή των προτύπων.

ΕΡΩΤΗΣΗ 4

Χρειάζεται κάποια εξειδίκευση το προσωπικό που θα είναι υπεύθυνο για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων;

Στις περισσότερες επιχειρήσεις το προσωπικό των εταιριών θα μπορέσει να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις των προτύπων παρακολουθώντας κάποια σεμινάρια λίγων ημερών. Άλλωστε οι ελεγκτικές εταιρίες που ελέγχουν τους ισολογισμούς πάντοτε βοηθούν το προσωπικό των επιχειρήσεων στη σύνταξη των ισολογισμών. Σε μερικές περιπτώσεις (τράπεζες, εταιρίες leasing κ.λπ)

χρειάζεται περισσότερη γνώση και μεγαλύτερη μαθηματική ικανότητα από τους λογιστές, επειδή οι κανόνες των προτύπων είναι πιο περίπλοκοι.

ΕΡΩΤΗΣΗ 5

Πόσο θα μας βοηθούσαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην απεικόνιση των οικονομικών δεδομένων με ενιαίο τρόπο στην Ευρωπαϊκή Ένωση;

Τα Διεθνή Πρότυπα θα βοηθήσουν σημαντικά τη "σύγκλιση" των Νομοθεσιών των Ευρωπαϊκών χωρών. Η αρχή θα γίνει βέβαια με τις εισηγμένες επιχειρήσεις. Είναι βέβαιο ότι σιγά σιγά τα Διεθνή Πρότυπα θα εφαρμοσθούν από τις περισσότερες επιχειρήσεις. Οι δανειοδότες τράπεζες θα πιέσουν σημαντικά προς την κατεύθυνση αυτή.

ΕΡΩΤΗΣΗ 6

Πόσο θα μπορούσε πιστεύετε να ωφελήσει η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τις Ελληνικές επιχειρήσεις ως προς το πρόσωπο που αυτές παρουσιάζουν στο εξωτερικό καθώς και την απόκτηση αξιοπιστίας στις αγορές αυτές;

Στο παρελθόν έχουν γίνει πολλοί απαράδεκτοι χειρισμοί στους ισολογισμούς εταιριών που είναι εισηγμένοι στο χρηματιστήριο. Κάποιες εταιρίες έκλεισαν μέσα σε μια νύχτα. Πολλοί στο εξωτερικό τα γνωρίζουν αυτά και είναι επιφυλακτικοί απέναντι στις Ελληνικές εταιρίες.

Η εφαρμογή των προτύπων θα συντελέσει σημαντικά στο να αλλάξει η κατάσταση αυτή και να γίνουν οι ισολογισμοί των Ελληνικών εταιριών το ίδιο αξιόπιστοι όπως και στις πιο αναπτυγμένες οικονομικά χώρες.

ΕΡΩΤΗΣΗ 7

Ποια είναι τα βασικότερα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι εταιρίες κατά την προετοιμασία τους για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων;

Τα σημαντικότερα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι Ελληνικές Επιχειρήσεις κατά την προετοιμασία τους για την εφαρμογή των Προτύπων είναι δύο: Πρώτα – πρώτα οι αναγκαίες αποτιμήσεις των ακινήτων τους από εταιρίες εκτιμητών προκειμένου να παρακολουθούνται εις το εξής με τρέχουσες αξίες. Η εναλλακτική μέθοδος της αποκατάστασης του ιστορικού κόστους είναι δύσκολη υπόθεση και πολλές εταιρίες θα προτιμήσουν τις αποτιμήσεις σε τρέχουσες αξίες. Αυτό θα κοστίσει και χρήματα και κόπο για την κατασκευή δευτέρου μητρώου παγίων. Εκτιμώ ότι το δεύτερο μεγαλύτερο πρόβλημα θα είναι η εφαρμογή του προτύπου της αναβαλλόμενης φορολογίας. Το πρότυπο αυτό απαιτεί γνώση και μαθηματική ικανότητα.

Γίνεται αναφορά σε μια μεγάλη εταιρία την COCA – COLA, η οποία είναι σε θέση να υιοθετήσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στη συνέχεια ακολουθεί μια αναδρομή αυτής και τέλος ένα παράδειγμα εφαρμογής αυτών.

ΑΝΑΔΡΟΜΗ (COCA-COLA)

Η Αθήνα αποτελεί την έδρα της coca-cola Ελληνικής Εταιρίας Εμφιαλώσεως. Η παραγωγή της coca-cola ξεκίνησε στην Ελλάδα το 1969. Το 1991, μετά την απόκτηση της από τον Όμιλο Λεβέντη, η Ελληνική Εταιρία Εμφιαλώσεως εισήχθη στο χρηματιστήριο Αθηνών και το 1996 επέκτεινε την δραστηριότητα της στην Αρμενία, την Νιγηρία και ορισμένες περιοχές της Ρωσίας. Έπειτα το 1997, το Συμβούλιο της Εταιρίας ενέκρινε την συγχώνευση της Τρία Έψιλον και την Beverages (που δραστηριοποιείται στη Βόρειο Ιρλανδία, τη Δημοκρατία της Μολδαβία και σε περιοχές της Ρουμανίας και της Ρωσίας). Τρία χρόνια αργότερα ολοκληρώθηκε η συγχώνευση της Τρία Έψιλον και της Coca-Cola Ελληνική Εταιρία Εμφιαλώσεως.

Η COCA-COLA είναι ένας όμιλος που απαρτίζεται από 26 χώρες και η ελληνική δραστηριότητα αποτελείται από τα εξής: 7 εμπορικά και παραγωγικά εργοστάσια, 4 παραγωγικά εργοστάσια, 8 αποθήκες και τέλος 5 τοπικοί εμφιαλωτές.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Στο πρακτικό μέρος θα δούμε μια άσκηση. Η άσκηση είναι η μετατροπή στα αποτελέσματα της εταιρείας COCA-COLA Ελληνική Εταιρεία Εμφιαλώσεως, αλλά για την ελληνική δραστηριότητα μόνο, μετατρέποντάς τα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αναφέρουμε την ελληνική δραστηριότητα, γιατί αφορά μόνο καθαρά τη δραστηριότητα της Ελλάδος όπου έχει γίνει η ενοποίηση τεσσάρων εταιρειών.

Στην άσκηση αυτή θα κάνουμε μια σύναψη των εγγραφών και θα προσπαθήσουμε να τα συνδέσουμε με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Θα δούμε ένα συνοπτικό ισολογισμό, απλώς για να τονίσουμε τις διαφορές που προκύπτουν, ποιες είναι οι επιπτώσεις που έχουμε στα ετήσια αποτελέσματα πηγαίνοντας τρία χρόνια πίσω ή μάλλον τρία χρόνια μετά από αυτήν την άσκηση και κάποια συμπεράσματα γενικά.

Τώρα θα αναλύσουμε την άσκηση, η οποία άσκηση είναι η συμφωνία μεταξύ των ελληνικών βιβλίων με 31/12/2000, αρχίζοντας απ'τα τα 62 εκατομμύρια ευρώ, συν τα αποτελέσματα του 2000 που ήταν 81 εκατομμύρια ευρώ, να φτάσουμε στα 143 εκατομμύρια ευρώ, σύμφωνα πάντοτε με τα ελληνικά βιβλία.

Προχωράμε με τις εγγραφές και βλέπουμε ότι η πρώτη εγγραφή είναι η διαφορά στις αποσβέσεις, σαν αποτελέσματα των διαφορετικών συντελεστών που ίσχυε για σκοπούς Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Πάμε πίσω στη δεύτερη εγγραφή, που είναι εγγραφή εγγυοδοσίας και έχει σχέση με τον υπολογισμό της αξίας της εγγυοδοσίας σύμφωνα με την πολιτική της εταιρείας. Και μπορεί να συνδεθεί με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο 16.

Η τρίτη εγγραφή που είναι συναλλαγματικές διαφορές, χρεώνονται τα αποτελέσματα του χρόνου μόνο και κάνουμε λόγο για το 2000, είναι η διαγραφή κεφαλαιοποιηθέντων συναλλαγματικών διαφορών, όπου στα διεθνή πρότυπα και συγκεκριμένα στα 21, δεν επιτρέπεται. Δηλαδή πρέπει να περάσουμε στα έξοδα.

Η τέταρτη εγγραφή είναι μια αντίστροφη, γιατί θέλει περιγραφή και είναι η αντιστροφή αποσβέσεων και απλοποιηθέντων εξόδων που αφορούσαν

αποκλειστικά την εξαγορά της CCP, έναν όμιλο εταιρειών που αγόρασε η COCA-COLA.

Οι αποσβέσεις υπεραξίας που είναι η εγγραφή πέντε και είναι η διαφορά στις αποσβέσεις από υπεραξία θυγατρικής μεταξύ των βιβλίων και αυτής που προκύπτει σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, λόγω απορρόφησης στα φορολογικά βιβλία. Η εγγραφή έξι επισφαλείς απαιτήσεις, είναι το πρότυπο Νο 37.

Η εγγραφή επτά είναι αποζημίωση προσωπικού. Όπου σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα πρέπει να γίνεται μια αναλογιστική μελέτη κάθε τρία με τέσσερα χρόνια και αν οι συνθήκες το χρειαστούν, θα πρέπει να γίνει ακόμα πιο συχνά.

Η εγγραφή οκτώ, πρόβλεψη συναλλαγματικών διαφορών, είναι ο χειρισμός συναλλαγματικών διαφορών, αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα. Η εγγραφή εννέα είναι η επαναφορά αποθεματικού από αναπροσαρμογή παγίων που είχε προηγουμένως συμψηφιστεί με ζημιές.

Η δέκα είναι ανέλεγκτες φορολογικές χρήσεις που εδώ στην ουσία είναι αντιστροφή πρόβλεψης για ανέλεγκτες φορολογικές χρήσεις. Η πρόβλεψη είχε γίνει στα διεθνή βιβλία και με τον έλεγχο πηγαίνει στη σωστή χρήση του. Η εγγραφή έντεκα είναι οι αναβαλλόμενοι φόροι οι οποίοι έχουν πάρα πολύ μεγάλη επίπτωση.

Και η αντιστροφή εγγραφής απορρόφησης μητρικής που είναι η δωδέκατη εγγραφή. Εδώ πολύ γρήγορα έναν συνοπτικό ισολογισμό, όπου φαίνεται η μεγαλύτερη είναι στις συμμετοχές και στο υπέρ το άρτιο. Και αυτό είναι μια διαφορά αποτίμησης στην τιμή της μετοχής της εταιρείας, στην περίπτωση που εξαγόρασε άλλη εταιρεία με έκπτωση ιδίων μετοχών.

Εδώ πολύ γενικά είναι οι επιπτώσεις που είχαμε στα ελληνικά αποτελέσματα και στα αποτελέσματα σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπου το 2000 η επίπτωση ήταν ζημιά, δηλαδή είχαμε επιβάρυνση των ελληνικών αποτελεσμάτων για αν φτάσουμε στα διεθνή. Το δεύτερο χρόνο, το 2001 έχουμε ακριβώς το αντίθετο και τον τρίτο πάλι ζημιά.

Συνήθως δεν είναι απαραίτητο ότι η κάθε άσκηση θα οδηγήσει σε ζημιά. Εδώ θα εξαρτηθεί και νομίζουμε ότι θα είναι χρήσιμο η πρώτη άσκηση που

μπορεί να κάνει κάποιος είναι να πάει στην έκθεση των ελεγκτών και να περάσει αυτές τις εγγραφές στα αποτελέσματά του.

Προχωράμε σε κάποια συμπεράσματα. Εδώ πρέπει να τονίσουμε ότι αυτό είναι μια αλλαγή νοοτροπίας, η εφαρμογή των διεθνών προτύπων είναι μια αλλαγή νοοτροπίας, σχετικά με την επεξεργασία των στοιχείων, τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και την παρουσίαση πληροφοριών της εταιρείας προς τρίτους.

Επίσης, χρειάζεται σε μια τέτοια εφαρμογή να υπάρχει επίσημη εκπαίδευση στους εμπλεκόμενους και στους προϊσταμένους των τμημάτων και όλων όσων θα εμπλακούν, γιατί χρειάζεται ειδική γνώση και δεν φτάνει όσο οργανωμένοι και όσο γνώστες και αν είναι της λογιστικής, αυτό είναι ένα άλλο εγχείρημα και χρειάζεται ειδική εμπειρία.

Θα αναφερθούμε στη λέξη προσάρτημα. Δεν είναι ακριβώς προσάρτημα. Τα notes definition statements που λένε σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν είναι ακριβώς το προσάρτημα, αλλά το ετήσιο δελτίο που συμπληρώνουν οι εταιρείες που είναι εισηγμένες τουλάχιστον, δίνουμε πολύ περισσότερη πληροφορία απ'αυτή που θα χρειαζόταν να δώσουμε σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα notes definition statement είναι μια συγκροτημένη κατάσταση πληροφορίας και πιστεύουμε ότι είναι κάτι που θα βοηθήσει πάρα πολύ.

Γιατί άλλαξε η COCA-COLA και έκανε αυτό το εγχείρημα το 2000, και χρησιμοποιεί τα Δ.Λ.Π. πλέον την σαν ελληνική δραστηριότητα; Ήταν απόφαση του ομίλου γιατί μπήκε στο χρηματιστήριο του Λονδίνου και στο Σίδνεϋ της Αυστραλίας.

ΑΣΚΗΣΗ 31/12/2000

Ημερομηνία Πρώτης Μετατροπής

<u>Coca – Cola Εταιρία Ενφιαλώσεως Α.Ε.</u>		Κέρδη εις νέο	Αποτελέσματα	Κέρδη εις νέο
<u>31/12/2000</u>		1/1/2000	1/1/2000- 31/12/2000	31/12/2000
		000 Ευρώ	000 Ευρώ	000 Ευρώ
		X / Π	X / Π	X / Π
<u>Βιβλία Εταιρείας:</u>		62.684	81.163	143.847
<u>Εγγραφές</u>	Εγγραφή			
1. Αποσβέσεις (Δ.Λ.Π. 16)	1	30.949	489	31.438
2. Εγγυοδοσία (Δ.Λ.Π. 16)	2	2.862	-2.552	310
3. Συναλλαγματικές διαφορές (Δ.Λ.Π. 21)	3	0	-3.089	-3.089
4. Αντιστροφή (Δ.Λ.Π.22)	4	-1.456	4.541	3.085
5. Αποσβέσεις Υπεραξίας	5	-5.079	-161	-5.240
6. Επισφαλείς Απαιτήσεις (Δ.Λ.Π. 37)	6	-4.082	-912	-4.995
7. Αποζημίωση προσωπικού (Δ.Λ.Π. 19,26,37)	7	-11.886	-944	-12.831
8. Πρόβλεψη Συναλλαγματικών Διαφορών (Δ.Λ.Π. 21)	8	26	165	191
9. Αναπροσαρμογή παγίων	9	-914	0	-914
10. Ανέλεγκτες φορολογικές χρήσεις (Δ.Λ.Π. 37)	10	-1.583	1.583	0
11. Αναβαλλόμενοι φόροι (Δ.Λ.Π. 12)	11	-11.414	-14.312	-25.725
12. Υπεραξία από απορρόφηση μητρικής	12	-3.492	936	-2.554
		-6.069	-14.254	-20.323
<u>ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</u>		56.615	66.909	123.524

Συνοπτικός Ισολογισμός 31/12/2000
Δραστηριότητα Ελλάδος

<u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u>	Βιβλία Εταιρίας 000Ευρώ	Δ.Α.Π. 000Ευρώ	Διαφορές 000Ευρώ
Πάγιο Ενεργητικό	139.854	177.717	-37.863
Ασώματες Ακινήτοποιήσεις	26.537	10.107	16.430
Συμμετοχές	3.167.537	2.876.732	290.805
Κυκλοφορούν Ενεργητικό	160.266	158.232	2.034
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	3.494.194	3.222.788	
 <u>ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</u>			
Μετοχικό Κεφάλαιο	69.455	69.455	0
Υπέρ το άρτιο	2.458.599	2.141.270	316.329
Αποθεματικό από αναπροσαρμογή ή παγίων και λοιπά αποθεματικά	194.729	220.540	-25.811
Κέρδη εις νέο (προ διάθεσης)	62.684	56.615	6.069
Διάθεση	-98.833	-98.833	0
Κέρδος χρήσης	81.163	66.909	14.254
Αναβαλλόμενοι φόροι	0	25.034	-25.034
Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού	4.681	17.448	-12.767
Λοιπές Υποχρεώσεις	108.807	117.317	-8.510
Δανειακές Υποχρεώσεις	612.909	606.034	6.875
ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	3.494.194	3.222.788	

Επεξηγήσεις εγγραφών Δ.Λ.Π.

1. Αφορά την διαφορά στις αποσβέσεις σαν αποτέλεσμα των διαφορετικών συντελεστών που ισχύουνε για σκοπούς διεθνών λογιστικών προτύπων (Δ.Λ.Π. 16)
2. Ο υπολογισμός της αξίας της εγγυοδοσίας σύμφωνα με την πολιτική της εταιρίας (Δ.Λ.Π. 16).
3. Διαγραφή κεφαλαιοποιηθέντων συναλλαγματικών διαφορών (φορολογική νομοθεσία (Δ.Λ.Π.21).
4. Αντιστροφή αποσβέσεων κεφαλαιοποιηθέντων εξόδων που αφορούσαν αποκλειστικά την εξαγορά της CCB (Δ.Λ.Π.22).
5. Διαφορά στις αποσβέσεις από υπεραξία θυγατρικής μεταξύ των βιβλίων και αυτής που προκύπτει σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (λόγω απορρόφησης της στα φορολογικά βιβλία).
6. Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις (Δ.Λ.Π. 37).
7. Πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού (Σύμφωνα με την τελευταία εκπονηθήσα αναλογική μελέτη) (Δ.Λ.Π 19,26,37)
8. Χειρισμός συναλλαγματικών διαφορών από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα (Δ.Λ.Π. 21).
9. Επαναφορά αποθεματικού από αναπροσαρμογή παγίων που είχε προηγουμένως συμψηφιστεί με ζημιές
10. Αντιστροφή πρόβλεψης για ανέλεγκτες φορολογικές χρήσεις (Δ.Λ.Π.37).
11. Υπολογισμός αναβαλλόμενων φόρων για την χρήση που έληξε 31 Δεκεμβρίου 2000 (Δ.Λ.Π. 12)
12. Αντιστροφή εγγραφής απορρόφησης μητρικής.

ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΕ ΕΤΗΣΙΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

31/12/2000

Αποτελέσματα Ε.Λ.Π.	81.163
Αποτελέσματα Δ.Λ.Π.	66.909

31/12/2001

Αποτελέσματα Ε.Λ.Π.	37.427
Αποτελέσματα Δ.Λ.Π.	44.207

31/06/2002

(Προ φόρων)

Αποτελέσματα Ε.Λ.Π.	41.679
Αποτελέσματα Δ.Λ.Π.	36.118

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Καββαδίας Λεωνίδας, (2003), Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Irirotiki, Αθήνα
2. Σακέλλης Εμμανουήλ, (2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση και Εφαρμογή σε Συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία Πρακτικές Εφαρμογές, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα
3. Wiley IAS 2004: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards. (Wiley Ias)- by Barry J.Epstein, Abbas Ali Mirza, Peperback.
4. Wiley GAAP 2004: Interpretation and Application of International Generally Accepted Accounting Principles-by Patrick R. Delaney, Peperback.
5. Wiley IAS 2001: Interpretation and Application of International Accounting Standards 2001-by Barry J.Epstein, Abbas Ali Mirza, Avg.

6. Wiley IAS 2001: Interpretation and Application of International Accounting Standards 2002- by Barry J. Epstein, Abbas Ali Mirza, Avg.
7. Organizing International Standardization: Iso and the IASC in Quest of Authority by Kristina Tamm Hallstrom
8. International Accounting Standards Explained by IASC, International Accounting Standards Commi(Paperback)
9. Financial Accounting: in an Economic Context by Jamie Pratt(Hardcover)
10. The IASC - U.S Comparison project : A Report on the Similarities and Differences Between IASC Standards and U.S.GAAP
11. IASC Syrvey 1998: Companies, Markets and Regylation dy David Cairns
12. Economics and Artificial Intelligence by Ifac, et al (Hardcover)

13. Financial Accounting: Tools for Business Decision Making
by Paul D. Kimmel, et al (Hardcover)

14. Economics and Artificial Intelligence: Proceedings of the
Ifac /fors /IASC /Afcet Conference, Aix- en Provence France,
2-4- September, 1986 by Ifac, et al (Hardcover)

15. Financial Accountings :by Jamie J. Weygandt, et al
(Hardcover)

Στοιχεία Διαδικτύου

Ελλάδα Σώμα Ορκωτών Λογιστών, www.soel.gr

Ελλάδα Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών, www.soe.gr

Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, www.mnec.gr

Γενικό Λογιστήριο του Κράτους, www.mof-glk.gr

Διεθνές Νομισματικό Ταμείο, www.imf.org

1. www.in.gr

2. www.google.com

