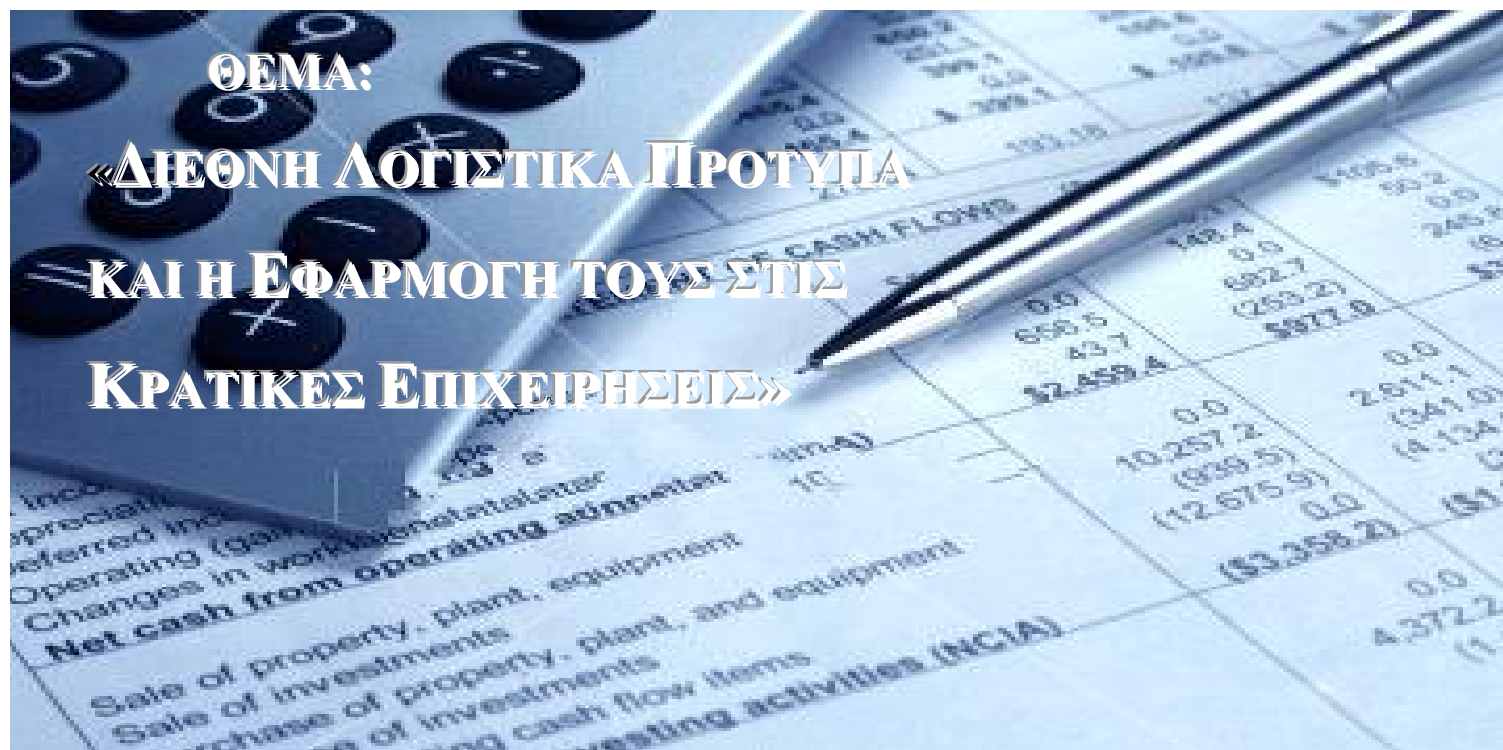




ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ – ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ:

ΕΛΕΝΗ ΤΟΥΡΗ

ΓΕΩΡΓΙΑ ΤΡΕΜΟΥΝΤΑΝΗ

ΑΜΑΛΙΑ ΠΕΤΡΟΥΤΣΟΠΟΥΛΟΥ

ΕΙΣΗΓΗΣΗ:

ΖΑΦΕΙΡΟΠΟΥΛΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΠΑΤΡΑ 2008

ΔΛΠ & Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....1

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΔΛΠ.....4

1.2 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ.....23

1.3 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΔΕΚΟ.....52

**1.4 ΔΛΠ 20 & ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 10 ΠΕΡΙ ΚΡΑΤΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ.....70**

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΛΠ.....86

2.2 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΒΑΣΗ ΚΒΣ & Ν 2190/20....99.

2.3 CASE: ΚΡΑΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ «ΔΕΠΑ ΑΕ».....124

2.4 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....130

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....145

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....146

Οι επενδυτές, προκειμένου να τοποθετήσουν τα κεφάλαιά τους, στηρίζονται, σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό, σε μελέτες που διενεργούν ειδικοί χρηματοοικονομικοί αναλυτές. Τα στοιχεία αυτών των μελετών βασίζονται, κυρίως, στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες δημοσιεύονται από τις οικονομικές μονάδες, ενώ οι πληροφορίες που αντλούνται από αυτές, εξαρτώνται από τα λογιστικά πρότυπα, με βάση τα οποία οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται.

Τα ισχύοντα σε διεθνές επίπεδο εθνικά λογιστικά πρότυπα, διαφέρουν μεταξύ τους καθώς, σε αρκετές περιπτώσεις, επηρεάζονται από τις νομικές και φορολογικές ιδιαιτερότητες κάθε χώρας, με αποτέλεσμα να διαφοροποιείται η εικόνα της οικονομικής μονάδας, ανάλογα με τα πρότυπα που οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται. Με δεδομένο το πρόβλημα αυτό, ας φανταστούμε έναν αναλυτή ή υποψήφιο επενδυτή, στην άλλη άκρη του Ατλαντικού, να προσπαθεί να κατανοήσει και να αναλύσει οικονομικές καταστάσεις οι οποίες έχουν συνταχθεί με βάση π.χ. τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και να τις συγκρίνει με άλλες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί με άλλα λογιστικά πρότυπα. Είναι συνεπώς προφανές ότι, η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων, σε διεθνές επίπεδο, είναι αναγκαία, προκειμένου να συνάδει με τις σύγχρονες συνθήκες της κεφαλαιακής αγοράς, καθόσον σε αντίθετη περίπτωση, μειώνεται η δυνατότητα των επενδυτών να μελετήσουν και να συγκρίνουν τις πληροφορίες που τους είναι αναγκαίες στη λήψη αποφάσεων, γεγονός που περιορίζει την εύρυθμη λειτουργία της αγοράς κεφαλαίου.

Παράλληλα, η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων είναι χρήσιμη και για τις ίδιες τις οικονομικές μονάδες, καθόσον οι διοικήσεις τους έχουν την δυνατότητα να συγκρίνουν την αποδοτικότητά των μονάδων

που διοικούν με άλλες ανταγωνιστικές οικονομικές μονάδες, σε τοπικό και διεθνές επίπεδο.

Η διεθνής επιχειρηματική κοινότητα και η παγκόσμια αγορά βρίσκονται σε μια μεταβατική εποχή όπου διαμορφώνονται οι νέοι κανόνες που θα διέπουν τη δράση τους. Η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης στοχεύει σε ποιοτικές οικονομικές καταστάσεις που θα περιέχουν σαφείς, αξιόπιστες και κατανοητές πληροφορίες για τους χρήστες. Η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. στην χώρα μας αποτελεί μια πρόκληση για όλες τις επιχειρήσεις, επιδιώκοντας στην δικαιότερη απεικόνιση των δραστηριοτήτων τους. Η διαφάνεια στην παρεχόμενη πληροφόρηση από τις επιχειρήσεις αποτελεί μείζον αίτημα και αντανακλά άμεσα στην προστασία των μετόχων και τη διατήρηση της εμπιστοσύνης των επενδυτών.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για πρώτη φορά στη χώρα μας σηματοδοτεί μια ριζική αλλαγή στον τρόπο παροχής οικονομικής πληροφόρησης από πλευράς επιχειρήσεων. Για πρώτη φορά, οι οικονομικές μονάδες που λειτουργούν στη χώρα μας απαλλάχθηκαν από το βάρος των «ελληνικών λογιστικών ιδιαιτεροτήτων» και κλήθηκαν να παράσχουν οικονομική πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας με αυτή των ανταγωνιστριών τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε.).

Για πρώτη φορά, οι ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να προσεγγίσουν τις τράπεζες της Ε.Ε. και κάθε διεθνές χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ζητώντας τη λήψη τραπεζικών υπηρεσιών χωρίς να χρειάζεται να υποβληθούν στο υψηλό κόστος της πρόσληψης εξειδικευμένων συμβούλων για τη μετατροπή των ισολογισμών και των οικονομικών τους καταστάσεων σε συγκρίσιμα τυποποιημένα μεγέθη βάσει συγκεκριμένων προτύπων αναφοράς που τυγχάνουν ευρείας εφαρμογής και αξιοπιστίας διεθνώς και είναι απαλλαγμένα από φορολογικές και

άλλες εγχώριες διατάξεις αμφίβολης χρησιμότητας για οποιονδήποτε αναγνώστη.

Τα ΔΛΠ εισάγουν νέες μορφές οικονομικών καταστάσεων (π.χ. πίνακας ταμειακών ροών, πίνακας κίνησης καθαρής θέσης), ενώ παράλληλα αγνοούν τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

Η πρόσφατη εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ) δημιουργεί προϋποθέσεις για σοβαρές αλλαγές και στο λογιστικό επάγγελμα, τόσο στην χώρα μας, όσο και διεθνώς. Ο λόγος καθιέρωσης των διεθνών λογιστικών προτύπων, ήταν, διότι μέσω της διεθνοποίησης των συναλλαγών μέσω της παγκοσμιοποίησης, τα κεφάλαια προς επένδυση έπρεπε να βρουν ασφαλούς τρόπους αξιολόγησης των επενδύσεών τους. Οι διαφορετικές λογιστικές και νομοθετικές καταστάσεις κάθε κράτους, αποτελούσε εμπόδιο στην σωστή αξιολόγηση, αφού τα μεγέθη των οικονομικών οργανισμών παρουσιάζονταν υποκειμενικά με βάση τις κείμενες διατάξεις κάθε κράτους, με αποτέλεσμα να απαιτούνται ειδικές γνώσεις της ειδικής κατάστασης του κάθε κράτους. Μέσω των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, οι λογιστικές πληροφορίες έχουν την ίδια έννοια σε κάθε κράτος, με αποτέλεσμα να κάνουν πιο εύκολη και χρηστική την επεξεργασία των λογιστικών καταστάσεων, ενώ μπορούν να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα για τα κεφάλαια τα οποία είναι διαθέσιμα προς επένδυση.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα όμως, δεν αποτελούν τον αυτόματο πιλότο, που θα οδηγήσει από μόνος του σε σαρωτικές αλλαγές του λογιστικού επαγγέλματος, ιδιαίτερα όταν σήμερα αφορά την μικρή αριθμητικά μειοψηφία των επιχειρήσεων. Παρόλα αυτά όμως στο μέλλον αναμένεται να διαδραματίσουν σημαντικό παράγοντα στις οικονομικές και επιχειρηματικές εξελίξεις, τόσο της χώρας μας όσο και διεθνώς.

1.1 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΔΛΠ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα¹ αποτελούν μια επιλεγμένη σειρά γενικώς παραδεγμένων λογιστικών αρχών και μεθόδων, που αποβλέπουν στην ομοιόμορφη κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης κ.α.) των εταιριών με εισηγμένες κατά προτίμηση μετοχές. Αυτό επιτυγχάνεται μετά από αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην πραγματική τους αξία, ώστε οι παρεχόμενες χρηματοοικονομικές πληροφορίες να είναι ομοιόμορφες, χρήσιμες, κατανοητές και αξιόπιστες σε διεθνές επίπεδο.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει εκδώσει διάφορες λογιστικές οδηγίες-κατευθύνσεις, που αποτελούν λογιστικά πρότυπα για τις χώρες μέλη της ΕΕ. Η διαφορά με τα ΔΛΠ είναι ότι τα πρώτα επικεντρώνονται κυρίως στις μεθόδους αποτίμησης και οφείλονται στο ότι οι λογιστικές οδηγίες της ΕΕ προτάσσουν την προστασία και την διατήρηση της βιωσιμότητας της επιχείρησης, ενώ τα δεύτερα αποσκοπούν πρωταρχικά στην πληροφόρηση των χρηστών και στην εξυπηρέτηση της λειτουργικότητας των χρηματιστηριακών αξιών.

Οι πληροφορίες οι οποίες παρέχονται ανωτέρω περιλαμβάνονται στα ακόλουθα συνθετικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων:

(α) ισολογισμό,

¹ Δ.Γκινόγλου- Π.Ταχυνάκης- Σ.Μουσή(2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική σελ 495

(β) κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,

(γ) κατάσταση που να παρουσιάζει:

(i) είτε όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, είτε

(ii) τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους μετόχους και από διανομές στους μετόχους,

(δ) κατάσταση Ταμιακών ροών, και

(ε) λογιστικές αρχές και επεξηγηματικές σημειώσεις.

Πέρα από τις οικονομικές καταστάσεις, οι επιχειρήσεις προτρέπονται να παρουσιάζουν, μια χρηματοοικονομική επισκόπηση από τη διοίκησή τους, που να περιγράφει και να επεξηγεί τα κύρια χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής απόδοσης και της οικονομικής θέσης της επιχείρησης, καθώς και τις κύριες αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει. Η έκθεση αυτή μπορεί να περιλαμβάνει μια επισκόπηση:

(α) Των κύριων παραγόντων και επιδράσεων που προσδιορίζουν την απόδοση της επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο περιβάλλον, στο οποίο αυτή δραστηριοποιείται, της ανταπόκρισης της επιχείρησης σε αυτές τις μεταβολές και την

επίδρασή τους, καθώς και της πολιτικής της επιχείρησης για επενδύσεις προς διατήρηση και ενίσχυση της απόδοσης, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής της για τα μερίσματα.

(β) Των πηγών κεφαλαιοδότησης της επιχείρησης και των πολιτικών κεφαλαιακής διάρθρωσης και διαχείρισης των κινδύνων της.

(γ) Της δυναμικής και των πόρων της επιχείρησης, η αξία των οποίων δεν αντανακλάται στον ισολογισμό, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πολλές επιχειρήσεις παρουσιάζουν, πέραν από τις οικονομικές καταστάσεις, πρόσθετες καταστάσεις, όπως περιβαλλοντολογικές εκθέσεις και καταστάσεις προστιθέμενης αξίας, ειδικώς σε κλάδους όπου οι περιβαλλοντικοί παράγοντες είναι

σημαντικοί και όπου οι εργαζόμενοι θεωρούνται ότι είναι μια σημαντική ομάδα χρηστών. Οι επιχειρήσεις προτρέπονται να παρουσιάζουν τέτοιες πρόσθετες

καταστάσεις, αν η διοίκηση πιστεύει ότι θα βοηθήσουν τους χρήστες να πάρουν οικονομικές αποφάσεις.

Για την εξαγωγή της λογιστικής πληροφορίας θα πρέπει οι καθημερινές λειτουργίες και συναλλαγές της επιχείρησης να καταγράφονται συστηματικά με βάση το διπλογραφικό σύστημα της σύγχρονης λογιστικής, αντικειμενικά όσον αφορά την αξία των καταχωρούμενων μεγεθών. Οι διαδοχικές φάσεις είναι:

ΦΑΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ

- τα αντίστοιχα έγγραφα(παραστατικά) εμπορικών και εσωτερικών πράξεων συλλέγονται(ή εκδίδονται για λογιστικές πράξεις όπως ο υπολογισμός και η καταχώρηση των αποσβέσεων για παράδειγμα). Η τεκμηρίωση με παραστατικά αποτελεί την βάση για την αρχική καταγραφή κάθε συναλλαγής είτε εσωτερικής μεταβολής είτε συναλλαγής

- οι μεταβολές που προκαλούνται από τις πράξεις εγγράφονται με λογιστικές εγγραφές. Με βάση τα αντίστοιχα παραστατικά, οι έχουσες οικονομική σημασία και επίπτωση πράξεις αναλύονται, αναγνωρίζονται και εγγράφονται διπλογραφικά με τον τρόπο της ημερολογιακής εγγραφής και κατά χρονολογική σειρά, στο βιβλίο πρώτης εγγραφής, το Ημερολόγιο, λαμβάνοντας το όνομα του στοιχείου στο οποίο αναφέρονται. Επίσης οι πράξεις αυτές θα πρέπει να αναφέρονται ή να αναγνωρίζονται σύμφωνα με το συγκεκριμένο στοιχείο του ισολογισμού ή της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, το οποίο επηρεάζουν

- όλες οι μεταβολές ομαδοποιούνται, με την έννοια ότι μετά την εγγραφή στο ημερολόγιο αυτές μεταφέρονται στους αναλυτικούς και συγκεντρωτικούς λογαριασμούς, που τηρούνται σε ειδικά λογιστικά βιβλία αναλυτικά και γενικά καθολικά. Η ομαδοποίηση αυτή εξυπηρετεί στην φάση της αναφοράς τον υπολογισμό του αποτελέσματος κέρδος ή ζημιά, συσχετίζοντας έσοδα με έξοδα, συγκεντρώνοντάς τα από τους αντίστοιχους λογαριασμούς τους.

ΦΑΣΗ ΤΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

- ένα ισοζύγιο των τηρούμενων στα καθολικά λογαριασμών(γενικών ή αναλυτικών), ετοιμάζεται όπου εμφανίζονται όλοι μαζί οι διάφοροι λογαριασμοί με την κατά περίοδο κίνησή τους και τα υπόλοιπά τους, σε δύο στήλες, χρεωστικά και πιστωτικά

- μετά τον πρώτο έλεγχο για την ακρίβεια των εγγραφών και μεταφορά τους στα καθολικά, όλες οι τελευταίες και μη καταχωρημένες πράξεις και εκκρεμότητες, εσωτερικές και εξωτερικές, που κρίνονται ότι ανήκουν στην οικονομική δραστηριότητα της περιόδου που θέλουμε να αναφερθούμε, καταχωρούνται και αυτές κανονικά στους αντίστοιχους λογαριασμούς. Στην φάση αυτή γίνονται και οι όποιες διορθώσεις και προσαρμογές που χρειάζεται να γίνουν.

- ένα οριστικό προσαρμοσμένο ισοζύγιο βγαίνει μετά τις διορθώσεις, με τους λογαριασμούς πλήρεις και διορθωμένους πλέον και με το περιεχόμενο των οποίων μπορεί να γίνει τώρα η κατάρτιση των γνωστών λογιστικών καταστάσεων

- η φάση της σύνταξης των λογιστικών καταστάσεων αρχίζει με την εξαγωγή του αποτελέσματος της περιόδου, λογιστικά πρώτα με τον κατάλληλο συνδυασμό των σχετικών λογαριασμών. Οι λογαριασμοί αυτοί, οι οποίοι περιέχουν τα μεγέθη που θα δώσουν το αποτέλεσμα της

περιόδου μετά την εξαγωγή του και την μεταφορά του σε ειδικό λογαριασμό αποτελεσμάτων περιόδων(χρήσεων), μηδενίζονται για να δεχθούν τα ίδια στοιχεία μεν, αλλά της επόμενης περιόδου/ χρήσης. Πριν τον μηδενισμό τους συντάσσεται και η γνωστή κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, όπου ο υπολογισμός του αποτελέσματος γίνεται αριθμητικά, έσοδα μείον έξοδα. Στην συνέχεια συντάσσεται ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και καταχωρείται λογιστικά στους αντίστοιχους λογαριασμούς. Τέλος συντάσσεται ο ισολογισμός του τέλους της περιόδου. Όλοι οι λογαριασμοί στο τέλος της χρήσης κλείνουν με μια εγγραφή(εγγραφή απογραφής) και τα υπόλοιπα της απογραφής, μεταφέρονται στην επόμενη χρήση.

Στα πρότυπα, ο τίτλος τους είναι ενδεικτικός των προβλέψεων που αναφέρεται το καθένα, ενώ η αρίθμηση τους είναι τυχαία και χρησιμοποιείτε μόνο από τους οικονομολόγους χάριν συντομίας , αυτά είναι.

Ιστορική αναδρομή

Οι οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων για τις χρήσεις 2003 και 2004 δημοσιεύθηκαν με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Οι οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονταν με το ΕΓΛΣ διακρίνονταν από την ομοιομορφία, προσανατολίζονταν στην παροχή πληροφοριών στο κύριο σώμα των οικονομικών καταστάσεων και διέπονταν από την αρχή του Ιστορικού Κόστους. Το προσάρτημα που συνόδευε τις οικονομικές καταστάσεις περιείχε περιορισμένο αριθμό πληροφοριών και αναλύσεων. Τα πιστοποιητικά των Ορκωτών ελεγκτών που συνόδευαν τις οικονομικές καταστάσεις περιείχαν παρατηρήσεις,

πολλές φορές ιδιαίτερα σημαντικές, χωρίς όμως να λαμβάνονται πάντοτε υπόψη από τα ενδιαφερόμενα μέρη.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ μέσα σε ένα εξαιρετικά δύσκολο θεσμικό και οικονομικό περιβάλλον και να ξεπεράσουν και τις πρόσθετες δυσκολίες του χαρακτήρα τους.

Ειδικότερα, οι ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ τόσο για τις ενοποιημένες όσο και τις εξατομικευμένες οικονομικές τους καταστάσεις. Η επιλογή της χώρας μας να υιοθετήσει αυτόν τον τρόπο εφαρμογής των ΔΛΠ αποδείχτηκε ιδιαίτερα επωφελής, αφού ανάγκασε τις εγχώριες επιχειρήσεις να πειθαρχήσουν σε ατομική βάση στους κανόνες που επιβάλλουν τα ΔΛΠ, εγχείρημα δύσκολο αλλά ασφαλές για την επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων στην εφαρμογή των ΔΛΠ.

Δεύτερον, οι ελληνικές επιχειρήσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ έπρεπε να αλλάξουν νοοτροπία. Η νομοθεσία μας όσον αφορά τα λογιστικά θέματα χαρακτηρίζονταν από ένα πλέγμα διατάξεων, οι οποίες οδηγούσαν στην εφαρμογή στενά άκαμπτων κανόνων. Τα ΔΛΠ ως κείμενα αρχών απομακρύνονται από την εφαρμογή άκαμπτων κανόνων και επιβάλλουν στις επιχειρήσεις να κρίνουν υποκειμενικά συναλλαγές και γεγονότα και να τα απεικονίζουν λογιστικά με τρόπο που να εξασφαλίζει τους αντικειμενικούς σκοπούς που τα ΔΛΠ θέτουν. Η δυσκολία που έπρεπε να ξεπερασθεί στο θέμα αυτό δεν πρέπει να υποτιμάται.

Τρίτον, οι ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ λίγο νωρίτερα από τις άλλες επιχειρήσεις της Ε.Ε. αφού έπρεπε να συντάξουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ από το πρώτο τρίμηνο του 2005. Σε αυτό το πρώτο τρίμηνο του 2005 έγιναν σημαντικά λάθη, αλλά δόθηκε η ευκαιρία στις επιχειρήσεις της χώρας μας να «παιδευτούν» περισσότερο στην εφαρμογή τους.

Τέταρτον, οι ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να ξεπεράσουν το τυπολατρικό σύστημα που επιβάλλεται από την εφαρμογή του ΚΒΣ στην τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων. Και στον τομέα αυτό φαίνεται ότι προσαρμόστηκαν στον μέγιστο δυνατό βαθμό, ώστε να ικανοποιήσουν αφενός τις απαιτήσεις της ελληνικής νομοθεσίας και αφετέρου τη σωστή εφαρμογή των ΔΛΠ.

Αυτές είναι οι κυριότερες δυσκολίες που κλήθηκαν να αντιμετωπίσουν οι ελληνικές επιχειρήσεις κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Δεν θέλουμε να κρύψουμε ότι υπάρχουν ακόμα πολλά προβλήματα προς επίλυση όσον αφορά την εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα. Θα χρειασθεί ακόμα διαρκής και επίπονη προσπάθεια για να μπορέσουμε να πούμε ότι εφαρμόζουμε σωστά τα ΔΛΠ στη χώρα μας και κυρίως χρειάζεται να αλλάξουμε νοοτροπία. Έτοιμες και άκοπες λύσεις δεν υπάρχουν.

Η συνεχής επιμόρφωση των κληθέντων να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ επαγγελματιών και η προσπάθεια να ενημερώσουμε το ειδικό τμήμα κάθε επιχείρησης για την ανάγκη της παροχής πλήρους και αντικειμενικής πληροφόρησης είναι το κλειδί της επιτυχίας.

Εξακολουθούμε να πιστεύουμε ότι η παροχή σωστής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που επιτυγχάνεται με την εφαρμογή των ΔΛΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις αποτελεί έναν από τους πιο σημαντικούς κρίκους της αλυσίδας που οδηγεί μία οικονομία στην ανάπτυξη και την πρόοδο. Η επιδίωξη της ολοκληρωμένης και αξιόπιστης υιοθέτησης και εφαρμογής του νέου ευρωπαϊκού πλαισίου λογιστικής απεικόνισης των εταιρικών οικονομικών στοιχείων αποτελεί κεντρική επιλογή.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση² εναρμονίζει τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που παρέχουν οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες προκειμένου να εξασφαλισθεί η προστασία των επενδυτών. Με την εφαρμογή διεθνών λογιστικών κανόνων αποσκοπείτε η διαφύλαξη της εμπιστοσύνης προς τις χρηματοπιστωτικές αγορές και, ταυτόχρονα, η διευκόλυνση της διαπραγμάτευσης κινητών αξιών σε διασυνοριακό και διεθνές επίπεδο.

Ιστορικό

Στην ανακοίνωση της Επιτροπής που εκδόθηκε στις 13 Ιουνίου 2000 με τίτλο «Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης 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 από το 2005. Στις 17 Ιουλίου, το Συμβούλιο ECOFIN χαιρέτησε αυτή την ανακοίνωση και τόνισε στα πορίσματά του ότι η συγκρισιμότητα, η αξιοπιστία και η διαφάνεια των λογαριασμών των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων αποτελούν θεμελιώδες στοιχείο της ολοκλήρωσης και της διεθνούς ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών χρηματοπιστωτικών αγορών. Εξάλλου, η εναρμόνιση αυτού του θέματος θεωρείται σημαντική για το « πρόγραμμα δράσης για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες » -ΠΔΧΥ. Επιπλέον, οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις συμφωνούν με την έγκριση προτύπων ΔΛΠ, δεδομένου ότι αυτό θα διευκολύνει την εμπορευσιμότητα κινητών αξιών, τις

² Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων.

διασυννοριακές συγχωνεύσεις και εξαγορές, καθώς και τις πράξεις χρηματοδότησης. Η κοινοτική λογιστική νομοθεσία της δεκαετίας του 1970 πρέπει να ενημερωθεί για να ανταποκριθεί στο αίτημα των σύγχρονων επενδυτών. Συγκεκριμένα, οι τίτλοι μιας εταιρείας συχνά ανήκουν σε επενδυτές προερχόμενους από διάφορα μέρη του κόσμου.

Ορισμοί

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) αποκαλούμενα «International Accounting Standards» (IAS) εκδίδονται από τον «Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» - ΟΔΛΠ (EN) [«International Accounting Standards Board» (IASB)] που είναι εγκατεστημένος στο Λονδίνο και στον οποίο θα εκπροσωπείται η Επιτροπή. Στο μέλλον, οι κοινοί αυτοί κανόνες θα μετονομαστούν σε «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης» - ΔΠΧΠ (EN), [«International Financial Reporting Standards» (IFRS)].

Προτεραιότητες

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 εταιρίες της ΕΕ θα εφαρμόζουν ορθά τα πρότυπα ΔΛΠ μέχρι το 2005 (αξιοπιστία, αξιολόγηση, ανταγωνισμός).

Πεδίο εφαρμογής

Από το 2005 όλες οι εισηγμένες εταιρίες της ΕΕ (συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων) πρέπει να εφαρμόζουν διεθνή λογιστικά πρότυπα υψηλής ποιότητας κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους. 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 δυνατόν να επιβάλλουν τη νέα νομοθεσία σε μη εισηγμένες τράπεζες ή ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

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 ΔΛΠ θα συμπληρώσει τις απαιτήσεις που περιέχονται στις λογιστικές οδηγίες. Τέλος, τα κράτη μέλη μπορούν να αναστείλουν την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων έως το 2007 για τις εταιρίες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο της Κοινότητας και σε οργανωμένη αγορά τρίτης χώρας.

Μηχανισμός προσαρμογής

Για να εγκριθεί ένα διεθνές λογιστικό πρότυπο πρέπει να αντικατοπτρίζει μια πιστή και έντιμη εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, να ανταποκρίνεται στο ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και να ικανοποιεί την απαιτούμενη ποιότητα της πληροφόρησης. Η Επιτροπή θα συνεννοηθεί με την

Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών (ΕΕΡΑΑΚΑ) με σκοπό την ανάπτυξη κοινής προσέγγισης επιβολής των προτύπων.

Ο κανονισμός θα εγκριθεί σύμφωνα με μηχανισμό διπλής διάρθρωσης:

- ένα κανονιστικό επίπεδο με τη σύσταση κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, που θα απαρτίζεται από αντιπροσώπους των κρατών μελών και θα προεδρεύετε από την Επιτροπή. Αυτή θα αποφασίσει την ενδεχόμενη έγκριση των προτύπων ΔΛΠ στη βάση πρότασης της Επιτροπής. Στόχος είναι να εξασφαλισθεί απόλυτη διαφάνεια και ευθύνη έναντι του Συμβουλίου και του Κοινοβουλίου.

- ένα τεχνικό επίπεδο με τη σύσταση τεχνικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, της συμβουλευτικής ομάδας για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην Ευρώπη (EFRAG), που θα απαρτίζεται από εμπειρογνώμονες σε θέματα λογιστικής του ιδιωτικού τομέα πολλών κρατών μελών. Αυτή θα παρέχει εγκαίρως τη συνδρομή και τις αναγκαίες αρμοδιότητες για την αξιολόγηση των προτύπων ΔΛΠ και θα συμβουλεύει την Επιτροπή για το ενδεχόμενο τροποποίησης της ισχύουσας νομοθεσίας.

Προοπτικές

Ο κανονισμός είναι άμεσα εφαρμοστέος και δεν απαιτείται μεταφορά του στο εσωτερικό δίκαιο των κρατών μελών. 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.

Μετά τη θετική γνώμη της κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η Επιτροπή εγκρίνει τον κανονισμό για το λογιστικό πρότυπο ΔΛΠ 39. Το πρότυπο αυτό ισχύει για όλες τις

εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης από την 1η Ιανουαρίου 2005 με την επιφύλαξη δύο προσωρινών εξαιρέσεων. Η πρώτη αφορά την εφαρμογή του συστήματος «εύλογης αξίας» (fair value) σε όλα τα στοιχεία του ισολογισμού μιας εισηγμένης επιχείρησης. Υπενθυμίζεται ότι η μέθοδος της «εύλογης αξίας» συνίσταται στην αποτίμηση του στοιχείου στην αγοραία αξία τη στιγμή εκείνη (και όχι στην αξία αγοράς) και τη λογιστικοποίηση των «παράγωγων» των πολύπλοκων χρηματοοικονομικών προϊόντων που χρησιμοποιούνται από τις τράπεζες για την κάλυψη των κινδύνων τους. Η Επιτροπή διευκρινίζει ότι η οδηγία 78/660/ΕΟΚ για το εταιρικό δίκαιο δεν επιτρέπει την εφαρμογή της επιλογής της «εύλογης αξίας» σε όλα τα στοιχεία του παθητικού, και ιδιαίτερα στις μετοχές και τις συμμετοχές των εταιρειών. Η δεύτερη εξαίρεση αφορά την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων σχετικά με τη λογιστική αντιστάθμισης κινδύνου που, σύμφωνα με την πλειονότητα των ευρωπαϊκών τραπεζών, θα συνεπαγόταν δυσανάλογες και δαπανηρές τροποποιήσεις της διαχείρισης του ενεργητικού/ παθητικού τους και των λογιστικών τους συστημάτων.

Προκειμένου να διευκολυνθεί η μετάβαση προς τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) και τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) θεσπίστηκε το ΔΠΧΠ 1: Πρώτη εφαρμογή των προτύπων διεθνούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Αντικαθιστά τη διερμηνεία ΜΕΔ-8 που επέβαλλε πολύ βαρείς και αυστηρούς όρους στις εταιρείες που επέλεξαν να χρησιμοποιήσουν ΔΛΠ αντί για τα γενικώς αποδεκτά σε εθνικό επίπεδο λογιστικά πρότυπα. Το νέο πρότυπο ΔΠΧΠ 1: Πρώτη εφαρμογή των προτύπων διεθνούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης λαμβάνει υπόψη τις ανάγκες των εισηγμένων επιχειρήσεων της ΕΕ που θα χρησιμοποιήσουν τα ΔΛΠ για πρώτη φορά από 1ης Ιανουαρίου 2005. Το πρότυπο περιλαμβάνει τη διαδικασία που πρέπει να τηρηθεί κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ, ιδίως όσον

αφορά τον ισολογισμό έναρξης που αποτελεί το σημείο εκκίνησης για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ. Εκτός αυτού, εγγυάται την ύπαρξη διαφάνειας καθώς υποχρεώνει την δημοσιεύουσα οντότητα να εξηγήσει τις επιπτώσεις της μετάβασης στα ΔΛΠ για την οικονομική της κατάσταση, για τα αποτελέσματα χρήσης και τις ταμειακές ροές της, προκειμένου να περιορισθούν οι αντιδράσεις της αγοράς.

Τη είναι η IASC

Το IASC είναι ένα διεθνές ίδρυμα που σκοπό έχει την δημιουργία ενός διεθνούς, σύγχρονου και αξιόπιστου πακέτου λογιστικών προτύπων. Σκοπός των IAS είναι η έκδοση αξιόπιστων οικονομικών καταστάσεων για πληροφόρηση κύρια των επενδυτών που ενδιαφέρονται να επενδύσουν στον οικονομικό τομέα.

Σκοπός της IASC³

(2) Για να λειτουργήσει καλύτερα η εσωτερική αγορά πρέπει να καταστεί υποχρεωτικό για τις εισηγμένες επιχειρήσεις να εφαρμόζουν ένα ενιαίο και υψηλής ποιότητας σύνολο διεθνών λογιστικών κανόνων για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεών τους. Είναι επίσης σημαντικό, οι κανόνες για την υποβολή οικονομικών εκθέσεων που εφαρμόζουν οι ευρωπαϊκές επιχειρήσεις οι οποίες συμμετέχουν στις οικονομικές αγορές να είναι διεθνώς αποδεκτές και να αποτελούν πραγματικός καθολικά πρότυπα. Τούτο προϋποθέτει μεγαλύτερη σύγκλιση των λογιστικών προτύπων και κανόνων που χρησιμοποιούνται διεθνώς με απώτερο στόχο την επίτευξη μιας ενιαίας δέσμης καθολικών προτύπων λογιστικής.

³ www.europart.europa.eu

(2α) Η οδηγία του Συμβουλίου 78/660/ΕΟΚ της 25ης Ιουλίου 1978 σχετικά με τους ετήσιους λογαριασμούς ορισμένων τύπων επιχειρήσεων, η οδηγία του Συμβουλίου 83/349/ΕΟΚ της 13ης Ιουνίου 1983 σχετικά με τους ενοποιημένους λογαριασμούς, η οδηγία του Συμβουλίου 86/635/ΕΟΚ της 8ης Δεκεμβρίου 1986 σχετικά με τους ετήσιους λογαριασμούς και τους ενοποιημένους λογαριασμούς τραπεζών και άλλων χρηματοοικονομικών ιδρυμάτων, και η οδηγία του Συμβουλίου 91/674/ΕΟΚ σχετικά με τους ετήσιους λογαριασμούς και τους ενοποιημένους λογαριασμούς ασφαλιστικών εταιριών απευθύνονται επίσης στις εισηγμένες επιχειρήσεις της ΕΕ. Οι απαιτήσεις υποβολής εκθέσεων που καθορίζονται στις ανωτέρω οδηγίες δεν μπορούν να διασφαλίσουν το υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων όλων των εισηγμένων κοινοτικών επιχειρήσεων, που είναι αναγκαίο για την οικοδόμηση μιας ολοκληρωμένης κεφαλαιαγοράς η οποία λειτουργεί αποτελεσματικά, ομαλά και αποδοτικά. Απαιτείται, συνεπώς, η συμπλήρωση του νομικού πλαισίου για τις εισηγμένες επιχειρήσεις.

(6) Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα αναπτύσσονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee - IASC) **σκοπός της οποίας είναι η δημιουργία ενός ενιαίου συνόλου παγκοσμίων λογιστικών προτύπων**. Πέρα από την αναδιάρθρωση της IASC, μία από τις πρώτες αποφάσεις που έλαβε η νέα διοικούσα επιτροπή την 1η Απριλίου 2001 ήταν η μετονομασία της IASC σε «Διοικούσα επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων» (International Accounting Standards Board (IASB)) και, σε ότι αφορά τα μελλοντικά διεθνή λογιστικά πρότυπα, των IAS σε «διεθνή πρότυπα οικονομικών εκθέσεων (International Financial Reporting Standards (IFRS)). Τα πρότυπα αυτά πρέπει, κατά το δυνατόν και εφόσον εξασφαλίζουν ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών

καταστάσεων στην Κοινότητα, να καταστούν υποχρεωτικά για όλες τις εισηγμένες κοινοτικές επιχειρήσεις καθώς και για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις που ετοιμάζονται να εισαγάγουν τις κινητές αξίες τους σε οργανωμένη αγορά .

(7) Τα μέτρα που απαιτούνται για την εφαρμογή του παρόντος κανονισμού εγκρίνονται σύμφωνα με την απόφαση του Συμβουλίου 1999/468/EK της 28ης Ιουνίου 1999 σχετικά με τις διαδικασίες για την άσκηση των εκτελεστικών εξουσιών που έχουν ανατεθεί στην Επιτροπή και λαμβανομένου δεόντως υπόψη του ψηφίσματος του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 5ης Φεβρουαρίου 2002 σχετικά με την εφαρμογή της νομοθεσίας για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες καθώς και της δήλωσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής της αυτής ημερομηνίας.

Η έγκριση ενός διεθνούς λογιστικού προτύπου, το οποίο θα εφαρμοστεί στην Κοινότητα, απαιτεί πρώτον ότι αυτό ανταποκρίνεται στη βασική απαίτηση των προαναφερθεισών οδηγιών του Συμβουλίου, δηλαδή ότι η εφαρμογή του οδηγεί σε μια πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των επιδόσεων μιας επιχείρησης. Η αρχή αυτή εξετάζεται υπό το φως των αναφερθεισών οδηγιών του Συμβουλίου χωρίς να επιβάλει μια αυστηρή συμμόρφωση με κάθε διάταξη των οδηγιών αυτών. Δεύτερον, ότι αυτό, σύμφωνα με τα συμπεράσματα του Συμβουλίου ECOFIN της 17ης Ιουλίου 2000 προάγει το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και τέλος ανταποκρίνεται σε θεμελιώδη κριτήρια όσον αφορά την ποιότητα των πληροφοριών που απαιτούνται για τις οικονομικές καταστάσεις ώστε να είναι χρήσιμες στους χρήστες.

(8) Μια τεχνική επιτροπή λογιστικών θεμάτων θα παρέχει υποστήριξη και εμπειρογνωμοσύνη στην Επιτροπή κατά την αξιολόγηση των διεθνών λογιστικών προτύπων⁴.

⁴ www.europart.europa.eu

(8α) Προκειμένου ένα διεθνές λογιστικό πρότυπο να θεσπιστεί για την Κοινότητα, πρέπει να πληροί τη βασική προϋπόθεση των προαναφερθεισών οδηγιών του Συμβουλίου, δηλαδή να αναφέρει ότι η εφαρμογή του συνεπάγεται την αληθινή και δίκαιη θεώρηση της οικονομικής θέσης, της απόδοσης και των μεταβολών της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης -αρχή η οποία εκτιμάται υπό το πρίσμα των υπόλοιπων διατάξεων των εν λόγω οδηγιών. Δεύτερον, να πληροί τα βασικά κριτήρια ως προς την ποιότητα των πληροφοριών που απαιτούνται για τις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες πρέπει να είναι χρήσιμες για τους χρήστες, και, τέλος, να παρέχει κατάλληλη βάση για την υποβολή οικονομικών εκθέσεων εκ μέρους των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων, δηλαδή, για παράδειγμα, να μην προκαλεί δυσανάλογη επιβάρυνση στις επιχειρήσεις, να παράγει εύλογα αποτελέσματα και να είναι κοινωνικά και οικονομικά αποδεκτό.

9) Ο μηχανισμός έγκρισης διεθνών λογιστικών προτύπων πρέπει να κινείται γρήγορα όταν προτείνονται διεθνή λογιστικά πρότυπα και ταυτόχρονα να αποτελεί για τους ενδιαφερομένους και κυρίως 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 ΕΚΤ, 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 πρέπει να αποτελέσει μέσο για την ανάπτυξη κοινής αντίληψης όσον αφορά τα εγκεκριμένα διεθνή λογιστικά πρότυπα στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

(10α) Προκειμένου να διευκολύνει την ανταλλαγή απόψεων και να επιτρέψει στα κράτη μέλη να συντονίσουν τις θέσεις τους, η Επιτροπή ενημερώνει τακτικά την κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων σχετικά με τα τρέχοντα σχέδια, τα κείμενα προς συζήτηση, τις εκθέσεις

και εισηγήσεις του IASB, καθώς και σχετικά με το σχετικό τεχνικό έργο της κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων. Επιπλέον, είναι σημαντικό να ενημερώνεται εγκαίρως η κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων, όταν η Επιτροπή προτίθεται να μην προτείνει την έγκριση ενός διεθνούς λογιστικού προτύπου.

(10β) Κατά τις διαβουλεύσεις της και την επεξεργασία θέσεων σχετικά με έγγραφα και κείμενα του IASB στο πλαίσιο της διαδικασίας ανάπτυξης διεθνών λογιστικών προτύπων (IFRS και SIC), η Επιτροπή λαμβάνει υπόψη τη σημασία της αποφυγής ανταγωνιστικών μειονεκτημάτων για τις ευρωπαϊκές επιχειρήσεις που δρουν σε διεθνείς αγορές και, στον μεγαλύτερο δυνατό βαθμό, τις απόψεις που διατυπώνουν οι αντιπροσωπεύεις στην κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων. Η Επιτροπή εκπροσωπείται στα κύρια όργανα της ΕΔΛΠ.

(11) Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας είναι απαραίτητο να δοθεί στα κράτη μέλη η δυνατότητα να καταστήσουν υποχρεωτικό ή προαιρετικό για τις εισηγμένες επιχειρήσεις να καταρτίζουν τους ετήσιους λογαριασμούς τους βάσει των διεθνών λογιστικών προτύπων που θεσπίζονται σύμφωνα με τη διαδικασία του παρόντος κανονισμού. Τα κράτη μέλη είναι, επίσης, ελεύθερα να αποφασίσουν σε ποιο βαθμό θα επεκτείνουν την υποχρεωτική ή προαιρετική εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων και σε άλλες επιχειρήσεις όσον αφορά την κατάρτιση των ενοποιημένων ή/ και των ετήσιων λογαριασμών τους.

(11β) Ένα κατάλληλο και αυστηρό καθεστώς επιβολής του νόμου αποτελεί κρίσιμο στοιχείο για τη στήριξη της εμπιστοσύνης των επενδυτών στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Σύμφωνα με το άρθρο 10 της ΣΕΚ, τα κράτη μέλη πρέπει να λαμβάνουν κατάλληλα μέτρα για την εξασφάλιση της συμμόρφωσης προς τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες. Η Επιτροπή, σε συνεργασία με την επιτροπή των ευρωπαϊκών αρχών των κινητών αξιών (CESR) πρέπει να έρχεται σε επαφή με τα κράτη μέλη για

τη διαμόρφωση μιας κοινής προσέγγισης όσον αφορά την επιβολή του νόμου.

(11γ) Επιπλέον, είναι σημαντικό να επιτραπεί στα κράτη μέλη να αναστείλουν την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων μέχρι το 2007 για εκείνες τις εισηγμένες επιχειρήσεις τόσο στην ΕΕ όσο και σε μια οργανωμένη αγορά τρίτης χώρας, οι οποίες εφαρμόζουν ήδη μια άλλη δέσμη διεθνώς αποδεκτών προτύπων ως πρωτογενή βάση για τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους, καθώς επίσης και για επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν μόνο εισηγμένους τίτλους. Είναι ωστόσο σημαντικό να ισχύουν το αργότερο μέχρι το 2007 τα ΔΛΠ ως αποκλειστικά διεθνή λογιστικά πρότυπα για όλες τις επιχειρήσεις της ΕΕ που είναι εισηγμένες σε μια οργανωμένη αγορά της ΕΕ.

(12) Προκειμένου να επιτραπεί⁵ στα κράτη μέλη και στις επιχειρήσεις να προβούν στις προσαρμογές που είναι αναγκαίες για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων, ορισμένες διατάξεις πρέπει να τεθούν σε ισχύ μόνον από το 2005 και μετά. Κατά την εφαρμογή για πρώτη φορά ΔΛΠ από τις επιχειρήσεις συνεπεία της ενάρξεως ισχύος του παρόντος κανονισμού πρέπει να θεσπιστούν κατάλληλες ρυθμίσεις. Οι ρυθμίσεις αυτές πρέπει να εκπονηθούν σε διεθνές επίπεδο προκειμένου να διασφαλίσουν τη διεθνή αναγνώριση των υιοθετούμενων λύσεων.

Ο παρών κανονισμός έχει ως στόχο την έγκριση και χρήση διεθνών λογιστικών προτύπων στην Κοινότητα με σκοπό την εναρμόνιση των δημοσιονομικών πληροφοριών που υποβάλλουν οι επιχειρήσεις οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 4, προκειμένου να διασφαλιστεί υψηλός βαθμός διαφάνειας και συμβατότητας των δημοσιονομικών δελτίων και συνακόλουθα αποτελεσματική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς στην Ευρωπαϊκή Ένωση και της εσωτερικής αγοράς.

⁵ www.europart.europa.eu

Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, ως «διεθνή λογιστικά πρότυπα» νοούνται τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (International Accounting Standards - IAS), τα διεθνή πρότυπα οικονομικών εκθέσεων (International Financial Reporting Standards -IFRS) και οι συναφείς ερμηνείες (SIC interpretations), οι μετέπειτα τροποποιήσεις των προτύπων αυτών και οι σχετικές ερμηνείες, τα μελλοντικά πρότυπα και οι σχετικές ερμηνείες που εκδίδονται ή θεσπίζονται από τη διοικούσα επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων (International Accounting Standards Board - IASB).

Εξουσίες της Επιτροπής και δημοσιότητα: Έγκριση και χρήση διεθνών λογιστικών προτύπων

1. Η Επιτροπή, βάσει της διαδικασίας του άρθρου 6, αναγνωρίζει και εγκρίνει τα διεθνή λογιστικά πρότυπα τα οποία καθίστανται υποχρεωτικά βάσει του άρθρου 4 του παρόντος κανονισμού με σκοπό να εξασφαλισθεί υψηλός βαθμός διαφάνειας και συγκρισιμότητας στις οικονομικές καταστάσεις:

1. Σύμφωνα με την κανονιστική διαδικασία που καθορίζεται στο άρθρο 6(2), η Επιτροπή αποφασίζει όσον αφορά την εφαρμογή στην Κοινότητα διεθνών λογιστικών προτύπων.

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

- δεν είναι αντίθετα προς την αρχή που καθορίζεται στο άρθρο 16(3) της οδηγίας του Συμβουλίου 83/349/ΕΟΚ και το άρθρο 2(3) της οδηγίας του Συμβουλίου 78/660/ΕΟΚ και εξυπηρετούν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον,

- πληρούν τα κριτήρια όσον αφορά το κατανοήσιμο, τη σημασία, την αξιοπιστία και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών πληροφοριών

που απαιτούνται για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων και την αξιολόγηση της διαχείρισης.

2. Το αργότερο μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2002, η Επιτροπή, βάσει της διαδικασίας του άρθρου 6, θα λάβει απόφαση ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής στην Κοινότητα, των διεθνών λογιστικών προτύπων που θα βρίσκονται σε ισχύ κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας οδηγίας.

Οι επιχειρήσεις που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους, καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους για το οικονομικό έτος που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά την ημερομηνία εκείνη σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που θα εγκριθούν βάσει της διαδικασίας που θεσπίζεται στο άρθρο 6 παρ. 2, εφόσον οι τίτλοι τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι εισηγμένοι σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1, παρ. 13 της οδηγίας του Συμβουλίου 93/22/ΕΟΚ.

1.2 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

Στα πρότυπα, **ο τίτλος τους** είναι ενδεικτικός των προβλέψεων που αναφέρεται το καθένα, ενώ η αρίθμηση τους είναι τυχαία και χρησιμοποιείτε μόνο από τους οικονομολόγους χάριν συντομίας, **αυτά είναι:**

Δ.Λ.Π 1⁶ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ .

Α) ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Για την κατάρτιση του ισολογισμού θα πρέπει να γίνει ο διαχωρισμός των κυκλοφοριακών και μη, περιουσιακών στοιχείων καθώς

⁶ www.gus.gr

και των τρεχουσών και μη τρεχουσών υποχρεώσεων. Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται με βάση του αν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις, έχουν περίοδο ρευστοποίησης ή διακανονισμού αντίστοιχα, τους δώδεκα μήνες(περίοδος που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις).

B) Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Η παρουσίαση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων μπορεί να γίνει είτε με την μέθοδο των κατά είδος δαπανών, είτε με την μέθοδο της λειτουργίας δαπανών ή του «κόστους πωλήσεων», ανάλογα με το είδος οργανώσεως της επιχειρήσεως και σύμφωνα με την ανάγκη για ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Γ) Μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων

Η κατάσταση αυτή πρέπει να παρουσιάζει:

1. Το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσης
2. Κάθε έσοδο και έξοδο και κάθε κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια.

3. Την σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών που αντιμετωπίστηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Επιπρόσθετα πρέπει να παρουσιάζονται:

4. Μεταφορές κεφαλαίων από και προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων.

5. Το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημίας στην αρχή της χρήσης και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς και την κίνηση της χρήσεως.

6. Συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσεως για κάθε κατηγορία κεφαλαίου και αποθεματικού, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών

Το ΔΛΠ 7 θέτει τις ρυθμίσεις για την παρουσίαση της καταστάσεως ταμειακών ροών και των σχετικών γνωστοποιήσεων.

Ε) Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων (Σημειώσεις) πρέπει να περιλαμβάνει:

i) παρουσίαση πληροφοριών για τις βάσεις καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επιλέγησαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.

ii) Γνωστοποίηση των πληροφοριών που απαιτούνται από τα ΔΛΠ, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις.

iii) Παροχή πρόσθετων πληροφοριών που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

iv) Παρουσίαση των μεθόδων αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν

v) Γνωστοποίηση οποιουδήποτε ειδικότερου λογιστικού χειρισμού που κρίνεται απαραίτητη για την ορθή κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Κάθε στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παραπέμπει σε τυχόν σχετική πληροφορία του προσαρτήματος.

Τέλος πρέπει να γνωστοποιούνται, αν αυτό δεν γίνεται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, η έδρα και η νομική μορφή της επιχείρησης, η χώρα ίδρυσης, μια περιγραφή της φύσης των εργασιών και των κυριότερων δραστηριοτήτων της, η επωνυμία της μητρικής αν πρόκειται για όμιλο επιχειρήσεων και ο αριθμός των εργαζομένων στο τέλος της χρήσης ή ο μέσος όρος κατά τη διάρκεια αυτής.

Δ.Λ.Π 2⁷ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησεως κατά την συνήθη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος ολοκλήρωσης της παραγωγής και της πώλησής τους. Το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με βάση τις μεθόδους FIFO ή μέσου σταθμικού κόστους (weighted average), εκτός των αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με μία κανονική ροή ή που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, στα οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους. Εναλλακτικά επιτρέπεται και η χρησιμοποίηση της μεθόδου LIFO. Σε περίπτωση υποτίμησης των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους η ζημία που προκύπτει θα πρέπει να καταχωρείται στα έξοδα της χρήσεως την οποία αφορά. Σε περίπτωση ανάκτησης της υποτίμησης αυτής σε μεταγενέστερες περιόδους το κέρδος το οποίο προκύπτει θα πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης κατά την οποία προέκυψε.

Στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- ∅ Η λογιστική μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων και προσδιορισμού του κόστους αυτών,
- ∅ Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης,
- ∅ Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία,

⁷ www.gus.gr

- Ø Το ποσό ανάκτησης της υποτιμημένης αξίας των αποθεμάτων που καταχωρήθηκε ως έσοδο στην παρούσα χρήση καθώς και οι συνθήκες που οδήγησαν στην ανάκτηση αυτή,
- Ø Η λογιστική αξία των αποθεμάτων τα οποία έχουν ενεχυριασθεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων,
- Ø Η αξία της υποτίμησης των αποθεμάτων η οποία καταχωρήθηκε στα έξοδα της χρήσεως, και
- Ø Οι γνωστοποιήσεις που αφορούν την χρησιμοποίηση της μεθόδου LIFO, όπως αναφέρεται παραπάνω.

Δ.Λ.Π 7 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.

Η κατάσταση ταμειακών ροών είναι ένα αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, η οποία απεικονίζει τις ταμειακές ροές κατά την διάρκεια της χρήσεως ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες ως εξής:

Ø Τα ταμειακά διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα είναι τα μετρητά ή οι καταθέσεις της επιχείρησης, οι οποίες μπορούν να αναληφθούν άμεσα, καθώς και οι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, οι οποίες είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά διαθέσιμων και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

Ø Επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης καθώς και οι άλλες δραστηριότητες, οι οποίες δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές.

Ø Επενδυτικές δραστηριότητες είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα.

Ø Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες, που καταλήγουν σε μεταβολή στο μέγεθος και την συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης.

Δ.Λ.Π 8⁸ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ , ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ.

Το κέρδος ή/ η ζημιά χρήσεως αποτελείται από :

- κέρδος η ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες
- έκτακτα κονδύλια

Το κέρδος ή/ η ζημιά από τις συνήθεις δραστηριότητες δημιουργείται από τα έσοδα και έξοδα, τα οποία αφορούν το τομέα εργασιών της επιχείρησης.

Υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες απαιτείται ξεχωριστή αναφορά και γνωστοποίηση των εσόδων και εξόδων (π.χ. όταν συντρέχει υποτίμηση αποθεμάτων ή παγίων ή αντιλογισμός τέτοιων προβλέψεων, δαπάνες ή προβλέψεις αναδιάρθρωσης μιας επιχείρησης, διακοπή μιας εμπορικής δραστηριότητας, δικαστικός συμβιβασμός, άλλες αντιστροφές προβλέψεων κλπ).

Έκτακτα κέρδη / ζημιές

Τα έκτακτα κέρδη ή/ ζημιές εμφανίζονται στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης σε ξεχωριστή γραμμή, κάτω από το λειτουργικό αποτέλεσμα και αναλύεται η φύση τους στις Σημειώσεις. Τα έκτακτα αποτελέσματα αφορούν σε γεγονότα τα οποία είναι εξαιρετικά σπάνια, απρόβλεπτα και πέραν από κάθε επήρεια και έλεγχο. (πχ ζημιές από φυσικές καταστροφές ή αποποίηση/ απαλλοτρίωση περιουσιακών στοιχείων)

Αναθεώρηση λογιστικών εκτιμήσεων

⁸ www.gus.gr

Λογιστικές εκτιμήσεις και κρίσεις απαιτούνται για την διενέργεια προβλέψεων (απαιτήσεων, αποθεμάτων, ωφέλιμης ζωής παγίων κλπ). Όταν μία εκτίμηση αναθεωρείται μεταγενέστερα, όταν υπάρχουν νέα δεδομένα και πληρέστερες πληροφορίες, τότε η διαφορά από την μεταβολή αυτή λογίζεται στα αποτελέσματα χρήσης όταν αφορά την τρέχουσα χρήση, η λογίζεται και στις μελλοντικές χρήσεις όταν αφορά και αυτές. Επίσης συμπεριλαμβάνεται στην ίδια κατηγορία της καταστάσεως αποτελεσμάτων που υπήρχε και η προηγούμενη εκτίμηση.

Θεμελιώδη λογιστικά σφάλματα

Θεμελιώδες θεωρείται ένα λογιστικό λάθος εξαιτίας του οποίου οι οικονομικές καταστάσεις που αφορά δεν δίδουν τη πραγματική εικόνα. Συνήθως όταν εντοπίζεται και διορθώνεται ένα σημαντικό λογιστικό λάθος σε μεταγενέστερη περίοδο, τότε η διόρθωση αυτή γίνεται δια μέσου του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού κέρδη εις νέο και επανασυντάσσονται διορθωμένες συγκριτικές καταστάσεις ωσάν να υπήρχε η διόρθωση, εκτός εάν είναι αδύνατον να γίνει αυτό. Για τη διόρθωση αυτή απαιτείται γνωστοποίηση στις Σημειώσεις. Εναλλακτικά επιτρέπεται και ο λογισμός της διόρθωσης του σφάλματος να γίνει στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης χωρίς ανάλογη υποχρεωτική επανασύνταξη των προηγούμενων περιόδων, οπότε απαιτείται πλήρης γνωστοποίηση στις Σημειώσεις.

Αλλαγή σε λογιστικές αρχές

Αλλαγή σε λογιστικές αρχές επιτρέπεται μόνο όταν αυτή :

- απαιτείται από νόμο
- από αλλαγή σε λογιστικό πρότυπο
- πρέπει να αποδοθεί ορθότερα κάποια συναλλαγή και πράξη

Η αλλαγή εφαρμόζεται αναδρομικά, δια μέσου του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού κερδών εις νέο, και ανασυντάσσεται η συγκριτική πληροφορία των παρελθουσών χρήσεων εάν αυτό είναι

εφικτό να γίνει, διαφορετικά λογίζεται στα αποτελέσματα χρήσης οπότε απαιτείται σύνταξη pro-forma οικονομικών συγκριτικών καταστάσεων. Απαιτείται γνωστοποίηση στις Σημειώσεις.

Δ.Λ.Π 10 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΤΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ.

Τα γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού είναι τα γεγονότα εκείνα τα οποία επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας του Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση. Τα γεγονότα αυτά μπορεί να είναι είτε διορθωτικά (παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού) ή μη διορθωτικά (ενδεικτικά συνθηκών τα οποία προέκυψαν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού). Η επιχείρηση θα πρέπει να αναμορφώνει τις οικονομικές της καταστάσεις για μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού γεγονότα τα οποία παρέχουν απόδειξη ότι προϋπήρχαν της ημερομηνίας του Ισολογισμού.

Δ.Λ.Π 11 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ.

Οι συμβάσεις κατασκευής έργων θα πρέπει να αντιμετωπίζονται σε επίπεδο κάθε μίας ξεχωριστής σύμβασης (εκτός εάν οι συμβάσεις έχουν συναφθεί σαν ένα ενιαίο σύνολο ή αποτελούν στην πραγματικότητα μέρος ενός ενιαίου προγράμματος με γενικό όριο κέρδους). Τα συμβατικά έσοδα και έξοδα θα πρέπει να αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης του έργου (percentage of completion) κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού όταν η έκβαση της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Σε περίπτωση μη αξιόπιστης εκτίμησης του αποτελέσματος της σύμβασης το κόστος θα πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιήθηκε και το έσοδο θα πρέπει να καταχωρείται μόνο στην έκταση που το πραγματοποιημένο

συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί (cost recovery method). Οποιαδήποτε αναμενόμενη ζημία από την σύμβαση κατασκευής θα πρέπει να επιβαρύνει άμεσα τα αποτελέσματα.

Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες απαιτούνται από την επιχείρηση είναι:

- ∅ Το ποσό του συμβατικού εσόδου που λογίστηκε στα έσοδα της χρήσης
- ∅ Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που λογίστηκε στην χρήση
- ∅ Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του ποσοστού ολοκλήρωσης των συμβάσεων σε εξέλιξη
- ∅ Για τις συμβάσεις σε εξέλιξη θα πρέπει να γνωστοποιούνται το συγκεντρωτικό ποσό των δαπανών που έγιναν και των κερδών που καταχωρήθηκαν (μείον τις καταχωρηθείσες ζημίες) καθώς και το ποσό των προκαταβολών που εισπράχθηκαν και των παρακρατήσεων
- ∅ Το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για το συμβατικό έργο ως απαίτηση
- ∅ Το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για το συμβατικό έργο ως υποχρέωση

Δ.Λ.Π 12⁹ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο της χρήσης και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά. Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί του λογιστικού αποτελέσματος και αφού ληφθούν υπόψη οι μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης υπολογισμού. Ο φόρος που αντιστοιχεί στις προσωρινές (temporary) διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών εξόδων/ εσόδων, λογίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά και υπολογίζεται σαν διαφορά

⁹ www.gus.gr

στοιχείων του ισολογισμού μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης αυτών. Όταν μία χρονική διαφορά κλείσει, τότε αντλογίζεται και ο αντίστοιχος αναβαλλόμενος φόρος, που είχε λογισθεί όταν είχε προκύψει αρχικά η διαφορά. Χρησιμοποιείται ο φορολογικός συντελεστής ο οποίος πιθανολογείται ότι θα ισχύει κατά την πραγματοποίηση της χρονικής διαφοράς.

Δ.Λ.Π 14 ΠΑΡΟΧΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΑΝΑ ΤΜΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.

Οι εισηγμένες εταιρείες, πρέπει να παρουσιάζουν τα λογιστικά αποτελέσματα και τα κυριότερα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού της επιχείρησης αναλυμένα στα κύρια και δευτερεύοντα επιχειρησιακά και γεωγραφικά τμήματα της εταιρείας. Το επίπεδο σημαντικότητας για την δημιουργία τμήματος είναι 10% επί του συνόλου. Επίσης όλα τα τμήματα πρέπει να είναι τουλάχιστον ίσα με το 75% των συνολικών εσόδων της εταιρείας.

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

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για να φανερώνει τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών πάνω στις αποτιμήσεις που πραγματοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως της επιχείρησης και της χρηματοοικονομικής της θέσεως.

Δ.Λ.Π 16 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ.

Ενσώματες ακινητοποιήσεις είναι τα υλικά πάγια στοιχεία που κατέχονται για λειτουργικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεων.

Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου στοιχείου κατά τη διάρκεια περισσότερων της μιας χρήσεως. Η αρχική καταχώριση ενός ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, γίνεται σύμφωνα με το κόστος κτήσης του. Στη περίπτωση που διενεργούνται δαπάνες για το εν λόγω πάγιο, οι οποίες αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένονται από αυτό, οι δαπάνες αυτές προσ αυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου. Οποιαδήποτε άλλη δαπάνη σχετιζόμενη με το πάγιο, βαρύνει τα έξοδα της χρήσης.

Αποτίμηση μεταγενέστερη από την αρχική καταχώριση:

A) Βασική μέθοδος:

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις εμφανίζονται στο κόστος κτήσης, μειωμένες με τις σωρευμένες αποσβέσεις τους.

B) Εναλλακτική μέθοδος:

Το Πρότυπο αυτό ορίζει ότι σε τακτά χρονικά διαστήματα, πρέπει να γίνονται αναπροσαρμογές στην αξία των παγίων, έτσι ώστε οι λογιστικές αξίες να μη διαφέρουν ουσιωδώς από τις πραγματικές.

Οι αναπροσαρμογές αυτές, πρέπει να γίνονται με βάση εκτίμηση που αναλαμβάνεται από επαγγελματίες εκτιμητές.

Όταν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός ενσώματου παγίου, θα πρέπει να αναπροσαρμόζεται ολόκληρη η κατηγορία στην οποία αυτό το πάγιο ανήκει.

Το ποσό της αναπροσαρμογής πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση ιδιαίτερου λογαριασμού της καθαρής θέσης, εκτός αν αυτή η αναπροσαρμογή αντιστρέφει μια προηγούμενη υποτίμηση, οπότε και καταχωρείται στα έσοδα.

Αποσβέσεις:

Το πάγιο πρέπει να αποσβένεται σύμφωνα με την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, έτσι ώστε η δαπάνη αποσβέσεως να συσχετίζεται με

τα αντίστοιχα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την χρησιμοποίησή του.

Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου προσδιορίζεται από τις εκτιμήσεις της επιχείρησης, η οποία λαμβάνει υπ' όψη της την αναμενόμενη φυσιολογική φθορά του και την τεχνική του απαξίωση.

Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί επαρκώς τις βάσεις αποτίμησης των παγίων, τις μεθόδους και τους συντελεστές απόσβεσης, την κίνηση των λογαριασμών των παγίων μέσα στη χρήση, την ύπαρξη βαρών και δεσμεύσεων επί αυτών και στοιχεία για τυχόν αναπροσαρμογές αξιών που έγιναν.

Δ.Α.Π 17 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ.

Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις(finance or capital leases) απεικονίζονται ως απαιτήσεις. Είναι αυτές κατά τις οποίες οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν μεταβιβασθεί στον μισθωτή.

- Συνεπώς, το ελάχιστο σύνολο των μισθωμάτων που πρόκειται να εισπραχθούν κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, πλέον της υπολειμματικής αξίας των εκμισθωμένων παγίων, κεφαλαιοποιούνται και εμφανίζονται ως απαιτήσεις κατά πελατών.

Τα έσοδα από τις μισθώσεις αναγνωρίζονται τμηματικά καθ' όλη τη διάρκειά της μίσθωσης και λογίζονται στα έσοδα από τόκους.

Διαχωρίζονται σε κεφάλαιο και τόκο. Για να χαρακτηριστεί μία μίσθωση ως χρηματοοικονομική, πρέπει να τηρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

- Ø Μεταβίβαση κυριότητας εκμισθούμενου παγίου στον μισθωτή κατά τη λήξη της μίσθωσης.
- Ø Παρέχεται στο μισθωτή η δυνατότητα αγοράς του παγίου στο τέλος της μίσθωσης σε αξία σημαντικά χαμηλότερη από την αναμενόμενη

αγοραία αξία του παγίου και υπάρχει πρόθεση αγοράς του παγίου από πλευράς μισθωτή.

- Ø Η διάρκεια μίσθωσης καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του παγίου ανεξάρτητα από μεταβίβαση κυριότητας η μη.
- Ø Η παρούσα αξία των μισθωμάτων είναι μεγαλύτερη η περίπου ίση από την αγοραία αξία του παγίου ανεξάρτητα από μεταβίβαση κυριότητας η μη.

Στα βιβλία του εκμισθωτή:

- Ø Το σύνολο των τοκοχρεολυτικών μισθωμάτων απεικονίζεται σαν απαίτηση και πιστώνεται με τα εισπραττόμενα μισθώματα.
- Ø Το σύνολο των τόκων των μισθωμάτων πιστώνεται σε λογαριασμό εσόδων επομένων χρήσεων (unearned income) και μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

Στα βιβλία του μισθωτή:

- Ø Το μισθούμενο πάγιο απεικονίζεται στα πάγια και πιστώνεται σχετική υποχρέωση. Κεφαλαιοποιείται το χαμηλότερο μεταξύ της τρέχουσας αξίας των παγίων που μισθώνονται και της παρούσας αξίας των ελάχιστων μελλοντικών μισθωμάτων - Το μέρος του τοκοχρεολυτικού μισθώματος που αφορά κεφάλαιο μειώνει τη σχηματισθείσα υποχρέωση.
- Ø Το μέρος του μισθώματος που αφορά τόκους μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως σαν χρηματοοικονομικό έξοδο.
- Ø Το πάγιο αποσβένεται βάσει της ωφέλιμης ζωής του. Στην περίπτωση που δεν πρόκειται να μεταβιβασθεί η κυριότητα, αποσβένεται στη μικρότερη περίοδο μεταξύ ωφέλιμης ζωής και διάρκειας μίσθωσης.

Πώληση και επαναμίσθωση

Στις περιπτώσεις πώλησης και επαναμίσθωσης σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης, η τυχόν διαφορά μεταξύ τιμήματος

πώλησης και καθαρής αναπόσβεστης αξίας του παγίου, κεφαλαιοποιείται και αποσβένεται στην διάρκεια της μίσθωσης.

Στη περίπτωση λειτουργικής μίσθωσης, η παρόμοια διαφορά, πρέπει να πάει στα αποτελέσματα. Αν η τιμή πώλησης είναι υψηλότερη η χαμηλότερη της τρέχουσας αξίας του παγίου, τότε επιτρέπεται υπό όρους η κεφαλαιοποίηση και απόσβεση.

Δ.Λ.Π 18¹⁰ ΕΣΟΔΑ.

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για την παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από:

- i) πώληση αγαθών
- ii) παροχή υπηρεσιών
- iii) χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Έσοδο είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών ωφελημάτων στη διάρκεια της χρήσης, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχειρήσεως και οδηγεί σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων(δεν περιλαμβάνονται εισφορές κεφαλαίου από τους μετόχους ή εταίρους).

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να ανταλλαγεί, ή μια υποχρέωση να διακανονιστεί, μεταξύ μερών που έχουν πλήρη γνώση των στοιχείων μιας αντικειμενικής συναλλαγής. Δεν θεωρείται έσοδο μία πράξη ανταλλαγής αγαθών η υπηρεσιών ισόποσων και ίδιας φύσης.

Αποτίμηση του εσόδου:

Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος.

¹⁰ www.gus.gr

Πώληση αγαθών

Το έσοδο από πώληση αγαθών πρέπει να λογίζεται όταν πληρούνται όλοι οι ακόλουθοι όροι:

i) Η επιχείρηση έχει μεταβιβάσει τους ουσιαστικούς κινδύνους και τις ωφέλειες από την κυριότητα των αγαθών.

ii) Η επιχείρηση δεν σχετίζεται με την κυριότητα των πωλούμενων αγαθών.

iii) Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

iv) Τα οικονομικά οφέλη πιθανολογείται ότι θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

v) Τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν για την συναλλαγή μπορούν να αποτιμηθούν βάσιμα.

Παροχή υπηρεσιών

Η καταχώριση του εσόδου σχετιζόμενου με την παροχή υπηρεσιών πρέπει να γίνεται με βάση το στάδιο ολοκλήρωσης της συναλλαγής κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού όταν παράλληλα πληρούνται οι προϋποθέσεις της βάσιμης εκτίμησης του εσόδου και των αντίστοιχων δαπανών. Η επιχείρηση πρέπει παράλληλα να εφαρμόζει μια αξιόπιστη μέθοδο εκτίμησης του σταδίου ολοκλήρωσης της συναλλαγής και να αναμένει βάσιμα τα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

Τόκοι, δικαιώματα και μερίσματα

Τα ανωτέρω έσοδα πρέπει να λογίζονται με βάση τους ακόλουθους κανόνες:

i) Οι τόκοι πρέπει να λογίζονται βάσει μιας χρονικής αναλογίας σύμφωνα με την πραγματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου.

ii) Τα δικαιώματα να λογίζονται με βάση την πραγματοποίηση, σύμφωνα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης.

iii) Τα μερίσματα να λογίζονται, όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα είσπραξής τους από τους μετόχους.

Η επιχείρηση οφείλει να γνωστοποιεί τις λογιστικές μεθόδους που εφαρμόζει για την καταχώριση των εσόδων καθώς επίσης και του τρόπου προσδιορισμού του σταδίου ολοκλήρωσης των συναλλαγών που αφορούν σε παροχή υπηρεσιών.

Δ.Λ.Π 19 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ.

Πρέπει να γίνει διαχωρισμός των συστημάτων παροχών προς τους υπαλλήλους της που έχει κάθε επιχείρηση σε

- Υπεσχημένων παροχών και
- Καθορισμένων καταβολών

Το καταστατικό του “ταμείου” και οι τυχόν ειδικές συμβάσεις με την εταιρεία καθορίζουν την ανωτέρω φύση.

Στις περιπτώσεις συμμετοχής της εταιρείας σε “ταμείο” υπεσχημένων παροχών, πρέπει η εταιρεία να αναγνωρίσει με μορφή πρόβλεψης την υποχρέωση που της αναλογεί. Δεν αρκεί όμως μόνο η νομική υποχρέωση για διενέργεια πρόβλεψης αλλά και η τυχόν ηθική και εμπράγματη υποχρέωση που έχει και απορρέει από την πρακτική που ακολουθεί η εταιρεία για αυτό το σκοπό. Το ποσό της πρόβλεψης για μελλοντικές υπεσχημένες παροχές πρέπει να υπολογίζεται με αναλογιστική μελέτη σε κάθε ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού και μόνο με την μέθοδο της “προεξοφλημένης πιστωτικής μονάδας”, και τη χρήση προεξοφλητικού επιτοκίου απόδοσης ομολόγου υψηλής ποιότητας και ρευστότητας.

Δ.Λ.Π 20 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΕΙΣ.

Κράτος: αναφέρεται στο Δημόσιο, στις δημόσιες υπηρεσίες και σε παρόμοιες τοπικές, εθνικές ή διεθνείς αρχές.

Κρατική υποστήριξη: είναι τα άμεσα μέτρα που λαμβάνονται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή κατηγορία επιχειρήσεων.

Κρατική επιχορήγηση: είναι η ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με την μορφή μεταβίβασης πόρων σε μια επιχείρηση, η οποία είναι επιδεκτική αποτίμησης και δίνεται ως ανταπόδοση τήρησης ορισμένων όρων που σχετίζονται με την λειτουργία της. Επιχορηγήσεις που αφορούν Ενεργητικό είναι εκείνες που αφορούν την απόκτηση πάγιων στοιχείων, ενώ όσες δεν σχετίζονται με αυτά αφορούν επιχορηγήσεις Αποτελεσμάτων.

Χαριστικά Δάνεια είναι εκείνα για τα οποία ο δανειστής κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις παραιτείται από την εξόφλησή τους.

Δ.Α.Π 21¹¹ ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ

ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ.

Στη ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού,

- τα νομισματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο νόμισμα λογισμού/ αναφοράς με βάση την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος

- τα μη-νομισματικά στοιχεία (που εκφράζονται σε ιστορικό κόστος) μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης

Οι συναλλαγματικές διαφορές αυτές λογίζονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα.

Δ.Α.Π 22 ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.

Το ΔΑΠ 22 θεωρεί όλες τις πράξεις συγχωνεύσεων και εξαγορών ως “εξαγορές” (acquisitions) με άμεση αναγνώριση υπεραξίας (goodwill)

¹¹ www.gus.gr

που προκύπτει σαν διαφορά μεταξύ του τιμήματος που πληρώθηκε η ανταλλάχθηκε και το αντίστοιχο ποσοστό της καθαρής θέσης της αγορασθείσης εταιρείας, εκπεφρασμένα σε αγοραίες αξίες (fair value). Εάν το τίμημα δεν καταβάλλεται με μετρητά αλλά με πίστωση ορισμένης χρονικής διάρκειας, τότε για τον υπολογισμό του κόστους αγοράς υπολογίζεται η παρούσα αξία του επί πιστώσει τιμήματος, και εν συνεχεία ενδεχομένως η τυχόν υπεραξία.

Δ.Λ.Π 23 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ.

Κόστος Δανεισμού είναι οι τόκοι και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για τη λήψη δανείων.

Το κόστος δανεισμού πρέπει να λογίζεται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται με παράλληλη γνωστοποίηση των μεθόδων που υιοθετήθηκαν για το λογισμό του.

Δ.Λ.Π 24 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ.

Συνδεόμενα σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 24 θεωρούνται δύο μέρη αν το ένα έχει δυνατότητα να ελέγχει το άλλο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή πάνω στο άλλο μέρος κατά την λήψη οικονομικών ή επιχειρηματικών αποφάσεων. Παραδείγματα σχέσεων για τον χαρακτηρισμό δύο μερών ως συνδεόμενων είναι:

- Ø Σχέση μητρικής με θυγατρική (ΔΛΠ 27)
 - Ø Εταιρίες οι οποίες βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο
 - Ø Συγγενείς εταιρίες (ΔΛΠ 28)
 - Ø Εκπροσώπηση στο Διοικητικό Συμβούλιο εταιρίας και συμμετοχή στην χάραξη της οικονομικής και επιχειρηματικής της πορείας
- Οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν:

Ø Σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών ανεξάρτητα της ύπαρξης συναλλαγών μεταξύ των μερών

Ø Φύση, είδος και ποσό (ή ποσοστό) των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη με κατάλληλη κατηγοριοποίηση

Δ.Λ.Π 26 ΛΟΓΙΣΤ.ΑΡΧΕΣ & ΓΝΩΣΤ/ΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΟΙΚΟΝΟΜ. ΚΑΤΑΣ/ΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΑΜΕΙΩΝ ΓΙΑ ΠΡΟΓ/ΤΑ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ.

Στα προγράμματα καθορισμένων συνεισφορών (defined contribution plans) θα πρέπει να γνωστοποιείται μια κατάσταση της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχή καθώς και περιγραφή των μεθόδων κεφαλαιοδότησης.

Στα προγράμματα καθορισμένων παροχών (defined benefit plans) θα πρέπει να γνωστοποιούνται στην αντίστοιχη έκθεση τα εξής:

Ø Είτε ή καθαρή περιουσία, που είναι διαθέσιμη για παροχές, η αναλογιστική παρούσα αξία των υποσχόμενων παροχών αποχώρησης με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων και μη κατοχυρωμένων παροχών και το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα,

Ø Η κατάσταση της καθαρής περιουσίας, που είναι διαθέσιμη για παροχές, η οποία συμπεριλαμβάνει σημείωση, που γνωστοποιεί την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων και μη κατοχυρωμένων παροχών είτε παραπομπή για αυτήν την πληροφόρηση σε μία συνημμένη αναλογιστική μελέτη.

Δ.Λ.Π 27 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ & ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ.

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για ένα όμιλο επιχειρήσεων κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής.

Το ΔΛΠ 27 δίνει τους ακόλουθους ορισμούς:

Έλεγχος (για το σκοπό αυτού του Προτύπου) είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης, ούτως ώστε να προκύπτουν οφέλη από τις δραστηριότητές της.

Θυγατρική είναι μια επιχείρηση που ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση(μητρική).

Μητρική είναι μια επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.

Όμιλος είναι μια μητρική και όλες οι θυγατρικές της.

Ενοποιημένες είναι οι οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου που παρουσιάζονται ως εκείνες μιας ενιαίας επιχείρησης.

Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων και της καθαρής περιουσίας μιας θυγατρικής που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική.

Δ.Λ.Π 28 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.

Συγγενής επιχείρηση θεωρείται εκείνη στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και ταυτόχρονα δεν είναι θυγατρική. Ουσιώδης επιρροή κατά κύριο λόγο τεκμαίρεται όταν ο επενδυτής κατέχει τουλάχιστον το 20% των δικαιωμάτων ψήφου. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να απεικονίζουν τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός αν δεν υπάρχει πρόθεση διαρκούς διακράτησης της επένδυσης, οπότε αυτή απεικονίζεται με τη μέθοδο του κόστους κτήσεως.

Δ.Α.Π 29 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ.

Δεν καθορίζεται με βάση το πρότυπο αυτό κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας.

Δ.Α.Π 30 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝ. ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ & ΤΩΝ ΣΥΝΑΦΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ.

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, προκειμένου οι χρήστες αυτών των οικονομικών καταστάσεων να πληροφορηθούν για τα ειδικά χαρακτηριστικά των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μιας Τράπεζας.

Δ.Α.Π 31¹² ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ.

Κοινοπραξία είναι μία συμβατική συμφωνία με την οποία δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκεινται σε από κοινού έλεγχο. Υπάρχουν τρεις τύποι κοινοπραξιών: Κοινά ελεγχόμενες δραστηριότητες, κοινά ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία και κοινά ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ο κοινοπρακτών πρέπει να εμφανίζει τα δικαιώματά του στην Κοινοπραξία.

¹² www.gus.gr

Δ.Λ.Π 32 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ .

Τα χρηματοοικονομικά προϊόντα διακρίνονται στον ισολογισμό με βάση την ουσιαστική τους υπόσταση και όχι τον νομικό τους τύπο:

- είτε ως υποχρέωση προς εξόφληση με μετρητά
- είτε ως έντιμη υποχρέωση

Όσα προϊόντα εμπεριέχουν ταυτόχρονα μία καθαρή υποχρέωση προς εξόφληση και μία έντιμη υποχρέωση, πρέπει να διαχωρίζονται και να λογιστικοποιούνται και να παρουσιάζονται ξεχωριστά.

Συμψηφισμός υποχρέωσης και απαίτησης επιτρέπεται μόνο όταν :

- υπάρχει έννομο δικαίωμα συμψηφισμού
- πρόθεση ταυτόχρονης ρευστοποίησης της απαίτησης με την υποχρέωση

Πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις :

- πολιτικές διαχείρισης κινδύνου
- πολιτική αντιστάθμισης κινδύνων
- η έκθεση σε επιτοκιακό κίνδυνο
- η έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο
- η εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών προϊόντων

Δ.Λ.Π 33 ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ.

Το ΔΛΠ 33 εφαρμόζεται σε όλες τις εταιρίες οι οποίες έχουν κοινές μετοχές ή τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονται στην διαδικασία έκδοσης κοινών μετοχών σε χρηματιστήρια. Το κέρδη τα οποία συνυπολογίζονται για τον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία που αναλογεί στους μετόχους κοινών μετοχών, μετά την αφαίρεση μερισμάτων των προνομιούχων μετοχών.

Οι επιχειρήσεις πρέπει να παρουσιάζουν τόσο τα βασικά κέρδη ανά μετοχή όσο και τα μειωμένα (diluted earning per share), κέρδη ανά μετοχή.

Δ.Λ.Π 34 ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.

Ενδιάμεση περίοδος, είναι μια περίοδος οικονομικής εκθέσεως μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος.

Ενδιάμεση οικονομική έκθεση, σημαίνει μία οικονομική έκθεση που περιέχει είτε μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων (ΔΛΠ 1), είτε μία σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων για μία ενδιάμεση περίοδο (όπως ορίζεται σε αυτό το Πρότυπο).

Δ.Π.Χ.Α 5 ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ & ΔΙΑΚΟΠΕΙΣΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.

Σκοπός του προτύπου αποτελεί ο καθορισμός της λογιστικής αντιμετώπισης των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται για πώληση και την παρουσίαση και γνωστοποίηση των διακοπεισών δραστηριοτήτων.

Δ.Λ.Π 36¹³ ΑΠΑΞΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.

Το ΔΛΠ 36 έχει εφαρμογή κυρίως στην λογιστική αντιμετώπιση της υποτίμησης των ασώματων περιουσιακών στοιχείων, της υπεραξίας και των παγίων στοιχείων. Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να διαπιστώνει κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο είναι υποτιμημένο. Σε περίπτωση ύπαρξης τέτοιας ένδειξης η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό

¹³ www.gus.gr

του περιουσιακού στοιχείου. Για την εκτίμηση αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη για την υποτίμηση ενός περιουσιακού στοιχείου η επιχείρηση θα πρέπει να συνεκτιμά τόσο εξωτερικές όσο και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης.

Δ.Λ.Π 37 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ , ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ & ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ.

Το παρόν Πρότυπο ορίζει την Πρόβλεψη ως μια υποχρέωση αβέβαιου χρόνου ή ποσού, η οποία προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, τα οποία αναμένεται να προκαλέσουν εκροή πόρων.

Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι η πιθανή δέσμευση, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και θα πραγματοποιηθεί αν συμβούν αβέβαια μελλοντικά γεγονότα. Στη περίπτωση που μία παρούσα δέσμευση δεν είναι πιθανόν ότι θα προκαλέσει οικονομική εκροή ή το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα, τότε αυτή δεν καταχωρείται.

Μια πρόβλεψη καταχωρείται όταν:

- i) μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή ηθική) ως αποτέλεσμα ενός γεγονότος.
- ii) Είναι πιθανόν ότι θα προκύψει εκροή πόρων.
- iii) Μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης.

Δ.Λ.Π 38 ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ – ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ.

Σύμφωνα με το IAS 38, τα άυλα πάγια στην πλειοψηφία τους πρέπει να εξοδοποιούνται στην χρήση στην οποία δημιουργούνται. Τα άυλα πάγια στοιχεία κεφαλαιοποιούνται μόνο όταν διασφαλίζεται και μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς ότι από αυτά θα υπάρξει ένα μελλοντικό οικονομικό για την επιχείρηση όφελος και όταν το κόστος του άυλου

παγίου μπορεί να προσδιοριστεί με απόλυτη ακρίβεια. Η απόσβεση θα πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου, η οποία δεν πρέπει να ξεπερνά τα 20 έτη.

Δ.Λ.Π 39 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ – ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ & ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ.

Τα **Χρηματοοικονομικά στοιχεία** ενεργητικού και παθητικού αρχικά καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο προσδιορίζεται από την εύλογη αξία του τιμήματος το οποίο πληρώθηκε ή εισπράχθηκε και συμπεριλαμβάνει όλα τα παρεπόμενα έξοδα αγοράς η πληρωμής.

Η **Αναγνώριση (καταχώρηση)** των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και παθητικού γίνεται μόνο όταν η επιχείρηση καθίσταται συμβατικό μέρος(με δικαίωμα ή υποχρέωση προς / από τον αντισυμβαλλόμενο) της σύμβασης, η οποία **δεσμεύει** τα δύο μέρη. Δηλαδή με την υπογραφή της σύμβασης και ανεξάρτητα πότε αυτή θα τεθεί εν ισχύ στο μέλλον, η εγγραφή πρέπει να γίνει στον ισολογισμό, εκφράζοντας την παρούσα αξία των μελλοντικών ενδεχόμενων απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, που απορρέουν από τη σύμβαση.

Δ.Λ.Π 40¹⁴ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ .

Επένδυση σε ακίνητα: Είναι τα ακίνητα (έδαφος ή κτίριο) που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή τον μισθωτή με βάση χρηματοδοτική μίσθωση, προκειμένου να αποκομίζονται μισθώματα ή αποτελούν κεφαλαιακή ενίσχυση και όχι για λειτουργική χρήση.

Ακίνητα τα οποία περιλαμβάνουν μία αναλογία που κατέχεται για να αποφέρουν ενοίκια, και μία άλλη αναλογία που κατέχεται για παραγωγική χρήση, πρέπει να λογιστικοποιούνται ξεχωριστά.

¹⁴ www.gus.gr

Η αρχική αποτίμηση της επένδυσης πρέπει να γίνεται στο κόστος της, στο οποίο συμπεριλαμβάνονται και τα έξοδα της συναλλαγής.

Μεταγενέστερες δαπάνες που αφορούν την επένδυση σε ακίνητα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στη λογιστική αξία του ακινήτου, αν οι δαπάνες αυτές, αυξάνουν την λειτουργικότητα του ακινήτου.

Η μεταγενέστερη της αρχικής καταχώρησης αποτίμηση πρέπει να γίνεται είτε με τη μέθοδο της πραγματικής αξίας, είτε με τη μέθοδο κόστους.

Δ.Λ.Π 41 ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ.

Το ΔΛΠ 41 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό, την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σχετικά με τις γεωργικές εκμεταλλεύσεις.

ΔΠΧΠ 1

Σκοπός αυτού του ΔΠΧΠ είναι να εξασφαλίσει ότι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις καταρτισμένες σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ και οι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις για μέρος της περιόδου που αφορά τις προαναφερόμενες οικονομικές καταστάσεις, περιέχουν υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που:

α) είναι διάφανη για τους χρήστες και συγκρίσιμη για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται

β) παρέχει ένα κατάλληλο σημείο εκκίνησης για τη λογιστική σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και

γ) μπορεί να παραχθεί με κόστος το οποίο δεν υπερβαίνει τα οφέλη για τους χρήστες.

ΔΠΧΠ 2

Ο σκοπός του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. είναι να καθορίσει την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων της οντότητας όταν αναλαμβάνει να διενεργήσει συναλλαγή πληρωμής που βασίζεται στην αξία των μετοχών. Ειδικότερα, απαιτεί να καταχωρίζονται οι επιδράσεις των συναλλαγών που βασίζονται στην αξία των μετοχών στα αποτελέσματα και στην καθαρή θέση της οντότητας, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών που σχετίζονται με συναλλαγές όπου παρέχονται μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης στους εργαζόμενους.

ΔΠΧΠ 3

Ο σκοπός αυτού του Δ.Π.Χ.Π. είναι να καθορίσει την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων μιας οντότητας όταν αναλαμβάνει μία συνένωση επιχειρήσεων. Ειδικότερα, καθορίζει ότι όλες οι συνενώσεις επιχειρήσεων πρέπει να λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της αγοράς. Συνεπώς, ο αποκτών αναγνωρίζει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης και επίσης αναγνωρίζει την υπεραξία, η οποία στη συνέχεια εξετάζεται για απομείωση αντί να αποσβένεται.

ΔΠΧΠ 4

Ο σκοπός του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. είναι να προδιαγράψει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων για ασφαλιστήρια συμβόλαια από οποιαδήποτε οντότητα εκδίδει τέτοια συμβόλαια (περιγράφεται στο παρόν Δ.Π.Χ.Π. ως ο φορέας ασφάλισης), μέχρι να ολοκληρώσει το Συμβούλιο τη δεύτερη φάση της εργασίας του για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια. Ειδικότερα, το παρόν Δ.Π.Χ.Π. απαιτεί:

(α) βελτιώσεις περιορισμένης έκτασης στη λογιστική που εφαρμόζουν οι φορείς ασφάλισης σε ασφαλιστήρια συμβόλαια.

(β) γνωστοποιήσεις που καθορίζουν και εξηγούν τα ποσά των οικονομικών καταστάσεων των φορέων ασφάλισης που ανακύπτουν από ασφαλιστήρια συμβόλαια και βοηθούν τους χρήστες εκείνων των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν το ποσό, το χρονοδιάγραμμα και την αβεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών από ασφαλιστήρια συμβόλαια.

ΔΠΧΠ 5

Ο σκοπός του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και γνωστοποίηση των διακοπεισών δραστηριοτήτων. Ειδικότερα, το παρόν Δ.Π.Χ.Π. απαιτεί: (α) τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα για πώληση να επιμετρώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος πωλήσεων και η απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων αυτών να πάψει και (β) τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην όψη του ισολογισμού και τα αποτελέσματα των διακοπεισών δραστηριοτήτων να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

ΔΠΧΠ 6

Ο σκοπός αυτού του ΔΠΧΠ είναι να ορίσει τον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων για την έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων.

Ειδικότερα, το ΔΠΧΠ απαιτεί:

α) βελτιώσεις περιορισμένης έκτασης στην υπάρχουσες λογιστικές πρακτικές που ακολουθούνται για δαπάνες που αφορούν την έρευνα και την αξιολόγηση

β) οι οικονομικές οντότητες που αναγνωρίζουν περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση να ελέγχουν αυτά για απομείωση αξίας σύμφωνα με το παρόν ΔΠΧΠ και να επιμετρούν οποιαδήποτε απομείωση αξίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

γ) γνωστοποιήσεις που προσδιορίζουν και επεξηγούν τα ποσά που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας τα οποία απορρέουν από την έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων και βοηθούν τους χρήστες εκείνων των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν τα ποσά, το χρονοδιάγραμμα και τη βεβαιότητα των μελλοντικών ταμιακών ροών από τα αναγνωρισθέντα περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από έρευνα και αξιολόγηση.

ΔΠΧΠ 7

Στόχος του παρόντος ΔΠΧΠ είναι να υποχρεωθούν οι οντότητες να γνωστοποιούν στις οικονομικές τους καταστάσεις στοιχεία τα οποία επιτρέπουν στους χρήστες να αξιολογήσουν:

(α) τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική κατάσταση και την απόδοση της οντότητας, και

(β) τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οντότητα εκτέθηκε κατά την περίοδο και κατά την ημερομηνία αναφοράς, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους.

2 Οι αρχές του παρόντος ΔΠΧΠ συμπληρώνουν τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και παρουσίασης χρηματοοικονομικών

περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του
ΔΛΠ 32

1.3 ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΔΕΚΟ

ΔΕΚΟ: αποτελούν τις επιχειρήσεις που προσφέρουν υπηρεσίες και προϊόντα κοινής ωφελείας όπως η μεταφορά, η ύδρευση, ο ηλεκτρισμός, το φυσικό αέριο, οι τηλεπικοινωνίες, οι ταχυδρομικές υπηρεσίες κλπ. και θεωρούνται βασικές για τη λειτουργία της σύγχρονης κοινωνίας. Ορίζεται ότι δημόσιες επιχειρήσεις είναι αυτές στις οποίες το Ελληνικό Δημόσιο ασκεί άμεσα ή έμμεσα αποφασιστική επιρροή λόγω της συμμετοχής του στο μετοχικό τους κεφάλαιο, της χρηματοοικονομικής του συμμετοχής ή λόγω των κανόνων που τη διέπουν.

Η άσκηση αποφασιστικής επιρροής από το Ελληνικό Δημόσιο τεκμαίρεται όταν το Ελληνικό Δημόσιο ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου χρηματοδοτούμενα από το Ελληνικό Δημόσιο ή από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό ή άλλες δημόσιες επιχειρήσεις:

α) είναι κύριοι μετοχών που εκπροσωπούν την απόλυτη πλειοψηφία του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου της ή

β) ελέγχουν την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου στη γενική της συνέλευση ή

γ) δύνανται να διορίζουν το ήμισυ πλέον ενός των μελών του διοικητικού της συμβουλίου ή

δ) χρηματοδοτούν την ετήσια δραστηριότητα της σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό.

Ως «δημόσια επιχείρηση» νοείται και κάθε ανώνυμη εταιρεία συνδεδεμένη με άλλη δημόσια επιχείρηση κατά την έννοια του άρθρου 42 ε παρ. 5 του κ.ν. 2190/1920, όπως ισχύει.

Οι Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί (Δ.Ε.Κ.Ο.) αποτελούν ένα πολύ σημαντικό τμήμα της διαχείρισης του Δημοσίου, γιατί:

- ⇒ Προσφέρουν στους πολίτες υπηρεσίες κοινής ωφέλειας που είναι συνυφασμένες με την ποιότητα της καθημερινής ζωής.
- ⇒ Το μέγεθος και ο αριθμός τους είναι τέτοιος, ώστε σαν σύνολο να επηρεάζουν άμεσα τα μακροσκοπικά στοιχεία της οικονομίας, ειδικότερα:
- ⇒ οι επενδύσεις τους επηρεάζουν το ρυθμό ανάπτυξης της οικονομίας
- ⇒ η τιμολογιακή τους πολιτική έχει άμεσο αντίκτυπο στον πληθωρισμό
- ⇒ τα λειτουργικά τους αποτελέσματα έχουν επιρροή στο δημόσιο έλλειμμα
- ⇒ η χρηματοδότηση τους μέσω κρατικών εγγυήσεων επιδρά στην πολιτική για το δημόσιο χρέος
- ⇒ η επιχειρηματική στρατηγική των μεγαλύτερων από αυτές καθορίζει τους όρους λειτουργίας της αγοράς στον αντίστοιχο κλάδο.

Η διαθεσιμότητα, η τιμή και η ποιότητα των υπηρεσιών των Δημοσίων Επιχειρήσεων και οργανισμών είναι εξ' ορισμού υψίστης σημασίας για τους καταναλωτές.

Το άρθρο 13 του ν. 2251/1994, όπως αυτός έχει τροποποιηθεί και ισχύει ορίζει τα σχετικά με την Επιτροπή Προστασίας των Καταναλωτών των Δημόσιων Επιχειρήσεων και Οργανισμών, δηλαδή των επιχειρήσεων που προσφέρουν στο κοινό υπηρεσίες και προϊόντα γενικού συμφέροντος (ηλεκτρικό ρεύμα, φυσικό αέριο, ταχυδρομικές υπηρεσίες, κλπ). Η Επιτροπή συγκροτείται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης απαρτίζεται δε από:

α) το Γενικό Γραμματέα του Υπουργείου Εμπορίου ως πρόεδρο,
β) το Διευθυντή της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Δημόσιων Επιχειρήσεων και Οργανισμών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών,

γ) δύο εκπροσώπους των καταναλωτών που προτείνονται από το Εθνικό Συμβούλιο Καταναλωτών, και

δ) έναν εκπρόσωπο της Κεντρικής Ένωσης Δήμων και Κοινοτήτων Ελλάδας που προτείνεται από αυτήν.

Στις συνεδριάσεις της Επιτροπής συμμετέχει χωρίς ψήφο και εκπρόσωπος της δημόσιας επιχείρησης ή οργανισμού που αφορά το υπό συζήτηση θέμα.

Η θητεία των μελών της Επιτροπής Προστασίας των Καταναλωτών των Δημόσιων Επιχειρήσεων και Οργανισμών είναι τριετής. Έργο της Επιτροπής είναι να διατυπώνει προτάσεις και να προβαίνει σε υποδείξεις προς τις δημόσιες επιχειρήσεις και οργανισμούς, αφενός για τη βελτίωση των προϊόντων και υπηρεσιών που παρέχουν και, αφετέρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του καταναλωτή.

Στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της καλεί υποχρεωτικά ενώπιόν της εκπροσώπους των διοικήσεων των Δημόσιων Επιχειρήσεων και Οργανισμών να δώσουν εξηγήσεις σε παράπονα ή προβλήματα που απασχολούν τους καταναλωτές. Οι Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί υποχρεούνται από την πλευρά τους να παρέχουν στην Επιτροπή, όταν τους ζητηθεί, πληροφορίες, εξηγήσεις και κάθε είδους υποστήριξη που διευκολύνει το έργο της. Ο Υπουργός Ανάπτυξης, με εισήγηση της Επιτροπής, μπορεί να επιβάλλει πρόστιμο σε οποιαδήποτε δημόσια επιχείρηση ή οργανισμό, που παραλείπει να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή εξηγήσεις.

Οι ΔΕΚΟ εποπτεύονται από τη ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ - ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Δ.Ε.Κ.Ο. του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Νομοθεσία περί ΔΕΚΟ

Σύμφωνα με τον Ν. 3429/2005, οι δημόσιες επιχειρήσεις:

Οργάνωση, λειτουργία και διοίκηση της δημόσιας επιχείρησης

1. Οι δημόσιες επιχειρήσεις οργανώνονται, λειτουργούν και διοικούνται σύμφωνα με το νόμο αυτόν, τις διατάξεις που διέπουν τις ανώνυμες εταιρείες και τυχόν ειδικές διατάξεις που αφορούν καθεμία από αυτές, εφόσον δεν έρχονται σε αντίθεση με τις διατάξεις του νόμου αυτού.

2. Όλες οι δημόσιες επιχειρήσεις υποχρεούνται να προσαρμόσουν το καταστατικό τους προς τις διατάξεις του νόμου αυτού, μέσα σε προθεσμία έξι μηνών από τη θέση του νόμου αυτού σε ισχύ.

Διοικητικό συμβούλιο

1. Το διοικητικό συμβούλιο διαμορφώνει τη στρατηγική και την πολιτική ανάπτυξης της εταιρείας και ασκεί τις αρμοδιότητες που προβλέπονται στο νόμο αυτόν και την κείμενη νομοθεσία.

2. Ο αριθμός των μελών του διοικητικού συμβουλίου, συμπεριλαμβανομένων του προέδρου και του διευθύνοντος συμβούλου, δεν μπορεί να ξεπερνά τους εννέα.

Στο διοικητικό συμβούλιο συμμετέχουν έως δύο εκπρόσωποι των εργαζομένων στη δημόσια επιχείρηση, με απόφαση της Διυπουργικής Επιτροπής Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών του άρθρου 10 του παρόντος νόμου. Οι αρχαιρεσίες για την εκλογή των εκπροσώπων των εργαζομένων στη δημόσια επιχείρηση διεξάγονται από την εφορευτική

επιτροπή της πλέον αντιπροσωπευτικής δευτεροβάθμιας - και αν δεν υπάρχει τέτοια - της πρωτοβάθμιας συνδικαλιστικής οργάνωσης της δημόσιας επιχείρησης και η εκλογή τους γίνεται με το σύστημα της απλής αναλογικής. Η διαδικασία των αρχαιρεσιών, ο καθορισμός των τοπικών εφορευτικών επιτροπών, ο χρόνος και οι λεπτομέρειες της ψηφοφορίας και η εξαγωγή και ανακοίνωση των αποτελεσμάτων αποτελούν έργο της επιτροπής αυτής, που προεδρεύεται από δικαστικό αντιπρόσωπο, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 του ν. 1264/1982.

3. Ειδικές διατάξεις που προβλέπουν τη συμμετοχή στα διοικητικά συμβούλια δημοσίων επιχειρήσεων και οργανισμών εκπροσώπων επαγγελματιών οργανώσεων και παραγωγικών τάξεων διατηρούνται σε ισχύ, αλλά τα μέλη που ορίζονται βάσει των διατάξεων αυτών συμμετέχουν στο διοικητικό συμβούλιο της δημόσιας επιχείρησης καθ' υπέρβαση του ανώτατου ορίου των εννέα μελών. Αν με την προσθήκη αυτή προκύπτει άρτιος αριθμός μελών, εφαρμόζεται αναλογικά το άρθρο 15 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2690/1999 (ΦΕΚ 45 Α'). Οι εκπρόσωποι των εργαζομένων, των επαγγελματιών οργανώσεων και των παραγωγικών τάξεων προτείνονται μέσα σε προθεσμία δύο μηνών αφότου ειδοποιηθούν σχετικά από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών. Εως τον ορισμό των εκπροσώπων του προηγούμενου εδαφίου, το διοικητικό συμβούλιο συγκροτείται και λειτουργεί νόμιμα και χωρίς τα μέλη αυτά.

4. Ο πρόεδρος, ο διευθύνων σύμβουλος και τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, τα οποία δεν εκλέγονται ή υποδεικνύονται σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 3, ορίζονται και παύονται αζημίως για το Δημόσιο και για τη δημόσια επιχείρηση με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και του Υπουργού που εποπτεύει τη δημόσια επιχείρηση.

5. Όποιος είναι πρόεδρος, διευθύνων σύμβουλος ή μέλος του διοικητικού συμβουλίου μιας δημόσιας επιχείρησης απαγορεύεται να είναι πρόεδρος, διευθύνων σύμβουλος ή μέλος διοικητικού συμβουλίου άλλης δημόσιας επιχείρησης. Ο διευθύνων σύμβουλος μιας δημόσιας επιχείρησης δύναται να είναι πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου συνδεδεμένων με αυτήν δημοσίων επιχειρήσεων, χωρίς πρόσθετη αμοιβή.

6. Το διοικητικό συμβούλιο της κάθε δημόσιας επιχείρησης αποτελείται από εκτελεστικά, μη εκτελεστικά μέλη και ανεξάρτητα μη εκτελεστικά μέλη. Οι διατάξεις των άρθρων 3 παρ. 1 και 4 παρ. 1 και 2 του ν. 3016/2002 (ΦΕΚ 110 Α') εφαρμόζονται αναλογικά.

7. Κάθε δημόσια επιχείρηση υποχρεούται να καταρτίσει κανονισμό λειτουργίας του διοικητικού της συμβουλίου, ο οποίος εγκρίνεται με απόφαση του διοικητικού της συμβουλίου εντός εννέα μηνών από την ημερομηνία θέσης του νόμου αυτού σε ισχύ. Ο κανονισμός λειτουργίας του διοικητικού συμβουλίου περιλαμβάνει υποχρεωτικά:

α) τον προσδιορισμό των αρμοδιοτήτων των εκτελεστικών, μη εκτελεστικών και ανεξάρτητων μελών του διοικητικού συμβουλίου και

β) τον προσδιορισμό των ευθυνών και των αρμοδιοτήτων του προέδρου του διοικητικού συμβουλίου και του διευθύνοντος συμβουλίου.

8. Ο πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου της δημόσιας επιχείρησης δεν μπορεί να έχει εκτελεστικές αρμοδιότητες.

9. Ο διευθύνων σύμβουλος της δημόσιας επιχείρησης επιλέγεται ύστερα από δημόσια προκήρυξη της θέσης.

Κάθε διευθύνων σύμβουλος πρέπει τουλάχιστον να είναι πτυχιούχος Πανεπιστημιακού Ιδρύματος της ημεδαπής ή ισότιμου της αλλοδαπής και να έχει τουλάχιστον πενταετή εμπειρία σε θέση σημαντικής ευθύνης και απαιτήσεων στο δημόσιο ή ιδιωτικό τομέα. Η προκήρυξη της θέσης γίνεται με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών

και του Υπουργού που εποπτεύει τη δημόσια επιχείρηση, με την οποία καθορίζεται η διαδικασία της επιλογής και εξειδικεύονται τυχόν αναγκαία πρόσθετα προσόντα.

10. Με απόφαση της Διυπουργικής Επιτροπής Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών, που συνιστάται με το άρθρο 10 του νόμου αυτού, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται η αποζημίωση των μελών του διοικητικού συμβουλίου της κάθε δημόσιας επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένου του προέδρου και του διευθύνοντος συμβούλου. Για την αποζημίωση του προέδρου, του διευθύνοντος συμβούλου και των εκτελεστικών μελών του διοικητικού συμβουλίου, ισχύει ο περιορισμός του άρθρου 14 του ν. 2703/1999 (ΦΕΚ 72 Α'), όπως έχει ερμηνευθεί με το άρθρο 34 παρ. 4 του ν. 2768/1999 (ΦΕΚ 273 Α'). Κατ' εξαίρεση, με την ίδια απόφαση της Διυπουργικής Επιτροπής Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών μπορεί να καθορίζεται επιπλέον αποζημίωση για τον διευθύνοντα σύμβουλο, λόγω συμμετοχής του στις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου, και πέραν του ορίου του προηγούμενου εδαφίου. Η αποζημίωση των μη εκτελεστικών μελών του Δ.Σ. δεν μπορεί να υπερβαίνει τα όρια της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 17 του ν. 3205/2003 (ΦΕΚ 297 Α'), ανεξαρτήτως του αριθμού των συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου κάθε μήνα. Ο πρόεδρος, ο διευθύνων σύμβουλος και τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των δημοσίων επιχειρήσεων δεν δικαιούνται καμία άλλη παροχή, απολαβή, αμοιβή ή προνόμιο.

Εσωτερικός Κανονισμός Λειτουργίας και εσωτερικός έλεγχος

1. Όλες οι δημόσιες επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση να καταρτίσουν νέο Εσωτερικό Κανονισμό Λειτουργίας. Ο Εσωτερικός Κανονισμός Λειτουργίας καταρτίζεται με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου της δημόσιας επιχείρησης μέσα σε εννέα μήνες από τη θέση

του νόμου αυτού σε ισχύ και δημοσιεύεται σε περίληψη στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.

2. Ο Εσωτερικός Κανονισμός Λειτουργίας της κάθε δημόσιας επιχείρησης περιλαμβάνει τουλάχιστον:

α) τη διάρθρωση των υπηρεσιών της εταιρείας, τα αντικείμενα τους, καθώς και τη σχέση των υπηρεσιών μεταξύ τους και με τη διοίκηση. Μεταξύ των υπηρεσιών της εταιρείας πρέπει υποχρεωτικά να προβλέπεται υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου,

β) τις διαδικασίες αξιολόγησης της απόδοσης των διευθυντικών στελεχών της εταιρείας.

3. Κάθε δημόσια επιχείρηση οργανώνει υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου. Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου έχει τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

α) παρακολουθεί την εφαρμογή και τη συνεχή τήρηση του εσωτερικού κανονισμού λειτουργίας και του καταστατικού της δημόσιας επιχείρησης, καθώς και της εν γένει νομοθεσίας που αφορά την επιχείρηση,

β) παρακολουθεί και αναφέρει στο διοικητικό συμβούλιο της δημόσιας επιχείρησης και στη γενική συνέλευση των μετόχων περιπτώσεις σύγκρουσης των ιδιωτικών συμφερόντων των μελών του διοικητικού συμβουλίου με τα συμφέροντα της επιχείρησης ή παράβασης των διατάξεων του νόμου αυτού από μέλη του διοικητικού συμβουλίου, συμπεριλαμβανομένου του προέδρου και του διευθύνοντος συμβούλου,

γ) ενημερώνει εγγράφως μία φορά τουλάχιστον κάθε τρίμηνο το διοικητικό συμβούλιο καθώς και τη γενική συνέλευση των μετόχων για τους ελέγχους που διενεργεί,

δ) είναι υπεύθυνη για την παροχή και την ακρίβεια οποιασδήποτε πληροφορίας ζητηθεί από την Ειδική Γραμματεία Δημοσίων

Επιχειρήσεων και Οργανισμών, που συνιστάται με το άρθρο 11 του νόμου αυτού και διευκολύνει με κάθε πρόσφορο μέσο το έργο παρακολούθησης, ελέγχου και εποπτείας που αυτή εκτελεί.

4. Στην υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου απασχολείται τουλάχιστον ένας εσωτερικός ελεγκτής, που ορίζεται από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι ανεξάρτητοι, δεν υπάγονται ιεραρχικά σε καμία υπηρεσιακή μονάδα της δημόσιας επιχείρησης, παρέχουν υπηρεσίες με έμμισθη εντολή και δεν αποκτούν ιδιότητα υπαλλήλου ή σχέση εξαρτημένης εργασίας.

Στρατηγικό σχέδιο

1. Κάθε δημόσια επιχείρηση καταρτίζει και υποβάλλει στρατηγικό σχέδιο στη Διυπουργική Επιτροπή Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών, δια του εποπτεύοντος Υπουργείου.

2. Το στρατηγικό σχέδιο κάθε δημόσιας επιχείρησης πρέπει να είναι συμβατό με το αντίστοιχο τομεακό σχέδιο του Υπουργείου που την εποπτεύει και περιλαμβάνει ιδίως:

α) την περιγραφή των στόχων που επιδιώκεται να επιτευχθούν σύμφωνα με τις επιδιώξεις του Δ.Σ.,

β) την επιλογή των αναγκαίων μέσων για την επίτευξη των στόχων σύμφωνα με τις επιλογές της διοίκησης,

γ) τον προσδιορισμό του συνολικού κόστους και του τρόπου χρηματοδότησης των επί μέρους δράσεων,

δ) τη διασύνδεση του στρατηγικού σχεδίου με το αντίστοιχο τομεακό σχέδιο του εποπτεύοντος Υπουργείου ή τα στρατηγικά σχέδια άλλων δημοσίων επιχειρήσεων,

3. Με αποφάσεις της Διυπουργικής Επιτροπής Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών εγκρίνονται, τροποποιούνται ή αναθεωρούνται τα στρατηγικά σχέδια των δημοσίων επιχειρήσεων. Με

αποφάσεις της ίδιας Επιτροπής ορίζεται ο χρόνος υποβολής και η διάρκεια των στρατηγικών σχεδίων.

Επιχειρησιακό σχέδιο

1. Κάθε δημόσια επιχείρηση καταρτίζει και υποβάλλει επιχειρησιακό σχέδιο στην Διυπουργική Επιτροπή Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών, δια του εποπτεύοντος Υπουργείου.

2. Κάθε επιχειρησιακό σχέδιο περιλαμβάνει επί μέρους σχέδια που περιγράφουν τους στόχους και τις δραστηριότητες κάθε υπηρεσιακής ή επιχειρησιακής μονάδας, διεύθυνσης ή τομέα, για κάθε διαχειριστική περίοδο και συνολικά για όλη τη διάρκεια του.

3. Κάθε επιχειρησιακό σχέδιο για κάθε ένα από τα έτη διάρκειας του περιλαμβάνει:

α) τους στόχους που επιδιώκονται εκφρασμένοι σε ποσά και ποσοστά,

β) τις ενέργειες που προορίζονται για την επίτευξη των στόχων,

γ) τον καθορισμό των αναγκών σε κεφάλαια και των πηγών χρηματοδότησης τους,

δ) τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις,

ε) τους ετήσιους χρηματοοικονομικούς, ποιοτικούς και επιχειρησιακούς δείκτες,

στ) τις υποχρεώσεις προς τους καταναλωτές και την πρόβλεψη αποζημιώσεων,

ζ) τις προϋποθέσεις και τις παραδοχές επίτευξης των στόχων,

η) τις εσωτερικές διαδικασίες παρακολούθησης και ελέγχου της πραγματοποίησης των στόχων αυτών,

θ) τη διασύνδεση του επιχειρησιακού σχεδίου με το αντίστοιχο στρατηγικό σχέδιο ή άλλα επιχειρησιακά σχέδια δημοσίων επιχειρήσεων.

4. Κάθε επιχειρησιακό σχέδιο οφείλει να προσδιορίζει συγκεκριμένες κατευθύνσεις βελτίωσης των οικονομικών αποτελεσμάτων με άμεσα εφαρμόσιμα κριτήρια και να περιλαμβάνει δείκτες αποδοτικότητας και ποιότητας με σκοπό την εξυπηρέτηση του πολίτη.

5. Με αποφάσεις της Διυπουργικής Επιτροπής Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών εγκρίνονται, τροποποιούνται ή αναθεωρούνται τα επιχειρησιακά σχέδια των δημοσίων επιχειρήσεων. Με αποφάσεις της ίδιας Επιτροπής ορίζεται ο χρόνος υποβολής και η διάρκεια των στρατηγικών σχεδίων.

Υποχρεώσεις των δημοσίων επιχειρήσεων

1. Κάθε δημόσια επιχείρηση οφείλει:

α) να εφαρμόζει το ισχύον θεσμικό πλαίσιο και να συμμορφώνεται απαρέγκλιτα προς τις διατάξεις των νόμων και των κανονιστικών διαταγμάτων και πράξεων,

β) να τηρεί τις αποφάσεις και τις οδηγίες της Διυπουργικής Επιτροπής Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών,

γ) να συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων των στρατηγικών και επιχειρησιακών σχεδίων της δημόσιας επιχείρησης, στην αύξηση της αποτελεσματικότητας, της παραγωγικότητας και στη βελτίωση της ποιότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών,

δ) να τηρεί την εισοδηματική, τιμολογιακή, δανειοληπτική πολιτική της Κυβέρνησης.

2. Οι δημόσιες επιχειρήσεις υποβάλλουν στη Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών:

α) έως την 16η Σεπτεμβρίου εκάστου έτους το σχέδιο του ετήσιου οικονομικού προϋπολογισμού τους, καθώς και εισηγητική έκθεση τεκμηρίωσης των οικονομικών μεγεθών,

β) τον ετήσιο απολογισμό, τις οικονομικές καταστάσεις και την έκθεση πεπραγμένων του διοικητικού συμβουλίου και την έκθεση ή το πιστοποιητικό του ορκωτού ελεγκτή λογιστή, εντός των προθεσμιών του κ.ν. 2190/ 1920, όπως ισχύει,

γ) τα απολογιστικά στοιχεία, καθώς και τα στοιχεία της απασχόλησης ανά τρίμηνο,

δ) κάθε πρόταση που αφορά σε αλλαγή κανονισμού λειτουργίας, συλλογικών συμβάσεων εργασίας, τιμολογίων, καθώς και κάθε άλλου μέτρου της διοίκησης που επηρεάζει σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα πριν να τεθεί σε ισχύ.

3. Κάθε δημόσια επιχείρηση που προσφέρει προϊόντα ή υπηρεσίες σε καταναλωτές υποχρεούται, εντός έξι μηνών από τη θέση του νόμου αυτού σε ισχύ, να καταρτίσει και να υποβάλει στη Διυπουργική Επιτροπή Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών Χάρτη Υποχρεώσεων προς τον Καταναλωτή (Χ.Υ.Κ.). Εντός τριών (3) μηνών από τη δημοσίευση του νόμου αυτού, οι δημόσιες επιχειρήσεις ζητούν εγγράφως τις απόψεις της Επιτροπής Προστασίας των καταναλωτών των δημοσίων επιχειρήσεων και οργανισμών του άρθρου 13 του ν. 2251/1994 (ΦΕΚ 191 Α') και του Συνηγόρου του Καταναλωτή του ν. 3297/ 2004 (ΦΕΚ 259 Α'). Ο Χ.Υ.Κ. καθορίζει τις καταστατικές υποχρεώσεις, τους όρους υπό τους οποίους η δημόσια επιχείρηση παρέχει τα προϊόντα ή τις υπηρεσίες της προς του καταναλωτές και τη διαδικασία αποζημίωσης προς αυτούς σε περίπτωση μη τήρησης εκ μέρους της των ανωτέρω υποχρεώσεων και όρων.

Έλεγχος και εποπτεία των δημοσίων επιχειρήσεων

1. Ο κρατικός έλεγχος και η οικονομική εποπτεία των δημοσίων επιχειρήσεων ασκείται από την Διυπουργική Επιτροπή Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών, διενεργείται κατ' εντολή της από την Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών και αφορά

στον έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 7 του παρόντος νόμου.

2. Ο έλεγχος των δημοσίων επιχειρήσεων που προβλέπεται από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν καταργεί ούτε υποκαθιστά φορολογικούς ή άλλους ελέγχους που διενεργούνται με βάση τις κείμενες διατάξεις ούτε την εποπτεία που ασκείται στις ανώνυμες εταιρείες από τη Διοίκηση.

Κυρώσεις σε βάρος των δημοσίων επιχειρήσεων και των μελών των διοικητικών τους συμβουλίων

Με απόφαση της Διυπουργικής Επιτροπής Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών, ύστερα από εισήγηση της Ειδικής Γραμματείας Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών, που διαπιστώνει ότι κάποια δημόσια επιχείρηση παραβιάζει τις διατάξεις του νόμου αυτού και ανάλογα με την παράβαση, μπορεί:

α) να δεσμευθούν έσοδα των δημοσίων επιχειρήσεων από τον Τακτικό Προϋπολογισμό ή το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων σε ποσοστό μέχρι 50% του ετήσιου προβλεπόμενου ποσού,

β) να μην χορηγηθεί πλέον ουδεμία εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου για τα συναπτόμενα δάνεια,

γ) να παυθούν από τα καθήκοντα τους ο πρόεδρος, ο διευθύνων σύμβουλος και τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου που έχουν οριστεί σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4, ανάλογα με την ευθύνη τους.

Οι κυρώσεις αυτές δεν αναιρούν ούτε αναστέλλουν διαδικασίες επιβολής ποινικών, αστικών ή διοικητικών μέτρων που επιβάλλονται σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

Διππουργική Επιτροπή Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών

1. Συνιστάται Διππουργική Επιτροπή Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών (Δ.Ε.Δ.Ε.Κ.Ο.) στην οποία μετέχουν ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών ως Πρόεδρος και ο Υπουργός Ανάπτυξης, ο Υπουργός Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας, ο Υπουργός Μεταφορών και Επικοινωνιών και ο κατά περίπτωση αρμόδιος Υπουργός ως μέλη. Στη Διππουργική Επιτροπή Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών μετέχει και ο Ειδικός Γραμματέας Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών χωρίς δικαίωμα ψήφου.

2. Ο Υπουργός Οικονομίας και Οικονομικών συντονίζει τη λειτουργία της Διππουργικής Επιτροπής Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών. Η Διππουργική Επιτροπή Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών αποφασίζει, μετά από εισήγηση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και του κατά περίπτωση αρμόδιου Υπουργού.

Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις για τα συλλογικά κυβερνητικά όργανα που προβλέπονται στο άρθρο 16 του π.δ. 63/2005 (ΦΕΚ 98 Α').

3. Με απόφαση της Διππουργικής Επιτροπής Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών:

α) εξειδικεύεται για κάθε δημόσια επιχείρηση η οικονομική πολιτική σε πολιτική στρατηγικού και επιχειρησιακού σχεδιασμού, η εισοδηματική, η τιμολογιακή, η επενδυτική, η δανειοληπτική πολιτική, η πολιτική κρατικών ενισχύσεων, απασχόλησης, επιχορηγήσεων, θεσμικού εκσυγχρονισμού, λειτουργικής αναδιάρθρωσης ή άλλη και εγκρίνονται για κάθε δημόσια επιχείρηση τα στρατηγικά και επιχειρησιακά σχέδια, οι προϋπολογισμοί, οι επιχορηγήσεις, τα όρια δανεισμού και η παροχή εγγυήσεων του Δημοσίου, οι συλλογικές συμβάσεις εργασίας και όποιες άλλες ενέργειες, διαδικασίες, συμβάσεις ή ρυθμίσεις αναφέρονται στον

παρόντα νόμο ότι τελούν υπό την έγκριση της Διυπουργικής Επιτροπής Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών,

β) ορίζονται οι ενέργειες που είναι απαραίτητες, τα θεσμικά, οργανωτικά, λειτουργικά, διοικητικά ή άλλα μέτρα που πρέπει να ληφθούν, καθώς και το χρονοδιάγραμμα υλοποίησης τους για κάθε δημόσια επιχείρηση,

γ) ελέγχεται η εφαρμογή και η υλοποίηση της οικονομικής πολιτικής εκ μέρους κάθε δημόσιας επιχείρησης,

δ) διαμορφώνεται η πολιτική προσλήψεων κάθε δημόσιας επιχείρησης.

Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών

1. Συνιστάται στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών (Ε.Γ.Δ.Ε.Κ.Ο.), με σκοπό τη διατύπωση εισηγήσεων και προτάσεων σε όλα τα θέματα αρμοδιότητας της Διυπουργικής Επιτροπής Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών.

2. Στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών συνιστάται θέση Ειδικού Γραμματέα Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών, ο οποίος είναι προϊστάμενος της Ειδικής Γραμματείας Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών, με βαθμό 2ο της κατηγορίας ειδικών θέσεων. Ο Ειδικός Γραμματέας διορίζεται με κοινή απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

3. Η Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών έχει τις εξής αρμοδιότητες:

α) εισηγείται στη Διυπουργική Επιτροπή Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών επί των θεμάτων της αρμοδιότητας της,

β) συγκροτεί υποεπιτροπές με σκοπό την επικουρία του έργου της Διυπουργικής Επιτροπής Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών,

γ) συνάπτει τις απαραίτητες συμβάσεις με φυσικά ή νομικά πρόσωπα για την παροχή από αυτά κάθε τύπου υπηρεσιών που είναι απαραίτητες για τη διενέργεια του έργου της,

δ) συντάσσει το σχετικό κεφάλαιο για τις δημόσιες επιχειρήσεις στην εισηγητική έκθεση του Κρατικού Προϋπολογισμού,

ε) συντάσσει και εκδίδει ετήσιο δελτίο ενημέρωσης για θέματα που αφορούν στις δημόσιες επιχειρήσεις.

4. Κάθε είδους δαπάνες και αμοιβές, που προκύπτουν κατά την εκτέλεση του έργου της Διυπουργικής Επιτροπής Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών, των υποεπιτροπών και των ελέγχων, βαρύνουν τον Κρατικό Προϋπολογισμό. Με απόφαση της Διυπουργικής Επιτροπής Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών ορισμένες από αυτές τις δαπάνες μπορεί να βαρύνουν τον προϋπολογισμό των δημοσίων επιχειρήσεων στις οποίες αφορούν.

5. Η Ειδική Γραμματεία Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών επικουρείται στο έργο της από τη Διεύθυνση Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών και τη Διεύθυνση Κοινωνικής Πολιτικής του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών κατά το μέρος που αφορά στα οικονομικά των φορέων παροχής υπηρεσιών υγείας και των φορέων κοινωνικής ασφάλισης, καθώς επίσης και από τη Διεύθυνση Κίνησης Κεφαλαίων Εγγυήσεων Δανείων και Αξιών του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών κατά το μέρος που αναφέρεται στις εγγυήσεις, στα δάνεια και στο μετοχολόγιο των δημοσίων επιχειρήσεων.

6. Με κοινή υπουργική απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα θέματα της Ειδικής Γραμματείας Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών σχετικά με τις αρμοδιότητες της, τον τρόπο και τη διαδικασία άσκησης τους, την οργάνωση και την λειτουργία της, τη στελέχωση της, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις

1. Οι δημόσιες επιχειρήσεις συντάσσουν Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (Ε.Κ.) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L 243) και των Κανονισμών που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission), κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού. Επιπλέον, οι μητρικές εταιρείες συντάσσουν Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Πρότυπα που προαναφέρονται.

2. Οι δημόσιες επιχειρήσεις διαχωρίζουν το κόστος που προορίζεται για την παροχή υπηρεσιών γενικού οικονομικού συμφέροντος από αυτό που σχετίζεται με τις δραστηριότητες που είναι ανοικτές στον ανταγωνισμό.

Νεοπροσλαμβανόμενο προσωπικό

1. Οι δημόσιες επιχειρήσεις μπορούν στο εξής, για λόγους γενικού συμφέροντος που συνδέονται με τη λειτουργία τους, κατά παρέκκλιση των διατάξεων των εσωτερικών κανονισμών ή οργανισμών τους που έχουν ισχύ νόμου ή ισχύ κανονιστική ή οποιαδήποτε άλλη ισχύ, καθώς και κατά παρέκκλιση οποιωνδήποτε διατάξεων ή συμφωνιών, να προσλαμβάνουν το πάσης φύσεως προσωπικό τους ύστερα από προκήρυξη, με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας για δοκιμαστική περίοδο διάρκειας μέχρι επτά (7) μηνών, στην οποία καθορίζονται, από την ίδια τη δημόσια επιχείρηση τα κριτήρια πρόσληψης. Η διαδικασία πρόσληψης του προσωπικού των δημοσίων επιχειρήσεων, καθώς και της μετέπειτα σύναψης της σχετικής σύμβασης εργασίας αορίστου χρόνου, ύστερα από

αξιολόγηση της δοκιμαστικής περιόδου από την οικεία δημόσια επιχείρηση, ελέγχεται από το Α.Σ.Ε.Π., σύμφωνα με τις κείμενες κάθε φορά διατάξεις που διέπουν τις αρμοδιότητες του και τις ειδικότερες ρυθμίσεις της κοινής υπουργικής απόφασης της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού. Η σύμβαση του προηγούμενου εδαφίου διέπεται αποκλειστικά από τις κείμενες κάθε φορά διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας, που ρυθμίζουν τις σχέσεις εργοδότη και εργαζομένου στον ιδιωτικό τομέα.

2. Ειδικότερα, συμβάσεις εξαρτημένης εργασίας αορίστου χρόνου των προσλαμβανομένων, σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, μετά την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, μπορούν να καταγγέλλονται σύμφωνα με τους όρους και προϋποθέσεις της εκάστοτε ισχύουσας εργατικής νομοθεσίας.

3. Η άσκηση του δικαιώματος της καταγγελίας δεν επιτρέπεται να γίνεται καταχρηστικά, αλλά μέσα στα όρια που ορίζονται από το άρθρο 281 του Αστικού Κώδικα.

4. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομίας και Οικονομικών, Ανάπτυξης, Απασχόλησης και Κοινωνικής Προστασίας και του εποπτεύοντος την οικεία δημόσια επιχείρηση Υπουργού ρυθμίζονται τα κάθε είδους ειδικότερα θέματα, τα οποία αφορούν στην εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων κατά παρέκκλιση των τυχόν αντιθέτων διατάξεων εσωτερικών κανονισμών ή οργανισμών ή συλλογικών συμβάσεων ή οποιωνδήποτε άλλων διατάξεων ή συμφωνιών που ισχύουν στις επιχειρήσεις αυτές.

Υφιστάμενο προσωπικό

1. Οι διοικήσεις των δημοσίων επιχειρήσεων, που εμφανίζουν αρνητικά οικονομικά αποτελέσματα ή επιχορηγούνται από το Δημόσιο

με στόχο την εξυγίανση τους υποχρεούνται να λάβουν όλα τα απαραίτητα μέτρα για την αξιοποίηση του προσωπικού τους καταρτίζοντας, όπου χρειάζεται, νέους κανονισμούς προσωπικού και οργανογράμματα, καθώς και προγράμματα εκπαίδευσης και επιμόρφωσης του. Ιδιαίτερα για τους γενικούς κανονισμούς προσωπικού των επιχειρήσεων και για ζητήματα που αφορούν στις εργασιακές σχέσεις, οποιαδήποτε αλλαγή γίνεται ύστερα από διαπραγματεύσεις των δύο μερών (επιχείρησης και εργαζομένων) με τη διαδικασία της υπογραφής συλλογικής σύμβασης με την πιο αντιπροσωπευτική συνδικαλιστική οργάνωση της επιχείρησης.

2. Οι αλλαγές της προηγούμενης παραγράφου με τη σύναψη συλλογικών συμβάσεων κατά τη διαγραφόμενη σε αυτό διαδικασία πρέπει να ολοκληρωθούν εντός αποκλειστικής προθεσμίας τεσσάρων (4) μηνών από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου ή, σε περίπτωση που η δημόσια επιχείρηση εμφανίσει αρνητικά οικονομικά αποτελέσματα σε επόμενη από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου οικονομική χρήση, από τη δημοσίευση του ισολογισμού της για την οικονομική αυτή χρήση.

3. Αν για οποιονδήποτε λόγο η παραπάνω προθεσμία παρέλθει άπρακτη, οι ως άνω αλλαγές γίνονται με νόμο.

1.4 ΔΛΠ 20 & ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ 10 ΠΕΡΙ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Το παρόν αναμορφωμένο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αντικαθιστά το Πρότυπο που είχε εγκριθεί αρχικά από το Συμβούλιο τον Νοέμβριο του 1982. Παρουσιάζεται με την αναθεωρημένη μορφή, που υιοθετήθηκε για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα το 1991 και έπειτα. Δεν έχουν γίνει ουσιαστικές αλλαγές στο αρχικό εγκεκριμένο κείμενο. Ορισμένη

ορολογία έχει αλλάξει για να ευθυγραμμιστεί με την τρέχουσα πρακτική της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΕΔΛΠ).

Τον Μάιο 1999 το ΔΛΠ 10 (αναθεωρημένο 1999), "γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού", τροποποίησε την παράγραφο 11. Το τροποποιημένο κείμενο τέθηκε σε εφαρμογή για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2000.

Τον Ιανουάριο 2001 το ΔΛΠ 41, "γεωργία", τροποποίησε την παράγραφο 2. Το τροποποιημένο κείμενο τίθεται σε εφαρμογή για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003.

Μία Διερμηνεία της ΜΕΔ αφορά το ΔΛΠ 20:

- Διερμηνεία ΜΕΔ-10: "κρατική υποστήριξη - καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες".

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20¹⁵ Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης (ΔΛΠ 20) προτίθεται στις παραγράφους 1-41. Όλες οι παράγραφοι έχουν ίση ισχύ αλλά διατηρούν τη μορφή της Ε.Δ.Λ.Π. του Προτύπου όταν υιοθετήθηκε από την Σ.Δ.Λ.Π. Το ΔΛΠ 20 θα πρέπει να αναγνωστεί στο πλαίσιο του αντικειμενικού σκοπού του και της Βάσης για Συμπεράσματα, της Εισαγωγής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και του Πλαισίου για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Τα προαναφερόμενα παρέχουν μία βάση για την επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών εν απουσία ρητών οδηγιών.

¹⁵ www.gus.gr

Η ανάγνωση των κειμένων του Προτύπου, τα οποία έχουν τυπωθεί με έντονα πλαγιαστά γράμματα πρέπει να γίνεται στο πλαίσιο του επεξηγηματικού υλικού και των οδηγιών εφαρμογής σε αυτό το Πρότυπο, καθώς και της Εισαγωγής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προορίζονται για εφαρμογή για επουσιώδη θέματα (βλέπε παράγραφο 12 της Εισαγωγής).

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.

2. Το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με:

(α) τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανakλούν τις επιδράσεις από τις μεταβολές τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες,

(β) κρατική υποστήριξη, που παρέχεται στην επιχείρηση με τη μορφή οφέλους, που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζεται ή περιορίζεται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, τα φορολογικά κίνητρα επενδύσεων, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου),

(γ) κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της επιχείρησης,

(δ) κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το ΔΛΠ 41, "γεωργία".

ΟΡΙΣΜΟΙ

3. Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Κράτος αναφέρεται στο κράτος, στους κρατικούς φορείς και σε παρόμοιους τοπικούς, εθνικούς ή διεθνείς φορείς.

Κρατική υποστήριξη είναι μέτρο που λαμβάνεται από το κράτος με σκοπό την παροχή οικονομικού οφέλους σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή σειρά επιχειρήσεων, που πληρούν ορισμένα κριτήρια. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει τα οφέλη που παρέχονται μόνο έμμεσα, μέσω της εφαρμογής μέτρων που επιδρούν στις γενικότερες συνθήκες της επιχειρηματικής δραστηριότητας, όπως είναι η δημιουργία υποδομής σε αναπτυσσόμενες περιοχές ή η επιβολή περιοριστικών εμπορικών μέτρων σε ανταγωνιστές.

Κρατική επιχορήγηση είναι ενίσχυση που παρέχεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων στην επιχείρηση, σε ανταπόδοση παρελθούσας ή μελλοντικής συμμόρφωσης με ορισμένους όρους που σχετίζονται με τη λειτουργία της επιχείρησης. Δεν περιλαμβάνονται εκείνες οι κρατικές ενισχύσεις που δεν είναι επιδεκτικές λογικής αποτίμησης, καθώς και οι συναλλαγές με το κράτος που δεν ξεχωρίζουν από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης(22).

Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία είναι κρατικές επιχορηγήσεις που έχουν ως βασικό όρο ότι η επιχείρηση που τις δικαιούται πρέπει να αγοράσει, κατασκευάσει ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο, αποκτήσει μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία. Είναι δυνατόν, επίσης, να ορίζονται και δευτερεύοντες όροι που να περιορίζουν το είδος ή την τοποθεσία των περιουσιακών στοιχείων ή τις χρονικές περιόδους στις οποίες αυτά πρέπει να αποκτηθούν ή να παραμείνουν στην κατοχή της επιχείρησης.

Επιχορηγήσεις συναφείς με έσοδα είναι κρατικές επιχορηγήσεις που δε σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία.

Χαριστικά δάνεια είναι δάνεια για τα οποία ο δανειστής παραιτείται από την εξόφλησή τους, εφόσον τηρηθούν ορισμένες προκαθορισμένες προϋποθέσεις.

Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο θα μπορούσε να γίνει, η ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου μεταξύ πωλητή και αγοραστή, οι οποίοι θα ενεργούν με πλήρη γνώση και με τη θέλησή τους, σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

4. Η κρατική υποστήριξη εκφράζεται με πολλές μορφές, που ποικίλλουν, τόσο στη φύση της παρεχόμενης βοήθειας, όσο και στους όρους που συνήθως συναρτώνται σε αυτή. Ο σκοπός της κρατικής υποστήριξης μπορεί να αποβλέπει στην ενθάρρυνση της επιχείρησης να αναλάβει δραστηριότητες, που κανονικά, δε θα αναλάμβανε χωρίς την παροχή της υποστήριξης.

5. Δύο είναι οι λόγοι που η λήψη κρατικής υποστήριξης από μία επιχείρηση μπορεί να είναι σημαντική για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Πρώτον είναι ότι, στην περίπτωση που έχουν μεταβιβαστεί πόροι στην επιχείρηση, πρέπει να βρεθεί η κατάλληλη μέθοδος λογιστικής απεικόνισης της μεταβίβασης αυτής. Δεύτερον, είναι επιθυμητή η παροχή ένδειξης της έκτασης κατά την οποία έχει ωφεληθεί η επιχείρηση, κατά την περίοδο που καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις. Αυτό διευκολύνει τη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης με εκείνες των προηγούμενων περιόδων, όσο και με εκείνες άλλων επιχειρήσεων.

6. Οι κρατικές επιχορηγήσεις μερικές φορές αποκαλούνται με άλλα ονόματα, όπως επιδοτήσεις, αρωγές ή πριμοδοτήσεις.

ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

7. Οι κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένης και της εύλογης αξίας των μη νομισματικών επιχορηγήσεων, δεν πρέπει να καταχωρούνται μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι:

- (α) η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τις διέπουν, και
- (β) οι επιχορηγήσεις θα εισπραχθούν.

8. Κρατική επιχορήγηση δεν καταχωρείται ώσπου να υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τη διέπουν και η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Η είσπραξη επιχορήγησης δεν αποτελεί καταληκτική απόδειξη ότι έχουν εκπληρωθεί ή θα εκπληρωθούν οι όροι, που διέπουν την επιχορήγηση.

9. Ο τρόπος είσπραξης της επιχορήγησης δεν επηρεάζει τη λογιστική μέθοδο, που θα υιοθετηθεί σχετικά με την επιχορήγηση. Έτσι, η επιχορήγηση λογιστικοποιείται με τον ίδιο τρόπο, είτε εισπράττεται σε μετρητά είτε μειωτικά κάποιας υποχρέωσης προς το κράτος.

10. Χαριστικό δάνειο που χορηγείται από το κράτος αντιμετωπίζεται ως κρατική επιχορήγηση, εφόσον υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα εκπληρώσει τους όρους της μη επιστροφής της.

11. Όταν μία κρατική επιχορήγηση έχει καταχωρηθεί, κάθε σχετική ενδεχόμενη υποχρέωση ή ενδεχόμενη απαίτηση αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37, "προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις".

12. Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρούνται, σε συστηματική βάση, ως έσοδα στις περιόδους που είναι αναγκαίο για το συσχετισμό τους με τα αντίστοιχα κόστη που σκοπό έχουν να αντισταθμίσουν. Δεν πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

13. Δύο είναι οι τρόποι γενικής προσέγγισης του λογιστικού χειρισμού των κρατικών επιχορηγήσεων: η προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με την οποία η καταχώρηση της επιχορήγησης γίνεται απευθείας σε πίστωση των ιδίων κεφαλαίων και η προσέγγιση

μέσω των εσόδων, σύμφωνα με την οποία η επιχορήγηση μεταφέρεται στα έσοδα μιας ή περισσότερων περιόδων.

14. Όσοι υποστηρίζουν την προσέγγιση μέσω των ιδίων κεφαλαίων, προβάλλουν τα εξής επιχειρήματα:

(α) οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν μέσο χρηματοδότησης, και επομένως, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, παρά να περνούν μέσα από την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και να συμψηφίζονται με τα έξοδα τα οποία χρηματοδοτούν. Εφόσον δεν αναμένεται επιστροφή τους, πρέπει να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, και

(β) δεν είναι σωστό να καταχωρούνται οι κρατικές επιχορηγήσεις στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, δεδομένου ότι αυτές δεν συνιστούν λειτουργικό έσοδο, αλλά αντιπροσωπεύουν κίνητρο, που παρέχεται από το κράτος, χωρίς αντίστοιχο κόστος.

15. Τα επιχειρήματα που προβάλλονται υπέρ της προσέγγισης μέσω των εσόδων, είναι τα ακόλουθα:

(α) δεδομένου ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν εισπράξεις που δεν προέρχονται από τους μετόχους, δεν μπορεί να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αλλά πρέπει να καταχωρούνται ως έσοδα στις σχετικές περιόδους,

(β) οι κρατικές επιχορηγήσεις σπάνια δίνονται χωρίς αντάλλαγμα. Για να τις καρπωθεί μια επιχείρηση πρέπει να συμμορφωθεί με τους όρους χορήγησής τους και να εκπληρώσει τις προβλεπόμενες δεσμεύσεις. Πρέπει, κατά συνέπεια, να καταχωρούνται ως έσοδα και να συσχετίζονται με τα αντίστοιχα κόστη που οι επιχορηγήσεις αυτές σκοπεύουν να αντισταθμίσουν, και

(γ) εφόσον οι φόροι εισοδήματος και οι λοιποί φόροι αποτελούν χρεώσεις έναντι των εσόδων, λογικό είναι και οι κρατικές επιχορηγήσεις που αποτελούν προέκταση δημοσιονομικών πολιτικών να

αντιμετωπίζονται ως στοιχεία της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων.

16. Για το χειρισμό μέσω των αποτελεσμάτων, αποτελεί θεμελιώδη προϋπόθεση οι κρατικές επιχορηγήσεις να καταχωρούνται, με τρόπο συστηματικό και ορθολογικό, στα έσοδα των περιόδων, μέσα στις οποίες πρέπει να γίνει ο συσχετισμός των επιχορηγήσεων αυτών με τα αντίστοιχα κόστη. Η καταχώρηση των κρατικών επιχορηγήσεων με βάση την είσπραξή τους δεν είναι σύμφωνη με την παραδοχή της λογιστικής αρχής της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων (βλέπε ΔΛΠ 1 "παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων") και θα μπορούσε να γίνει αποδεκτή, μόνο σε περίπτωση που δεν θα υπήρχε μια βάση κατανομής της επιχορήγησης σε άλλες περιόδους από εκείνη στην οποία εισπράχθηκε.

17. Στις περισσότερες περιπτώσεις είναι εύκολο να προσδιοριστούν οι περίοδοι στις οποίες η επιχείρηση καταχωρεί το κόστος ή τα έξοδα που σχετίζονται με κρατική επιχορήγηση και κατά συνέπεια, οι επιχορηγήσεις που καλύπτουν συγκεκριμένα έξοδα καταχωρούνται στα έσοδα της ίδιας περιόδου που επιβαρύνθηκε τα έξοδα αυτά. Ομοίως, οι επιχορηγήσεις για επενδύσεις σε αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται, συνήθως, ως έσοδα στις περιόδους που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των στοιχείων και η καταχώρησή τους γίνεται αναλογικά με τις αποσβέσεις που χρεώνονται.

18. Είναι δυνατόν, επίσης, οι επιχορηγήσεις που συνδέονται με μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων δεσμεύσεων. Στην περίπτωση αυτή, οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται στα έσοδα των περιόδων που επιβαρύνθηκαν με τα κόστη αντιμετώπισης αυτών των δεσμεύσεων. Για παράδειγμα, μια επιχορήγηση για αγορά οικοπέδου μπορεί να δοθεί με τον όρο ανέγερσης

κτιρίου στο χώρο του οικοπέδου, οπότε θα ήταν σωστό να καταχωρηθεί ως έσοδο κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου.

19. Μερικές φορές, η λήψη επιχορηγήσεων αποτελεί μέρος μιας δέσμης οικονομικών ή δημοσιονομικών ευνοϊκών μέτρων, τα οποία διέπονται από ορισμένους όρους. Στις περιπτώσεις αυτές, απαιτείται προσοχή για την καταχώρηση των συνθηκών δημιουργίας κόστους και εξόδων, που προσδιορίζουν τις περιόδους στις οποίες θα καταχωρηθεί ως έσοδο η επιχορήγηση. Μπορεί να είναι θεμιτή η κατανομή μέρους της επιχορήγησης με μία βάση και μέρους αυτής με άλλη βάση.

20. Κρατική επιχορήγηση που καθίσταται εισπρακτέα ως αποζημίωση για δαπάνες ή ζημιές που επιβάρυναν την οντότητα ή προκειμένου να της παρασχεθεί άμεση οικονομική υποστήριξη χωρίς να επισύρει σχετικά μελλοντικά κόστη, θα αναγνωρίζεται ως έσοδο της περιόδου κατά την οποία καθίσταται εισπρακτέα.

21. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η παροχή κρατικής επιχορήγησης μπορεί να δίδεται ως άμεση οικονομική ενίσχυση της οντότητας και όχι ως κίνητρο για την ανάληψη συγκεκριμένης δαπάνης. Τέτοιες επιχορηγήσεις μπορεί να περιορίζονται σε μια μεμονωμένη οντότητα και να μην είναι διαθέσιμες σε μία ολόκληρη κατηγορία δικαιούχων. Οι περιπτώσεις αυτές μπορεί να απαιτούν την αναγνώριση της επιχορήγησης ως έσοδο στην περίοδο στην οποία η οντότητα δικαιούται να την εισπράξει μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.

22. Είναι δυνατό μια οντότητα να δικαιούται τη λήψη κρατικής επιχορήγησης για την κάλυψη δαπανών ή ζημιών που τη βάρυναν σε προηγούμενη περίοδο. Η επιχορήγηση αυτής της μορφής αναγνωρίζεται ως έσοδο στην περίοδο στην οποία καθίσταται εισπρακτέα, μαζί με γνωστοποίηση που να διασφαλίζει την πλήρη κατανόηση των επιδράσεών της.(ΔΛΠ 8)

Μη νομισματικές κρατικές επιχορηγήσεις

23. Μια κρατική επιχορήγηση μπορεί να λάβει τη μορφή μεταβίβασης ενός μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου, όπως ένα οικόπεδο ή άλλοι πόροι, για εκμετάλλευση από την επιχείρηση. Στις περιπτώσεις αυτές, η εκτίμηση της εύλογης αξίας του μη νομισματικού περιουσιακού στοιχείου και η λογιστικοποίηση, τόσο της επιχορήγησης, όσο και αυτού του περιουσιακού στοιχείου, γίνεται συνήθως στην εύλογη αξία. Ένας εναλλακτικός τρόπος, που ακολουθείται μερικές φορές, είναι η καταχώρηση τόσο του περιουσιακού στοιχείου, όσο και της επιχορήγησης, σε συμβολικό ποσό.

Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που αφορούν περιουσιακά στοιχεία

24. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των μη νομισματικών κρατικών επιχορηγήσεων σε εύλογη αξία, πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε ως αναβαλλόμενο έσοδο, είτε αφαιρετικά της λογιστικής αξίας των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

25. Δύο είναι οι μέθοδοι που θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση, στις οικονομικές καταστάσεις, των επιχορηγήσεων για περιουσιακά στοιχεία (ή του αναλογούντος μέρους τέτοιων επιχορηγήσεων).

26. Με τη μία μέθοδο η επιχορήγηση θεωρείται ως αναβαλλόμενο έσοδο, το οποίο καταχωρείται με συστηματική και ορθολογική βάση στα έσοδα κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου.

27. Με την άλλη μέθοδο, η επιχορήγηση μειώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχορήγηση καταχωρείται ως έσοδο κατά τη διάρκεια της ζωής αποσβεστέου περιουσιακού στοιχείου, μέσω της μειωμένης χρέωσης των αποσβέσεων.

28. Η αγορά περιουσιακών στοιχείων και η λήψη των σχετικών επιχορηγήσεων μπορεί να προκαλέσει σημαντικές μεταβολές στις ταμιακές ροές της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό, αλλά και για να δοθεί η εικόνα της συνολικής επένδυσης σε περιουσιακά στοιχεία, οι μεταβολές αυτές εμφανίζονται πολλές φορές σε ξεχωριστό κονδύλι στην Κατάσταση Ταμιακών Ροών, άσχετα αν, για τους σκοπούς παρουσίασης στον ισολογισμό, η επιχορήγηση έχει αφαιρεθεί ή όχι, από τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία. Εμφάνιση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα

29. Σε μερικές περιπτώσεις, οι επιχορηγήσεις που είναι συναφείς με έσοδα παρουσιάζονται σε πίστωση της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε ξεχωριστά, είτε κάτω από κάποιο γενικό τίτλο, όπως "Λοιπά έσοδα". Εναλλακτικά αφαιρούνται από τα αντίστοιχα Έξοδα.

30. Οι υποστηρικτές της πρώτης μεθόδου ισχυρίζονται ότι δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός εσόδων και εξόδων και ότι ο διαχωρισμός της επιχορήγησης από τα έξοδα διευκολύνει τη σύγκριση με άλλα έξοδα, που θα επηρεάζονταν από την επιχορήγηση. Υπέρ της δεύτερης μεθόδου υπάρχει το επιχείρημα ότι τα έξοδα θα μπορούσαν κάλλιστα να μην είχαν γίνει από την επιχείρηση, αν η επιχορήγηση δεν ήταν διαθέσιμη και, η παρουσίαση του εξόδου χωρίς συμψηφισμό με την επιχορήγηση θα ήταν παραπλανητική.

31. Και οι δύο μέθοδοι θεωρούνται παραδεκτές για την παρουσίαση των επιχορηγήσεων που είναι συναφείς με έσοδα. Η γνωστοποίηση της επιχορήγησης μπορεί να είναι αναγκαία για μια καλύτερη κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων. Είναι συνήθως πρόπον να γνωστοποιείται η επίδραση της επιχορήγησης σε κάθε κονδύλι εσόδου ή εξόδου για το οποίο απαιτείται ξεχωριστή παρουσίαση.

Επιστροφή κρατικών επιχορηγήσεων

32. Κρατική επιχορήγηση για την οποία δημιουργείται υποχρέωση επιστροφής της, πρέπει να λογιστικοποιείται ως αναθεώρηση λογιστικής εκτίμησης (βλέπε ΔΛΠ 8 "καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές"). Η επιστροφή μιας επιχορήγησης συναφούς με έσοδα, πρέπει πρώτα να συμψηφίζεται με το αναπόσβεστο πιστωτικό υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού εσόδων επομένων περιόδων. Εφόσον η επιστροφή υπερβαίνει αυτό το υπόλοιπο, ή στην περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιο υπόλοιπο, η επιστροφή πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο. Η επιστροφή επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται σε αύξηση της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού, ή σε μείωση του πιστωτικού υπολοίπου του σχετικού λογαριασμού εσόδων επόμενων περιόδων. Το σωρευμένο ποσό των πρόσθετων αποσβέσεων, που μέχρι το χρόνο της πιο πάνω επιστροφής θα είχε καταχωρηθεί ως έξοδο, αν δεν υπήρχε η επιχορήγηση, πρέπει να καταχωρηθεί άμεσα ως έξοδο.

33. Οι συνθήκες που δημιουργούν θέμα επιστροφής της επιχορήγησης που αφορά περιουσιακό στοιχείο μπορεί να απαιτούν εξέταση της πιθανής απομείωσης της νέας λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου.

ΚΡΑΤΙΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ

34. Από τον ορισμό της πιο πάνω παραγράφου 3, για τις κρατικές επιχορηγήσεις, εξαιρούνται ορισμένες μορφές κρατικής υποστήριξης, που δεν είναι εύλογα επιδεκτικές αποτίμησης, καθώς και συναλλαγές με το κράτος, για τις οποίες δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός τους από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης.

35. Παραδείγματα κρατικής υποστήριξης που δεν είναι εύλογα επιδεκτική αποτίμησης αποτελούν, οι δωρεάν τεχνικές ή εμπορικές

συμβουλές και η παροχή εγγυήσεων. Παράδειγμα κρατικής υποστήριξης, για την οποία δεν είναι δυνατόν να γίνεται διαχωρισμός από τις συνήθεις συναλλαγές της επιχείρησης, αποτελεί η περίπτωση που μέρος των πωλήσεων της επιχείρησης βασίζεται στο πρόγραμμα κρατικών προμηθειών. Μολονότι δεν αμφισβητείται η ύπαρξη του οφέλους για την επιχείρηση, ωστόσο κάθε προσπάθεια για διαχωρισμό των συνήθων συναλλαγών της από εκείνες που σχετίζονται με την κρατική υποστήριξη θα ήταν μάλλον αυθαίρετη.

36. Η σημαντικότητα του οφέλους, με βάση τα πιο πάνω παραδείγματα, μπορεί να είναι τέτοια ώστε να απαιτείται γνωστοποίηση της φύσης, έκτασης και διάρκειας της υποστήριξης, για να μην υπάρχει περίπτωση παραπλανητικών οικονομικών καταστάσεων.

37. Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο, αποτελούν μορφή κρατικής υποστήριξης, χωρίς όμως να προσδιορίζεται ποσοστικά το όφελος με τον καταλογισμό τόκων.

38. Στο Πρότυπο αυτό, η κρατική υποστήριξη δεν περιλαμβάνει την παροχή υποδομής για τη βελτίωση των γενικών δικτύων μεταφορών και επικοινωνιών και την παροχή εξελιγμένων διευκολύνσεων, όπως είναι τα έργα άρδευσης και δίκτυα ύδατος, που είναι διαθέσιμα σε συνεχή και ακαθόριστη βάση, προς όφελος όλης της τοπικής κοινωνίας.

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

39. Τα ακόλουθα πρέπει να γνωστοποιούνται:

(α) η ακολουθούμενη λογιστική αρχή για τις κρατικές επιχορηγήσεις, περιλαμβανομένων και των μεθόδων παρουσίασής τους στις οικονομικές καταστάσεις,

(β) η φύση και έκταση των κρατικών επιχορηγήσεων που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς και μία ένδειξη για

άλλες μορφές κρατικής υποστήριξη, από τις οποίες η επιχείρηση έχει ωφεληθεί άμεσα και,

(γ) ανεκπλήρωτοι όροι και λοιπά ενδεχόμενα που σχετίζονται με κρατική υποστήριξη, η οποία έχει καταχωρηθεί.

ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

40. Η επιχείρηση κατά την πρώτη εφαρμογή αυτού του Προτύπου, πρέπει να:

(α) συμμορφωθεί, όπου συντρέχει περίπτωση, στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις, και

(β) είτε:

(i) προσαρμόσει τις οικονομικές καταστάσεις της για την αλλαγή της λογιστικής αρχής, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 "καθαρό κέρδος ή ζημία περιόδου, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές αρχές", είτε,

(ii) εφαρμόσει τις λογιστικές διατάξεις του Προτύπου αυτού μόνο για τις επιχορηγήσεις ή το μέρος των επιχορηγήσεων, που το δικαίωμα είσπραξης ή η υποχρέωση επιστροφής τους, δημιουργείται μετά από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του Προτύπου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ

41. Αυτό το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1984.

SIC 10

Η παράγραφος 11 του ΔΛΠ 1 (αναθεωρημένο 1997) "παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων", απαιτεί όπως οι οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να παρουσιάζονται ως συμμορφούμενες με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα εκτός αν συμμορφώνονται με όλες τις

απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας Διερμηνείας που εκδίδεται από τη ΜΕΔ. Οι Διερμηνείες της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών δεν προορίζονται για εφαρμογή σε επουσιώδη θέματα.

Παραπομπή: ΔΛΠ 20, "λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης".

Θέμα

1. Σε μερικές χώρες η κρατική υποστήριξη σε επιχειρήσεις μπορεί να αποσκοπεί στην ενθάρρυνση ή μακροχρόνια στήριξη επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είτε σε ορισμένες περιοχές είτε σε επιχειρηματικούς τομείς. Οι προϋποθέσεις λήψης τέτοιας υποστήριξης μπορεί να μη σχετίζονται συγκεκριμένα με τις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Παραδείγματα τέτοιας υποστήριξης είναι μεταβιβάσεις πόρων από το Κράτος στις επιχειρήσεις οι οποίες:

- (α) λειτουργούν σε ένα συγκεκριμένο κλάδο,
- (β) συνεχίζουν να λειτουργούν σε πρόσφατα ιδιωτικοποιημένους κλάδους, ή
- (γ) αρχίζουν ή συνεχίζουν να διεξάγουν τις εργασίες τους σε υποανάπτυκτες περιοχές.

2. Το θέμα είναι αν και κατά πόσο τέτοια κρατική υποστήριξη είναι μία "κρατική επιχορήγηση" μέσα στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 20 και συνεπώς πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Πρότυπο αυτό.

Ομόφωνη αποδοχή

3. Η κρατική υποστήριξη σε επιχειρήσεις, πληροί τον ορισμό της κρατικής επιχορήγησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 ακόμη και αν δεν υπάρχουν άλλοι όροι ειδικά αφορώντες στις επιχειρηματικές

δραστηριότητες της επιχείρησης, εκτός από την υποχρέωση να λειτουργεί σε ορισμένες περιοχές ή κλαδικούς τομείς. Τέτοιες επιχορηγήσεις δεν πρέπει συνεπώς να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

(Ε.Γ.Α.Σ. ΛΟΓ. 41.10)

- ⇒ Κρατική υποστήριξη = παροχή οικονομικού πλεονεκτήματος.
- ⇒ Κρατική επιχορήγηση = μεταβίβαση πόρων σε μια επιχείρηση.
- ⇒ **A) Επιχορηγήσεις για κάλυψη πραγματοποιημένων δαπανών:**
έσοδο στα Α.Χ. στην χρήση που γεννάται το δικαίωμα είσπραξης (βέβαιο).
 - B) Επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία.**
 - α) χρέωση : πάγιο / πίστωση : έσοδο επομένων χρήσεων ή
 - β) χρέωση : πάγιο μείον επιχορήγηση.
- ⇒ Οι επιχορηγήσεις εμφανίζονται εκτός ιδίων κεφαλαίων και δεν αναπροσαρμόζονται.

2.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΛΠ

Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Μία από τις βασικές αρχές της Λογιστικής είναι αυτή της αρχής του κόστους¹⁶. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η οποία αναφέρεται και σαν αρχή του Ιστορικού Κόστους, το κόστος είναι η κατάλληλη βάση για την μέτρηση και καταχώρηση της αξίας των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων, των εσόδων και των εξόδων, των υποχρεώσεων και του κεφαλαίου, τόσο στην αρχή όταν αυτά αποκτήθηκαν, όσο και μετέπειτα, όταν αυτά χρησιμοποιούνται.

Η αρχή του κόστους επιβάλλει για τα περιουσιακά στοιχεία να παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις, στην ιστορική τιμή κτήσης τους, μείον τις ετήσιες αποσβέσεις τους, και όχι στην τρέχουσα σημερινή πραγματική τους αξία. Η λογιστική αυτή παρακολούθηση έχει το πλεονέκτημα, ότι καθορίζεται με αντικειμενικά κριτήρια, είναι σταθερή και οριστική, ενώ αποφεύγεται η δύσκολη διαδικασία να καθορίσεις την τρέχουσα τιμή πώλησης για ένα περιουσιακό στοιχείο. Στην τελευταία περίπτωση υπάρχει το μειονέκτημα της υποκειμενικής εκτίμησης, με αυτονόητες δυσχέρειες. Για τον λόγο αυτό η τιμή κόστους είναι σταθερή, αντικειμενική και οριστική, ενώ προσδίδει αξιοπιστία στις λογιστικές πληροφορίες.

¹⁶ Δ. Γκινόγλου-Π. Ταχυνάκης-Σ. Μουσή (2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική σελ 420

Προβλήματα προκύπτουν όταν η τιμή κόστους δεν μπορεί να καθοριστεί¹⁷, είτε γιατί δεν υπήρξε πώληση, είτε γιατί δόθηκαν ανταλλάγματα άλλα περιουσιακά στοιχεία, που δεν γνωρίζουμε την οριστική τους αξία. Παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση που μια επιχείρηση απέκτησε οικόπεδα ή κτίρια και σαν αντάλλαγμα έδωσε μετοχές. Στην περίπτωση αυτή το κόστος καθορίζεται σαν την ισοδύναμη τιμή μετρητοίς των περιουσιακών στοιχείων, που αποκτήθηκαν ή σαν την τρέχουσα τιμή αγοράς αυτών ή σαν την ισοδύναμη αξία σε μετρητά των μετοχών που δόθηκαν σαν αντάλλαγμα.

Παρόλα όμως τα πλεονεκτήματα που παρουσιάζει η εφαρμογή της αρχής του κόστους, η αρχή αυτή παρουσιάζει πολλά μειονεκτήματα και πολλές φορές της ασκείται έντονη κριτική. Στην περίπτωση αυτή υποστηρίζεται ότι το κόστος έχει αλλάξει από την στιγμή που έχει αρχικά καθοριστεί, και δεν παρουσιάζει την πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων. Στοιχεία και πληροφορίες της παρούσας χρονιάς δεν είναι δυνατόν να συγκριθούν με αντίστοιχα στοιχεία και πληροφορίες των προηγούμενων χρόνων. Πάγια στοιχεία και εγκαταστάσεις που αγοράστηκαν πριν από 10 ή 20 χρόνια δεν παρουσιάζονται στον ισολογισμό με το ποσό της εποχής εκείνης, αλλά στις σημερινές αξίες. Ένα άλλο πρόβλημα είναι ο υπολογισμός των αποσβέσεων. Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση το κόστος κτήσης.

Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΠΕΙΑΣ

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι μέθοδοι, οι διαδικασίες και οι κανόνες που εφαρμόζονται από χρήση σε χρήση από μια επιχείρηση θα

¹⁷ Ι.Ιγνατιάδης (2000): Χρηματοοικονομική Λογιστική σελ.105-110

πρέπει να είναι ίδιοι¹⁸ για να υπάρχει συγκρισιμότητα και να αποκλείονται οι αλλοιώσεις των λογιστικών μεγεθών από τις λογιστικές αλλαγές. Αυτό σημαίνει πως εάν ένα πάγιο σε μια διαχειριστική περίοδο αποτιμηθεί σε τιμές κτήσης ή κόστους και στην επόμενη περίοδο αποτιμηθεί σε τρέχουσες τιμές, τότε θα αλλοιωθεί η περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης. Το ίδιο θα συμβεί και στα αποθέματα αν αποτιμηθούν σε μία χρήση με την μέθοδο FIFO και την επόμενη χρήση με την μέθοδο LIFO. Τότε θα οδηγηθούμε σε διαφορετικά λογιστικά αποτελέσματα.

Όσον αφορά τους όρους και τις προϋποθέσεις που ισχύουν για να μεταβάλλει μια επιχείρηση τους κανόνες αποτίμησης έχουμε ήδη πει αρκετά και πιστεύουμε πως δεν χρειάζεται να αναλύσουμε περισσότερα. Ενδεικτικά αναφέρουμε πως τους όρους και τις προϋποθέσεις τις αναφέρει ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων και ο Ν 2190/20 περί Ανωνύμων Εταιριών.

Τέλος σημειώνουμε πως οι ορκωτοί λογιστές- ελεγκτές οφείλουν¹⁹ να αναφέρονται στο πιστοποιητικό ελέγχου που συντάσσουν, αν η εταιρία που ήλεγξαν διατήρησε ή τροποποίησε την μέθοδο της απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, καθώς και εάν οι γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής που εμφανίζουν την οικονομική κατάσταση της εταιρίας είναι ομοιόμορφες προς εκείνες της προηγούμενης περιόδου.

¹⁸ Δ. Γκινόγλου-Π. Ταχυνάκης-Σ. Μουσή (2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική σελ. 430

¹⁹ Ναούμ Χ. (1998): Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική σελ. 130

Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα²⁰ υιοθετούν ως κανόνα αποτίμησης ορισμένων περιουσιακών στοιχείων την αρχή της πραγματικής ή τρέχουσας αξίας ή ανάκτησης αυτών, των στοιχείων. Τα ΔΛΠ αντιμετωπίζει το θέμα της αποτίμησης ως εξής: «η μετά την αρχική καταχώρηση αποτίμηση των παγίων στοιχείων, γίνεται με τις εξής δύο βασικές μεθόδους, είτε με την βασική μέθοδο του ιστορικού κόστους, που συμπίπτει με τα προβλεπόμενα στα ελληνικά πρότυπα, μειωμένο με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις σχηματιζόμενες προβλέψεις, είτε με την εναλλακτική μέθοδο της τρέχουσας αξίας. Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή η λογιστική αξία αναπροσαρμόζεται ανά τρία έως πέντε έτη, στην πραγματική αξία, η οποία για μεν τις εδαφικές εκτάσεις και τα κτίρια είναι η εκτιμώμενη από επαγγελματίες εκτιμητές αγοραία αξία αυτών, για δε τα μηχανήματα και τις εγκαταστάσεις, η αγοραία αξία τους ή το αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής τους».

ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΟΙ ΑΠΟ ΤΑ ΔΛΠ

Σύμφωνα με το άρθρο 139 του Ν 2190/20 ορίζεται ότι οι εταιρίες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ²¹:

Ø Έχουν δικαίωμα να αποκλίνουν από τις διατάξεις του ΕΓΛΣ ή των αντίστοιχων κλαδικών, στο βαθμό που η διοίκηση της εταιρίας κρίνει αιτιολογημένα ότι η απόκλιση αυτή είναι αναγκαία για την εύρυθμη εφαρμογή των ΔΛΠ

²⁰ Δ. Γκινόγλου-Π. Ταχυνάκης-Σ. Μουσή (2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική σελ 430

²¹ Εμμανουήλ Σακέλλης (2005): Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ σελ. 180

- Ø Υποχρεώνονται να αποκλίνουν, όπου οι προδιαγραφόμενοι από τους υφιστάμενους νόμους και κανόνες αποτίμησης έρχονται σε αντίθεση με τους κανόνες αποτίμησης που προδιαγράφονται από τα ΔΛΠ
- Ø Κατά την εφαρμογή των αποκλίσεων της παρούσας, δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίηση των υποχρεωτικών λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών του ΕΓΛΣ και των κλαδικών λογιστικών σχεδίων για πράξεις με διαφορετικό περιεχόμενο από το περιεχόμενο των λογαριασμών αυτών
- Ø Για ειδικές ανάγκες των ΔΛΠ χρησιμοποιούνται νέοι λογαριασμοί κατά την κρίση και τις ανάγκες των εταιριών
- Ø Οι διατάξεις των άρθρων του Ν 2190/20 περί εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, και κάθε άλλη αντίθετη νομοθετική διάταξη, δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση των εταιριών που συντάσσουν είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ.

Δηλαδή οι κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που ορίζουν τα ΔΛΠ υπερισχύουν των κανόνων αποτίμησης που ορίζει ο Ν 2190/20, ο ΚΒΣ καθώς και οποιοσδήποτε άλλος νόμος.

Ορισμένα από τα βασικά χαρακτηριστικά πάνω στα οποία έχουν δομηθεί τα Δ.Π.Χ.Π., είναι τα παρακάτω²²:

1. **Ανέφικτος:** Η εφαρμογή μιας απαίτησης είναι ανέφικτη όταν η οντότητα δεν μπορεί να την εφαρμόσει έχοντας καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτήν την κατεύθυνση.
2. **Σημαντικός:** Οι παραλείψεις και οι ανακρίβειες είναι σημαντικές αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις

²² www.gus.gr

οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης, κρινόμενη βάσει των συνθηκών που την περιστοιχίζουν. Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου ή ένας συνδυασμός των δύο, θα μπορούσε να είναι ο καθοριστικός παράγοντας. Οι σημειώσεις (το προσάρτημα) εμπεριέχουν πληροφορίες πέραν όσων παρουσιάζονται στον ισολογισμό, την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, την κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμιακών ροών. Οι σημειώσεις παρέχουν αφηγηματικές περιγραφές ή αναλύσεις των στοιχείων που γνωστοποιούνται στις καταστάσεις αυτές και πληροφορίες για στοιχεία που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις καταστάσεις.

3. Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση προς τα Δ.Π.Χ.Α.

Οι οικονομικές καταστάσεις θα παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης. Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση απαιτεί την διαβεβαίωση με καλή πίστη των επιδράσεων των συναλλαγών, άλλων γεγονότων και συνθηκών σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και δαπάνες καθώς τίθενται στο Πλαίσιο. Θεωρείται ότι από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α., με επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις όταν είναι αναγκαίες, προκύπτουν οικονομικές καταστάσεις που επιτυγχάνουν μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

4. Συνεχιζόμενη δραστηριότητα Όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις, η διοίκηση θα προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Οι οικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός αν η διοίκηση είτε προτίθεται

να ρευστοποιήσει την οντότητα είτε να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές είτε δεν έχει καμία πραγματική εναλλακτική επιλογή απ το να πράξει έτσι. Όταν κατά την πραγματοποίηση της εκτίμησής της, η διοίκηση γνωρίζει την ύπαρξη σημαντικών αβεβαιοτήτων, οι οποίες σχετίζονται με γεγονότα ή συνθήκες, που μπορεί να δημιουργήσουν σοβαρή αμφιβολία σχετικά με τη δυνατότητα της οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, αυτές οι αβεβαιότητες πρέπει να γνωστοποιούνται. Όταν οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται, μαζί με τη βάση στην οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται και το λόγο για τον οποίο η οντότητα δε θεωρείται συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

5. **Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/ εξόδων.** Η οντότητα θα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της τηρώντας το λογιστικό χειρισμό με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/ εξόδων, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμιακών ροών. Όταν γίνεται χρήση του λογιστικού χειρισμού με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/ εξόδων, τα στοιχεία αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και δαπάνες (τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων) όταν πληρούν τους όρους και τα κριτήρια αναγνώρισης για τα στοιχεία εκείνα στο Πλαίσιο.
6. **Ομοιομορφία της παρουσίασης.** Η εμφάνιση και η κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατηρείται όμοια από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν: (α) είναι φανερό, μετά από σημαντική αλλαγή στο είδος των δραστηριοτήτων της οντότητας ή επανεξέταση των οικονομικών καταστάσεών της, ότι άλλη παρουσίαση ή κατάταξη θα ήταν πιο κατάλληλη βάσει των κριτηρίων για την επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών του ΔΛΠ 8

ή (β) ένα Πρότυπο ή μία Διερμηνεία απαιτεί αλλαγή στην παρουσίαση.

7. Ουσιαστικότητα και ολότητα. Κάθε σημαντική κατηγορία παρομοίων στοιχείων πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Στοιχεία διαφορετικού είδους ή λειτουργίας θα απεικονίζονται ξεχωριστά εκτός αν είναι επουσιώδη. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι αποτέλεσμα της επεξεργασίας μεγάλου αριθμού συναλλαγών ή άλλων γεγονότων που συγκεντρώνονται σε κατηγορίες σύμφωνα με τη φύση ή τη λειτουργία τους. Το τελικό στάδιο στη διαδικασία της συγκέντρωσης και κατάταξης είναι η παρουσίαση των συμπυκνωμένων και ταξινομημένων στοιχείων, που σχηματίζει συγκεκριμένα κονδύλια στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης ταμιακών ροών και τις κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή στις σημειώσεις. Αν ένα συγκεκριμένο στοιχείο δεν είναι εξατομικευμένα σημαντικό, αυτό συγκεντρώνεται μαζί με άλλα στοιχεία είτε στην όψη των καταστάσεων εκείνων είτε στις σημειώσεις. Ένα στοιχείο που δεν είναι επαρκώς σημαντικό ώστε να δικαιολογεί ξεχωριστή παρουσίαση στην όψη των καταστάσεων αυτών μπορεί παρόλα αυτά να είναι επαρκώς σημαντικό, ώστε να πρέπει να παρουσιαστεί ξεχωριστά στις σημειώσεις.

8. Συμψηφισμός. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις καθώς και τα έσοδα και οι δαπάνες, δε θα συμψηφίζονται εκτός αν απαιτείται ή επιτρέπεται από Πρότυπο ή Διερμηνεία. Είναι σημαντικό τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, καθώς και τα έσοδα και οι δαπάνες, να απεικονίζονται ξεχωριστά. Ο συμψηφισμός στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό, εκτός αν αυτός αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, αποστερεί από τους χρήστες τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται τις

συναλλαγές που αναλήφθηκαν και να εκτιμούν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης. Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων μετά την αφαίρεση υποτιμήσεων - για παράδειγμα λόγω απαξίωσης αποθεμάτων και επισφαλείς απαιτήσεων - δεν είναι συμψηφισμός. Το ΔΛΠ 18, Έσοδα, προσδιορίζει τα έσοδα και απαιτεί να προσμετρώνται στην εύλογη αξία του τιμήματος που εισπράχθηκε ή είναι εισπρακτέο, αφού ληφθούν υπόψη τα ποσά των εμπορικών εκπτώσεων ή εκπτώσεων τζίρου που παραχωρεί η οντότητα. Μια οντότητα αναλαμβάνει, κατά την πορεία των συνηθισμένων δραστηριοτήτων της, άλλες συναλλαγές που δε δημιουργούν έσοδα, αλλά οι οποίες είναι συναφείς των κύριων δραστηριοτήτων που δημιουργούν έσοδα. Τα αποτελέσματα τέτοιων συναλλαγών παρουσιάζονται, όταν αυτή η παρουσίαση αντανακλά την ουσία της συναλλαγής ή άλλου γεγονότος, ύστερα από τον συμψηφισμό κάθε εσόδου με τις σχετικές δαπάνες που προκύπτουν από την ίδια συναλλαγή.

Για

παράδειγμα:

(α) κέρδη και ζημίες από τη διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων των επενδύσεων και των λειτουργικών περιουσιακών στοιχείων, εμφανίζονται αφού από το προϊόν της διάθεσης αφαιρεθεί η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και οι σχετικές δαπάνες πώλησης και (β) δαπάνη που σχετίζεται με πρόβλεψη που αναγνωρίζεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις και αποζημιώνεται με συμβατικό διακανονισμό με τρίτο μέρος (για παράδειγμα μία εγγύηση προμηθευτή) μπορεί να συμψηφιστεί με τη σχετική αποζημίωση. Επιπροσθέτως, κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από μία ομάδα ομοίων συναλλαγών απεικονίζονται σε καθαρή βάση, όπως για παράδειγμα τα συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες ή τα κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από

χρηματοοικονομικά μέσα που προορίζονται για εμπορική εκμετάλλευση. Τέτοια κέρδη και ζημίες ωστόσο απεικονίζονται ξεχωριστά αν είναι σημαντικά.

9. Συγκριτική πληροφόρηση. Εκτός όταν ένα Πρότυπο ή μία Διερμηνεία επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά, η συγκριτική πληροφόρηση θα γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Η συγκριτική πληροφόρηση θα συμπεριλαμβάνεται στην αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν είναι απαραίτητη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου. Σε μερικές περιπτώσεις η αφηγηματική πληροφόρηση που παρέχεται στις οικονομικές καταστάσεις για την προηγούμενη περίοδο (προηγούμενες περιόδους), συνεχίζει να αφορά και την τρέχουσα περίοδο. Για παράδειγμα, οι λεπτομέρειες για μία δικαστική διένεξη, το αποτέλεσμα της οποίας ήταν αβέβαιο κατά την ημερομηνία του τελευταίου ισολογισμού και η οποία εξακολουθεί να εκκρεμεί, γνωστοποιούνται στην τρέχουσα περίοδο. Οι χρήστες ωφελούνται από τις πληροφορίες για το ότι η αβεβαιότητα υπήρχε κατά την ημερομηνία του τελευταίου ισολογισμού και για τα μέτρα που έχουν ληφθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου για τη λύση της αβεβαιότητας.

10. Εξατομίκευση των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις θα εξατομικεύονται σαφώς και θα διακρίνονται από άλλες πληροφορίες στα ίδιο δημοσιευόμενο έντυπο.

11. Διαχωρισμός κυκλοφορούντων / μη κυκλοφορούντων στοιχείων. Η οντότητα θα παρουσιάζει κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και βραχυπρόθεσμες και μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ως ξεχωριστές κατατάξεις στην όψη του ισολογισμού της σύμφωνα με τις παραγράφους 56-67 εκτός όταν μία παρουσίαση

που βασίζεται στη ρευστότητα παρέχει πληροφόρηση που είναι αξιόπιστη και περισσότερο σχετική. Όταν εφαρμόζεται η εξαίρεση αυτή, όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις θα παρουσιάζονται γενικά κατά σειρά ρευστότητας.

- 12. Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία.** Ένα περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κυκλοφορούν όταν καλύπτει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα στοιχεία: (α) αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή προορίζεται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οντότητας, (β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς, (γ) αναμένεται να διακανονιστεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού ή (δ) είναι μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα (καθώς προσδιορίζει το ΔΛΠ 7 Καταστάσεις Ταμιακών Ροών) εκτός αν υπάρχει περιορισμός ανταλλαγής ή χρήσης του για το διακανονισμό υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία τους ισολογισμού.
- 13. Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.** Μία υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη όταν καλύπτει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα κριτήρια: (α) αναμένεται να διακανονιστεί κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οντότητας, (β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς, (γ) αναμένεται να διακανονιστεί εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού ή (δ) η οντότητα δεν κατέχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- 14. Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων Κέρδος ή ζημία περιόδου.** Κάθε στοιχείο των εσόδων και των δαπανών που αναγνωρίζεται σε μία περίοδο θα περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία εκτός αν κάποιο Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί διαφορετικά.
- 15. Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων.** Η όψη της κατάστασης λογαριασμού

αποτελεσμάτων θα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο:

(α) έσοδα,

(β) χρηματοοικονομικά κόστη,

(γ) μερίδιο των κερδών ή ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης,

(δ) έξοδο φόρου,

(ε) ένα ενιαίο ποσό που αποτελείται από το σύνολο (i) του μετά φόρων κέρδους ή ζημίας των διακοπυσών δραστηριοτήτων και (ii) του μετά φόρων κέρδους ή ζημίας που αναγνωρίστηκε κατά την επιμέτρηση της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά τα κόστη πώλησης ή κατά τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων διάθεσης που συνιστούσαν τη διακοπείσα δραστηριότητα και (στ) κέρδος ή ζημία.

16. Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων. Η οντότητα θα παρουσιάσει κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων η οποία θα φέρει τις ακόλουθες πληροφορίες στην όψη της:

(α) κέρδος ή ζημία περιόδου,

(β) κάθε στοιχείου έσοδο και δαπάνης της περιόδου που, όπως απαιτείται από άλλα Πρότυπα ή Διερμηνείες, αναγνωρίζεται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση και το σύνολο αυτών των στοιχείων,

(γ) συνολικά έσοδα και δαπάνες της περιόδου [υπολογιζόμενα ως άθροισμα του (α) και (β)], που δείχνει ξεχωριστά τα συνολικά ποσά που αναλογούν σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρίας και σε συμφέροντα μειοψηφίας και δ) Μία κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που περιλαμβάνει μόνο τα στοιχεία αυτά θα ονομάζεται κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων.

17. Κατάσταση ταμιακών ροών. Οι πληροφορίες περί ταμιακών ροών παρέχουν στους χρήστες μια βάση εκτίμησης της ικανότητας της

οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και των αναγκών της οντότητας να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. IAS 7

- 18. Δομή.** Οι σημειώσεις θα: (α) παρουσιάζουν πληροφορίες για τη βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν σύμφωνα με τα ανωτέρω, (β) γνωστοποιούν τις πληροφορίες που απαιτούν τα Δ.Π.Χ.Α. που δεν παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή της κατάστασης ταμιακών ροών και (γ) θα παρέχουν πληροφορίες επιπρόσθετες που δεν παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ή της κατάστασης ταμιακών ροών αλλά που είναι σχετικές για την κατανόηση οποιωνδήποτε εξ' αυτών.
- 19. Κεφάλαιο.** Μια οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεών της να αξιολογήσουν τους στόχους, τις πολιτικές και τις διαδικασίες που εφαρμόζει για τη διαχείριση κεφαλαίου.
- 20. Άλλες γνωστοποιήσεις.** Η οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα εντός των σημειώσεων: (α) το ποσό των μερισμάτων που προτείνεται ή δηλώνεται πριν την έγκριση της έκδοσης των οικονομικών καταστάσεων αλλά δεν αναγνωρίζεται ως διάθεση στους κατόχους μετοχών κατά τη διάρκεια της περιόδου και το αναλογούν ποσό ανά μετοχή και (β) τα ποσό οποιωνδήποτε σωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών δεν έχουν αναγνωριστεί. Η οντότητα θα γνωστοποιεί τα ακόλουθα, αν δε γνωστοποιήθηκαν αλλού στις δημοσιευόμενες με τις οικονομικές καταστάσεις πληροφορίες: (α) την έδρα και τη νομική μορφή της οντότητας, τη

χώρα της ιδρύσεώς της και τη διεύθυνση της έδρας (ή του κύριου τόπου των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, αν διαφέρει από τον τόπο της έδρας), (β) μια περιγραφή του είδους των εργασιών της οντότητας και των κυριότερων δραστηριοτήτων της και (γ) την επωνυμία της μητρικής εταιρίας, καθώς και της τελικής μητρικής εταιρίας του ομίλου.

2.2 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΒΑΣΗ ΚΒΣ & Ν 2190/20

ΚΒΣ

Άρθρο 134²³

Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, συντάσσουν Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και των Κανονισμών που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission), κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού. Επιπλέον, οι μητρικές εταιρείες συντάσσουν Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Ενοποιημένες

²³ Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Πρότυπα που προαναφέρονται Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται: α) για οποιοσδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου και β) για τις Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις των συνδεδεμένων, με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεων, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδος εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

2. Οι μη εισηγμένες και μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης μπορούν να συντάσσουν τις προβλεπόμενες από την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εφόσον η εφαρμογή των Προτύπων αυτών έχει εγκριθεί από Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της εταιρείας με απόφαση, που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 29 και της παραγράφου 1 του άρθρου 31 ή του άρθρου 13 του Ν. 3190/1955, αντίστοιχα, και υπό την προϋπόθεση ότι η σχετική απόφαση θα προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε (5) συνεχόμενες χρήσεις. Αν δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των Προτύπων, η σχετική απόφαση θα ισχύει μέχρι ανακλήσεώς της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει προ της παρέλευσης της πενταετίας. Η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μητρική εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα αυτόματα συνεπάγεται την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από όλες τις συνδεδεμένες, με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδος, εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Άρθρο 135

Δημοσιότητα των συνταγμένων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Οικονομικών Καταστάσεων

1. Οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις των ανωνύμων εταιρειών, καθώς και η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και το Πιστοποιητικό Ελέγχου, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης και, σε περίπτωση τροποποίησής τους, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από τροποποίηση:

α. καταχωρούνται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και ανακοίνωση περί της καταχώρησής τους δημοσιεύεται, με επιμέλεια της αρμόδιας υπηρεσίας και με δαπάνες της εταιρείας, στο τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως,

β. αναρτώνται σε χώρο του διαδικτύου, ο οποίος είναι προσπελάσιμος στο ευρύ κοινό και παραμένουν προσπελάσιμες για χρονικό διάστημα δύο τουλάχιστον ετών από την πρώτη δημοσίευσή τους και

γ. εφόσον πρόκειται για εταιρείες με μετοχές ή άλλες κινητές αξίες τους εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, κατατίθενται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

2. Οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, καθώς η Έκθεση του Διαχειριστή ή των Διαχειριστών και το Πιστοποιητικό Ελέγχου, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης και, σε περίπτωση τροποποίησής τους, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την τροποποίηση:

α. καταχωρούνται στο Μητρώο Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, που τηρείται από το Γραμματέα του Πρωτοδικείου, όπου έχει την έδρα

της η εταιρεία και ανακοίνωση περί της καταχώρησής τους δημοσιεύεται, με επιμέλεια του διαχειριστή ή των διαχειριστών και με δαπάνες της εταιρείας, στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και

β. αναρτώνται σε χώρο του διαδικτύου, ο οποίος είναι προσπελάσιμος στο ευρύ κοινό, και παραμένουν προσπελάσιμες για χρονικό διάστημα δύο (2) τουλάχιστον ετών από την πρώτη δημοσίευσή τους.

3. Στη δημοσιότητα της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού υποβάλλονται και οι Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις. Με τις Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και τις Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις του δεύτερου τριμήνου της χρήσεως, στην ως άνω δημοσιότητα υποβάλλεται και το Πιστοποιητικό Επισκόπησης των τακτικών Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών της συντάκτριας εταιρείας. Το περιεχόμενο και η μορφή των Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων είναι τα οριζόμενα από τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ενώ το περιεχόμενο και η μορφή του Πιστοποιητικού Επισκόπησης είναι τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 137. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται η σύνταξη και δημοσιοποίηση των Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων του τελευταίου τριμήνου της χρήσεως, εφόσον μέσα σε τρεις (3) μήνες από το τέλος της χρήσεως συντάσσονται και δημοσιεύονται οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις της χρήσεως.

4. Επιπλέον από τη δημοσιότητα που προβλέπεται από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου αυτού, οι ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δημοσιεύουν, υποχρεωτικά, αντίστοιχα, τα στοιχεία

και τις πληροφορίες που ορίζονται με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και του Υπουργού Ανάπτυξης. Αυτές οι οικονομικές καταστάσεις, όπως θα ορισθούν στην κοινή υπουργική απόφαση, δημοσιεύονται στις εφημερίδες όπως ο νόμος ορίζει. Τα στοιχεία αυτά, τα οποία, με ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών της εταιρείας, πρέπει να προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, δημοσιεύονται όπως προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού, αλλά απαιτείται η αυτούσια δημοσίευσή τους στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως. Ειδικότερα, η δημοσιότητα των στοιχείων και των πληροφοριών, που ορίζονται με την προαναφερόμενη κοινή υπουργική απόφαση και αφορούν ενδιάμεσες της χρήσεως περιόδους, περιορίζεται στη δημοσιότητα που προβλέπεται από το άρθρο 3 του Π.Δ. 360/85.

5. Αν οι εταιρείες, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δημοσιοποιούν με οποιονδήποτε άλλον τρόπο λογιστικά στοιχεία, τα δημοσιοποιούμενα στοιχεία πρέπει να είναι εκείνα που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η ευθύνη για τη συμμόρφωση με τη διάταξη αυτή βαρύνει το Διοικητικό Συμβούλιο ή τους Διαχειριστές της εταιρείας.

Άρθρο 136

Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται στη σύνταξη Εκθέσεως του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών της εταιρείας, με περιεχόμενο το προβλεπόμενο από τα Πρότυπα αυτά.

2. Εφόσον συντάσσονται και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών μπορεί να είναι ενιαία, με κύριο σημείο αναφοράς τα ενοποιημένα οικονομικά δεδομένα της εταιρείας και των θυγατρικών της και με αναφορά στα επί μέρους (μη ενοποιημένα) οικονομικά δεδομένα της εταιρείας, όπου τούτο κρίνεται από τη διοίκηση της εταιρείας σκόπιμο ή αναγκαίο για την καλύτερη κατανόηση του περιεχομένου της.

3. Το περιεχόμενο της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών πρέπει να είναι ουσιαστικό, με ιδιαίτερη έμφαση στη γλωσσική επάρκεια του κειμένου. Η παράθεση (αναπαραγωγή) στοιχείων που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις, τις οποίες συνοδεύει η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών, δεν είναι ούτε σκόπιμη ούτε επιβεβλημένη, μπορεί όμως, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών να παραπέμπει σε στοιχεία και πληροφορίες που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις.

4. Η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών υπόκειται στους προβλεπόμενους από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 135 κανόνες δημοσιότητας.

Άρθρο 137

Ελεγκτές και πιστοποιητικά ελέγχου

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται να υποβάλλουν τις καταστάσεις αυτές σε έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, ενώ οι Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις του δεύτερου

τριμήνου της χρήσεως, όταν επιβάλλεται η σύνταξή τους, υποβάλλονται σε επισκόπηση από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και το Πιστοποιητικό Επισκόπησης δημοσιεύεται, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το άρθρο 135, μαζί με τις Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις.

2. Οι αναγκαίες αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου ή Επισκόπησης των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ορίζονται με απόφαση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), ύστερα από σχετική εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, μέσα στα πλαίσια των κανόνων που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants).

Άρθρο 138

Επιμέτρηση λογιστικών μεγεθών

Όπου στο νόμο ρυθμίζονται θέματα που συναρτώνται με λογιστικά μεγέθη ή αναφέρονται σε λογιστικά μεγέθη, τα μεγέθη αυτά είναι εκείνα που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις, που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εφόσον η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων γίνεται, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, σύμφωνα με τα Πρότυπα αυτά. Ως "λογιστικά μεγέθη» ορίζονται τα νομισματικά ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ή υποσύνολα ή σύνολα των ποσών αυτών.

Άρθρο 139

Κανόνες αποτίμησης και λογιστικά βιβλία

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, έχουν δικαίωμα να αποκλίνουν από τις διατάξεις του

Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) ή των αντίστοιχων κλαδικών, στο βαθμό που η διοίκηση της εταιρείας κρίνει, αιτιολογημένα, ότι η απόκλιση είναι αναγκαία για την εύρυθμη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και υποχρεούνται να αποκλίνουν, όπου οι προδιαγραφόμενοι από τους υφιστάμενους νόμους κανόνες αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων έρχονται σε αντίθεση με τους κανόνες αποτίμησης, που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

2. Η αποτίμηση της ακίνητης περιουσίας των επιχειρήσεων, για σκοπούς σύνταξης οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, γίνεται σύμφωνα με τα Πρότυπα αυτά. Όπου προκύπτει αξία μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία των ακινήτων, η μεγαλύτερη αυτή αξία πρέπει να αποδεικνύεται και να τεκμηριώνεται από εκτιμητές αδιαμφισβήτητου κύρους και οι σχετικές εκθέσεις των εκτιμητών πρέπει να τίθενται υπόψη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, που ελέγχουν τις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες αντικατοπτρίζονται οι αξίες των ακινήτων.

Άρθρο 140

Φορολογητέα κέρδη ή ζημιές

1. Τα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές της εταιρείας δεν επηρεάζονται από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

2. Στο βαθμό που οι κανόνες αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή από τους κανόνες αποτίμησης του Κεφαλαίου 5 και ισχύουν για τις εταιρείες που δεν εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, διαφέρουν από τους αντίστοιχους κανόνες αποτίμησης που ορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία και, κατά συνέπεια, διαφοροποιείται το λογιστικό κέρδος (ή ζημιά) από το κέρδος

(ή ζημιά) που υπόκειται σε φορολόγηση, τηρείται ξεχωριστό Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, στα οποία καταχωρίζονται και παρακολουθούνται οι διαφορές αυτές, ούτως ώστε, με την ενοποίηση του κυρίως Καθολικού με το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, κατά λογαριασμό, να παρέχεται η δυνατότητα προσδιορισμού του φορολογητέου κέρδους (ή ζημιάς), σύμφωνα με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις και τους φορολογικούς κανόνες αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

3. Νοείται ότι οι εγγραφές διαφοροποίησης που απεικονίζονται στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών περιορίζονται στην απεικόνιση των διαφορών και μπορούν, κατά περίπτωση, να επαυξάνουν ή να μειώνουν το λογιστικό κέρδος (ή ζημιά) για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου κέρδους (ή ζημιάς). Επίσης νοείται ότι η λογιστική αναγνώριση εσόδων ή εξόδων και η, κατ' επέκταση, λογιστική αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας δεν επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος (ή ζημιά) της εταιρείας ούτε συνθέτει λόγο αμφισβήτησης της αποδεικτικής εγκυρότητας των βιβλίων από πλευράς των φορολογικών αρχών, εφόσον προκύπτουν από διαφορές αποτίμησης που έχουν αναγνωρισθεί (αντιστραφεί) στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών της εταιρείας.

4. Κατ' εξαίρεση, η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαραχθέντων ετοιμών προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, που υπεισέρχεται στον προσδιορισμό του κόστους των πωληθέντων προϊόντων, δεν αναπροσαρμόζεται, έστω και αν περιέχει στοιχεία κόστους, όπως αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων, που έχουν ποσοτικοποιηθεί πάνω σε διαφορετική βάση και, συνεπώς, συνθέτουν, στο σύνολό τους, στοιχείο αναπροσαρμογής. Οι διαφορές αυτές, εφόσον υπάρχουν, ποσοτικοποιούνται και απεικονίζονται στο Ημερολόγιο

Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών σε ετήσια συνολική βάση, ανεξάρτητα αν συνθέτουν στοιχεία του κόστους των πωληθέντων ή των μενόντων προϊόντων. Ανάλογη εξαίρεση παρέχεται και στην περίπτωση της αποτίμησης των προϊόντων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

5. Στο βαθμό που, κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων, οι διαφορές αυτές απεικονίζονται σε ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας ή σε Μητρώο Φορολογικών Διαφορών Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων και χρησιμοποιούνται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού των αναγκαίων εγγραφών στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών. Διευκρινίζεται ότι η κατά τον ως άνω τρόπο διαφοροποίηση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, για σκοπούς εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και για φορολογικούς σκοπούς, δεν επιφέρει οποιεσδήποτε φορολογικές συνέπειες.

6. Οι λεπτομέρειες των στοιχείων που υποβάλλονται στις φορολογικές αρχές σε σχέση με τις ως άνω διαφοροποιήσεις καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Μέχρι εκδόσεως της ως άνω απόφασης, οι εταιρείες, που τηρούν το Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, υποβάλλουν με την ετήσια φορολογική τους δήλωση κατάσταση στην οποία απεικονίζονται (σε τρεις στήλες): (α) η λογιστική βάση των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεών τους, (β) οι φορολογικές διαφοροποιήσεις των μεγεθών αυτών (όπως

προκύπτουν από το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών) και (γ) η φορολογική βάση των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους.

7. Τα περί θεωρήσεως, χρόνου και τρόπου τηρήσεως των βιβλίων και στοιχείων, τα προβλεπόμενα από τη φορολογική νομοθεσία (Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων) ισχύουν, αναλογικά, και για το προβλεπόμενο από το άρθρο αυτό (συμπληρωματικό) Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών, Καθολικό Φορολογικών Διαφορών και Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων ή Μητρώο Φορολογικών Διαφορών Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων.

8. Η αναδρομική διόρθωση θεμελιώδους λάθους, κατά τα προβλεπόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν συνθέτει, αφ' εαυτής, λόγο αμφισβήτησης της αποδεικτικής εγκυρότητας των βιβλίων από πλευράς των φορολογικών αρχών.

9. Για σκοπούς επιβολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ο κρίσιμος χρόνος παραμένει εκείνος της έκδοσης του σχετικού τιμολογίου.

Άρθρο 142

Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

1. Ως χρονικό σημείο πρώτης εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ορίζεται το χρονικό σημείο έναρξης της χρήσεως σε σχέση με την οποία συντάσσονται και δημοσιεύονται για πρώτη φορά οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οι προβλεπόμενες από το νόμο αυτόν διαδικασίες εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αρχίζουν να εφαρμόζονται κατά την έναρξη της χρήσεως την οποίαν πρωτογενώς (και όχι με την παράθεση συγκριτικών στοιχείων προηγούμενων χρήσεων ή

περιόδων) καλύπτουν οι συντασσόμενες ετήσιες ή περιοδικές οικονομικές καταστάσεις.

2. Κατά την πρώτη εφαρμογή των υιοθετηθέντων από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις των ιδίων των Προτύπων ως προς τον τρόπο της πρώτης εφαρμογής τους.

3. Κατά την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, είναι ενδεχόμενο να προκύψουν διαφορές αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, δεδομένης της υιοθέτησης διαφορετικών από τους μέχρι τη στιγμή εκείνη ακολουθούμενους κανόνες αποτίμησης. Μέσα στη χρήση, σε σχέση με την οποία θα συνταχθούν και θα δημοσιευθούν για πρώτη φορά οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και, πάντως, πριν από τη σύνταξη και δημοσίευση οποιωνδήποτε περιοδικών οικονομικών καταστάσεων, γίνονται οι αναγκαίες λογιστικές εγγραφές στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, με διάκριση μεταξύ των εγγραφών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της αμέσως προηγούμενης χρήσεως και εκείνων που επηρεάζουν τα αποτελέσματα προγενέστερων χρήσεων, με τρόπο που να διευκολύνει την (εξωλογιστική) αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων της αμέσως προηγούμενης χρήσεως (ή περιόδων της αμέσως προηγούμενης χρήσεως), που δεν θα έχουν συνταχθεί και δημοσιευθεί με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ώστε τα συγκριτικά στοιχεία, που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας χρήσεως ή περιόδου, να είναι πράγματι συγκρίσιμα.

Άρθρο 143

Μεταβατικές διατάξεις επί των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

1. Οι ετήσιες και περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, που υποχρεωτικά θα συνταχθούν και θα δημοσιευθούν με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είναι εκείνες που θα καλύπτουν πρωτογενώς (και όχι με την παράθεση συγκριτικών στοιχείων προηγούμενων χρήσεων ή περιόδων) χρήσεις ή περιόδους που αρχίζουν μετά την 31 η Δεκεμβρίου 2004.

2. Οι εταιρείες που υποχρεούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, στη σύνταξη και δημοσίευση ετήσιων και περιοδικών οικονομικών καταστάσεων με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μπορούν, με απόφαση του Διοικητικού τους Συμβουλίου, να μεταθέσουν το χρόνο της πρώτης εφαρμογής ενωρίτερα αλλά, πάντως, όχι σε χρόνο προγενέστερο της χρήσεως αναφορικά με την οποία έχουν ήδη δημοσιευθεί οικονομικές καταστάσεις με βάση τα μέχρι σήμερα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα.

N. 2190/20

Άρθρο 134

Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

1. Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και τα πιστωτικά και τα χρηματοδοτικά ιδρύματα, που ορίζονται στις παραγράφους 1 και 6 του άρθρου 2 του Ν. 2076/1992 (ΦΕΚ 130 Α΄) και έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας συντάσσουν Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον

Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L_ 243) και των Κανονισμών που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission) κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού. Από τη διάταξη αυτή εξαιρείται η Τράπεζα της Ελλάδος

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που υποχρεωτικά θα συνταχθούν και θα δημοσιευθούν κατά το προηγούμενο εδάφιο από πιστωτικά και χρηματοδοτικά ιδρύματα των οποίων οι μετοχές ή άλλες αξίες δεν είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, είναι εκείνες των χρήσεων που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2006.

Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται:

α) για οποιεσδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου και

β) για τις Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις των μη εισηγμένων επιχειρήσεων που δεν εφαρμόζουν ήδη τα Δ.Λ.Π. και ενοποιούνται, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στη Ελλάδα, ή εκτός Ελλάδας εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Δ.Λ.Π. και οι οποίες αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.

2. Οι μη εισηγμένες και μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης μπορούν να συντάσσουν τις προβλεπόμενες από την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εφόσον η εφαρμογή των

Προτύπων αυτών έχει εγκριθεί από Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της εταιρείας με απόφαση, που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 29 και της παραγράφου 1 του άρθρου 31 ή του άρθρου 13 του Ν. 3190/1955 (ΦΕΚ 91/9Α/16.4.55), αντίστοιχα, και υπό την προϋπόθεση ότι η σχετική απόφαση θα προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε (5) συνεχόμενες χρήσεις. Αν δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των Προτύπων, η σχετική απόφαση θα ισχύει μέχρι ανακλήσεώς της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει προ της παρέλευσης της πενταετίας. Η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μητρική εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα αυτόματα συνεπάγεται την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από όλες τις συνδεδεμένες, όπως αυτές ορίζονται στην περίπτωση α' της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε, με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδος, εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Άρθρο 135

Δημοσιότητα των συνταγμένων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Οικονομικών Καταστάσεων

1. Οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις των ανωνύμων εταιρειών, καθώς και η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και το Πιστοποιητικό Ελέγχου της παραγράφου 4 του άρθρου 43β, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης και, σε περίπτωση τροποποίησής τους, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από τροποποίηση:

α. καταχωρούνται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και ανακοίνωση περί της καταχώρησής τους δημοσιεύεται, με επιμέλεια της αρμόδιας υπηρεσίας και με δαπάνες της εταιρείας, στο τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως,

β. αναρτώνται σε χώρο του διαδικτύου, ο οποίος είναι προσπελάσιμος στο ευρύ κοινό και παραμένουν προσπελάσιμες για χρονικό διάστημα δύο τουλάχιστον ετών από την πρώτη δημοσίευσή τους και

γ. εφόσον πρόκειται για εταιρείες με μετοχές ή άλλες κινητές αξίες τους εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, κατατίθενται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

2. Οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, καθώς η Έκθεση του Διαχειριστή ή των Διαχειριστών και το Πιστοποιητικό Ελέγχου του άρθρου 23 του Ν. 3190/1955, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης και, σε περίπτωση τροποποίησής τους, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την τροποποίηση:

α. καταχωρούνται στο Μητρώο Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, που τηρείται από το Γραμματέα του Πρωτοδικείου, όπου έχει την έδρα της η εταιρεία και ανακοίνωση περί της καταχώρησής τους δημοσιεύεται, με επιμέλεια του διαχειριστή ή των διαχειριστών και με δαπάνες της εταιρείας, στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και

β. αναρτώνται σε χώρο του διαδικτύου, ο οποίος είναι προσπελάσιμος στο ευρύ κοινό, και παραμένουν προσπελάσιμες για

χρονικό διάστημα δύο (2) τουλάχιστον ετών από την πρώτη δημοσίευσή τους.

3.....

4. Επιπλέον από τη δημοσιότητα που προβλέπεται από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου αυτού, οι ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δημοσιεύουν, υποχρεωτικά, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 43β και της παραγράφου 4 του άρθρου 22 του Ν. 3190/1955, αντίστοιχα, τα στοιχεία και τις πληροφορίες που ορίζονται με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και του Υπουργού Ανάπτυξης. Αυτές οι οικονομικές καταστάσεις, όπως θα ορισθούν στην κοινή υπουργική απόφαση, δημοσιεύονται στις εφημερίδες όπως ο νόμος ορίζει. Τα στοιχεία αυτά, τα οποία, με ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών της εταιρείας, πρέπει να προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, δημοσιεύονται όπως προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού, αλλά απαιτείται η αυτούσια δημοσίευσή τους στο Τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.

5. Αν οι εταιρείες, που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δημοσιοποιούν με οποιονδήποτε άλλον τρόπο λογιστικά στοιχεία, τα δημοσιοποιούμενα στοιχεία πρέπει να είναι εκείνα που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με την επιφύλαξη των πρόσθετων οικονομικών ή πρόσθετων λογιστικών στοιχείων που τυχόν απαιτούνται, από άλλες κανονιστικές αρχές για τις

εταιρείες των οποίων οι κινητές αξίες είναι εισηγμένες και σε εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Η ευθύνη για τη συμμόρφωση με τη διάταξη αυτή βαρύνει το Διοικητικό Συμβούλιο ή τους Διαχειριστές της εταιρείας.

Άρθρο 136

Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται στη σύνταξη Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών της εταιρείας, με περιεχόμενο που ορίζεται στην παράγραφο 3 του Άρθρου 43α, στην παράγραφο 3 του Άρθρου 107 και στην παράγραφο 3 του Άρθρου 22 του ν.3190/1955, όπως ισχύει.

2. Εφόσον συντάσσονται και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών μπορεί να είναι ενιαία, με κύριο σημείο αναφοράς τα ενοποιημένα οικονομικά δεδομένα της εταιρείας και των θυγατρικών της και με αναφορά στα επί μέρους (μη ενοποιημένα) οικονομικά δεδομένα της εταιρείας, όπου τούτο κρίνεται από τη διοίκηση της εταιρείας σκόπιμο ή αναγκαίο για την καλύτερη κατανόηση του περιεχομένου της.

3. Η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών υπόκειται στους προβλεπόμενους από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 135 κανόνες δημοσιότητας.

Άρθρο 137

Ελεγκτές και πιστοποιητικά ελέγχου

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται να υποβάλλουν τις καταστάσεις αυτές σε έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

2. Οι αναγκαίες αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ορίζονται με απόφαση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), ύστερα από σχετική εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, μέσα στα πλαίσια των κανόνων που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants).

3. Οι προβλεπόμενες από την παράγραφο 1 του άρθρου 37, από το εδάφιο γ' της παραγράφου 3 και από την παράγραφο 4 του άρθρου 43α του νόμου αυτού αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και κάθε άλλη διάταξη αντίθετη με τις διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της προβλεπόμενης από την προηγούμενη παράγραφο απόφασης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.).

Άρθρο 138

Επιμέτρηση λογιστικών μεγεθών

Όπου στο νόμο ρυθμίζονται θέματα που συναρτώνται με λογιστικά μεγέθη ή αναφέρονται σε λογιστικά μεγέθη, τα μεγέθη αυτά είναι εκείνα που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις, που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εφόσον η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων γίνεται, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, σύμφωνα με τα Πρότυπα αυτά. Ως "λογιστικά μεγέθη» ορίζονται τα νομισματικά ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ή υποσύνολα ή σύνολα των ποσών αυτών.

Άρθρο 139

Κανόνες αποτίμησης και λογιστικά βιβλία

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, έχουν δικαίωμα να αποκλίνουν από τις διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) ή των αντίστοιχων κλαδικών, στο βαθμό που η διοίκηση της εταιρείας κρίνει, αιτιολογημένα, ότι η απόκλιση είναι αναγκαία για την εύρυθμη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και υποχρεούνται να αποκλίνουν, όπου οι προδιαγραφόμενοι από τους υφιστάμενους νόμους κανόνες αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων έρχονται σε αντίθεση με τους κανόνες αποτίμησης, που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Κατά την εφαρμογή των αποκλίσεων της παρούσας παραγράφου, δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίηση των υποχρεωτικών λογαριασμών του Σχεδίου Λογαριασμών του ΕΓΛΣ και των κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων

για πράξεις με διαφορετικό περιεχόμενο από το περιεχόμενο των λογαριασμών αυτών. Για ειδικές ανάγκες των Δ.Λ.Π. χρησιμοποιούνται νέοι λογαριασμοί, κατά την κρίση των εταιριών.

Οι διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43, 43α, 105 και 107 και κάθε άλλη αντίθετη νομοθετική διάταξη δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση των εταιριών που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

2. Η αποτίμηση της ακίνητης περιουσίας των επιχειρήσεων, για σκοπούς σύνταξης οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, γίνεται σύμφωνα με τα Πρότυπα αυτά. Οπου προκύπτει αξία μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία των ακινήτων, η μεγαλύτερη αυτή αξία πρέπει να αποδεικνύεται και να τεκμηριώνεται από εκτιμητές αδιαμφισβήτητου κύρους και οι σχετικές εκθέσεις των εκτιμητών πρέπει να τίθενται υπόψη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, που ελέγχουν τις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες αντικατοπτρίζονται οι αξίες των ακινήτων.

Άρθρο 140

Φορολογητέα κέρδη ή ζημιές

1. Τα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές της εταιρείας δεν επηρεάζονται από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

2. Η αναδρομική διόρθωση θεμελιώδους λάθους, κατά τα προβλεπόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν συνθέτει, αφ' εαυτής, λόγο αμφισβήτησης της αποδεικτικής εγκυρότητας των βιβλίων από πλευράς των φορολογικών αρχών.

3. Για σκοπούς επιβολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ο κρίσιμος χρόνος παραμένει εκείνος της έκδοσης του σχετικού τιμολογίου.

Άρθρο 141

Χρηματοδοτικές μισθώσεις

1. Οι εταιρείες, που συνάπτουν χρηματοδοτικές μισθώσεις, είτε ως εκμισθωτές είτε ως μισθωτές, έχουν τη δυνατότητα της επιμέτρησης και απεικόνισης των συναλλαγών αυτών στα λογιστικά τους βιβλία, είτε με βάση τους κανόνες που προδιαγράφονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είτε με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που επιλέγεται ακολουθείται με συνέπεια μέχρι τη λήξη της κάθε συγκεκριμένης χρηματοδοτικής μίσθωσης.

2. Η υιοθέτηση της προδιαγραφόμενης από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μεθόδου λογιστικής απεικόνισης των χρηματοδοτικών μισθώσεων δεν συνεπάγεται αναμόρφωση του λογιστικού κέρδους (ή ζημιάς), για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου κέρδους (ή ζημιάς).

3. Ειδικότερα, κατά την πρώτη εφαρμογή της προδιαγραφόμενης από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μεθόδου λογιστικής απεικόνισης υφιστάμενης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ των μέχρι της στιγμής εκείνης λογιστικά αναγνωρισθέντων εσόδων ή εξόδων και των εσόδων ή εξόδων που θα είχαν αναγνωρισθεί, εάν είχε εφαρμοσθεί η προδιαγραφόμενη από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μέθοδος, από την αρχική σύναψη της χρηματοδοτικής μισθωτικής σύμβασης, προστίθεται ή αφαιρείται από το

φορολογητέο κέρδος (ή ζημιά) που προκύπτει μέσα στη χρήση κατά την οποία εφαρμόζεται, για πρώτη φορά, η μέθοδος που προδιαγράφεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

4. Νοείται ότι οι ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται να υιοθετούν την προδιαγραφόμενη από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μέθοδο λογιστικής απεικόνισης των συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης, αλλά έχουν το δικαίωμα, αν το επιθυμούν, να αναμορφώνουν το λογιστικό τους κέρδος (ή ζημιά), με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου τους κέρδους (ή ζημιάς).

Άρθρο 142

Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

1. Ως χρονικό σημείο πρώτης εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ορίζεται το χρονικό σημείο έναρξης της χρήσεως σε σχέση με την οποία συντάσσονται και δημοσιεύονται για πρώτη φορά οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οι προβλεπόμενες από το νόμο αυτόν διαδικασίες εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αρχίζουν να εφαρμόζονται κατά την έναρξη της χρήσεως την οποίαν πρωτογενώς (και όχι με την παράθεση συγκριτικών στοιχείων προηγούμενων χρήσεων ή περιόδων) καλύπτουν οι συντασσόμενες ετήσιες ή περιοδικές οικονομικές καταστάσεις.

2. Κατά την πρώτη εφαρμογή των υιοθετηθέντων από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις των ιδίων των Προτύπων ως προς τον τρόπο της πρώτης εφαρμογής τους.

3. Κατά την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, είναι ενδεχόμενο να προκύψουν διαφορές αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, δεδομένης της υιοθέτησης διαφορετικών από τους μέχρι τη στιγμή εκείνη ακολουθούμενους κανόνες αποτίμησης. Μέσα στη χρήση, σε σχέση με την οποία θα συνταχθούν και θα δημοσιευθούν για πρώτη φορά οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και, πάντως, πριν από τη σύνταξη και δημοσίευση οποιωνδήποτε περιοδικών οικονομικών καταστάσεων, γίνονται οι αναγκαίες λογιστικές εγγραφές στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, με διάκριση μεταξύ των εγγραφών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της αμέσως προηγούμενης χρήσεως και εκείνων που επηρεάζουν τα αποτελέσματα προγενέστερων χρήσεων, με τρόπο που να διευκολύνει την (εξωλογιστική) αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων της αμέσως προηγούμενης χρήσεως (ή περιόδων της αμέσως προηγούμενης χρήσεως), που δεν θα έχουν συνταχθεί και δημοσιευθεί με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ώστε τα συγκριτικά στοιχεία, που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας χρήσεως ή περιόδου, να είναι πράγματι συγκρίσιμα.

Άρθρο 143

Μεταβατικές διατάξεις επί των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

1. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, που υποχρεωτικά θα συνταχθούν και θα δημοσιευθούν με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είναι εκείνες που θα καλύπτουν χρήσεις που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2004.

2. Οι εταιρείες που υποχρεούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, στη σύνταξη και δημοσίευση ετήσιων οικονομικών καταστάσεων με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μπορούν, με απόφαση του Διοικητικού τους Συμβουλίου, να μεταθέσουν το χρόνο της πρώτης εφαρμογής ενωρίτερα αλλά, πάντως, όχι σε χρόνο προγενέστερο της χρήσεως αναφορικά με την οποία έχουν ήδη δημοσιευθεί οικονομικές καταστάσεις με βάση τα μέχρι σήμερα ισχύοντα λογιστικά πρότυπα.

3. Η προβλεπόμενη από την παράγραφο 2 του άρθρου 137 εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών προς την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), υποβάλλεται μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία ισχύος του νόμου αυτού και η σχετική απόφαση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ. Τ .Ε.) εκδίδεται μέσα σε δύο (2) μήνες από τη λήψη της εισήγησης."

2.3 CASE:ΚΡΑΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ «ΔΕΠΑ ΑΕ»

ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΑΕΡΙΟΥ (ΔΕΠΑ) Α.Ε. Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις για τη χρήση από 1η Ιανουαρίου 2007 έως 31η Δεκεμβρίου 2007 (Τα ποσά είναι εκπεφρασμένα σε χιλιάδες Ευρώ, εκτός αν αναφέρεται διαφορετικά)

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	Σημείωση	Ο ΟΜΙΛΟΣ		Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
		31/12/2007	31/12/2006	31/12/2007	31/12/2006
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ					
Πάγιο ενεργητικό					
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	14	1.716.962	1.593.813	94.264	82.254
Ασώματες ακινητοποιήσεις	15	21.313	21.129	3.463	3.606
Επενδύσεις σε θυγατρικές		0	0	632.819	632.820
Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	16	639	349	269	85
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	12	27.569	24.748	9.720	6.707
Σύνολο πάγιου ενεργητικού		1.766.483	1.640.039	940.535	925.472
Κυκλοφορούν ενεργητικό					
Αποθέματα	17	30.484	44.656	6.768	9.775
Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις	18	253.082	211.872	220.303	240.222
Μετρητά και χρηματικά διαθέσιμα	19	143.353	132.981	52.010	47.925
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού		426.919	389.509	279.081	297.922
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		2.193.402	2.029.548	1.219.616	1.223.394
ΠΑΘΗΤΙΚΟ					
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ					
Μετοχικό κεφάλαιο	20	991.238	991.238	991.238	991.238
Αποθεματικό από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	21	(1.256)	(1.256)	0	0
Αποθεματικά κεφάλαια	21	24.750	21.705	21.162	19.049
Υπόλοιπο κερδών (ζημιών) εις νέο		99.204	29.418	46.159	11.991
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων		1.113.936	1.041.105	1.058.559	1.022.278
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ					
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις					
Δάνεια	23	229.282	294.266	0	0
Προβλέψεις για παροχές προς τους εργαζομένους	24	11.722	9.560	3.168	2.573
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	12	16	0	0	0
Μελλοντικά έσοδα κρατικών επιχορηγήσεων	25	276.416	260.524	15.469	11.378
Προβλέψεις για ενδεχόμενους κινδύνους και έξοδα	26	74	44	0	0
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	27	248.617	224.232	72	39
Σύνολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων		766.127	788.626	18.709	13.990
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις					
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	28	158.770	154.872	120.941	175.175
Υποχρέωση χρηματοοικονομικού παραγώγου	29	19.846	13.230	0	0
Δάνεια	23	88.041	11.269	0	0
Βραχυπρόθεσμες φορολογικές υποχρεώσεις		46.682	20.446	21.407	11.951
Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων		313.339	189.817	142.348	187.126
Σύνολο υποχρεώσεων		1.079.466	988.443	161.057	201.116
ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ		2.193.402	2.029.548	1.219.616	1.223.394
Πρόεδρος Δ.Σ. & Διευθύνων Σύμβουλος		Ασημάκης Παπαγεωργίου			
Αντιπρόεδρος Δ.Σ.		Μιχαήλ Καραύλας			
Γενικός Διευθυντής Οικονομικών, Διοικητικών Υπηρεσιών & Συντακτικών		Γεώργιος Αθανασόπουλος			
Διευθυντής Οικονομικών & Διοικητικών Δραστηριοτήτων Διευθύντρια Λογιστηρίου, Προϋπολογισμού, Οικονομικού Ελέγχου & Χρηματοοικονομικών Α.Μ. ΑΔΕΙΑΣ Ο.Ε.Ε.750-Α' ΤΑΞΗΣ		Στέφανος Οικονομίδης Μαρία Φαντριδάκη			

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΟΜΙΛΟΥ

Μετοχικό κεφάλαιο	Τακτικό αποθεματικό	Αξία ακινήτων και λοιπών παγίων αποκτηθέντων δωρεάν	Αποθεματικό από μετατροπή κεφαλαίου σε ευρώ	Έκτακτα αποθεματικά	Αποθεματικό από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	Επιχορηγήσεις επενδύσεων παγίου ενεργητικού	Διαφορά αναπροσαρμογής παγίων περι. στοιχείων	Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων	Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	Υπόλοιπο εις νέο	Δικαιώματα μειοψηφίας	Σύνολο	
Υπόλοιπα κατά την 1η Ιανουαρίου 2006 όπως προγενέστερα είχαν απεικονισθεί	990.079	5.055	191	12	11.239	0	249.992	1.160	2.977	0	0	(13.640)	345.706	1.592.771
Προσαρμογές πρώτης υιοθέτησης των Δ.Π.Χ.Π.	0	0	0	7	0	(249.992)	(1.160)	(1.000)	0	0	7.240	(345.706)	(590.612)	
Υπόλοιπα κατά την 1η Ιανουαρίου 2006 σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	990.079	5.055	191	19	11.239	0	0	0	1.977	0	0	(6.401)	0	1.002.160
Κέρδος χρήσεως 2006 μετά από φόρους	0	1.194	0	0	0	0	0	0	0	0	41.394	0	42.588	
Κεφαλαιοποίηση αποθεματικού αναπροσαρμογής ακινήτων	1.159	0	0	0	0	0	0	0	0	0	(1.159)	0	0	
Μερίσματα πληρωτέα	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	(3.936)	0	(3.936)	
Μεταφορά στα αποθεματικά	0	0	0	0	0	0	0	247	201	68	(516)	0	0	
Αύξηση αποθεματικών από δωρεάν αποκτηθέντα πάγια	0	0	258	0	0	0	0	0	0	0	0	0	258	
Επίπτωση από την αλλαγή του φορολογικού συντελεστή	0	0	0	(0)	(0)	0	0	0	0	0	35	0	35	
Υπόλοιπα κατά την 31η Δεκεμβρίου 2006 σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	991.238	6.249	449	19	11.239	0	0	0	2.224	201	68	29.418	0	1.041.105
Κέρδος χρήσεως 2007 μετά από φόρους	0	4.302	0	0	0	0	0	0	0	0	74.497	0	78.798	
Έξοδα αύξησης μετοχικού κεφαλαίου	0	0	0	0	0	(1.256)	0	0	0	0	1.256	0	0	
Μερίσματα πληρωτέα	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	(5.967)	0	(5.967)	
Υπόλοιπα κατά την 31η Δεκεμβρίου 2007 σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	991.238	10.551	449	19	11.239	(1.256)	0	0	2.224	201	68	99.204	0	1.113.936

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Μετοχικό κεφάλαιο	Τακτικό αποθεματικό	Αξία ακινήτων και λοιπών παγίων αποκτηθέντων διωρεάν	Αποθεματικό από μετατροπή κεφαλαίου σε ευρώ	Έκτακτα αποθεματικά	Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων	Επιχορηγήσεις επενδύσεων παγίου ενεργητικού	Διαφορά αναπροσαρμογής παγίων περ. στοιχείων	Υπόλοιπο εις νέο	Σύνολο	
Υπόλοιπα κατά την 1η Ιανουαρίου 2006 όπως προγενέστερα είχαν απεικονισθεί	990.079	4.832	191	12	11.091	2.696	221.174	1.160	1.410	1.232.645
Προσαρμογές πρώτης υιοθέτησης των Δ.Π.Χ.Π.	0	0	0	0	0	(953)	(221.174)	(1.160)	(1.417)	(224.703)
Υπόλοιπα κατά την 1η Ιανουαρίου 2006 σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	990.079	4.832	191	12	11.091	1.743	0	0	(7)	1.007.942
Κέρδος χρήσεως 2006 μετά από φόρους	0	0	0	0	0	0	0	0	18.463	18.463
Κεφαλαιοποίηση κερδών	1.159	0	0	0	0	0	0	0	(1.159)	0
Μεταφορά στα αποθεματικά	0	891	0	0	0	0	0	0	(891)	0
Μεταφορά αποθεματικών κατά την απόσχιση	0	0	(191)	0	0	0	0	0	0	(191)
Επίπτωση από την αλλαγή κλίμακας φορολογικού συντελεστή	0	0	0	0	0	480	0	0	(480)	0
Δηλωθέντα μερίσματα	0	0	0	0	0	0	0	0	(3.936)	(3.936)
Υπόλοιπα κατά την 31η Δεκεμβρίου 2006 σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	<u>991.238</u>	<u>5.722</u>	<u>0</u>	<u>12</u>	<u>11.091</u>	<u>2.224</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>11.991</u>	<u>1.022.278</u>
Κέρδος χρήσεως 2007 μετά από φόρους	0	2.113	0	0	0	0	0	0	40.136	42.249
Δηλωθέντα μερίσματα	0	0	0	0	0	0	0	0	(5.967)	(5.967)
Υπόλοιπα κατά την 31η Δεκεμβρίου 2007 σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	<u>991.238</u>	<u>7.835</u>	<u>0</u>	<u>12</u>	<u>11.091</u>	<u>2.224</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>46.160</u>	<u>1.058.559</u>

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

	Ο ΟΜΙΛΟΣ		Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
	1/1- 31/12/2007	1/1- 31/12/2006	1/1- 31/12/2007	1/1- 31/12/2006
Ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες:				
Κέρδη προ φόρων	103.632	61.562	56.546	27.981
Πλέον (μείον) προσαρμογές για:				
Αποσβέσεις	50.778	49.167	2.035	20.744
Προβλέψεις	3.634	7.631	594	972
Ζημιές (κέρδη) από εκποίηση παγίων περιουσιακών στοιχείων	11	(92)	5	3
Κέρδη από συμμετοχή σε συγγενείς εταιρείες	0	0	0	0
Απομείωση παγίων	353	0	0	0
Απόσβεση επιχορηγήσεων επενδύσεων πάγιου ενεργητικού	(7.450)	(8.490)	(350)	(4.107)
Συναλλαγματικές διαφορές	(5.232)	(1.727)	(3.353)	(1.694)
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	10.739	11.698	(6.591)	4.730
	<u>156.465</u>	<u>119.749</u>	<u>48.886</u>	<u>48.629</u>
Πλέον/ μείον προσαρμογές για μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης ή που σχετίζονται με τις λειτουργικές δραστηριότητες:				
Μείωση / (αύξηση) αποθεμάτων	12.772	1.361	3.007	126
Μείωση / (αύξηση) απαιτήσεων	(107.534)	(41.008)	(56.469)	(86.895)
Μείωση / (αύξηση) μακροπροθέσμων απαιτήσεων	(289)	(29)	0	(3)
(Μείωση) / αύξηση υποχρεώσεων (πλην τραπεζών)	61.678	61.348	28.625	93.373
(Μείον):				
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα καταβεβλημένα	(21.122)	(7.455)	(222)	(5.499)
Καταβεβλημένοι φόροι	(5.449)	(21.455)	(11.122)	(19.774)
Σύνολο εισροών / (εκροών) από λειτουργικές δραστηριότητες (α)	<u>96.521</u>	<u>112.511</u>	<u>12.705</u>	<u>29.957</u>
Ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες:				
Αγορά ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων	(134.560)	(164.264)	(13.900)	(32.108)
Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων και άυλων παγίων	(2)	0	(6)	0
Έσοδα χρεογράφων	0	138	0	136
Τόκοι εισπραχθέντες	10.823	8.392	6.812	3.467
Εισπράξεις επιχορηγήσεων επενδύσεων πάγιων περιουσιακών στοιχείων	23.343	19.455	4.441	8.671
Σύνολο εισροών / (εκροών) από επενδυτικές δραστηριότητες (β)	<u>(100.396)</u>	<u>(136.279)</u>	<u>(2.653)</u>	<u>(19.834)</u>
Ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες:				
Εισπράξεις (εξοφλήσεις) δανείων	20.214	24.171	0	(827)
Μερίσματα πληρωθέντα	(5.967)	(3.936)	(5.967)	(3.936)
Σύνολο εισροών / (εκροών) από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ)	<u>14.247</u>	<u>20.235</u>	<u>(5.967)</u>	<u>(4.763)</u>
Καθαρή αύξηση / (μείωση) στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα περιόδου (α)+(β)+(γ)	<u>10.372</u>	<u>(3.533)</u>	<u>4.085</u>	<u>5.360</u>
Μεταφορά διαθέσιμων στην Δ.Ε.Σ.Φ.Α. Α.Ε.	0	0	0	(6.000)
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης περιόδου	132.981	136.514	47.925	48.565
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης περιόδου	<u>143.353</u>	<u>132.981</u>	<u>52.010</u>	<u>47.925</u>

Επιχορηγήσεις

Οι επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται αρχικά στην ονομαστική αξία τους όταν υπάρχει εύλογη διαβεβαίωση ότι η επιχορήγηση θα ληφθεί και ότι ο Όμιλος θα συμμορφωθεί με όλους τους προβλεπόμενους όρους. Οι επιχορηγήσεις σχετικά με τρέχουσες δαπάνες αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων κατά τη διάρκεια της περιόδου εκείνης που χρειάζεται για να αντιστοιχίσουν τις δαπάνες εκείνες που είναι προορισμένες να αντισταθμίσουν. Οι επιχορηγήσεις σχετικά με την αγορά ενσώματων ακινητοποιήσεων (παγίων) συμπεριλαμβάνονται στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις ως έσοδα επομένων χρήσεων, αναγνωρίζονται ως έσοδο και μεταφέρονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του επιχορηγηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

Επιχορηγήσεις

Οι επιχορηγήσεις σχετίζονται με επενδύσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων και αναγνωρίζονται ως έσοδα παράλληλα με την απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων -κυρίως μηχανολογικού εξοπλισμού- που επιδοτήθηκαν. Ανάλογα με τις διατάξεις του νόμου, στα πλαίσια του οποίου έγινε η επιχορήγηση, ισχύουν ορισμένοι περιορισμοί ως προς τη μεταβίβαση των επιχορηγηθέντων μηχανημάτων και ως προς τη διαφοροποίηση της νομικής υπόστασης της επιχορηγούμενης εταιρείας. Κατά τους διενεργηθέντες από τις αρμόδιες αρχές, κατά καιρούς, ελέγχους δεν εντοπίστηκε περίπτωση μη συμμόρφωσης με τους περιορισμούς αυτούς.

	Ο ΟΜΙΛΟΣ		Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ	
	Κατά την 31/12/2007	Κατά την 31/12/2006	Κατά την 31/12/2007	Κατά την 31/12/2006
Υπόλοιπο έναρξης	260.524	249.559	11.378	220.740
Ληφθείσες επιχορηγήσεις	23.342	19.455	4.441	8.671
Αποσβέσεις επιχορηγήσεων	(7.450)	(8.490)	(350)	(4.107)
Επιχορηγήσεις μεταφερθείσες κατά την απόσχιση του κλάδου μεταφοράς φυσικού αερίου	0	0	0	(213.926)
Υπόλοιπο	<u>276.416</u>	<u>260.524</u>	<u>15.469</u>	<u>11.378</u>

Για τη χρηματοδότηση της κατασκευής και της εγκατάστασης του δικτύου μεταφοράς φυσικού αερίου σε όλη την Ελλάδα, η Μητρική Εταιρεία του Ομίλου από την σύστασή της άρχισε να λαμβάνει επιχορηγήσεις από το Ελληνικό Δημόσιο και την Ευρωπαϊκή Ένωση. Μετά την 1/1/1997 όλες οι επιχορηγήσεις λαμβάνονταν μέσω του Ελληνικού Δημοσίου βάσει αποφάσεως του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και θεωρούνταν σαν άμεσες εισφορές κεφαλαίου. Όσες επιχορηγήσεις ελήφθησαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση και το Ελληνικό Δημόσιο μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 1996 απεικονίζονται στον συνημμένο ενοποιημένο ισολογισμό σαν μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις και αποσβένονται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των σχετικών περιουσιακών στοιχείων. Οι επιχορηγήσεις οι οποίες ελήφθησαν μετά την 31 Δεκεμβρίου 1996 μετετράπηκαν σε μετοχικό κεφάλαιο. Σύμφωνα με την Υπουργική Απόφαση υπ' αριθμ. 39075/161 της 9ης Ιουνίου 2003, οποιαδήποτε μελλοντική επιχορήγηση λαμβάνεται από το Ελληνικό Δημόσιο θα πρέπει να απεικονίζεται στο λογαριασμό «Επιχορηγήσεις» στους αντίστοιχους ισολογισμούς.

Κατά την διάρκεια της προηγούμενης χρήσεως ολοκληρώθηκε η απόσχιση του κλάδου μεταφοράς αερίου από την Μητρική εταιρεία του Ομίλου, με την σύσταση της θυγατρικής εταιρείας Δ.Ε.Σ.Φ.Α. Α.Ε.. Στη νεοσύστατη εταιρεία, σύμφωνα με τον Ισολογισμό μετασχηματισμού της 30ης Ιουνίου 2006 μεταφέρθηκαν επιχορηγήσεις συνολικού ποσού € 213.926.

2.4 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι προσπάθειες των κυβερνήσεων θα πρέπει να στοχεύουν:

(i) Αποτελεσματική διαδικασία χάραξης και παρακολούθησης της εταιρικής στρατηγικής και του επιχειρησιακού σχεδιασμού

Η ανασυγκρότηση των Δ.Ε.Κ.Ο., με στόχο την καλύτερη εξυπηρέτηση του πολίτη και την αποτελεσματική λειτουργία τους, απαιτεί μια ολοκληρωμένη, μακροχρόνια προσπάθεια. Για το λόγο αυτόν, το παρόν νομοσχέδιο προνοεί ώστε οι δράσεις ανασυγκρότησης να αποτυπώνονται ως βασική επιλογή στις μακροπρόθεσμες πολιτικές κατευθύνσεις του τομέα στον οποίο υπάγεται κάθε μια Δ.Ε.Κ.Ο.. Βασικές επιδιώξεις του νέου νόμου είναι:

* η πλήρης ευθυγράμμιση του στρατηγικού / επιχειρησιακού σχεδιασμού των Δημοσίων Επιχειρήσεων και Οργανισμών με τις προγραμματικές επιλογές ανά τομέα (τόσο με ποιοτικά όσο και με οικονομικά χαρακτηριστικά),

- η δέσμευση για τις στρατηγικές επιδιώξεις και το κόστος των προγραμματικών κατευθύνσεων, με την ευρύτερη δυνατή συμφωνία από τα συναρμόδια Υπουργεία,

- ο αρχικός προσδιορισμός του τρόπου χρηματοδότησης των προγραμματικών επιλογών,

- η αυτοδέσμευση στην ποιότητα παροχής υπηρεσιών,

- η εισαγωγή αποτελεσματικού πλαισίου υποχρεώσεων των Δ.Ε.Κ.Ο. για συμμόρφωση προς τις επιβαλλόμενες πολιτικές.

Οι στρατηγικές αυτές κατευθύνσεις θα χαράσσονται από διυπουργικό όργανο που θα λειτουργεί στο πρότυπο άλλων υφιστάμενων Διυπουργικών Επιτροπών και θα καλείται "Διυπουργική Επιτροπή Δ.Ε.Κ.Ο." (Δ.Ε. Δ.Ε.Κ.Ο.). Η Δ.Ε. Δ.Ε.Κ.Ο. θα υποστηρίζεται από νέο αναβαθμισμένο υπηρεσιακό μηχανισμό με τη μορφή Ειδικής

Γραμματείας, που θα παρακολουθεί την τρέχουσα λειτουργία των Δ.Ε.Κ.Ο. και την υλοποίηση των αποφάσεων της Δ.Ε.Δ.Ε.Κ.Ο., καθώς και την πρόοδο των επί μέρους προγραμμάτων εκσυγχρονισμού. Στο πλαίσιο αυτό οι ήδη υφιστάμενες υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών θα επικουρούν την Ειδική Γραμματεία.

(Η) Ευθυγράμμιση με την υφιστάμενη εταιρική νομοθεσία, διαφάνεια στη λειτουργία της Διοίκησης τους και στην παρακολούθηση των οικονομικών στοιχείων

Η εμπειρία των δημοσίων επιχειρήσεων που εισήχθησαν στο Χρηματιστήριο δείχνει ότι οι υποχρεωτικοί κανόνες εταιρικής διακυβέρνησης που ισχύουν στις εισηγμέ-νες εταιρείες (νόμοι 3016/2002 και 3156/2002) είχαν θετική επίδραση στη διαχείριση και των κρατικών εταιρειών. Κατ' αναλογία, λοιπόν, προς τους κανόνες εταιρικής διακυβέρνησης των εισηγμένων εταιρειών, υιοθετούνται και για τις υπόλοιπες Δ.Ε.Κ.Ο. ανάλογοι κανόνες, ενώ παράλληλα ευθυγραμμίζονται βασικοί καταστατικοί τους κανόνες κατά το δυνατόν στο ισχύον εταιρικό δίκαιο.

Οι προτεινόμενες ρυθμίσεις προάγουν τη διαφάνεια στον τρόπο σύνθεσης, ορισμού / παύσης, λειτουργίας και αποζημίωσης των Διοικητικών Συμβουλίων των Δ.Ε.Κ.Ο.. Οριοθετούν τις ευθύνες και τα ασυμβίβαστα των μελών του Δ.Σ., προσαρμόζοντας τον τρόπο λειτουργίας του στις σύγχρονες πρακτικές διοίκησης και διαχείρισης. Παράλληλα διαφυλάσσεται η συμμετοχή των εργαζόμενων στη λήψη των εταιρικών αποφάσεων.

Το νομοσχέδιο προβλέπει, στα πλαίσια αυτά, και την εγκαθίδρυση της λειτουργίας ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Ο νέος εσωτερικός κανονισμός λειτουργίας που θα καταρτίσουν οι Δ.Ε.Κ.Ο. αναμένεται να δράσει ως μια δικλείδα διαφάνειας και

ανεξάρτητης αντικειμενικής τεκμηρίωσης σε πλείστα λειτουργικά θέματα, καθώς και στην πληροφόρηση προς τον μέτοχο.

Εξ άλλου, η διαφάνεια στα οικονομικά στοιχεία των Δ.Ε.Κ.Ο. επιβάλλεται με την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS) από 31.12.2007, καθώς και με το λογιστικό διαχωρισμό των υπηρεσιών γενικού οικονομικού συμφέροντος.

(iii) Αποκατάσταση στρεβλώσεων σε θέματα προσωπικού

Χωρίς να θίγονται οι ρυθμίσεις που διέπουν τους όρους εργασίας όσων σήμερα εργάζονται στις Δ.Ε.Κ.Ο., και χωρίς να θίγονται οι αρμοδιότητες του Α.Σ.Ε.Π., για τους νεοπροσλαμβανόμενους υιοθετείται περιβάλλον όρων εργασίας ανάλογο με αυτό της γενικότερης αγοράς εργασίας.

Αίρεται έτσι σταδιακά και σε βάθος χρόνου ένα πρόβλημα που είχε δημιουργηθεί επί μία ολόκληρη γενιά, με εργαζόμενους δύο ταχυτήτων : αυτών που εργάζονται στις Δ.Ε.Κ.Ο. και που έχουν αποσπάσει με τα χρόνια σημαντικά προνόμια και σε μεγάλο βαθμό αποσύνδεση της επαγγελματικής τους τύχης από την οικονομική πορεία της επιχείρησης, και εκείνων που εργάζονται στην ιδιωτική οικονομία και που συμμετέχουν ενεργά στην προσπάθεια για επιβίωση και ανταγωνιστικότητα της κάθε μικρής ή μεγάλης ιδιωτικής εταιρείας.

Ειδικά για τις δημόσιες επιχειρήσεις, οι οποίες παρουσιάζουν ζημίες ή χρειάζονται επιχορήγηση για την εξυγίανση τους, προβλέπεται συναινετική διαδικασία εξορθο-λογισμού των κανονισμών εργασίας για το σύνολο του προσωπικού. Με τον τρόπο αυτόν δίνεται μια σημαντική ευκαιρία και στην πλευρά των εργαζομένων να συμμετάσχουν ενεργά στην προσπάθεια αποτελεσματικότερης διαχείρισης των προβληματικών επιχειρήσεων του Δημοσίου, προς όφελος του συνόλου των πολιτών.

Τα Δ.Π.Χ.Π. λύνουν παλαιά προβλήματα αλλά παράλληλα δημιουργούν νέες ανάγκες, τις οποίες οι διοικήσεις των οικονομικών μονάδων καλούνται να αντιμετωπίσουν. Σε ότι αφορά την Ελλάδα, παρατηρήθηκαν προβλήματα στη μετάβαση λόγω, κυρίως, των σημαντικών διαφορών μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των Δ.Π.Χ.Π, οι κυριότερες των οποίων είναι οι εξής:

1) Λογιστικοποίηση και αποτίμηση

- ✓ Ενσωμάτων ακινητοποιήσεων και άυλων περιουσιακών στοιχείων
- ✓ Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
- ✓ Χρηματοοικονομικών μέσων
- ✓ Παροχών σε εργαζόμενους
- ✓ Αναβαλλόμενης φορολογίας
- ✓ Χρηματοοικονομικών μισθώσεων

2) Ανάλυση πληροφοριών στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων

3) Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα

Λόγω του ότι οι παραπάνω έννοιες ήταν λίγο-πολύ άγνωστες, βρήκαν μεγάλο μέρος των στελεχών των οικονομικών μονάδων ανέτοιμο να ανταποκριθεί στις ανάγκες αυτές, με αποτέλεσμα να υπάρξουν καθυστερήσεις στην πλήρη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π..

Ελλείψεις και αδυναμίες στη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων

Σε αυτή την ενότητα παρουσιάζονται ελλείψεις και αδυναμίες που παρατηρήθηκαν στις γνωστοποιήσεις και στη δομή των οικονομικών καταστάσεων και αφορούν ένα μεγάλο μέρος των εισηγμένων

επιχειρήσεων. Οι ελλείψεις αυτές και οι αδυναμίες, εντοπίζονται κυρίως στους εξής τομείς:

Τα Πρότυπα απαιτούν ένα σύνολο νέων αρχών και πρακτικών, η υιοθέτηση των οποίων αποτέλεσε πρόκληση για το σύνολο των εμπλεκομένων στην προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων. Από την ανάγνωση των οικονομικών καταστάσεων ως προς την εφαρμογή αυτών των αρχών και πρακτικών εντοπίζονται αδυναμίες και προβλήματα.

Συγκεκριμένα²⁴:

- ⇒ Δεν αποκαλύπτεται πλήρως ή εφαρμογή των απαιτήσεων ορισμένων προτύπων όπως του ΔΛΠ 31 «Επενδύσεις σε κοινοπραξίες», ΔΠΧΠ 2 «Πληρωμές βασισμένες σε Συμμετοχικούς Τίτλους», ΔΠΧΠ 5 «Πάγια στοιχεία του ενεργητικού Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες», ΔΛΠ 41 «Γεωργία».
- ⇒ Η έννοια των συνδεδεμένων μερών όπως αυτή ορίζεται από το ΔΛΠ 24 δεν δείχνει να έχει γίνει απολύτως κατανοητή και οι σχετικές γνωστοποιήσεις είναι ελλιπείς (συνήθως γνωστοποιούνται μόνο οι συναλλαγές μεταξύ θυγατρικών και συγγενών).
- ⇒ Σημαντικές αδυναμίες παρουσιάζονται στην εφαρμογή του ΔΠΧΠ 5 περί διακοπουσών εκμεταλλεύσεων. Παρατηρούμε ότι υπάρχουν περιπτώσεις που μια θυγατρική έχει πωληθεί ή μια δραστηριότητα έχει διακοπεί και δεν εφαρμόζονται οι γνωστοποιήσεις του ΔΠΧΠ 5.
- ⇒ Ελλείψεις παρουσιάζονται στις γνωστοποιήσεις του ΔΛΠ 33 «κέρδη ανά μετοχή» και ιδιαίτερα σε θέματα που αφορούν τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή.

²⁴ Μελέτη της GRANT THORNTON

- ⇒ Οι μέθοδοι ελέγχου ενδεχόμενης μείωσης της αξίας στοιχείων του ενεργητικού και ιδιαίτερα της υπεραξίας είτε δεν αναφέρονται είτε τέτοιοι έλεγχοι δεν πραγματοποιούνται καθόλου.
- ⇒ Λίγες είναι οι περιπτώσεις που ακολουθείται η λογιστική αντιστάθμιση για χρηματοοικονομικά μέσα. Επίσης δεν γνωστοποιείται με επαρκή μέσα εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτουν τα ΔΠΧΠ για να ακολουθηθεί η λογιστική αντιστάθμιση.
- ⇒ Οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 41 «Γεωργία» εφαρμόζονται επιλεκτικά. Ιδιαίτερα η χρήση της εύλογης αξίας ως μεθόδου αποτίμησης δεν ακολουθείται με την αυστηρότητα την οποία ορίζει το συγκεκριμένο Πρότυπο.
- ⇒ Δεν αναφέρονται οι απαιτούμενες πληροφορίες σχετικά με τη χρήση της εύλογης αξίας και ιδιαίτερα του τρόπου με τον οποίο αυτή έχει προσδιοριστεί για τα διάφορα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού για τα οποία έχει χρησιμοποιηθεί ως βάση αποτίμησης.
- ⇒ Από την πλειονότητα των επιχειρήσεων ακολουθήθηκε η πολιτική αποτίμησης των ενσώματων ακινητοποιήσεων στις εύλογες αξίες τους. Αν και η συγκεκριμένη πολιτική επέφερε τις υψηλότερες ωφέλειες δεν δίνονται επαρκείς πληροφορίες για την μεθοδολογία που ακολουθήθηκε.
- ⇒ Αρκετές εταιρίες, κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων απογραφής βάσει ΔΠΧΠ (οικονομικές καταστάσεις 1ης Ιανουαρίου 2004), έχουν εφαρμόσει τις απαιτήσεις των Προτύπων με τέτοιο τρόπο ώστε να απεικονίσουν μεταγενέστερη πληροφόρηση σε προγενέστερες περιόδους.
- ⇒ Προβλήματα παρατηρούνται στα στοιχεία που δίδουν οι θυγατρικές και συγγενείς εισηγμένων και περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Τα προβλήματα πηγάζουν από το γεγονός

ότι οι θυγατρικές και συγγενείς προετοιμάζουν οικονομικές καταστάσεις τόσο με βάση τα ΔΠΧΠ (για λογαριασμό των εισηγμένων), όσο και με βάση ΕΛΠ (για σκοπούς υποχρεώσεων δημοσίευσης).

- ⇒ Δεν υπάρχει ομοιομορφία στις περιγραφές των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων. Ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων σε αρκετές περιπτώσεις περιέχουν κονδύλια τα οποία προέρχονται από τα ΕΛΠ, (π.χ. μεταβατικοί λογαριασμοί, προκαταβολές για αγορά αποθεμάτων). Επιπλέον υπάρχουν περιγραφές κονδυλίων που δεν είναι εννοιολογικά ορθές.
- ⇒ Πολλές επιχειρήσεις κατατάσσουν σε διαφορετικές κατηγορίες κονδύλια ίδιας φύσης (πχ. οι προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων κατατάσσονται από άλλες επιχειρήσεις σαν αποθέματα και από άλλες σαν απαιτήσεις)
- ⇒ Σε πολλές περιπτώσεις ο Ισολογισμός, τα αποτελέσματα χρήσης, ο πίνακας μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και οι ταμιακές ροές δεν περιέχουν τις ελάχιστες πληροφορίες που απαιτεί το ΔΛΠ 1.
- ⇒ Αρκετά προβλήματα συναντάμε στον πίνακα μεταβολών ιδίων κεφαλαίων όπου πολλές φορές οι πληροφορίες που περιέχει παρουσιάζονται συνοπτικά. Οι διάφορες σημαντικές κατηγορίες των αποθεματικών οι οποίες απαρτίζουν τα ίδια κεφάλαια δεν παρουσιάζονται χωριστά. Επίσης οι μεταβολές των κονδυλίων κατά τη διάρκεια της χρήσης απεικονίζονται συγκεντρωτικά και χωρίς να διακρίνεται η αιτιολογία τους (π.χ. απ' ευθείας μεταβολή στα ίδια κεφάλαια).
- ⇒ Δεν περιγράφονται όλες οι λογιστικές αρχές τις οποίες εφαρμόζει η εταιρία, ενώ σε κάποιες περιπτώσεις περιλαμβάνονται λογιστικές αρχές οι οποίες δεν έχουν εφαρμογή.

- ⇒ Σε αρκετές περιπτώσεις δεν δημοσιοποιήθηκε ο πίνακας συμφωνίας των αποτελεσμάτων από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ για τις ενδιάμεσες περιόδους και την χρήση 2004.
- ⇒ Αντίστοιχα, αρκετά συχνά υπήρχαν πίνακες συμφωνίας των αποτελεσμάτων του 2004 μεταξύ ΔΠΧΠ και ΕΛΠ, στους οποίους οι περιγραφές των προσαρμογών ήταν δυσνόητες και προκαλούσαν σύγχυση. Σχετικά με την αιτιολογία των προσαρμογών, το ίδιο ίσχυσε σε ορισμένες περιπτώσεις και για τον πίνακα συμφωνίας των ιδίων κεφαλαίων των χρήσεων 2003 – 2004 μεταξύ ΔΠΧΠ και ΕΛΠ.
- ⇒ Υπάρχουν γνωστοποιήσεις στις οποίες δεν παρουσιάζεται συγκριτική πληροφόρηση για την αντίστοιχη προηγούμενη περίοδο (2004).
- ⇒ Για αρκετά κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων δεν υπάρχουν σχετικές επεξηγηματικές σημειώσεις, αλλά και όπου υπάρχουν, είναι συχνά ελλιπείς, πολύ συνοπτικές και επηρεασμένες από τα ΕΛΠ. Επιπλέον, δεν καλύπτουν το σύνολο των γνωστοποιήσεων, όπως ορίζουν τα Πρότυπα, και μειώνουν την πληροφοριακή αξία και το κύρος των καταστάσεων. Τέλος, παρατηρείται να έρχονται σε αντιδιαστολή με άλλες σχετικές σημειώσεις ή ακόμα και με τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις.

Η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. ωφελεί τόσο τις ίδιες τις οικονομικές μονάδες όσο και τους επενδυτές, καθόσον αυξάνουν το επίπεδο εμπιστοσύνης τους στις πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Το υψηλό επίπεδο ποιότητας των Δ.Π.Χ.Π. βελτιώνει την ικανότητα των επενδυτών να λαμβάνουν επενδυτικές αποφάσεις, ενώ παράλληλα οι οικονομικές μονάδες έχουν αυξημένη δυνατότητα πρόσβασης στις διεθνείς αγορές, με μειωμένο κόστος απόκτησης κεφαλαίων. Σε ότι έχει σχέση με τις πολυεθνικές οικονομικές μονάδες, η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. μειώνει το κόστος για τη σύνταξη των

ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, καθόσον η εφαρμογή από το σύνολο των εταιρειών του ομίλου ομοιόμορφων προτύπων, ανεξαρτήτως χώρας εγκατάστασης, μειώνει σημαντικά τον χρόνο σύνταξής τους.

Η υιοθέτηση, τέλος, των Δ.Π.Χ.Π. συμβάλλει ουσιαστικά στην εναρμόνιση των αναγκών εσωτερικής και εξωτερικής πληροφόρησης μέσα στην ίδια την οικονομική μονάδα, καθόσον η δημιουργία ποιοτικής λογιστικής «γλώσσας», απλουστεύει τη διαδικασία παραγωγής οικονομικών πληροφοριών, με αποτέλεσμα την βελτίωση των συστημάτων διοικητικής πληροφόρησης και τον περιορισμό του κόστους παραγωγής αυτών των πληροφοριών.

Κύρια Πλεονεκτήματα

- Ø Η πληροφόρηση έχει βελτιωθεί αισθητά.
- Ø Σε πολλές περιπτώσεις οι πληροφορίες που παρέχονται δίδουν την δυνατότητα στον χρήστη να «ακτινογραφήσει» τις δραστηριότητες μιας επιχείρησης
- Ø Ποιοτικά οι παρεχόμενες γνωστοποιήσεις και η δομή των οικονομικών καταστάσεων βελτιώνονται, χωρίς όμως να έχουν εκλείψει οι αδυναμίες.
- Ø Σημαντικές είναι οι ωφέλειες που προέκυψαν τόσο για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων όσο και για τις επιχειρήσεις από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ.
- Ø Σε κάποιες περιπτώσεις παρατηρείται να μην καλύπτονται οι ελάχιστες απαιτήσεις πληροφόρησης, που απαιτούν τα ΔΠΧΠ.
- Ø Οι Γνωστοποιήσεις που παρουσιάζονται είναι συχνά συνοπτικές.
- Ø Το γεγονός αυτό παρατηρείται κυρίως σε περιπτώσεις προτύπων που δεν έχουν συχνή εφαρμογή ή έχουν μεγάλο εύρος γνωστοποιήσεων.

Ø Παρατηρήθηκαν ελλείψεις στην συγκέντρωση και την παρουσίαση της απαραίτητης συγκριτικής πληροφόρησης στις επεξηγηματικές σημειώσεις των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων.

Ø Παρατηρούνται περιορισμένες περιπτώσεις αποκλίσεων από τις αρχές των ΔΠΧΠ. Το γεγονός αυτό όμως δεν είναι συχνό και μπορεί εύκολα να εντοπιστεί.

Οι εισηγμένες στο Χ.Α. εταιρίες, με αφετηρία τις τρίμηνες ενδιάμεσες περιόδους του 2005, συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Οι ενδιάμεσες αυτές οικονομικές καταστάσεις αποτέλεσαν ουσιαστικά ένα μεταβατικό στάδιο, κατά το οποίο οι εταιρίες, με την αρωγή και τις υποδείξεις των εποπτικών αρχών, βελτίωσαν το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων και κατανόησαν καλύτερα το επίπεδο πληροφόρησης που υποχρεούνται να παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Οι εταιρίες, στην πλειοψηφία τους, φάνηκαν συνεπείς τόσο ως προς τους χρονικούς περιορισμούς των δημοσιεύσεων, όσο και ως προς το περιεχόμενό αυτών. Μέχρι τον Μάιο του 2006 έχουν δημοσιευθεί πέντε Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις με βάση τα ΔΠΧΠ (τέσσερις ενδιάμεσες και μία ετήσια οικονομική κατάσταση). Συνεπώς υπάρχει ένα σημαντικό δείγμα εξαγωγής συμπερασμάτων τόσο για τις ωφέλειες που προέκυψαν όσο και για τις αδυναμίες, τις ελλείψεις και τα προβλήματα στην εφαρμογή των απαιτήσεων των προτύπων.

Οι ωφέλειες που προέκυψαν στο τομέα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μπορούν να εντοπιστούν τόσο σε θέματα ενημέρωσης των χρηστών όσο και σε θέματα οργάνωσης των επιχειρήσεων προκειμένου να παρέχουν τις απαιτούμενες πληροφορίες.

Ενημέρωση των Χρηστών

Ø Στην πλειονότητα των επιχειρήσεων και σε επίπεδο εφαρμογής αρχών δεν παρουσιάζονται αποκλίσεις από τις αρχές των ΔΠΧΠ. Οι επιχειρήσεις εμφανίζεται να εφαρμόζουν και να εναρμονίζονται με το πλαίσιο κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που θέτουν τα ΔΠΧΠ. Το γεγονός αυτό δίδει μια ασφαλή βάση σύγκρισης των πληροφοριών που δημοσιεύονται.

Ø Οι χρήστες επιπλέον απέκτησαν και μια βάση ποιοτικής σύγκρισης των επιχειρήσεων μέσα από τις γνωστοποιήσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Όσο πιο πλήρεις είναι οι δημοσιοποιούμενες γνωστοποιήσεις τόσο πιο εύκολο είναι για τους χρήστες να αναλύσουν και να αξιολογήσουν την απόδοση και την χρηματοοικονομική θέση μιας επιχείρησης, καθώς και την ποιότητα της διοίκησής της.

Ø Οι επιχειρήσεις ενσωμάτωσαν τις παρατηρήσεις των ελεγκτών στις οικονομικές τους καταστάσεις. Εάν συγκρίνουμε τα πιστοποιητικά της χρήσης 2004 με αυτά της χρήσης 2005 θα παρατηρήσουμε ότι, σε αυτά της χρήσης 2004 εμφανίζονταν, στο σύνολο σχεδόν των εισηγμένων, παρατηρήσεις οι οποίες δεν ενσωματωνόταν στις οικονομικές καταστάσεις. Αντίθετα, στη χρήση 2005, στη συντριπτική πλειοψηφία των εισηγμένων στο ΧΑ επιχειρήσεων, οι Ορκωτοί Ελεγκτές χορήγησαν πιστοποιητικά με σύμφωνη γνώμη ή με έμφαση (κυρίως για ενδεχόμενες υποχρεώσεις από ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις). Η ενσωμάτωση των παρατηρήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, αυξάνει την αξιοπιστία των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των παρεχόμενων, μέσω αυτών, πληροφοριών.

Ø Η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ ανέδειξε τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν διάφοροι κλάδοι τις Ελληνικής Οικονομίας. Η

αναγνώριση επισφαλών απαιτήσεων, η αναγνώριση υποχρεώσεων προς εργαζομένους, η διαγραφή κεφαλαιοποιημένων δαπανών, η αναγνώριση ασφαλιστικών προβλέψεων είναι ζητήματα που απασχολούσαν τους χρήστες και με την εφαρμογή των ΔΠΧΠ λήφθηκαν μέτρα για την αντιμετώπισή τους.

∅ Δόθηκε η ευκαιρία στις επιχειρήσεις να προσαρμόσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις στα νέα δεδομένα, να αποκαλύψουν τα προβλήματα και να θέσουν μια νέα βάση αξιολόγησης των δραστηριοτήτων τους.

∅ Παράλληλα, οι επιχειρήσεις είχαν την δυνατότητα να εμφανίσουν υπεραξίες και να αποκαλύψουν την εύλογη αξία πολλών περιουσιακών τους στοιχείων (ενσώματες ακινητοποιήσεις, διαπραγματεύσιμα χρηματοοικονομικά μέσα, βιολογικά περιουσιακά στοιχεία).

∅ Αναβαθμίστηκε ο ρόλος και οι ευθύνες των εποπτικών αρχών. Οι Εποπτικές αρχές έχουν πλέον την δυνατότητα να παρακολουθούν πιο ολοκληρωμένα τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων, να συγκρίνουν το επίπεδο της παρεχόμενης πληροφόρησης και να ασκούν πιο αποτελεσματικό έλεγχο.

∅ Ταυτόχρονα η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς και η ΕΛΤΕ ενέργησαν και προληπτικά διοργανώνοντας συναντήσεις που σκοπό είχαν την ενημέρωση των επιχειρήσεων για την καλύτερη αντιμετώπιση θεμάτων εφαρμογής των ΔΠΧΠ.

Οργάνωση των Επιχειρήσεων

∅ Η δυναμική των ΔΠΧΠ, οι συνεχείς αλλαγές και ο όγκος των απαιτούμενων πληροφοριών αναγκάζει τις επιχειρήσεις να οργανωθούν με τέτοιο τρόπο, ώστε να ανταποκριθούν στις αυξημένες ανάγκες. Εάν συγκριθούν οι πληροφορίες και οι επεξηγήσεις που

δημοσιοποίησαν οι επιχειρήσεις στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις του Α΄ τριμήνου του 2005, σε σχέση με αυτές των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2005, θα παρατηρήσουμε σημαντική βελτίωση στην ποιότητα και τον όγκο των γνωστοποιήσεων.

Ø Επίσης θα πρέπει να επισημάνουμε ότι όλες οι επιχειρήσεις ανταποκρίθηκαν στους απαιτούμενους χρόνους δημοσίευσης. Δεν θα πρέπει να παραγνωρίζουμε το γεγονός ότι η πλειονότητα των επιχειρήσεων εξάντλησε τους χρόνους των παρατάσεων που δόθηκαν, αλλά θα πρέπει να επισημάνουμε ότι στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις του Α΄ τριμήνου του 2006 που δεν υπήρχε παράταση οι χρόνοι δημοσίευσης βελτιώθηκαν για την πλειονότητα των επιχειρήσεων.

Ø Αναβαθμίστηκε το επίπεδο των στελεχών των επιχειρήσεων. Οι επιχειρήσεις έχουν ανάγκη πλέον από στελέχη που θα παρακολουθούν τις εξελίξεις και θα είναι υπεύθυνα για τον σχεδιασμό των ακολουθούμενων στρατηγικών. Η επιλογή των κατάλληλων αρχών είναι ιδιαίτερα σημαντική για την αποτύπωση της οικονομικής θέσης και της απόδοσης της επιχείρησης. Κατά συνέπεια τα στελέχη θα πρέπει να επωμιστούν το βάρος της καλύτερης αποτύπωσης των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων.

Ø Το παραπάνω γεγονός αύξησε τις ανάγκες εκπαίδευσης. Σχεδόν το σύνολο των επιχειρήσεων αναγνώρισε την ανάγκη εκπαίδευσης των στελεχών της οικονομικής διεύθυνσης και προχώρησε στην διεξαγωγή σεμιναρίων με θέμα τα ΔΠΧΠ.

Ø Οι υποχρεωτικές γνωστοποιήσεις των ΔΠΧΠ απαιτούν, σε πολλές περιπτώσεις, την συνεργασία πολλών διευθύνσεων προκειμένου να γίνει η συλλογή στοιχείων και πληροφοριών. Οι επιχειρήσεις αναγνωρίζοντας αυτό το γεγονός, οργανώνονται με τέτοιο τρόπο, ώστε να είναι δυνατή η συλλογή των απαραίτητων πληροφοριών. Η ανάγκη

οργάνωσης βελτιώνει τις εσωτερικές διαδικασίες των επιχειρήσεων και αναδεικνύει τον ρόλο της χρηστής Εταιρικής Διακυβέρνησης.

Είναι γενικά παραδεκτό πως τα ΔΛΠ αποτέλεσαν και αποτελούν πρόκληση για τις επιχειρήσεις του 21^{ου} αιώνα. Είναι επίσης αποδεδειγμένο πως μερικές από τις κρίσεις της περασμένης δεκαετίας που ταλαιπώρησαν ολόκληρο τον κόσμο των επιχειρήσεων, δεν θα πραγματοποιούνταν αν υπήρχαν τα ΔΛΠ. Η αναγκαιότητα και η σημασία που έχουν, έκαναν την εισαγωγή τους απαραίτητη.

Ωστόσο είναι σχεδόν βέβαιο πως όσο μας έχουν απασχολήσει στο παρελθόν για την ανάλυσή τους και την ερμηνεία τους, άλλο τόσο είναι βέβαιο πως θα απασχολήσουν στο άμεσο μέλλον. Καθημερινά ο τύπος μας ενημερώνει πως ετοιμάζονται ΔΛΠ και για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, ώστε να είναι δυνατή η συγκρισιμότητα των οικονομικών μεγεθών των μονάδων ανά τον κόσμο και να υπάρχει κοινό πλαίσιο.

Ένας ιδιαίτερος λόγος που μας επιβάλλει να προσανατολιστούμε και να δώσουμε ιδιαίτερη σημασία στα ΔΛΠ και στην εφαρμογή τους είναι η παγκοσμιοποίηση. Βρισκόμαστε στην πορεία της δημιουργίας μιας παγκόσμιας αγοράς. Αρκετά πλέον χρόνια τα κεφάλαια, οι επιχειρήσεις και οι άνθρωποι μετακινούνται από την μια χώρα στην άλλη ανά την υφήλιο. Όλοι μας είμαστε εν δυνάμει επενδυτές σε χώρες που ίσως και να μην επισκεφθούμε ποτέ(οι λεγόμενες τρίτες χώρες).

Ιδιαίτερα θεωρούμε πως πρέπει να σταθούμε στο λογιστικό επάγγελμα και να πούμε πως ειδικά για εμάς αποτελεί πρόκληση η εξοικείωση με τα ΔΛΠ. Αποτελεί ένα νέο πεδίο δράσης για το οποίο πριν ασχοληθούμε θα πρέπει να μελετήσουμε συστηματικά τα νέα δεδομένα. Όσο ελκυστικός και αν είναι ο όρος Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, άλλο τόσο μεγαλύτερο βαθμό δυσκολίας εμφανίζουν στην εφαρμογή τους στην πράξη. Πλέον το επάγγελμά μας αποκτά μεγαλύτερο σεβασμό αλλά

απαιτεί και μεγαλύτερο επαγγελματισμό. Ο σύγχρονος λογιστής οφείλει να διέπεται από επαγγελματισμό και να μην είναι απλά ο παλιός καταχωρητής και διεκπεραιωτής των υποθέσεων με τις δημόσιες υπηρεσίες.

Θεωρούμε πως τα επόμενα έτη, οι επαγγελματίες του χώρου μας θα αντιμετωπίσουν σημαντικές προκλήσεις και θα κληθούν να λύσουν σημαντικά θέματα. Θα πρέπει να είναι λοιπόν έτοιμοι να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις των καιρών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. [www.europart.eu](http://www.europart.europa.eu)www.europart.europa.eu
2. www.gus.gr
3. Δ.Γκινόγλου- Π.Ταχυνάκης- Σ.Μωυσή(2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική
4. Εμμανουήλ Σακέλλης (2005): Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ
5. Ι.Ιγνατιάδης (2000): Χρηματοοικονομική Λογιστική
6. Ναούμ Χ.(1998): Εισαγωγή στην Χρηματοοικονομική Λογιστική
7. Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
8. Μελέτη της GRANT THORNTON

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

<u>ΔΠΧΠ 1 - Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης</u>
<u>ΔΠΧΠ 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών</u>
<u>ΔΠΧΠ 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων</u>
<u>ΔΠΧΠ 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια</u>
<u>ΔΠΧΠ 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέγονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες</u>
<u>ΔΠΧΠ 6 Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων</u>
<u>ΔΠΧΠ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2 Αποθέματα</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7 Καταστάσεις ταμιακών ροών</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 Φόροι εισοδήματος</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 14 Πληροφόρηση κατά τομέα</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17 Μισθώσεις</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18 Έσοδα</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19 Παροχές σε εργαζόμενους</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21 Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 22 Ενοποιήσεις επιχειρήσεων</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23 Κόστος δανεισμού</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 24 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις</u>

<u>και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28 Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 29 Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 30 Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31 Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33 Κέρδη κατά μετοχή</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 34 Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 35 Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38 Αυλα Περιουσιακά Στοιχεία</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 39 Χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώριση και αποτίμηση, με την εξαίρεση των διατάξεων για τη χρησιμοποίηση της εύλογης αξίας και ορισμένων διατάξεων για τη λογιστική της αντιστάθμισης κινδύνου</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα</u>
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41 Γεωργία</u>