

**ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΣΥΖΕΥΞΗ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ
ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΓΙΑ ΤΗ ΣΥΝΤΑΞΗ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.**

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: *Μιχαλακοπούλου Κατερίνα*

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ: *Γερούλα Χρυσούλα (ΑΜ: 5956)
Τσεκούρα Γεωργία (ΑΜ: 6319)*

2007

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	ΣΕΛ 4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	ΣΕΛ 5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	
1.1 Ιστορική αναδρομή – Η κοινοτική οδηγία περι διεθνών λογιστικών προτύπων.....	ΣΕΛ 10
1.1.1 Ιστορικό.....	ΣΕΛ 13
1.1.2 Ορισμοί.....	ΣΕΛ 14
1.1.3 Προτεραιότητες.....	ΣΕΛ 14
1.1.4 Πεδίο εφαρμογής.....	ΣΕΛ 16
1.1.5 Χρονοδιάγραμμα και καθεστώς λογιστικών Οδηγιών.....	ΣΕΛ 16
1.1.6 Μηχανισμός προσαρμογής.....	ΣΕΛ 16
1.1.7 Προοπτικές.....	ΣΕΛ 17
1.2 Ορισμός ΔΛΠ	ΣΕΛ 20
1.3 Οι λόγοι υιοθέτησης των ΔΛΠ.....	ΣΕΛ 25
1.4 Θεσμικό πλαίσιο - Μετάβαση στα ΔΛΠ.....	ΣΕΛ 31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	
2.1 Παρουσίαση διεθνών λογιστικών προτύπων.....	ΣΕΛ 34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	
3.1 Η αρχή του ιστορικού κόστους.....	ΣΕΛ 63
3.2 Η αρχή της συνέπειας.....	ΣΕΛ 64
3.3 Η αρχή της εύλογης αξίας.....	ΣΕΛ 65

3.4 Κανόνες αποτίμησης προβλεπόμενοι από τα ΔΛΠ.....	ΣΕΛ 66
3.5 Ο κώδικας βιβλίων & στοιχείων και τα ΔΛΠ.....	ΣΕΛ 67
3.5.1 Εφαρμογή των ΔΛΠ.....	ΣΕΛ 67
3.5.2 Δημοσιότητα των συνταγμένων κατά τα ΔΛΠ οικονομικών καταστάσεων.....	ΣΕΛ 69
3.5.3 Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου.....	ΣΕΛ 72
3.5.4 Ελεγκτές και πιστοποιητικά ελέγχου.....	ΣΕΛ 73
3.5.5 Επιμέτρηση λογιστικών μεγεθών.....	ΣΕΛ 74
3.5.6 Κανόνες αποτίμησης & λογιστικά βιβλία.....	ΣΕΛ 74
3.5.7 Φορολογητέα κέρδη ή ζημίες.....	ΣΕΛ 75
3.5.8 Πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ	ΣΕΛ 78
3.5.9 Μεταβατικές διατάξεις επι των ΔΛΠ.....	ΣΕΛ 79
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	
4.1 Ομοιότητες & διαφορές των ΔΛΠ και του ΕΓΛΣ....	ΣΕΛ 82
4.2 Ελλείψεις - αδυναμίες – προβλήματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ.....	ΣΕΛ 108
4.3 CASE.....	ΣΕΛ 111
4.3.1 Συμπεράσματα: οι ωφέλειες που προέκυψαν από την εισαγωγή των ΔΛΠ.....	ΣΕΛ 112
4.3.2 Ενημέρωση των χρηστών.....	ΣΕΛ 115
4.3.3 Οργάνωση των επιχειρήσεων.....	ΣΕΛ 117
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	ΣΕΛ 119
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	ΣΕΛ 128

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

- ΑΕ** = Ανώνυμη Εταιρία
- ΔΛΠ** = Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο
- ΔΠΧΠ** = Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
- ΕΕ** = Ευρωπαϊκή Ένωση
- ΕΛΓΣ** = Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
- ΚΒΣ** = Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
- ΠΔΧΥ** = Πρόγραμμα Δράσης Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών
- IAS** = International Accounting Standards
- ΕΚ** = Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο
- ΕΛΤΕ** = Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων
- ΧΑ** = Χρηματιστήριο Αθηνών
- ΣΛΟΤ** = Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης
- ΟΔΛΠ** = Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
- IFRS** = International Financial Reporting Standards
- ΚΛΣΤ** = Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο Τραπεζών
- ΕΣΥΛ** = Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

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 απαλλάχτηκαν 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 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.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ - Η ΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ ΠΕΡΙ ΔΛΠ¹

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, προσανατολιζόνταν 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.

¹ Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ(2005): Εμμανουήλ Σακέλλης

Πρώτον, 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.

Δεύτερον, 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.

Τρίτον, 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.

Τελειώνοντας, οφείλουμε να αποδώσουμε τίτλο τιμής στον πιο σπουδαίο παράγοντα που είχε και θα έχει μοναδικό και κρίσιμο ρόλο στην εφαρμογή των ΔΛΠ² στη χώρα μας. Τον αφανή Έλληνα λογιστή. Αυτόν τον επαγγελματία που καλείται να επιδείξει ιδιαίτερη προσαρμοστικότητα και επιμέλεια στην εκτέλεση των νέων αυξημένων καθηκόντων της εργασίας του. Το νέο εγχείρημα της ορθής εφαρμογής των ΔΛΠ αποτελεί παράλληλα για τον κλάδο των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών μια μοναδική ευκαιρία περαιτέρω καταξίωσης και αναβάθμισης του επαγγέλματός τους.

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 Ένωση³ εναρμονίζει τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που παρέχουν οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες προκειμένου να

² www.epixeirisi.gr

³ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. **1606/2002** του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων.

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.

1.1.1 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 διασυνοριακές 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.

1.1.2 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)].

1.1.3 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).

1.1.4 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.

1.1.5 Χρονοδιάγραμμα και καθεστώς των λογιστικών οδηγιών

Παρά το γεγονός ότι ως ημερομηνία-στόχος έχει τεθεί το 2005, ο προτεινόμενος κανονισμός θα τεθεί σε ισχύ αμέσως, παρέχοντας στα κράτη μέλη το χρόνο να προσαρμοστούν σταδιακά. Εξάλλου, η νομοθεσία για τα πρότυπα 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 εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο της Κοινότητας και σε οργανωμένη αγορά τρίτης χώρας.

1.1.6 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:

- Ø 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.
- Ø 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.

1.1.7 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.

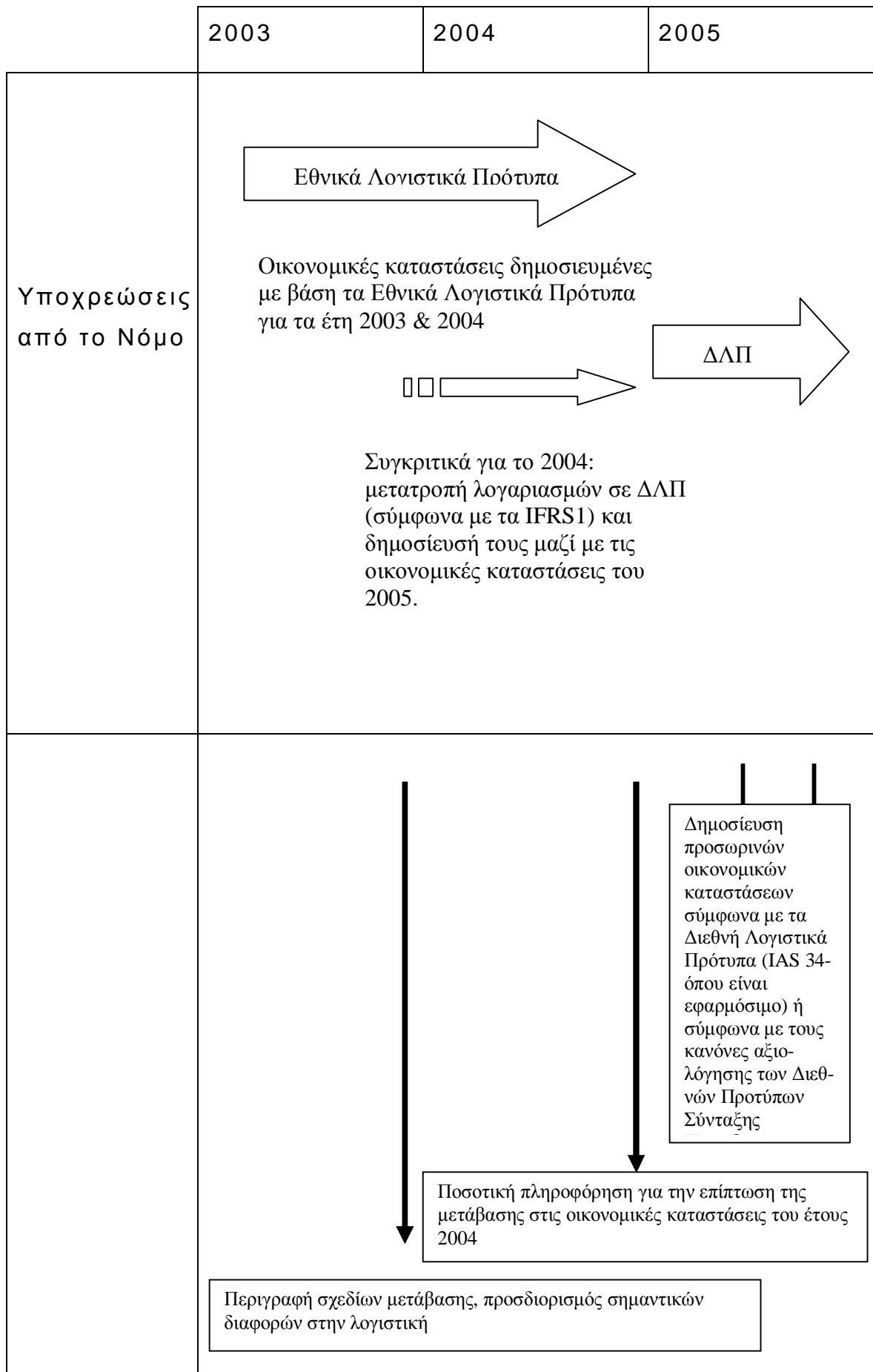
Μετά τη θετική γνώμη της κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η Επιτροπή εγκρίνει τον κανονισμό για το λογιστικό πρότυπο ΔΛΠ 39. Το πρότυπο αυτό ισχύει για όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης από την 1η Ιανουαρίου 2005 με την επιφύλαξη 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 επέλεγαν 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.

Παράρτημα που απεικονίζει το προτεινόμενο χρονοδιάγραμμα για να δημοσιοποιήσουν οι εκδότριες εταιρείες το σχέδιο δράσης τους που αφορά τη μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα⁴

⁴ www.europarl.europa.eu



1.2 ΟΡΙΣΜΟΣ ΔΛΠ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα⁵ αποτελούν μια επιλεγμένη σειρά γενικώς παραδεγμένων λογιστικών αρχών και μεθόδων, που αποβλέπουν στην ομοιόμορφη κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης κα.) των εταιριών με εισηγημένες 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,
- (β) κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,

⁵ Δ.Γκινόγλου- Π.Ταχυνάκης- Σ.Μωυσή(2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική

(γ) κατάσταση που να παρουσιάζει:

(i) είτε όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων,

(ii) είτε 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 αντανakλάται 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 καταχωρημένων μεγεθών. Οι διαδοχικές φάσεις είναι:

A) 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.

B) 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.

1.3 ΟΙ ΛΟΓΟΙ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ

Ήδη έχει περάσει πάνω από ένας χρόνος από τότε που τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης⁶ μπήκαν στη ζωή μας. Η πράξη έδειξε ότι η μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Π είναι ένα ιδιαίτερα δύσκολο εγχείρημα, ιδιαίτερα σε χώρες, όπως η Ελλάδα, που τα εθνικά πρότυπα είναι προσανατολισμένα περισσότερο στις φορολογικές ανάγκες, παρά στην ουσιαστική ενημέρωση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

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

⁶ www.eurobank.gr

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 πρόσφατη εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ) δημιουργεί προϋποθέσεις για σοβαρές αλλαγές 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.

Προκειμένου να καλυφθούν οι ανωτέρω αναφερθείσες ανάγκες και με απώτερο σκοπό την ενίσχυση της αγοράς κεφαλαίου και την αύξηση των επενδύσεων, η Ευρωπαϊκή Ένωση επέβαλε την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.), σε όσες οικονομικές μονάδες είναι εγκατεστημένες σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και έχουν μετοχές ή άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές. Η υποχρέωση αυτή επεκτείνεται, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις και στις θυγατρικές τους εταιρείες.

Τα Δ.Π.Χ.Π., αποτελούνται από πρότυπα και διερμηνείες και συνιστούν ένα σύνολο αρχών και κανόνων, μέσω των οποίων παράγονται υψηλής ποιότητας, διαφανείς, αξιόπιστες, κατανοητές και συγκρίσιμες οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμός-Κατάσταση Αποτελεσμάτων - Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων - Κατάσταση Ταμιακών Ροών - Επεξηγηματικές Σημειώσεις).

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων, είναι η παροχή πληροφοριών, σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση των οικονομικών μονάδων, για μια συγκεκριμένη περίοδο. Τα Δ.Π.Χ.Π. έχουν σχεδιασθεί προκειμένου να εφαρμόζονται από τις κερδοσκοπικές οικονομικές μονάδες (εμπορικές, βιομηχανικές, χρηματοοικονομικές κ.λ.π.), με σκοπό να βοηθήσει τους, ανά τον κόσμο, επενδυτές, ερευνητές και

λοιπούς χρήστες (πιστωτές, εργαζόμενους, ρυθμιστικές αρχές κ.λ.π.) στη λήψη ορθών οικονομικών αποφάσεων.

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

α) Ακριβοδίκαιη παρουσίαση

Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, εξ ορισμού, επιτυγχάνεται με την πλήρη συμμόρφωση στις αρχές όλων των προτύπων. Ακόμη και αν στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων υπάρχει αναφορά ότι χρησιμοποιήθηκαν διαφορετικές πολιτικές, από τις προβλεπόμενες από τα Δ.Π.Χ.Π., το πρόβλημα της μη συμμόρφωσης δεν θεραπεύεται και κατ' επέκταση αυτές οι οικονομικές καταστάσεις δεν θεωρούνται ακριβοδίκαιες. Σημειώνεται ότι, κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις και εφόσον η εφαρμογή κάποιων προτύπων, για ορισμένους λόγους, οδηγεί σε στρεβλή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, επιτρέπεται η παρέκκλιση στην εφαρμογή των προτύπων, με την προϋπόθεση ότι γνωστοποιούνται στις σημειώσεις οι λόγοι που οδήγησαν στην παρέκκλιση, ενώ παράλληλα πρέπει να παρουσιάζεται η επίδραση στα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, από την παρέκκλιση αυτή.

β) Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να την ρευστοποιήσει ή έχει σχέδια παύσης της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκουσίως ή ακουσίως.

γ) Αρχή των δεδουλευμένων εσόδων εξόδων

Οι λογιστικοί χειρισμοί, σε κάθε περίπτωση, εφαρμόζονται στη βάση της αρχής των δεδουλευμένων εσόδων - εξόδων, γεγονός που ουσιαστικά σημαίνει ότι τα έσοδα και τα έξοδα λογίζονται στη χρήση που αυτά αφορούν, ανεξάρτητα από τον χρόνο είσπραξης - πληρωμής τους.

δ) Ομοιομορφία παρουσίασης

Η εμφάνιση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, παραμένει η ίδια από περίοδο σε περίοδο και δεν επιτρέπεται να μεταβάλλονται, εκτός ορισμένων εξαιρετικών περιπτώσεων, που επιτρέπονται αλλαγές (πχ. αλλαγή στις δραστηριότητες της οικονομικής μονάδας) και εφόσον οι αλλαγές αυτές οδηγούν αντικειμενικά σε ορθότερη και πιο αξιόπιστη πληροφόρηση.

ε) Σημαντικότητα

Αν και ο όρος «σημαντικότητα» δεν προσδιορίζεται ποσοτικά, θεωρείται ότι σημαντικά είναι στοιχεία ή γεγονότα η παράλειψη ή η λανθασμένη παρουσίαση των οποίων, θα μπορούσε να οδηγήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων σε λανθασμένες αποφάσεις.

στ) Συμψηφισμός

Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού - παθητικού, εσόδων - εξόδων, κερδών - ζημιών, εκτός από τις

περιπτώσεις που οι συμψηφισμοί επιτρέπονται από πρότυπα ή διερμηνείες.

ζ) Συγκριτική πληροφόρηση

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες, προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα στους χρήστες να εκτιμούν τις τάσεις και να προβαίνουν σε προβλέψεις για το μέλλον. Ως εκ τούτου, στις οικονομικές καταστάσεις απεικονίζονται, σε δύο τουλάχιστον στήλες, τα κονδύλια της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσης. Σημειώνεται ότι, εφόσον επιτρέπεται από τα πρότυπα ή τις διερμηνείες, μπορεί να γίνει παρέκκλιση από τη προηγούμενη περίοδο αναφοράς.

Υιοθέτηση Δ.Π.Χ.Π., επειδή ο νόμος το επιβάλλει ή επειδή οι ανάγκες το απαιτούν;

Εκτός από την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π, που έχει επιβληθεί από τον νόμο, παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής τους και στις υπόλοιπες οικονομικές μονάδες. Εκτιμάται ότι αργά ή γρήγορα η υποχρέωση αυτή θα επεκταθεί και στις εκτός χρηματιστηριακής αγοράς οικονομικές μονάδες, έτσι ώστε τα Δ.Π.Χ.Π. να αντικαταστήσουν τα εθνικά λογιστικά πρότυπα. Η αναμενόμενη αυτή εξέλιξη θα πρέπει να βρει τις διοικήσεις των οικονομικών μονάδων όσο το δυνατόν πιο έτοιμες. Ανεξάρτητα από το πότε θα εναρμονισθούν πλήρως τα εθνικά λογιστικά πρότυπα με αυτά των Δ.Π.Χ.Π., ένα εύλογο ερώτημα που τίθεται είναι αν, με δεδομένη τη δυνατότητα της επιλεκτικής εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π., υπάρχουν σημαντικοί λόγοι που θα έκαναν τις οικονομικές μονάδες, που δεν έχουν

από τον νόμο υποχρέωση, να υιοθετήσουν την εφαρμογή τους. Είναι προφανές ότι οι ωφέλειες από τη χρησιμοποίηση των Δ.Π.Χ.Π. δεν αφορούν μόνο τις οικονομικές μονάδες στις οποίες ο νόμος τα επιβάλλει, αλλά και τις αντίστοιχες, κυρίως, μεγάλου και μεσαίου μεγέθους οικονομικές μονάδες, καθόσον η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. βελτιώνει και αναπτύσσει την επικοινωνία μεταξύ των διοικήσεών τους με τους μετόχους και τους υποψήφιους επενδυτές, διευρύνοντας παράλληλα το έδαφος για πρόσβαση στη διεθνή αγορά κεφαλαίου (π.χ. εξεύρεση επενδυτών, απόκτηση δανειακών κεφαλαίων με ανταγωνιστικό κόστος).

1.4 ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ- ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΑ ΔΛΠ

Ήδη έχει περάσει πάνω από ένας χρόνος από τότε που τα Δ.Π.Χ.Π. μπήκαν στη ζωή μας. Η πράξη έδειξε ότι η μετάβαση από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα στα Δ.Π.Χ.Π ήταν και είναι ένα ιδιαίτερα δύσκολο εγχείρημα και όχι μια απλή αλλαγή στον τρόπο λογιστικοποίησης και παρουσίασης των οικονομικών δεδομένων, γεγονός που απαιτεί μεγάλη προσπάθεια, ιδιαίτερα σε χώρες, όπως η Ελλάδα, που τα εθνικά λογιστικά πρότυπα είναι προσανατολισμένα, σε ορισμένες περιπτώσεις, στις φορολογικές ανάγκες, παρά στην πλήρη και ουσιαστική ενημέρωση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Είναι αδιαμφισβήτητο ότι, η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. αποτελεί μια λογιστική επανάσταση με ιδιαίτερα θετικά αποτελέσματα.

Μια απλή σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται με βάση τα Δ.Π.Χ.Π., με τις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις, που συντάσσονται με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα καταδεικνύει την ποιοτική διαφορά. Λόγω του ότι, η μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Π. είναι

εγχείρημα στρατηγικής σημασίας, η επιτυχία του απαιτεί τη συνεχή και ενεργή υποστήριξη της Διοίκησης της οικονομικής μονάδας. Η Διοίκηση οφείλει να καθοδηγεί, να ενθαρρύνει και να παρακολουθεί την υλοποίηση της μετάβασης, κάνοντας σαφή, στο σύνολο των εμπλεκομένων, τη σημασία του έργου, κοινοποιώντας παράλληλα σε αυτούς τους τρόπους για την επιτυχή ολοκλήρωσή του.

Το Θεσμικό Πλαίσιο που ίσχυε

- 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.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Δ.Λ.Π 1

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

A) Ισολογισμός

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

- i) Το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσης
- ii) Κάθε έσοδο και έξοδο και κάθε κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται κατ'ευθείαν στα ίδια κεφάλαια.

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

-Επιπρόσθετα πρέπει να παρουσιάζονται:

iv) Μεταφορές κεφαλαίων από και προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων.

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

vi) 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.2

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:

- Ø Η λογιστική μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων και προσδιορισμού του κόστους αυτών,
- Ø Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης,
- Ø Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία,
- 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.
- Ø Δεν αποκαλύπτεται πλήρως ή εφαρμογή των απαιτήσεων ορισμένων προτύπων όπως του ΔΛΠ 31 «Επενδύσεις σε

κοινοπραξίες», ΔΠΧΠ 2 «Πληρωμές βασιζόμενες σε Συμμετοχικούς Τίτλους», ΔΠΧΠ 5 «Πάγια στοιχεία του ενεργητικού Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες», ΔΛΠ 41 «Γεωργία».

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.8

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. (π.χ ζημιές από φυσικές καταστροφές ή αποποίηση/ απαλλοτρίωση περιουσιακών στοιχείων)

Αναθεώρηση λογιστικών εκτιμήσεων

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.

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:

- Ø Το ποσό του συμβατικού εσόδου που λογίστηκε στα έσοδα της χρήσης
- Ø Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του συμβατικού εσόδου που λογίστηκε στην χρήση
- Ø Τις μεθόδους που χρησιμοποιήθηκαν για τον προσδιορισμό του ποσοστού ολοκλήρωσης των συμβάσεων σε εξέλιξη
- Ø 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
- Ø Το μικτό ποσό που οφείλεται από τους πελάτες για το συμβατικό έργο ως απαίτηση

- Ø Το μικτό ποσό που οφείλεται στους πελάτες για το συμβατικό έργο ως υποχρέωση.

Δ.Λ.Π.12

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 στοιχείων του ισολογισμού μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης αυτών. Όταν μία χρονική διαφορά κλείσει, τότε αντιλογίζεται 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.

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 παγίου 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 προσαυξάνουν 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.Λ.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 εκμισθωμένου 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 περίπτωση ίση από την αγοραία αξία του παγίου ανεξάρτητα από μεταβίβαση κυριότητας η μη.

Στα βιβλία του εκμισθωτή:

- ∅ Το σύνολο των τοκοχρεωλυτικών μισθωμάτων απεικονίζεται σαν απαίτηση και πιστώνεται με τα εισπραττόμενα μισθώματα.
- ∅ 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:

- ∅ Το μισθωμένο πάγιο απεικονίζεται στα πάγια και πιστώνεται σχετική υποχρέωση. Κεφαλαιοποιείτε το χαμηλότερο μεταξύ της τρέχουσας αξίας των παγίων που μισθώνονται και της παρούσας αξίας των ελάχιστων μελλοντικών μισθωμάτων - Το μέρος του τοκοχρεωλυτικού μισθώματος που αφορά κεφάλαιο μειώνει τη σχηματισθείσα υποχρέωση.
- ∅ Το μέρος του μισθώματος που αφορά τόκους μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως σαν χρηματοοικονομικό έξοδο.
- ∅ 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.18

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 οφελημάτων 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.

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 είσπραξης 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 εμπράγματο 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.Λ.Π.21

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.Λ.Π.22

ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.

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.

Συνδεδεμένα 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 συνδεδεμένων είναι:

- ∅ Σχέση μητρικής με θυγατρική (ΔΛΠ 27)
- ∅ Εταιρίες οι οποίες βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο
- ∅ Συγγενείς εταιρίες (ΔΛΠ 28)
- ∅ Εκπροσώπηση στο Διοικητικό Συμβούλιο εταιρίας και συμμετοχή στην χάραξη της οικονομικής και επιχειρηματικής της πορείας

Οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν:

- ∅ Σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών ανεξάρτητα της ύπαρξης συναλλαγών μεταξύ των μερών
- ∅ 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:

- ∅ 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,
- ∅ 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 επιχειρήσεως.

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.Λ.Π.29

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ.

Δ.Λ.Π.30

ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝ. ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ & ΤΩΝ ΣΥΝΑΦΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ.

Δ.Λ.Π.31

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ.

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 έντιπλη υποχρέωση

Όσα προϊόντα εμπεριέχουν ταυτόχρονα μία καθαρή υποχρέωση προς εξόφληση και μία έντιπλη 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.Λ.Π.35

ΠΑΓΙΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ & ΔΙΑΚΟΠΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ.

Δ.Λ.Π.36

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 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.40

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.

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

3.1 Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Μία από τις βασικές αρχές της Λογιστικής είναι αυτή της αρχής του κόστους⁷. 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.

Προβλήματα προκύπτουν όταν η τιμή κόστους δεν μπορεί να καθοριστεί, 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

⁷ Δ.Γκινόγλου-Π.Ταχυνάκης-Σ.Μωυσή(2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική

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 αγοράσθηκαν 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.

3.2 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 πρέπει να είναι ίδιοι⁸ 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

⁸ Δ.Γκινόγλου-Π.Ταχυνάκης-Σ.Μωυσή(2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική

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 οφείλουν 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.

3.3 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα⁹ 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

⁹ Δ.Γκινόγλου-Π.Ταχυνάκης-Σ.Μωυσή(2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική

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».

3.4 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 ΔΛΠ¹⁰:

- 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
- Υποχρεούνται να αποκλίνουν, όπου οι προδιαγραφόμενοι από τους υφιστάμενους νόμους και κανόνες αποτίμησης έρχονται σε αντίθεση με τους κανόνες αποτίμησης που προδιαγράφονται από τα ΔΛΠ
- 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

¹⁰ Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ(2005):
Εμμανουήλ Σακέλλης

- Για ειδικές ανάγκες των ΔΛΠ χρησιμοποιούνται νέοι λογαριασμοί κατά την κρίση και τις ανάγκες των εταιριών

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.

3.5 Ο ΚΩΔΙΚΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΤΑ ΔΛΠ¹¹

3.5.1.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 (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

¹¹ Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ(2005): Εμμανουήλ Σακέλλης

Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Πρότυπα που προαναφέρονται 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 συνδεδεμένων, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε, 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.

Οι μη εισηγημένες 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. .

3.5.2. Δημοσιότητα των συνταγμένων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Οικονομικών Καταστάσεων¹²

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 (20) είκοσι ημέρες από την 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.

¹² Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

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. .

Στη δημοσιότητα της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού υποβάλλονται και οι Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, που προβλέπονται από το Π.Δ. 360/1985 (ΦΕΚ 129 Α). 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. Οι αντίθετες διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του Π.Δ. 360/1985 δεν εφαρμόζονται

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. 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.

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. .

3.5.3. Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου

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, αντί εκείνου που ορίζεται από τα εδάφια α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 43α και από την παράγραφο 3 του άρθρου 107 και από την παράγραφο 3 του άρθρου 22 του Ν.3190/1955. .

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.

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.

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

3.5.4. Ελεγκτές και πιστοποιητικά ελέγχου

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.

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).

3.5.5.Επιμέτρηση λογιστικών μεγεθών

Στο νόμο όπου 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.

3.5.6.Κανόνες αποτίμησης και λογιστικά βιβλία

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. 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 εταιρειών

που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

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.

3.5.7. Φορολογητέα κέρδη ή ζημιές

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

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.

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.

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.

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.

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.

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. .

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.

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

3.5.8. Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

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.

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.

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.

3.5.9.Μεταβατικές διατάξεις επί των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

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.

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.

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."

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

4.1 ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ & ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΔΛΠ ΚΑΙ ΤΟΥ ΕΓΛΣ

<u>ΔΛΠ</u>		<u>ΕΓΛΣ</u>
1 ^ο	<p>Στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις:</p> <p>Α) Ισολογισμός</p> <p>Β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων</p> <p>Γ) Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων</p> <p>Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών</p> <p>Ε) Επεξηγηματικές σημειώσεις</p> <p>Έχει υιοθετηθεί η οριζόντιου τύπου κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, κατά αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως για τα πρώτα ή του βαθμού ληκτότητας για τις δεύτερες.</p>	<p>Στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις μεμονωμένων επιχειρήσεων:</p> <p>Α) Ισολογισμός</p> <p>Β) Λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως</p> <p>Γ) Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων</p> <p>Δ) Προσάρτημα</p>
2 ^ο	Τα αποθέματα αποτιμούνται στην	Σύμφωνα με το ΚΛΣΤ και τον Ν.2190 τα αποθέματα

	χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας	αποτιμούνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσεως ή παραγωγής τους, της τρέχουσας τιμής τους και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού.
7 ^ο	Η κατάσταση ταμειακών ροών είναι ένα αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων, η οποία απεικονίζει τις ταμειακές ροές κατά την διάρκεια της χρήσεως	Οι ταμειακές ροές εμφανίζονται με βάση την έμμεση μέθοδο (καθαρές ροές από πληρωμές και εισπράξεις), ενώ δεν προβλέπεται η χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου (αναμόρφωση κερδών χρήσεως).
8 ^ο	Το κέρδος ή/ η ζημιά χρήσεως αποτελείται από : - κέρδος η ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες - έκτακτα κονδύλια	Δεν υπάρχουν σαφείς ορισμοί για τα έκτακτα έσοδα/ έξοδα.
10 ^ο	Η επιχείρηση θα πρέπει να αναμορφώνει τις οικονομικές της καταστάσεις για μεταγενέστερα της	Τα μερίσματα αναγνωρίζονται και καταχωρούνται όταν εγκρίνονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της

	<p>ημερομηνίας του Ισολογισμού γεγονότα οποία παρέχουν απόδειξη ότι προϋπήρχαν της ημερομηνίας του Ισολογισμού. Αντίθετα δεν θα πρέπει να αναμορφώνονται οι οικονομικές καταστάσεις για γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού αν οι συνθήκες αυτών προέκυψαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού.</p>	<p>εταιρίας και χωρίς την τελική έγκριση της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων. Η αναγνώριση του μερίσματος ως υποχρέωση αναγνωρίζεται χωρίς να χρειάζεται να εγκριθούν.</p>
<p>11^ο</p>	<p>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</p>	<p>Σύμφωνα με την γνωμάτευση Νο.257/1995 του ΕΣΥΛ, οι μακροχρόνιες συμβάσεις θα πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε χρησιμοποιώντας την μέθοδο της τμηματικής περάτωσης του έργου ή με βάση την μέθοδο ολοκλήρωσης του έργου. Η συνήθης όμως μέθοδος λογιστικοποίησης είναι η αναγνώριση του</p>

	<p>όριο κέρδους).</p>	<p>εσόδου με βάση τις τιμολογήσεις, οι οποίες ακολουθούν τις αντίστοιχες πιστοποιήσεις.</p>
<p>12^ο</p>	<p>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.</p>	<p>Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί «βάρος εταιρικό» και λογίζεται διαμέσου του πίνακα διανομής κερδών. Υπολογίζεται σύμφωνα με κατάλληλες αναμορφώσεις εξόδων/ εσόδων που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.</p>
<p>14^ο</p>	<p>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</p>	<p>Δεν υπάρχει τίποτε σχετικό στην ελληνική νομοθεσία.</p>

	<p>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.</p>	
16 ^ο	<p>Η αρχική καταχώριση ενός ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, γίνεται σύμφωνα με το κόστος κτήσης του. Τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα δεν αποτελούν κοστολογικό στοιχείο του παγίου.</p>	<p>Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο Ν.2190/1920, ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης και να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 100/98 το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές.</p>
17 ^ο	<p>Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις (finance or capital leases) απεικονίζονται ως απαιτήσεις. Είναι αυτές κατά τις οποίες οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν μεταβιβασθεί στον μισθωτή.</p> <p>- Συνεπώς, το ελάχιστο</p>	<p>Οι συμβάσεις χρηματοδοτικής μισθώσεως εμφανίζονται ως λειτουργικές μισθώσεις (operational leases). Στο τέλος της μίσθωσης η κυριότητα των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων μεταβιβάζεται στον μισθωτή σε τιμή σημαντικά</p>

	<p>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.</p> <p>Τα έσοδα από τις μισθώσεις αναγνωρίζονται τμηματικά καθ' όλη τη διάρκειά της μίσθωσης και λογίζονται στα έσοδα από τόκους. Διαχωρίζονται σε κεφάλαιο και τόκο.</p>	<p>χαμηλότερη από την πραγματική τους αξία. Τα εκμισθωμένα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό ως αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία και αποσβένονται με τη διάρκεια της σύμβασης. Τα μηνιαία μισθώματα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τη μέθοδο του δεδουλευμένου.</p>
<p>18^ο</p>	<p>Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για την παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) πώληση αγαθών ii) παροχή υπηρεσιών iii) χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από 	<p>Τα έσοδα κυρίως προέρχονται από τις εξής δραστηριότητες της επιχείρησης:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων • Πωλήσεις υπηρεσιών • Επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις εκτός εκείνων που χορηγούνται για κτήσεις

	<p>τρίτους τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.</p> <p>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).</p>	<p>πάγιων περιουσιακών στοιχείων.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Επενδύσεις των διαθέσιμων κεφαλαίων της επιχείρησης
<p>19°</p>	<p>Πρέπει να γίνει διαχωρισμός των συστημάτων παροχών προς τους υπαλλήλους της που έχει κάθε επιχείρηση σε</p> <ul style="list-style-type: none"> - Υπεσχημένων παροχών και - Καθορισμένων καταβολών 	<p>Υπάρχει διάταξη για διενέργεια πρόβλεψης για τις αποζημιώσεις συνταξιοδότησης και απόλυσης προσωπικού η οποία υπολογίζεται με βάση πίνακες του ν. 2112/20. Με βάση μία ειδική γνωμάτευση του Νομικού Συμβουλίου του κράτους, το 40% της ανωτέρω συνολικής υποχρέωσης</p>

		θεωρείται λογιστικά αποδεκτό για καταχώρηση.
20°	<p>Λογισμός κρατικών επιχορηγήσεων:</p> <p>Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει την επιχορήγηση όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Ο λογισμός στα έσοδα πρέπει να γίνεται με τρόπο συστηματικό για κάθε χρήση, συσχετίζοντας τις αντίστοιχες προς συμψηφισμό δαπάνες. Δεν επιτρέπεται η απ' ευθείας πίστωση στα ίδια κεφάλαια.</p>	<p>Το Ε.Γ.Λ.Σ. και οι σχετικές με το θέμα Γνωματεύσεις του Ε.Σ.Υ.Λ (41, 47, 192, 206, 292 ΚΑΙ 298), καθορίζουν τη λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων. Στην ουσία το Ελληνικό Δίκαιο έχει υιοθετήσει το ΔΛΠ 20 και είναι πλήρως εναρμονισμένο με την 4η Οδηγία της Ε.Ο.Κ.</p>
21°	<p>Στη ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού, - τα νομισματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο νόμισμα λογισμού/ αναφοράς με βάση την</p>	<p>Όλα τα στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος.</p> <p>Στις τράπεζες όλες οι συναλλαγματικές διαφορές λογίζονται στα</p>

	<p>ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος</p> <p>- τα μη-νομισματικά στοιχεία (που εκφράζονται σε ιστορικό κόστος) μετατρέπονται με βάση την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης</p>	<p>αποτελέσματα.</p>
22°	<p>Το ΔΛΠ 22 θεωρεί όλες τις πράξεις συγχωνεύσεων και εξαγορών ως “εξαγορές” (acquisitions) με άμεση αναγνώριση υπεραξίας (goodwill) 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).</p>	<p>Ο 2190 αρ.68 – 70 και 103, ομιλεί περί συγχώνευσης για περιπτώσεις όπου υπάρχει 100% θυγατρική εταιρεία.</p> <p>- Τον 1297/72 για συγχωνεύσεις λοιπών εταιρειών όπου και επιβάλλεται η αποτίμηση των παγίων σε τρέχουσες αξίες (αρ. 9) και δεν αναγνωρίζονται οι φορολογικές ζημιές της απορροφημένης.</p> <p>- Τον 2166/93 όπου δεν επιβάλλεται αποτίμηση σε τρέχουσες αξίες όμως αναγνωρίζονται οι φορολογικές ζημιές της απορροφημένης, και γίνεται με τεχνική της συνάθροισης συμφερόντων.</p>
23°	<p>Το κόστος δανεισμού</p>	<p>Τα έξοδα (τόκοι), που</p>

	<p>πρέπει να λογίζεται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται με παράλληλη γνωστοποίηση των μεθόδων που υιοθετήθηκαν για το λογισμό του.</p>	<p>πραγματοποιούνται από την χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της επιχείρησης, εκτός εκείνων που αφορούν την χρηματοδότηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία βρίσκονται στην κατασκευαστική περίοδο.</p>
<p>24°</p>	<p>Συνδεδεμένα 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.</p> <p>Οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν:</p> <p>Σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών ανεξάρτητα της ύπαρξης συναλλαγών μεταξύ των μερών</p> <p>Φύση, είδος και ποσό</p>	<p>Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες πρέπει να γίνονται στο προσάρτημα περιλαμβάνουν:</p> <p>Για εταιρίες στις οποίες υπάρχει συμμετοχή άνω του 10% του κεφαλαίου τους, παρατίθεται ανάλυση ή οποία περιλαμβάνει την έδρα, την επωνυμία, το ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων και το συνολικό αποτέλεσμα της τελευταίας χρήσης για την οποία καταρτίστηκαν οικονομικές καταστάσεις για κάθε μία από αυτές.</p> <p>Η μητρική εταιρία μπορεί να παραλείπει στο προσάρτημά της την αναγραφή των ιδίων</p>

	<p>(ή ποσοστό) των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη με κατάλληλη κατηγοριοποίηση</p>	<p>κεφαλαίων και του αποτελέσματος των θυγατρικών εφόσον οι πληροφορίες αυτές περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται από αυτήν.</p> <p>Τέλος, σύμφωνα με το Λογιστικό Σχέδιο, οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και προς συνδεδεμένες εταιρίες αντίστοιχα, πρέπει να εμφανίζονται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς του Ισολογισμού.</p>
<p>26°</p>	<p>Στα προγράμματα καθορισμένων παροχών (defined benefit plans) θα πρέπει να γνωστοποιούνται στην αντίστοιχη έκθεση τα εξής:</p> <ul style="list-style-type: none"> □ Είτε ή καθαρή περιουσία, που είναι διαθέσιμη για παροχές, η αναλογιστική παρούσα αξία των υποσχόμενων παροχών αποχώρησης με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων και μη 	<p>Δεν υπάρχει τίποτα ειδικό. Ακολουθείται η γενική αρχή του Ν. 2190.</p>

	<p>κατοχυρωμένων παροχών και το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα,</p> <p>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.</p>	
<p>27°</p>	<p>Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για ένα όμιλο επιχειρήσεων κάτω από τον έλεγχο μιας μητρικής. Η</p>	<p>Τα άρθρα 90-109 του Ν.2190/1920 ορίζουν τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Ενοποιημένες καταστάσεις συντάσσουν όσες επιχειρήσεις έχουν τα 2 από τα 3 κάτωθι κριτήρια για 2 συνεχή χρόνια:</p> <p>1) ενοποιημένο σύνολο</p>

	<p>μητρική επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.</p>	<p>ενεργητικού πάνω από Δρχ. 500 εκατ</p> <p>2) ενοποιημένο κύκλο εργασιών πάνω από Δρχ 1 δισ</p> <p>3) Μέσο αριθμό υπαλλήλων πάνω από 250</p>
<p>28°</p>	<p>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.</p>	<p>Το άρθρο 106 του Ν.2190/1920 ορίζει τη διαδικασία εμφάνισης των συγγενών επιχειρήσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το άρθρο αυτό ορίζει ότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσεως, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο στοιχείο και αποσβένεται, (εφάπαξ είτε εντός πενταετίας), είτε αφαιρετικά(στη περίπτωση χρεωστικής διαφοράς) των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού.</p> <p>Οποιαδήποτε μεταγενέστερη μεταβολή της εσωτερικής λογιστικής αξίας των</p>

		συγγενών επιχειρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα.
29°	<p>Σε περίπτωση κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων σε νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Τα συγκριτικά κονδύλια της προηγούμενης χρήσης και κάθε πληροφόρηση που σχετίζεται με προηγούμενες χρήσεις πρέπει επίσης να εμφανίζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Το κέρδος ή η ζημία της καθαρής νομισματικής θέσης που προκύπτει από την αναμόρφωση των κονδυλίων σε τρέχουσες μονάδες μέτρησης θα</p>	Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό.

	<p>πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα καθαρά αποτελέσματα και να γνωστοποιείται ξεχωριστά.</p>	
<p>30°</p>	<p>Η παρουσίαση των στοιχείων του Ισολογισμού πρέπει να γίνεται κατ' είδος με τρόπο που να αντικατοπτρίζει τη σχετική ρευστότητά τους. Το ποσό κάθε απαίτησης ή υποχρέωσης δεν πρέπει να συμψηφίζεται με την αφαίρεση μιας άλλης υποχρέωσης ή απαιτήσεως. Επίσης η Τράπεζα πρέπει να γνωστοποιεί την τρέχουσα αξία των βραχυπρόθεσμων χρεογράφων αν αυτές οι αξίες είναι διαφορετικές από τις λογιστικές αξίες στις οικονομικές καταστάσεις, λόγω του ότι αυτά αποκτώνται και κατέχονται με πρόθεση επαναπωλήσεώς τους.</p>	<p>Η παρουσίαση των στοιχείων του Ισολογισμού γίνεται σε δύο παράπλευρα σκέλη με διάταξη των στοιχείων, σύμφωνα με το βαθμό ρευστοποιήσεως, ή ληκτότητάς τους.</p>

31°

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ο κοινοπρακτών πρέπει να εμφανίζει τα δικαιώματά του στην κοινοπραξία ανάλογα με τον τύπο της ως εξής:

Κοινά ελεγχόμενες δραστηριότητες: ενοποιώντας τα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού τα οποία ελέγχει και τα έξοδα τα οποία πραγματοποιεί, καθώς και το μερίδιό του από τα έσοδα που αφορούν πωλήσεις που πραγματοποιεί η κοινοπραξία. Κοινά ελεγχόμενα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού: Σε αναλογική βάση

Κοινά ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες :χρησιμοποιώντας την μέθοδο της αναλογικής ενοποίησης είτε «γραμμή προς γραμμή» (line by line consolidation) ή εναλλακτικά σαν

Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό.

	<p>ξεχωριστά κονδύλια των οικονομικών του καταστάσεων.</p> <p>Εναλλακτικά της αναλογικής ενοποίησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος της ενοποίησης με βάση την καθαρή θέση (equity method).</p>	
32°	<p>Τα χρηματοοικονομικά προϊόντα διακρίνονται στον ισολογισμό με βάση την ουσιαστική τους υπόσταση και όχι τον νομικό τους τύπο:</p> <ul style="list-style-type: none"> - είτε ως υποχρέωση προς εξόφληση με μετρητά - είτε ως έντιπλη υποχρέωση <p>Δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Δεν γνωστοποιείται τίποτα σχετικό στις οικονομικές καταστάσεις.</p>	<p>Δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους τύπο. Πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις :</p> <ul style="list-style-type: none"> - πολιτικές διαχείρισης κινδύνου - πολιτική αντιστάθμισης κινδύνων - η έκθεση σε επιτοκιακό κίνδυνο - η έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο - η εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών προϊόντων
33°	<p>Το ΔΛΠ 33 εφαρμόζεται σε όλες τις εταιρίες οι οποίες έχουν κοινές</p>	<p>Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό</p>

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. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται διαιρώντας τα κέρδη ή τις ζημίες της χρήσεως

	<p>που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών με τον μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά την διάρκεια της χρήσεως.</p>	
34°	<p>Ελάχιστα συνθετικά στοιχεία μιας ενδιάμεσης οικονομικής εκθέσεως:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) Συνοπτικό Ισολογισμό ii) Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων iii) Συνοπτική κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης iv) Συνοπτική Κατάσταση Ταμειακών Ροών v) Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις 	<p>Οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης, που για τις εισηγμένες θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές.</p> <p>(ΠΔ 360/98).</p> <p>Οι καταστάσεις αυτές θα πρέπει να περιέχουν σε συνοπτική μορφή, Ισολογισμό και Κατάσταση αποτελεσμάτων για την περίοδο με βάση συγκεκριμένο υπόδειγμα που προβλέπεται από το ΠΔ 360/98.</p>
35°	<p>Το αρχικό γεγονός που πρέπει μια επιχείρηση να γνωστοποιεί σε σχέση με μια</p>	<p>Δεν υπάρχουν σχετικές διατάξεις στο ελληνικό δίκαιο για το ίδιο θέμα.</p>

	<p>διακοπτόμενη εκμετάλλευση επέρχεται όταν η επιχείρηση έχει συνάψει δεσμευτική συμφωνία πώλησης ή το Δ.Σ. έχει εγκρίνει ή ανακοινώσει το πρόγραμμα διακοπής της.</p>	
<p>36°</p>	<p>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 του περιουσιακού</p>	<p>Η Ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης για την εκτίμηση της ύπαρξης υποτίμησης της αξίας τους. Η ζημία η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των στοιχείων αυτών καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως την οποία αναγνωρίστηκε αυτή. Επίσης οποιαδήποτε μείωση της υποτίμησης η οποία έχει αναγνωριστεί σε προηγούμενα έτη, καταχωρείται στα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε. Τόσο η Ελληνική νομοθεσία όσο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, προβλέπουν την εκτίμηση</p>

	<p>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. Σε περίπτωση που η ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από την λογιστική του αξία, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει την σχετική ζημία. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η ανακτήσιμη αξία ορίζεται ως η μεγαλύτερη αξία μεταξύ της καθαρής αξίας πώλησής του και της αξίας της χρήσης του.</p>	<p>της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού για τον εντοπισμό τυχόν ζημίας από την υποτίμηση της.</p>
<p>37°</p>	<p>Μια πρόβλεψη καταχωρείται όταν:</p> <p>i) μια επιχείρηση έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή ηθική) ως αποτέλεσμα ενός</p>	<p>Η αρχή της συντηρητικότητας επιβάλλει στις επιχειρήσεις των λογισμό προβλέψεων για ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ζημιές που θα προκύψουν στο μέλλον, χωρίς να μπορεί</p>

	<p>γεγονότος.</p> <p>ii) Είναι πιθανόν ότι θα προκύψει εκροή πόρων.</p> <p>iii) Μπορεί να γίνει μια αξιόπιστη εκτίμηση για το ποσό της δέσμευσης.</p> <p>Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού.</p>	<p>επακριβώς να προσδιοριστεί ο χρόνος και το ποσό τους. Οι προβλέψεις που λογίζονται είναι γενικές και συνήθως ο τρόπος υπολογισμού τους ακολουθεί ειδικές φορολογικές διατάξεις.</p> <p>Επίσης, ο 2190 ορίζει σαν γενική αρχή, ότι οι προβλέψεις πρέπει να διενεργούνται για κάθε κίνδυνο, που δύναται να εντοπισθεί.</p> <p>Αν δεν είναι εφικτό να προσδιορισθεί το ποσό, απαιτείται γνωστοποίηση στο προσάρτημα.</p> <p>Απαγορεύεται να διενεργούνται προβλέψεις εσόδων.</p>
<p>38°</p>	<p>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</p>	<p>Τα άυλα πάγια στοιχεία, (όπως έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, έξοδα αναδιοργανώσεως, λοιπά έξοδα συνδεδεμένα με την απόκτηση ενσωμάτων παγίων στοιχείων και την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, ως και έξοδα</p>

	<p>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.</p>	<p>έρευνας και αναπτύξεως κλπ.,) κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα με ανώτατο όριο την πενταετία</p> <p>Ορισμένα άυλα στοιχεία (π.χ. δικαιώματα εκμετάλλευσης, άδειες λειτουργίας) αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής ζωής τους η στο χρόνο της νομικής διάρκειας τους.</p>
<p>39°</p>	<p>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.</p>	<p>Όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο αντιπροσωπεύει το τίμημα που εισπράχθηκε η πληρώθηκε ενώ τα παρεπόμενα έξοδα κτήσης είτε κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται εντός 5 ετίας είτε εξοδοποιούνται.</p>
<p>40°</p>	<p>Η αρχική αποτίμηση της επένδυσης πρέπει να</p>	<p>Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο δεν υπάρχει</p>

	<p>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.</p>	<p>ξεχωριστή απεικόνιση των ακινήτων που κατέχονται για επένδυση, ή αποτελούν κεφαλαιουχική ενίσχυση. Ορίζεται ότι ακίνητα τα οποία αποφέρουν έσοδα υπόκεινται σε απόσβεση, ενώ η εκτίμηση της αξίας των παγίων που εισφέρονται στην επιχείρηση από τους μετόχους γίνεται από ειδική επιτροπή, όπως ορίζεται στο άρθρο 9 του Ν.2190/1920.</p>
<p>41°</p>	<p>Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό καθορίζεται ο τρόπος λογιστικοποίησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων (biological assets), η γεωργική παραγωγή μέχρι το σημείο της σοδειάς και των</p>	<p>Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό.</p>

κυβερνητικών επιχορηγήσεων. Ως γεωργική εκμετάλλευση ορίζεται η διαχείριση από μία επιχείρηση της μετατροπής των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε γεωργικό προϊόν ή σε επιπλέον βιολογικά περιουσιακά στοιχεία. Το βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ορίζεται σαν ένα ζώο ή φυτό. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις σε εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα έξοδα για την πώλησή τους, όταν η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Η γεωργική παραγωγή θα πρέπει επίσης να απεικονίζεται στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα έξοδα πώλησης, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο ΔΛΠ 2. Κάθε κέρδος ή ζημία που προκύπτει

από την αποτίμηση σε
εύλογες αξίες των
παραπάνω θα πρέπει να
καταχωρείται στα
αποτελέσματα της
περιόδου που η διαφορά
αυτή προέκυψε.

4.2 ΕΛΛΕΙΨΕΙΣ -ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ-ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

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.

Συγκεκριμένα¹³:

- Ø 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).
- Ø Σημαντικές αδυναμίες παρουσιάζονται στην εφαρμογή του ΔΠΧΠ 5 περί διακοπτουσών εκμεταλλεύσεων. Παρατηρούμε ότι υπάρχουν περιπτώσεις που μια θυγατρική έχει πωληθεί ή μια δραστηριότητα έχει διακοπεί και δεν εφαρμόζονται οι γνωστοποιήσεις του ΔΠΧΠ 5.
- Ø Ελλείψεις παρουσιάζονται στις γνωστοποιήσεις του ΔΛΠ 33 «κέρδη ανά μετοχή» και ιδιαίτερα σε θέματα που αφορούν τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή.
- Ø Οι μέθοδοι ελέγχου ενδεχόμενης μείωσης της αξίας στοιχείων του ενεργητικού και ιδιαίτερα της υπεραξίας είτε δεν αναφέρονται είτε τέτοιοι έλεγχοι δεν πραγματοποιούνται καθόλου.

¹³ Μελέτη της GRANT THORNTON

- Ø Λίγες είναι οι περιπτώσεις που ακολουθείται η λογιστική αντιστάθμισης για χρηματοοικονομικά μέσα. Επίσης δεν γνωστοποιείται με επαρκή μέσα εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτουν τα ΔΠΧΠ για να ακολουθηθεί η λογιστική αντιστάθμισης.
- Ø 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.
- Ø 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.
- Ø 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.
- Ø 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.
- Ø 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).

- Ø 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.
- Ø Πολλές επιχειρήσεις κατατάσσουν σε διαφορετικές κατηγορίες κονδύλια ίδιας φύσης (π.χ οι προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων κατατάσσονται από άλλες επιχειρήσεις σαν αποθέματα και από άλλες σαν απαιτήσεις)
- Ø 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.
- Ø 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).
- Ø Δεν περιγράφονται όλες οι λογιστικές αρχές τις οποίες εφαρμόζει η εταιρία, ενώ σε κάποιες περιπτώσεις περιλαμβάνονται λογιστικές αρχές οι οποίες δεν έχουν εφαρμογή.
- Ø Σε αρκετές περιπτώσεις δεν δημοσιοποιήθηκε ο πίνακας συμφωνίας των αποτελεσμάτων από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ για τις ενδιάμεσες περιόδους και την χρήση 2004.

- Ø 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.
- Ø Υπάρχουν γνωστοποιήσεις στις οποίες δεν παρουσιάζεται συγκριτική πληροφόρηση για την αντίστοιχη προηγούμενη περίοδο (2004).
- Ø 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.

4.3 CASE

Σαν παράδειγμα θα αναφέρουμε δύο ισολογισμούς της κατασκευαστικής εταιρίας ΓΕΝΕΡ ΑΕ, η οποία είναι εισηγμένη στο ΧΑΑ, και συντάσσει οικονομικές καταστάσεις πλέον βάση ΔΛΠ. Ο πρώτος ισολογισμός του 2003 είναι δημοσιευμένος βάση του ΕΓΛΣ ενώ ο δεύτερος ισολογισμός του 2005 είναι δημοσιευμένος βάση ΔΛΠ.

- Προστέθηκε στον ισολογισμό της εταιρίας η καθαρή της θέση

- Προστέθηκε πίνακας προσαρμογών της καθαρής θέσης
- Διενέργεια προβλέψεων βάση ΔΛΠ που επηρεάζουν την καθαρή θέση
- Προστέθηκε πίνακας μεταβολών της καθαρής θέσης
- Προστέθηκε πίνακας ταμειακών ροών
- Δίνονται πληροφορίες σχετικά με τις εταιρίες που ενοποιούνται και περιλαμβάνονται στον ισολογισμό
- Δίνονται νομικές πληροφορίες για την εταιρία
- Πληροφορίες για τις επενδύσεις της εταιρίας και του ομίλου
- Πληροφορίες για έσοδα και πωλήσεις του ομίλου προς τις συνδεδεμένες εταιρίες βάση ΔΛΠ 24
- Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων (Σημειώσεις) 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.

4.3.1.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ:

ΟΙ ΩΦΕΛΕΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΕΚΥΨΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

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.

4.3.2.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.

- ∅ 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 αντιμετώπιση 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.

4.3.3.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.
- ∅ 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.
- ∅ 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.

- ∅ 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.
- ∅ 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.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Grant Thornton: Αύξηση ιδίων κεφαλαίων και κερδών έφεραν τα ΔΛΠ

07/06/2006

Αύξηση της καθαρής θέσης των εισηγμένων και μικρότερη ενίσχυση της κερδοφορίας τους επέφεραν, κατά την πρώτη χρήση πλήρους εφαρμογής τους, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης σύμφωνα με την έρευνα της Grant Thornton.

Ειδικότερα όπως προκύπτει από την έρευνα, τα ίδια κεφάλαια των εισηγμένων εταιριών στο Χ.Α. ωφελήθηκαν κατά ποσό 1.870 εκατ. ευρώ από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ (14.671 εκατ. ευρώ θετικές και 12.801 εκατ. ευρώ αρνητικές επιδράσεις), καταγράφοντας εξ αυτού του λόγου αύξηση κατά 5%. Το μεγαλύτερο μέρος της θετικής επίδρασης προήλθε από την αναπροσαρμογή σε εύλογες αξίες των ενσώματων ακινητοποιήσεων και ανήλθε σε ποσό 4.692 εκατ. ευρώ. Στον αντίποδα, τη μεγαλύτερη επιβάρυνση στα ίδια κεφάλαια επέφεραν οι προσαρμογές στα Πρότυπα 19 και 26 «Παροχές σε Εργαζομένους» και «Λογιστική και Πληροφόρηση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία», καθώς και η διενέργεια προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

Τα αποτελέσματα χρήσης 2004 ωφελήθηκαν κατά ποσό 182 εκατ. ευρώ (2.536 εκατ. ευρώ θετικές και 2.353 εκατ. ευρώ αρνητικές επιδράσεις), καταγράφοντας άνοδο κατά 4%. Την υψηλότερη θετική επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης 2004 επέφερε η προσαρμογή των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των ενσώματων ακινητοποιήσεων, ενώ τη μεγαλύτερη επιβάρυνση επέφερε η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και προβλέψεων για ενδεχόμενους φόρους εισοδήματος.

Ιδιαίτερα σημαντική θετική επίδραση ποσού 1.171 εκατ. ευρώ προέκυψε από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των Διαθεσίμων προς Πώληση Χρηματοοικονομικών Μέσων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση». Η παραπάνω επίδραση προέρχεται κυρίως από την κατηγορία των Τραπεζών.

Τη μεγαλύτερη ωφέλεια στα Ιδια Κεφάλαια (+12%) παρουσίασαν οι εταιρίες που συμμετέχουν στον Γενικό Δείκτη, ενώ οι εταιρίες που συμμετείχαν στον SMALL CAP 80 είδαν τα ίδια κεφάλαιά τους να μειώνονται κατά 15%. Στον αντίποδα η αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε εύλογες αξίες εκτίναξε κατά 73% τα ίδια κεφάλαια των εταιρειών του δείκτη FTSE MID 40. Οι εταιρίες του 20άρη εμφάνισαν επιβάρυνση των ιδίων κατά 35% μόνο από την αναγνώριση παροχών σε εργαζομένους. Οι εταιρίες που συμμετέχουν στον δείκτη FTSE 20 παρουσίασαν μείωση στα Αποτελέσματα Χρήσης 2004 (-9%), από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ. Η διενέργεια, αντίθετα, προβλέψεων για υποχρεώσεις προς εργαζομένους (-19%) και για επισφαλείς απαιτήσεις (-19%), αποτέλεσαν τις κυριότερες αιτίες επιβάρυνσης των Ιδίων Κεφαλαίων σε σχέση με τα ΕΛΠ.

Εντύπωση προκαλεί το ύψος των αναγνωριζόμενων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων (1.520 εκατ. ευρώ), το οποίο υπερκάλυψε τις αναγνωριζόμενες αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και τις προβλέψεις ενδεχόμενων φόρων (1.038 εκατ. ευρώ).

Σε επίπεδο κλάδων, οι εταιρίες Καταναλωτικών Προϊόντων και Βασικών Υλικών παρουσίασαν τη μεγαλύτερη αύξηση στα Ιδια Κεφάλαιά τους από τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ – και συγκεκριμένα αύξηση κατά 44% και 17% αντίστοιχα. Επιβάρυνση στα Ιδια Κεφάλαιά τους λόγω της υιοθέτησης των ΔΠΧΠ, παρουσίασαν οι εταιρίες των Υπηρεσιών Κοινής Ωφέλειας (-23%) και της Τεχνολογίας (-22%).

Τηλεπικοινωνίες (+46%) και Υγεία (+36%) παρουσίασαν τη μεγαλύτερη αύξηση στα αποτελέσματά τους από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ. Αντίθετα, τα Καταναλωτικά Προϊόντα (-14%) και η Τεχνολογία (-13%) παρουσίασαν τη μεγαλύτερη μείωση στα Αποτελέσματα. Η κατηγορία των Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών παρουσιάζει, συνολικά, αρνητικές επιδράσεις τόσα στα Ίδια Κεφάλαια όσο και στα Αποτελέσματα Χρήσης 2004 από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ. Η ωφέλεια από την αναγνώριση της Υπεραξίας (Goodwill) σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 3 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων» (+13%) προέρχεται κατά ένα μεγάλο μέρος (1.670 εκατ. ευρώ) από μία μόνο εταιρία.

Μπορούν και καλύτερα οι εισηγμένες

Ταυτόχρονα η έρευνα της Grant Thornton δείχνει ότι η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ ανέδειξε τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν διάφοροι κλάδοι της ελληνικής οικονομίας. Η αναγνώριση επισφαλών απαιτήσεων, η αναγνώριση υποχρεώσεων προς εργαζομένους, η διαγραφή κεφαλαιοποιημένων εξόδων και η αναγνώριση ασφαλιστικών προβλέψεων είναι ζητήματα που απασχολούσαν τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και με την εφαρμογή των ΔΠΧΠ λήφθηκαν μέτρα για την αντιμετώπισή τους.

Η συνολική προσπάθεια εφαρμογής των ΔΠΧΠ κρίνεται επιτυχής, παρά τις αδυναμίες που επισημαίνονται, ενώ διαφαίνεται ότι μεταβλήθηκε σημαντικά η διάρθρωση της περιουσίας των επιχειρήσεων και επηρεάστηκαν όλοι σχεδόν οι κλάδοι της ελληνικής οικονομίας. Η Grant Thornton εισηγείται μάλιστα την επέκτασή των ΔΠΧΠ στο σύνολο των εταιριών που ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, παρατηρήθηκε η περίπτωση της μη κάλυψης των ελαχίστων απαιτήσεων πληροφόρησης,

που προβλέπουν τα ΔΠΧΠ, συνοπτικές γνωστοποιήσεις και ελλείψεις στη συγκέντρωση και στην παρουσίαση της απαραίτητης συγκριτικής πληροφόρησης. Σε κάποιες μάλιστα –ελάχιστες– περιπτώσεις εμφανίστηκαν και αποκλίσεις από τις αρχές των ΔΠΧΠ.

Επιπλέον, διαπιστώθηκε ανομοιομορφία στις περιγραφές των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων, απουσία των ελάχιστων απαιτούμενων πληροφοριών, παρείσφρηση κονδυλίων του ΕΓΛΣ, συνοπτικά στοιχεία στη κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, μη δημοσίευση του πίνακα συμφωνίας των Αποτελεσμάτων από τα ΕΛΠ στα ΔΠΧΠ ή αναφορά δυσνόητων προσαρμογών που επέτειναν τη σύγχυση.

Σημαντικό είναι επίσης ότι οι μέθοδοι ελέγχου για ενδεχόμενη μείωση της αξίας στοιχείων του ενεργητικού και ιδιαίτερα της Υπεραξίας (Goodwill) είτε δεν αναφέρονται είτε δεν πραγματοποιούνται καθόλου.

Λίγες είναι οι περιπτώσεις που ακολουθείται η λογιστική αντιστάθμισης για χρηματοοικονομικά μέσα. Δεν αναφέρονται οι απαιτούμενες πληροφορίες σχετικά με τη χρήση της εύλογης αξίας και ιδιαίτερα του τρόπου με τον οποίο αυτή έχει προσδιοριστεί, όπως και η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε από την πλειονότητα των εισηγμένων ως προς την πολιτική αποτίμησης των ενσώματων παγίων στοιχείων του ενεργητικού σε εύλογες αξίες.

Προβλήματα παρατηρούνται στα στοιχεία που δίνουν οι θυγατρικές και οι συγγενείς επιχειρήσεις εισηγμένων επιχειρήσεων στο Χ.Α. και περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αυτών.

ΕΞΠΡΕΣ

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 απαλλάχτηκαν 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.

Ποια είναι τα πρώτα συμπεράσματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ;

Οι πρώτες ενδείξεις είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις έδωσαν εξετάσεις στην εφαρμογή των ΔΛΠ και τα αποτελέσματα είναι ενθαρρυντικά.

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.

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) με το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), σε στενή συνεργασία με την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, παρείχε όλη την απαραίτητη βοήθεια που ήταν δυνατόν, έχοντας περιορισμένες αντικειμενικά δυνατότητες προς τις ελληνικές επιχειρήσεις κατά τα πρώτα στάδια υιοθέτησης και εφαρμογής των νέων λογιστικών προτύπων.

Εκδώσαμε οδηγίες και ατομικές απαντήσεις σε κρίσιμα θέματα εφαρμογής των ΔΛΠ και βοηθήσαμε στη ρεαλιστική εφαρμογή τους σε αυτή την πρώτη φάση υιοθέτησης.

Η ΕΛΤΕ και το ΣΛΟΤ θα συνεχίσουν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους, αποσκοπώντας στην ορθότερη εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας.

Θα πρέπει και οι επιχειρήσεις από την πλευρά τους να συμβάλουν στην όσο το δυνατόν καλύτερη εφαρμογή των ΔΛΠ. Οι ελληνικές επιχειρήσεις θα πρέπει να κατανοήσουν ότι οποιαδήποτε περίοδος χάριτος για τη σωστή εφαρμογή των ΔΛΠ έχει λήξει.

Κάναμε το πρώτο βήμα για σωστή χρηματοοικονομική πληροφόρηση μέσα σε πραγματικά δύσκολες συνθήκες, και το βήμα αυτό ήταν, γενικά, επιτυχημένο. Δεν πρέπει να επιτρέψουμε και δεν θα επιτρέψουμε την υπονόμηση της επιτυχίας μας εκφυλίζοντας την εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας σε αυτό που ορισμένοι ονομάζουν «εφαρμογή των ΔΛΠ α λα ελληνικά».

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.

Τελειώνοντας, οφείλουμε να αποδώσουμε τίτλο τιμής στον πιο σπουδαίο παράγοντα που είχε και θα έχει μοναδικό και κρίσιμο ρόλο στην εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας. Τον αφανή Έλληνα λογιστή. Αυτόν τον επαγγελματία που καλείται να επιδείξει ιδιαίτερη προσαρμοστικότητα και επιμέλεια στην εκτέλεση των νέων αυξημένων καθηκόντων της εργασίας του. Το νέο εγχείρημα της ορθής εφαρμογής των ΔΛΠ αποτελεί παράλληλα για τον κλάδο των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών μια μοναδική ευκαιρία περαιτέρω καταξίωσης και αναβάθμισης του επαγγέλματός τους.

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 για μας κεντρική επιλογή από δω και πέρα στο έργο μας.

Πηγή Καθημερινή

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική.Δ.Γκινόγλου Π.Ταχυνάκης- Σ.Μωυσή(2005).
2. Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων : Μελάς Χρήστος
3. Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ(2005): Εμμανουήλ Σακέλλης.

ΕΦΗΜΕΡΙΔΕΣ

1. Πηγή Καθημερινή
2. ΕΞΠΡΕΣ

ΜΕΛΕΤΕΣ-ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ

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

INTERNET SITES

1. www.epixeirisi.gr
2. www.eurobank.gr
3. www.europarl.europa.eu
4. www.gus.gr

