

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΕΙΣ - ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ
ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕ
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Χατζηγιαννακίδη Νικολέττα

Κοντογιαννάτος Σωτήρης

Επιβλέπων Καθηγητής

Γκόλφης Γεώργιος

Πάτρα 2013

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η αποδοχή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας και τα υπόλοιπα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής ένωσης (ΕΕ) αποτελεί ορόσημο για τις εξελίξεις της λογιστικής τόσο στον ευρωπαϊκό χώρο, όσο και παγκόσμια. Και αυτό, γιατί τα περισσότερα κράτη εγκαταλείπουν διαφορετικές λογιστικές παραδόσεις, αρχές, κανόνες και πρακτικές, προκειμένου να προσχωρήσουν σε ένα διαρκώς διογκωμένο κίνημα εναρμόνισης και παγκοσμιοποίησης των προτύπων και της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, το οποίο συνεπάγεται σημαντικά οφέλη για όλους.

Η εξέλιξη της λογιστικής σε κάθε χώρα έγινε με ανάπτυξη διαφορετικών λογιστικών προτύπων, που καθορίζονται από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα κάθε κράτους. Όπως τα οικονομικά συστήματα και οι εμπορικές συνθήκες διαφέρουν από χώρα σε χώρα, έτσι διαφέρουν και τα λογιστικά μοντέλα και οι μέθοδοι. Παράγοντες που επηρέασαν αυτές τις διαφοροποιήσεις της λογιστικής ανάμεσα στις χώρες ήταν μεταξύ άλλων:

- Ο βαθμός συγκέντρωσης κάθε οικονομίας, εκτεινόμενος από τον απόλυτο κρατικό έλεγχο στην πλήρη ελευθερία της αγοράς.
- Η φύση των οικονομικών δραστηριοτήτων από τις απλές γεωργικές κοινωνίες στις πιο συνθέτες και πολύπλοκες επιχειρησιακές δραστηριότητες.
- Το επίπεδο της οικονομικής ανάπτυξης, από τις αναδυόμενες οικονομίες έως υπερώριμες μεταβιομηχανικές οικονομίες.
- Ο ρυθμός της οικονομικής ανάπτυξης, από την στασιμότητα έως τους εκρηκτικούς ρυθμούς ανάπτυξης.
- Η ανομοιομορφία των νομικών συστημάτων.

Ανεξάρτητα όμως από το οικονομικό και νομικό σύστημα κάθε χώρας, τα εθνικά λογιστικά της πρότυπα αναπτυχθήκαν από Κυβερνήσεις ή κρατικούς φορείς, από επαγγελματικούς φορείς ή από συνδυασμό αυτών. Στο ένα άκρο βρίσκονται οι χώρες (όπως Ηνωμένο Βασίλειο, ΗΠΑ κ.α.) στις οποίες τα Λογιστικά Πρότυπα σε πολύ μεγάλο βαθμό αναπτύσσονται από τους επαγγελματικά απασχολούμενους με τη Λογιστική. Το φυσιολογικό πλαίσιο είναι κάτι ξεχωριστό και σε καμιά περίπτωση δεν καθοδηγεί τη λογιστική πρακτική. Τα τελευταία είκοσι πέντε χρόνια το Συμβούλιο Προτύπων

Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FASB: Financial Accounting Standards Board) των ΗΠΑ αποτελεί τον κύριο φορέα θέσπισης λογιστικών προτύπων (AICPA) να παίζει μικρότερο ρολό.

Στο άλλο άκρο θέσπισης λογιστικών προτύπων βρίσκονται οι χώρες (όπως Γαλλία, Γερμανία, Ελλάδα κ.α.) στις οποίες τα Λογιστικά πρότυπα θεσμοθετούνται κυρίως με Νομούς και Κυβερνητικά Διατάγματα.

Καθώς λοιπόν οι διαφορετικές εθνικές παραδόσεις και εμπειρίες οδήγησαν στην ανάπτυξη διαφορετικών θεσμικών μοντέλων λογιστικής, ισχυρές πιέσεις άρχισαν να ασκούνται προς την κατεύθυνση μιας διεθνούς εναρμόνισης των λογιστικών και ελεγκτικών πρακτικών και προτύπων. Η δραματική ανάπτυξη των πολυεθνικών επιχειρήσεων και η ανάδειξη τους σε δεσπόζουσες μορφές επιχειρησιακής δράσης σε πολλά κράτη ή κλάδους μιας οικονομίας δημιούργησε τις πρώτες προκλήσεις για τη λογιστική κοινότητα και έκανε επιτακτική την ανάγκη για ανάπτυξη λογιστικής ομοιομορφίας. Η παγκοσμιοποίηση των αγορών και ιδιαίτερα η παγκοσμιοποίηση των κεφαλαιαγορών οδήγησαν στην ανάγκη εναρμόνισης των αρχών και κανόνων κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων. Οι τεράστιες ανάγκες χρήματος και κεφαλαίου έχουν ανάγκη σήμερα από μια κοινή λογιστική <<γλωσσά>> επικοινωνίας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, η οποία εξασφαλίζει εμπιστοσύνη στους επενδυτές και αξιοπιστία. Χωρίς μια τέτοια κοινή και γενικής αποδοχής επιχειρησιακή διαλεκτό, οι αγορές δεν μπορεί να είναι αποδοτικές και οι επιχειρήσεις δεν μπορούν να αξιοποιήσουν αποδοτικά τις παγκόσμιες πηγές χρήματος. Η προσπάθεια της Επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κινείται προς αυτή την ορθή κατεύθυνση.

Με τον ορό <<Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα>> (ΔΛΠ) νοείται ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων και Διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, η ανάπτυξη, καθιέρωση και εφαρμογή των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή αληθή, ομοιόμορφη και απαλλαγμένη προκαταλήψεων πληροφόρηση των χρηστών τούς. Το σύνολο των εν λόγω κανόνων ενσωματώνει την παγκόσμια εμπειρία και γνώση στην προσπάθεια προσέγγισης της πραγματικής οικονομικής θέσης και απόδοσης μιας οικονομικής μονάδας και την εν συνεχεία απεικόνιση αυτών στις οικονομικές καταστάσεις με τρόπο που αποδίδει την ουσία των πραγμάτων, είναι κατανοητός και παρέχει συγκρισιμότητα σε σχέση με τις προηγούμενες περιόδους. Ο ορός Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα χρησιμοποιείται για τα πρότυπα που θεσμοθετεί η Επιτροπή (σημερινό συμβούλιο) Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB International Accounting Standard Board) μέσα από μια διαδικασία ευρύτατης συμμετοχής, μέγιστης αποδοχής και διαφάνειας.

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) με τον κανονισμό 1606/2002 που εξέδωσαν, καθιστούν πλέον υποχρεωτική την εφαρμογή των ΔΛΠ, για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν μετά την 01-01-2005 για τη σύνταξη των ενοποιημένων λογαριασμών των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων που οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά κράτους μέλους. Με αλλά λόγια οι επιχειρήσεις των κρατών μελών της ΕΕ που επιθυμούν να εισάγουν μετοχές τους σε χρηματιστήριο της, δεν θα έχουν πλέον την δυνατότητα επιλογής κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων τους συμφωνά είτε με τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) είτε με τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα, αλλά υποχρεωτικά θα εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η εφαρμογή των ΔΠΛ στην Ελλάδα καθιερώνεται με το Ν .2992/20.03.2002 <<Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας>>. Συμφωνά με το άρθρο 1 του νόμου αυτού τα ΔΛΠ εφαρμόζονται υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο αξιών των Αθηνών και προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Ανώνυμης Εταιρίας και επιλεγούν τούς τακτικούς ανά νομό ελεγκτές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών -Λογιστών (ΣΟΕΛ), για τις ετήσιες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά τις 31-12-2002. Με την νεότερη νομοθετική επέμβαση Ν.3229/2004 καθοριστικέ η 01-01-2005 ως η ημερομηνία εφαρμογής των ΔΛΠ στην Ελλάδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

Οργανισμοί Έκδοσης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ευρωπαϊκή Ένωση

Το 1973, όπως αναφέρθηκε στην εισαγωγή, συστήθηκε η IASC (International Accounting Standards Committee), βασικός σκοπός της οποίας ήταν η έκδοση λογιστικών προτύπων. Στην προσπάθεια, ωστόσο, βελτίωσης και αναδιάρθρωσης της δομής και του τρόπου λειτουργίας της Επιτροπής, τον Μάρτιο του 2001 συστήθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός το International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) με έδρα την πολιτεία Delaware των Η.Π.Α. Ο οργανισμός αυτός αποτελεί την μητρική οντότητα του International Accounting Standards Board, της ανεξάρτητης αρχής που έχει την ευθύνη και την έκδοση λογιστικών προτύπων.

Την 1η Απριλίου 2001, η IASC μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board (IASB), για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της αντίστοιχης αμερικανικής οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB). Αυτό ήταν και το αποκορύφωμα της αναδιοργάνωσης που βασίστηκε στις προτάσεις της μελέτης που είχε ως τίτλο "Προτάσεις για την Δόμηση της IASC στο μέλλον".

Το IASC Foundation είναι ένας ανεξάρτητος οργανισμός που έχει ως κύρια σώματα τους Επιτρόπους (Trustees) και το IASB, όπως επίσης το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (Standards Advisory Council) και την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Standing Interpretations Committee) - η οποία πλέον ονομάζεται International Financial Reporting Interpretation Committee -, όπως παρουσιάζεται και στο ακόλουθο οργανόγραμμα:

International Accounting Standards Committee (19 Trustees)

1. Standards Advisory
Council

(Συμβουλευτικό Συμβού-
λιο Προτύπων/ 30 μέλη)

2. International Accounting
Standards Board

(Συμβούλιο/14 μέλη)

3. Standing Interpretations
Committee

(Μόνιμη Επιτροπή Διερ-
μηνειών/12 μέλη)

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

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

ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ (IASB): Αποτελείται από 14 μέλη και έχει την αποκλειστική ευθύνη για την κατάρτιση και την έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης). Το κριτήριο της επιλογής των μελών είναι η δημιουργία μιας ομάδας που θα συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες, την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές, με σκοπό την συνεισφορά στην Ανάπτυξη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας.

*International
Accounting
Standards
Board*

Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (SAC): Αποτελείται από 30 μέλη, τα οποία προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και επαγγελματικούς χώρους και διορίζονται για τρία έτη και έχει ως σκοπό την παροχή συμβουλών προς το IASB σχετικά με τα τρέχοντα έργα και την πληροφόρηση του IASB για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών. Για την επίτευξη, μάλιστα, των σκοπών αυτών προβλέπονται ανά έτος τρεις τακτικές συνεδριάσεις με το IASB.

*Standards
Advisory
Council*

Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (SIC - IFRIC): Αποτελείται από 12 μέλη με θητεία επίσης τριών ετών. Η επιτροπή συνεδριάζει όταν αυτό απαιτείται και η βα-

| | | |
|------------------------|-----------------------|---|
| <i>Standing</i> | <i>International</i> | σική αρμοδιότητά της είναι η ερμηνεία των Προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα Πρότυπα. |
| <i>Interpretations</i> | <i>Financial</i> | |
| <i>Comittee</i> | <i>Reporting</i> | |
| | <i>IssuesComittee</i> | |

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Ευρωπαϊκή Ένωση

Η θέση της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) είναι κατά κάποιο τρόπο διαφορετική από αυτήν της IASC. Ο κυρίαρχος στόχος της Ε.Ε. είναι η δημιουργία μιας κοινής οικονομικής αγοράς, η οποία θα επιτρέπει την ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίου, εργατικού δυναμικού και δραστηριοτήτων ανάμεσα στα κράτη-μέλη.

Ωστόσο, και οι κυβερνήσεις των χωρών της Ε.Ε. μέσω των οδηγιών και το λογιστικό επάγγελμα μέσω της IASC, ισχυρίζονται ότι αναζητούν την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών. Η Ε.Ε. επηρεάζει την χρηματοοικονομική έκθεση μέσω των Οδηγιών. Αν και οι Οδηγίες της Ε.Ε. δεν είναι πρότυπα και οι αποκλίσεις στην διερμηνεία αυτών έχουν περιορίσει το επίπεδο της εναρμόνισης, έχουν τουλάχιστον βελτιώσει το επίπεδο συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων (Jew Jei-Fang, 2005).

Στην πραγματικότητα, η Ε.Ε. και πολλές μεμονωμένες χώρες και επιχειρήσεις βασίζονται στα πρότυπα που αναπτύχθηκαν από το IASC. Τον Ιούνιο του 2000 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε όλες οι εισηγμένες επιχειρήσεις στην Ε.Ε. των 15 κρατών-μελών –τότε- να παρουσιάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, αντί των ποικίλων εθνικών προτύπων, από την 1 Ιανουαρίου 2005. Στα κράτη-μέλη δόθηκε, επίσης, η δυνατότητα να εφαρμόσουν τις απαιτήσεις των ΔΛΠ και σε ένα ευρύτερο φάσμα επιχειρήσεων, εάν το ήθελαν. Παράλληλα, αυτός ο κανονισμός απαιτήθηκε όχι μόνο από τα πλήρη μέλη της Ε.Ε. αλλά και από μέλη του Ευρωπαϊκού Χώρου (π.χ. Νορβηγία). Αυτό έδωσε επιπλέον ώθηση για την υιοθέτηση των ΔΛΠ στην Ευρώπη.

Τα ΔΛΠ είχαν ήδη υιοθετηθεί, προ του 2005, από πολλές μεγάλες πολυεθνικές εισηγμένες εταιρίες χωρών όπως η Γερμανία και η Ελβετία, οι οποίες επέτρεπαν τα Διεθνή Πρότυπα ως εναλλακτικά στα τοπικά πρότυπα, και διάφορες μεταβατικές οικονομίες της Ανατολικής Ευρώπης, οι οποίες δεν είχαν θεσπίσει εθνικά πρότυπα, είτε

υιοθετούσαν, είτε επέτρεπαν την χρήση των ΔΛΠ. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι η Ρωσία από 1 Ιανουαρίου 2004 αποφάσισε να απαιτήσει την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις εισηγμένες εταιρίες (Whittington, 2005).

Η κίνηση αυτή της Ε.Ε. για την υιοθέτηση των ΔΛΠ ώθησε και άλλες χώρες, ιδιαίτερα εκείνες που συναλλάσσονται κατά πολύ με την Ε.Ε., να επιταχύνουν την υιοθέτηση των ΔΛΠ. Παραδείγματα τέτοιων χωρών είναι η Αυστραλία, η οποία αποφάσισε την υιοθέτηση των ΔΛΠ για τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς όλων των εγχώριων εταιριών από το 2005, και η Νέα Ζηλανδία δήλωσε ότι θα ακολουθήσει 2007. Σε μια έρευνα σε 59 χώρες η Street (2003) έδειξε ότι οι 56 έχουν είτε υιοθετήσει, είτε σκοπεύουν να υιοθετήσουν, είτε σκοπεύουν να συγκλίνουν με τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΠ. Σε μια άλλη ευρύτερη έρευνα της Deloitte and Touche (2003) βρέθηκε ότι περισσότερες από 90 χώρες θα απαιτήσουν ή θα επιτρέψουν τα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ για τις εισηγμένες εταιρίες από το 2005.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Η εξέλιξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στον χρόνο και οι Διαφορές μεταξύ Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Βασική επιδίωξη, σε αυτό το κεφάλαιο, είναι η καταγραφή της εξέλιξης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην βάση των αλλαγών που έχουν συντελεστεί σε αυτά από το 1973 έως σήμερα. Οι εν λόγω εξελίξεις δεν είναι δυνατόν να διατυπωθούν παρά μόνο σε πλαίσιο αναφοράς των τροποποιήσεων που έχουν οριστεί για αυτά.

Η λογιστική πρακτική (Λογιστικά Πρότυπα) που εφαρμόζει κάθε χώρα διαφοροποιείται εκάστης των λογιστικών πρακτικών που εφαρμόζονται σε άλλες χώρες, προσαρμοζόμενη κατ' αυτό τον τρόπο στο ιδιαίτερο θεσμικό πλαίσιο της χώρας. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δομούνται επί διατάξεων του Εμπορικού Νόμου, του Γενικού Νόμου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων, καθώς και επί αποφάσεων του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής και στην βάση φορολογικών και άλλων διατάξεων, οι οποίες σε ορισμένες περιπτώσεις είναι αλληλοσυγκρουόμενες. Αξίζει να σημειωθεί, μάλιστα, ότι στην Ελλάδα παρά την προσαρμογή των διατάξεων του Εμπορικού Νόμου στις κοινοτικές οδηγίες, πολύ συχνά υφίσταται απόκλιση μεταξύ του νόμου και των κοινοτικών οδηγιών.

Η εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα προβλέπεται με την διάταξη νόμου "Ν.2992/20-3-2002" με υποχρεωτικό χαρακτήρα για τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικό χαρακτήρα για τις λοιπές ανώνυμες εταιρίες οι οποίες ελέγχονται από ελεγκτή του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.) για τις περιόδους που λήγουν μετά την 31/12/2002. Η εν λόγω καθιέρωση σημαίνει, επακριβώς, την υποχρέωση των ελληνικών επιχειρήσεων που θα εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα να ακολουθήσουν με ταχύτατους ρυθμούς πρακτικές διαφορετικές από αυτές που ήταν υποχρεωμένες να ακολουθήσουν μέχρι σήμερα.

Αυτό, λοιπόν, που βρίσκεται στο κέντρο του ενδιαφέροντός μας είναι η αποσαφήνιση των διαφορών που υφίστανται μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και οι οποίες εντοπίζονται σε βασικούς χώρους εφαρμογής της Λογιστικής.

ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

A. Κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων και παρεχομένων εξ αυτών πληροφοριών

Μετά την καθιέρωση της υποχρέωσης των εισηγμένων εταιριών για κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών, λαμβάνοντας υπ' όψιν και την υποχρεωτικότητα - από το 1991 για τις μη τραπεζικές και από το 1994 για τις τραπεζικές επιχειρήσεις - για σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, το εύρος των υφιστάμενων διαφοροποιήσεων μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μειώθηκε σημαντικά. Οι διαφοροποιήσεις που εξακολουθούν να υφίστανται, κείνται ως προς:

1. την κατάρτιση του πίνακα μεταβολών της καθαρής θέσης, όπου τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτούν την κατάρτισή του, ενώ δεν υπάρχει τέτοια απαίτηση από την ελληνική νομοθεσία. Όσον αφορά στις ετήσιες ατομικές οικονομικές καταστάσεις των εταιριών στην Ελλάδα, το εν λόγω κενό καλύπτεται στον μεγαλύτερο βαθμό από τον σύνταξη πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, όμως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ο Έλληνας νομοθέτης δεν απαιτεί την κατάρτιση πίνακα διάθεσης, με αποτέλεσμα να μην προκύπτει με σαφήνεια για τον αναγνώστη η αιτιολόγηση των διαφορών στα ίδια κεφάλαια από χρήση σε χρήση.

2. το περιεχόμενο του προσαρτήματος, όπου τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτούν να προσλαμβάνονται στο προσάρτημα πολύ περισσότερες πληροφορίες από όσες απαιτεί η ελληνική νομοθεσία (π.χ. τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτούν την παροχή πληροφοριών μεταξύ άλλων, σχετικά με τις συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις, τον μισθωμένο με χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) εξοπλισμό και τον χρονικό διαχωρισμό των σχετικών μελλοντικών πληρωμών, την πολιτική αντιμετώπισης των κινδύνων κ.λπ.). Εκτός, ωστόσο, από τις κύριες διαφορές, μπορούμε να αναφέρουμε και άλλες, όπως είναι η εμφάνιση του φόρου εισοδήματος ως στοιχείου της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή ακόμη και η ανάλυση που παρέχεται κατά κατηγορία στοιχείων του Ισολογισμού (όπου υπάρχουν περιπτώσεις δύο ή περισσότερων λογαριασμών των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων που αντιστοιχούν σε έναν λογαριασμό κατά Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο και αντιστρόφως ενός λογαριασμού κατά Ελληνικό Λογιστικό Πρότυπο που αντιστοιχεί σε δύο ή περισσότερους κατά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα).

B. Διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση κατά ειδική περίπτωση και γεγονός

Στην κατηγορία αυτή δεν περιέχονται μόνο τρόποι μέτρησης, αποτίμησης και απεικόνισης λογιστικών μεγεθών, αλλά και περιπτώσεις κατά τις οποίες λογιστικοποιούνται και εμφανίζονται μέχρι και περιουσιακά στοιχεία ή υπόλοιπα λογαριασμών τα οποία δεν υπήρχαν σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Οι σημαντικότερες από τις διαφοροποιήσεις σχετικά με την λογιστική αντιμετώπιση συγκεκριμένων περιπτώσεων και γεγονότων, μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι:

1. Τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καταχωρίζονται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, μόνο αν πληρούνται πέντε συγκεκριμένες προϋποθέσεις και παραμένουν εκεί μόνο αν συνεχίζουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές, ενώ η απόσβεσή τους γίνεται με συστηματικό τρόπο στην διάρκεια των ετών που αναμένεται το σχετικό όφελος, όπως η εν λόγω διάρκεια εκτιμάται από την διοίκηση της εταιρίας / τράπεζας. Σύμφωνα, όμως με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όλα τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρίζονται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, χωρίς προϋποθέσεις και η απόσβεσή τους γίνεται εφ' άπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε περίοδο που δεν υπερβαίνει τα πέντε έτη. Σημειωτέων, επίσης, ότι έχουν εκδοθεί κατά καιρούς διατάξεις στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι οποίες αντιμετωπίζουν συγκεκριμένα γεγονότα (π.χ. το γεγονός της για πρώτη φορά δημιουργηθείσης πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού και της διαφοράς που προέκυψε το 1999 από συναλλαγματικές διαφορές λόγω υποτίμηση νομίσματος) με τρόπο διαφορετικό τού λογιστικά ορθού, μεταφέροντας δηλαδή στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης κονδύλια που κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έπρεπε να είχαν βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων.

2. Οι συντελεστές αποσβέσεως των παγίων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καθορίζονται με βάση την διάρκεια τού ωφέλιμου βίου τους, οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται σύμφωνα με εκθέσεις ειδικών εκτιμητών και τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) πάγια, εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή, αν πρόκειται για περίπτωση μίσθωσης χρηματοδοτικής μορφής (financial lease). Σε περίπτωση μίσθωσης λειτουργικής μορφής (operational lease) θεωρείται ότι η κυριότητα του μισθωμένου εξοπλισμού ανήκει στον εκμισθωτή, στις οικονομικές καταστάσεις του οποίου και εμφανίζεται η σχετική αξία του εξοπλισμού. Ωστόσο,

σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι συντελεστές αποσβέσεως των παγίων καθορίζονται από την φορολογική νομοθεσία, συχνά υπάρχουν και θεσμοθετημένες πρόσθετες αποσβέσεις, ως φορολογικό κίνητρο, υπήρξε δε και η διάταξη η οποία επέτρεπε την μη διενέργεια και καταχώριση αποσβέσεων στα βιβλία. Περαιτέρω, οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται σύμφωνα με ειδικές νομοθετικές διατάξεις, τέλος δε, τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια δεν εμφανίζονται σε καμία περίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή.

3. Στον ατομικό ισολογισμό των επιχειρήσεων, κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρίες εμφανίζονται με την μέθοδο της ενοποίησης και οι συμμετοχές σε συγγενείς εταιρίες με την μέθοδο της καθαρής θέσης, ενώ τα δικαιώματα της μειοψηφίας από των ιδίων κεφαλαίων εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι του παθητικού, εκτός των ιδίων κεφαλαίων. Σύμφωνα, όμως με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, στον ατομικό ισολογισμό των επιχειρήσεων, και όχι στον ενοποιημένο, οι συμμετοχές, ασχέτως ποσοστού συμμετοχής, αποτιμώνται στην κατά είδος χαμηλότερη (στην συνολικά χαμηλότερη για τις τράπεζες) τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας και τα δικαιώματα μειοψηφίας στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι, εντός των ιδίων κεφαλαίων.

4. Οι επιχορηγήσεις που λαμβάνονται από μία εταιρία, κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, παρουσιάζονται σε λογαριασμό υποχρέωσης, δεδομένου ότι δεν αποτελούν στοιχείο που θα παραμείνει στα ίδια κεφάλαια, αφού μεταφέρονται σταδιακά στα αποτελέσματα, κατ' αναλογία με την μεταφορά των αποσβέσεων των αντίστοιχων παγίων, για τα οποία ελήφθη η επιχορήγηση, στα αποτελέσματα χρήσεως. Παρ' όλα αυτά, οι επιχορηγήσεις, παρά το γεγονός ότι υφίστανται αποσβέσεις, θεωρούνται ως στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων, κατά το αναπόσβεστο, βεβαίως, τμήμα τους.

5. Οι προβλέψεις κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γίνονται βάσει τεκμηριωμένων στοιχείων και εκτιμήσεων της εταιρίας και αφορούν, μεταξύ άλλων, επισφαλείς απαιτήσεις, αποζημίωση προσωπικού, υποτιμήσεις αποθεμάτων (για απαξιωμένα και βραδέως κινούμενα αποθέματα), ενδεχόμενες υποχρεώσεις (από εκκρεμείς δίκες κ.λπ.). Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ενώ ο εμπορικός νόμος αναφέρεται στην ανάγκη για διενέργεια επαρκών προβλέψεων, οι προβλέψεις που αναγνωρίζονται στα πλαίσια που τίθενται από την φορολογική νομοθεσία, είναι αυτές που συνήθως καταχωρίζονται στα βιβλία.

6. Σε περιπτώσεις, όπου υπάρχει ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση ορισμένων εσόδων ή εξόδων μεταξύ των λογιστικών βιβλίων και των φορολογικών υπολογισμών, κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα η εταιρία πρέπει να εμφανίζει φόρους αναβαλλόμενους (deferred taxes) στις οικονομικές καταστάσεις της, είτε ως απαίτηση είτε ως υποχρέωση. Συγκεκριμένα, απαίτηση προκύπτει όταν η εταιρία, μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού της κλειόμενης χρήσης, έχει υπολογίσει (με βάση τα κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελέσματα χρήσεως για όλες τις χρήσεις μέχρι και την κλειόμενη) φόρο εισοδήματος για την κλειόμενη και τις προηγούμενες χρήσεις αθροιστικά μεγαλύτερο από τον φόρο που θα προέκυπτε με βάση τα κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελέσματα χρήσεως για όλες τις χρήσεις μέχρι και την κλειόμενη. Αντίθετα, προκύπτει υποχρέωση όταν έχει υπολογιστεί (με βάση τα κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελέσματα χρήσεως για όλες τις χρήσεις μέχρι και την κλειόμενη) φόρος εισοδήματος για την κλειόμενη και τις προηγούμενες χρήσεις αθροιστικά μικρότερος από τον φόρο που θα προέκυπτε με βάση τα αντίστοιχα κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελέσματα χρήσεως. Σύμφωνα, όμως με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, δεν γίνεται καμία εγγραφή σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους, ενώ και οι διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων καταχωρίζονται ως στοιχείο διάθεσης αποτελεσμάτων.

Λαμβάνοντας υπ' όψιν τις ανωτέρω διαφοροποιήσεις, εκτιμάται ότι απαιτείται σημαντική προετοιμασία για τον υπολογισμό των απαιτούμενων από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μεγεθών για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η προετοιμασία αυτή δεν αφορά μόνο στις οικονομικές υπηρεσίες, αλλά και τις διευθύνσεις οργάνωσης και μηχανογράφησης (για την δημιουργία ανάλογων εφαρμογών υπολογισμού μεγεθών, όπως π.χ. οι αποσβέσεις των παγίων) καθώς και την συνεργασία με εξωτερικούς συνεργάτες, όπως ειδικοί εκτιμητές για την εκτίμηση της αξίας ακινήτων ή αναλογιστές για την εκτίμηση του ύψους της απαραίτητης πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού.

Γ. Οι επιπτώσεις από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ειδικότερα επί των οικονομικών καταστάσεων των τραπεζών, οι οποίες μπορούν να ταξινομηθούν σε δύο βασικές κατηγορίες:

α. επερχόμενες επιπτώσεις λόγω της εφαρμογής συγκεκριμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που αφορούν κυρίως σε πιστωτικά ιδρύματα (συγκεκριμένα των Δ.Λ.Π. Νο30, Νο32 και Νο39, στα οποία θα πρέπει να προστεθεί οπωσδήποτε και το Δ.Λ.Π. Νο17 σε περίπτωση ύπαρξης θυγατρικής εταιρίας χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Μία από τις σημαντικότερες αλλαγές που θα επιφέρουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις οικονομικές καταστάσεις των πιστωτικών ιδρυμάτων είναι η εμφάνιση των πράξεων και συμβάσεων επί παραγώγων σε θέση εντός ισολογισμού. Δεδομένου ότι μέχρι σήμερα τα παράγωγα αντιμετωπίζονται ως στοιχεία εκτός ισολογισμού, όπως π.χ. οι ΠΔΤΕ 2054/1992, ΠΔΤΕ 2246/1993, ΠΔΤΕ 2291/1994 και ΠΔΤΕ 2458/2000, θα απαιτηθεί και σειρά ρυθμιστικών διατάξεων της τραπεζικής νομοθεσίας (σε κοινοτικό επίπεδο, αφού οι πράξεις της Τραπέζης της Ελλάδος αποτελούν ενσωμάτωση αντίστοιχων οδηγιών της Ε.Ε. στην ελληνική νομοθεσία.

β. επερχόμενες επιπτώσεις λόγω της εφαρμογής των υπολοίπων Δ.Λ.Π. που αναμένεται να επηρεάσουν σημαντικά και τις οικονομικές καταστάσεις των λοιπών - μη τραπεζικών - εταιριών. Αρκετές, μάλιστα, από αυτές τις επιδράσεις θα αντιστοιχούν στην ενσωμάτωση των παρατηρήσεων, που αναφέρονται στα πιστοποιητικά των ελεγκτών, στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών, συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών.

Μία από τις σημαντικότερες αλλαγές που θα επιφέρουν τα Δ.Λ.Π. στις οικονομικές καταστάσεις των πιστωτικών ιδρυμάτων είναι ο υπολογισμός και η εμφάνιση επαρκών προβλέψεων στις οικονομικές καταστάσεις, όχι για φορολογικούς, αλλά για πραγματικούς σκοπούς. Η διαφοροποίηση αυτή επίσης θα απαιτήσει και σειρά ρυθμιστικών διατάξεων της τραπεζικής νομοθεσίας, αφού τα Δ.Λ.Π. έχουν δικούς τους κανόνες σχηματισμού προβλέψεων και αποτίμησης των χορηγήσεων, ενώ υπάρχουν άλλοι κανόνες περί σχηματισμού προβλέψεων και για σκοπούς εποπτείας (ΠΔΤΕ 2442/1999).

Αξίζει, βεβαίως, να σημειωθεί ότι η ετήσια έκθεση GAAP 2001, η οποία βασίστηκε σε ερωτηματολόγιο που απέστειλαν στα μέλη τους επτά (7) μεγάλες εταιρίες ορκωτών λογιστών, με σκοπό να καταγράψουν τις αποκλίσεις μεταξύ των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για εξήντα χώρες, συμπεριλαμβανομένης της Ελλάδος, δείχνει ότι αντίστοιχες αποκλίσεις μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π. παρατηρούνται και στην σύγκριση των τοπικών λογιστικών κανόνων άλλων χωρών και Δ.Λ.Π.

Στην συνέχεια, βεβαίως, θα δούμε εκτενώς τις διαφοροποιήσεις οι οποίες υφίστανται μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, όπως αυτά διαμορφώνονται βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας και θα εντοπιστούν σε καθέκαστο των Δ.Λ.Π.

Δ.Λ.Π.1 - Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Όπως αρχικά δημοσιεύθηκε στο παράρτημα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008
Όπως αντικαταστάθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ.1274/2008.
Οι "Διερμηνείες" που αφορούν σε αυτό το πρότυπο είναι οι: α. Μ.Ε.Δ.27,
β. Μ.Ε.Δ.29.

Το παρόν Πρότυπο περιγράφει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οικονομικής οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Δ.Π.Χ.Α. για προγενέστερη λογιστική περίοδο, το γεγονός αυτό γνωστοποιείται. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 1 - Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, όπως τροποποιήθηκε το 2005.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, οι Οικονομικές Καταστάσεις αποτελούνται από τα παρακάτω
Στοιχεία:

- A) Ισολογισμός
- B) Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Γ) Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων
- Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών
- E) Επεξηγηματικές σημειώσεις

Η σύνταξη και η παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων τελεί υπό την ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου της επιχείρησης.

Διαφορές ΔΛΠ 1 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Οι διαφορές που παρατηρούνται σχετικά με τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις είναι καταρχήν ότι στη Ελλάδα δεν απαιτείται η σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και το κενό καλύπτεται εν μέρει από τον Πίνακα

Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Όμως στις ενοποιημένες καταστάσεις δεν απαιτείται η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Επομένως, υπάρχει πιθανότητα να περιλαμβάνονται σφάλματα στις κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως που δημοσιεύονται, τα οποία ούτε από τους ελεγκτές μπορούν πάντοτε να επισημαίνονται, αλλά και όταν επισημαίνονται δεν υπάρχει το σαφές πλαίσιο, ώστε να γίνεται πάντοτε η αναγκαία λογιστική εγγραφή.

Δ.Λ.Π.2 - Αποθέματα

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει το πλαίσιο παρουσίασης, αναγνώρισης και αποτίμησης των αποθεμάτων στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Ένα βασικό θέμα της λογιστικοποίησης των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρις ότου αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το Πρότυπο αυτό παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε υποτίμησης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης, παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 2 - Αποθέματα (αναθεωρημένο το 1993). Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά τη Διερμηνεία Μ.Ε.Δ.1 - Αρχή της συνέπειας - Διαφορετικοί τύποι κόστους για αποθέματα.

Επίσης, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2, στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Η λογιστική μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων και προσδιορισμού του κόστους αυτών.
- Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης.
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- Το ποσό ανάκτησης της υποτιμημένης αξίας των αποθεμάτων που καταχωρήθηκε ως έσοδο στην παρούσα χρήση καθώς και οι συνθήκες που οδήγησαν στην ανάκτηση

αυτή.

- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων τα οποία έχουν ενεχυριασθεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων.
- Η αξία της υποτίμησης των αποθεμάτων η οποία καταχωρήθηκε στα έξοδα της χρήσεως.

Τέλος, το ΔΛΠ 2 επιτρέπει τη χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων για αποθέματα (ή κατηγορίες αποθεμάτων) τα οποία διαφέρουν μεταξύ τους.

Διαφορές ΔΛΠ 2 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σχετικά με το κόστος κτήσης στο ΔΛΠ 2 αναφέρεται πως εάν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του Δ.Λ.Π.23, τότε το κόστος κτήσης των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρυνθεί με τόκους δανείων, συναλλαγματικές διαφορές δανείων και διαφορές πιστώσεων (διαφορά μεταξύ της τιμής αγοράς με βάση τα συνήθη πιστωτικά όρια και του πραγματικά καταβληθέντος ποσού), ενώ κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα οι δαπάνες αυτές δεν κοστολογούνται. Όσον αφορά στην κοστολόγηση και τις μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσης, το Δ.Λ.Π.2 αναφέρει ότι το κόστος των αποθεμάτων που αντικαθίστανται με μία κανονική ροή προσδιορίζεται μόνο με τις μεθόδους FIFO ή Μέσου Σταθμικού κόστους, ενώ σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία είναι δυνατόν να υπολογιστεί και με άλλες μεθόδους (π.χ. LIFO). Για την αποτίμηση των αποθεμάτων το Δ.Λ.Π.2 αναφέρει ότι τα αποθέματα αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής αξίας ρευστοποίησης και δεν χρησιμοποιείται η κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού τρέχουσα τιμή. Αντιθέτως, η ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση των αποθεμάτων στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και μόνο εάν η τρέχουσα είναι χαμηλότερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, η αποτίμηση γίνεται στην αξία ρευστοποίησης. Επιπλέον, τα μεγάλα αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας αποθέματα είναι δυνατόν να αποτιμώνται με την μέθοδο των "Λιανικών Πωλήσεων", κάτι που με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν επιτρέπεται. Επίσης, σε μερικές περιπτώσεις το Δ.Λ.Π.2 επιτρέπει την συνολική αποτίμηση ομαδοποιημένων όμοιων ή συγγενών ειδών, ενώ τα Ε.Λ.Π. απαιτούν σε κάθε περίπτωση να εφαρμόζεται ο κανόνας της κατ' είδος χαμηλότερης τιμής και δεν επιτρέπεται η ομαδοποίηση ειδών. Ακόμη, ενώ με το Δ.Λ.Π.2 παρέχεται η δυνατότητα της χρησιμοποίησης διαφορετικών μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων, τα Ε.Λ.Π. δεν παρέχουν τέτοια δυνατότητα.

Επί υποτίμησης αποθεμάτων κάτω του κόστους κτήσης αυτών, το Δ.Λ.Π.2 ορίζει ότι η διαφορά υποτίμησης βαρύνει το κόστος των πωληθέντων και σε περίπτωση

μεταγενέστερης αύξησης της αξίας ρευστοποίησης των υποτιμημένων αποθεμάτων, η διαφορά υποτίμησης αντιλογίζεται και το αποτέλεσμα από την πώλησή τους προσδιορίζεται από την διαφορά: τιμή πώλησης - αρχικό κόστος κτήσης. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., επί υποτίμησης αποθεμάτων, η αξία αποτίμησης συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης και δεν αντιλογίζεται η μείωση της αξίας του αποθέματος σε περίπτωση μεταγενέστερης υπερτίμησης του υποτιμημένου αποθέματος.

Λόγω των διαφορών που διαπιστώθηκαν μεταξύ του Δ.Λ.Π.2 και της Ελληνικής Νομοθεσίας υπάρχει ο κίνδυνος να εμφανίζεται το κόστος κτήσης των αποθεμάτων υψηλότερο ή χαμηλότερο από το πραγματικό και τα αποτελέσματα της χρήσεως αντίστοιχα χαμηλότερα ή υψηλότερα.

Δ.Λ.Π.7 - Καταστάσεις Ταμειακών Ροών

Οι πληροφορίες ως προς τις ταμιακές ροές μιας οικονομικής οντότητας είναι χρήσιμες, για την παροχή στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας βάσης για να εκτιμούν τη δυνατότητα της οικονομικής οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, αλλά και τις ανάγκες της οικονομικής οντότητας να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές. Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες απαιτούν μια εκτίμηση της δυνατότητας μιας οικονομικής οντότητας να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, καθώς και του χρόνου και της βεβαιότητας της δημιουργίας των διαθεσίμων αυτών.

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να απαιτεί την παροχή πληροφοριών, σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα μιας οικονομικής οντότητας μέσω της κατάστασης ταμιακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμιακές ροές της περιόδου σε ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1994. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 7 - Κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσεως, που είχε εγκριθεί τον Ιούλιο του 1977. Να διευκρινίσουμε ότι ταμιακά διαθέσιμα είναι τα μετρητά ή οι καταθέσεις της επιχείρησης, οι οποίες μπορούν να αναληφθούν άμεσα, και ταμιακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, οι οποίες είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά διαθεσίμων και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

Επίσης, το ΔΛΠ 2 ορίζει ότι οι ταμιακές ροές, οι οποίες προέρχονται από φόρους εισοδήματος, πρέπει να εμφανίζονται χωριστά μέσα στην κατηγορία των

επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, εκτός αν μπορούν να συσχετισθούν με μία από τις δύο άλλες κατηγορίες.

Ακόμα, οι χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες, οι οποίες δεν καταλήγουν σε ταμειακές ροές (π.χ. αγορά παγίου εξοπλισμού με έκδοση δανείου, κεφαλαιοποίηση δανειακών υποχρεώσεων), δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση ταμειακών ροών αλλά θα πρέπει να γνωστοποιούνται χωριστά κατά τρόπο που να παρέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες. Θα πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται χωριστά τα ποσά των ταμειακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων, τα οποία κατέχονται από την επιχείρηση και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο (π.χ. χρηματικά διαθέσιμα θυγατρικής, η οποία λειτουργεί σε ξένη χώρα στην οποία υφίστανται συναλλαγματικοί περιορισμοί).

Διαφορές ΔΛΠ 7 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Στην Ελλάδα η σύνταξη της Κατάστασης Ταμειακών Ροών δεν προβλεπόταν από την Ελληνική Νομοθεσία και παρά μόνο το 2000 σύμφωνα με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρίες οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών, η οποία παρουσιάζει τις ταμειακές ροές ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. 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).

Δ.Λ.Π.8 - Λογιστικές Πολιτικές / Αλλαγές στις Λογιστικές

Εκτιμήσεις και Λάθη

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Το Πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων.

Οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για τις λογιστικές πολιτικές, εκτός των μεταβολών

των λογιστικών πολιτικών, θέτονται στο Δ.Λ.Π.1 - Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 8 Καθαρό κέρδος ή ζημιά περιόδου, θεμελιώδη λάθη και μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές, που αναθεωρήθηκε το 1993.

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:

- α. Μ.Ε.Δ.2 - Αρχή της Συνέπειας - Κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού,
- β. Μ.Ε.Δ.18 - Συνέπεια - Εναλλακτικές μέθοδοι.

Πιο συγκεκριμένα, το ΔΛΠ 8 αναφέρει ότι το κέρδος ή η ζημιά της χρήσεως αποτελείται από δύο στοιχεία:

- Το κέρδος ή τη ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες ,
- Τα έκτακτα κονδύλια.

Το κέρδος ή η ζημιά από τις συνήθεις δραστηριότητες δημιουργείται από τα έσοδα και τα έξοδα, τα οποία αφορούν τον τομέα εργασιών της επιχείρησης. Ωστόσο, 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 μίας επιχείρησης, διακοπή μίας εμπορικής δραστηριότητας, δικαστικός συμβιβασμός, άλλες αντιστροφές προβλέψεων κλπ).

Διαφορές ΔΛΠ 8 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Οι διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ ΔΛΠ 8 και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι ότι, καταρχήν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 εάν γίνει εκουσίως μεταβολή στις λογιστικές πολιτικές, τότε η μεταβολή θα πρέπει να εφαρμοστεί αναδρομικά, ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. η μεταβολή δεν εφαρμόζεται αναδρομικά.

Όσον αφορά στις λογιστικές εκτιμήσεις στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει σαφής ορισμός και η επίδραση της μεταβολής μίας λογιστικής εκτίμησης μπορεί να καταχωριστεί μόνο στα Αποτελέσματα Χρήσεως (αναλόγως αν αφορά μόνο την χρήση που έγινε η μεταβολή ή και μεταγενέστερες). Σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 εκτός από την καταχώριση που έγινε στα Αποτελέσματα Χρήσεως, εάν η επίδραση μεταβολής μίας

λογιστικής εκτίμησης αφορά σε στοιχείο της καθαρής θέσης, τότε καταχωρίζεται στην Καθαρή Θέση.

Τέλος, η Ελληνική Νομοθεσία δεν αντιμετωπίζει τα λάθη προγενέστερων περιόδων, εκτός από τις διαφορές στον φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων, όπου προβλέπεται η τήρηση σχετικού λογαριασμού.

Δ.Λ.Π.10 - Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού

Το ΔΛΠ 10 καθορίζει το λογιστικό χειρισμό που απαιτείται για τα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Επίσης, καθορίζει της πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εκδόθηκαν, καθώς και τα γεγονότα που συνέβησαν μετά την ημερομηνία αυτή.

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει:

- Πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και
- τις γνωστοποιήσεις που η οικονομική οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Το Πρότυπο, επίσης, απαιτεί ότι η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της με βάση την συνεχιζόμενη δραστηριότητα (Going Concern), αν γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή.

Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά το Δ.Λ.Π.10 - Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (αναθεωρημένο το 1999).

Επίσης, το ΔΛΠ 10 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό, καθώς και τις πληροφορίες που θα πρέπει να παρέχει μια επιχείρηση ως προς τη διανομή μερισμάτων. Αν τα μερίσματα προς κατόχους τίτλων προτείνονται ή ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Τα μερίσματα αυτά θα πρέπει να γνωστοποιούνται (σύμφωνα με το

ΔΛΠ 1) είτε στο ισολογισμό σαν διάθεση μέσα στα στοιχεία της καθαρής θέσης ή στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων.

Τέλος, αν μια επιχείρηση λαμβάνει πληροφορίες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σχετικά με τις συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία αυτή, θα πρέπει να ενημερώνονται αντίστοιχα οι γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τις πληροφορίες αυτές.

Διαφορές ΔΛΠ 10 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διάκρισης και οδηγίες για την λογιστική αντιμετώπιση γεγονότων μεταγενέστερων της ημερομηνία του Ισολογισμού, ούτε και καθορίζεται ποια είναι η περίοδος μεταγενέστερη του Ισολογισμού. Μόνο ορισμένα από τα πιο σημαντικά γεγονότα αποκαλύπτονται με την έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου προς την Γενική Συνέλευση των Μετόχων.

Σχετικά με τα μερίσματα, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, καταχωρίζονται σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία σε κάθε περίπτωση ως υποχρέωση, εκτός αν προορίζονται για αύξηση του Κεφαλαίου, οπότε καταχωρίζονται στην Καθαρή Θέση. Αντιθέτως, κατά το Δ.Λ.Π.10 μόνο τα πληρωτέα μερίσματα που ανακοινώνονται πριν την ημερομηνία του Ισολογισμού καταχωρίζονται ως υποχρέωση, ενώ εάν γνωστοποιούνται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, τότε καταχωρίζονται είτε στην Καθαρή Θέση, είτε στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

Για την περίπτωση κατά την οποία συντρέχει λόγος να μην καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, η Ελληνική Νομοθεσία δεν απαιτεί κάποια γνωστοποίηση, παρά μόνο οι ελεγκτές ενδεχομένως να προβούν σε σχετική παρατήρηση στο Πιστοποιητικό Ελέγχου.

Δ.Λ.Π. 11 - Κατασκευαστικές Συμβάσεις

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό του κόστους και των εσόδων που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής έργων συνήθως μακροχρόνιας διάρκειας. Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής, η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους. Συνεπώς, το βασικό θέμα για τη λογιστική παρακολούθηση των συμβάσεων κατασκευής είναι η κατανομή των συμβατικών εσόδων και του κόστους στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το

κατασκευαστικό έργο.

Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης που καθιερώνονται στο Πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, για να καθορίσει πότε τα συμβατικά έσοδα και το συμβατικό κόστος πρέπει να αναγνωρίζονται ως έσοδα και έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες απαιτούνται από τη σύμβαση έργου είναι:

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

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1995. Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 11 Λογιστική των συμβάσεων κατασκευής έργων, που εγκρίθηκε το 1978.

Διαφορές ΔΛΠ 11 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Το ΔΛΠ 11 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων και των εξόδων στις συμβάσεις κατασκευής έργων, οι οποίες ορίζονται σε χρονικό ορίζοντα που υπερβαίνει το έτος (αρχίζουν και τελειώνουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους).

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. Οποιαδήποτε αναμενόμενη ζημία από την σύμβαση κατασκευής θα πρέπει να επιβαρύνει άμεσα τα αποτελέσματα.

Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες απαιτούνται από την επιχείρηση είναι:

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

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, 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 εσόδου με βάση τις τιμολογήσεις, οι οποίες ακολουθούν τις αντίστοιχες πιστοποιήσεις. Το κόστος καταχωρείται στη χρήση στην οποία πραγματοποιείται, ενώ τυχόν μελλοντικές ζημίες δεν αναγνωρίζονται.

Δ.Λ.Π.12 - Φόροι Εισοδήματος

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

- Τη μελλοντική ανάκτηση (τον μελλοντικό διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό μιας οικονομικής οντότητας,
- Συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομική οντότητας.

Κατά την αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η αναφέρουσα οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αν αναμένεται ότι η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτής της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (μικρότερες) από ό,τι αυτές θα ήταν αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός αυτός δεν είχε φορολογικές συνέπειες, αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο), με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις.

Το παρόν Πρότυπο απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα. Έτσι, για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται στο κέρδος ή στη ζημιά, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης στο κέρδος ή στη ζημιά. Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια. Ομοίως, σε μία συνένωση επιχειρήσεων η αναγνώριση, πέραν του κόστους της συνένωσης, αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από τη συνένωση επιχειρήσεων ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου.

Το παρόν Πρότυπο ασχολείται επίσης με την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των

φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος.

Το εν λόγω Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1998, εκτός από τα οριζόμενα στην παράγραφο 91. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 1998, η οικονομική οντότητα πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός ότι έχει εφαρμόσει το παρόν πρότυπο αντί του Δ.Λ.Π.12 Λογιστική φόρων εισοδήματος που εγκρίθηκε το 1979.

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π.12 - Λογιστική φόρων εισοδήματος, που εγκρίθηκε το 1979. Οι παράγραφοι 52Α, 52Β, 65Α, 81 στοιχείο θ), 82Α, 87Α, 87Β, 87Γ και η εξάλειψη των παραγράφων 3 και 50 τίθενται σε εφαρμογή για τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (1) που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2001. Η υιοθέτηση νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η νωρίτερη υιοθέτηση επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό. Η παράγραφος 91 αναφέρεται στις «ετήσιες οικονομικές καταστάσεις» για ευθυγράμμιση με την πλέον ακριβή ορολογία για την καταγραφή των ημερομηνιών έναρξης ισχύος που υιοθετήθηκαν το 1998. Η παράγραφος 89 αναφέρεται σε «οικονομικές καταστάσεις».

Διαφορές ΔΛΠ 12 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12, ο φόρος εισοδήματος συνιστά δαπάνη που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία ο φόρος εισοδήματος δεν συνιστά έξοδο και επομένως δεν διαμορφώνει το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως, αλλά αποτελεί συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα αυτό.

Κατά το ΔΛΠ 12, ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο, ενώ κατά την Ελληνικά Νομοθεσία και Φορολογία δεν γίνεται καμία τέτοια διάκριση.

Επίσης, κατά το ΔΛΠ 12 η ζημίας χρήσεως, η οποία μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μίας επόμενης χρήσεως, εγκλείει μία φορολογική απαίτηση ίση με τον φόρο εισοδήματος που θα καρπωθεί η επιχείρηση στη επόμενη χρήση που θα γίνει ο συμψηφισμός αυτός. Η απαίτηση αυτή καταχωρίζεται όταν είναι βέβαιη και εκτός πάσης αμφιβολίας ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει κέρδη στο μέλλον, ώστε να καταστεί εφικτός ο συμψηφισμός της απαίτησης. Από την άλλη, κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν εξετάζεται ούτε καταγράφεται λογιστικά το φορολογικό πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες

σε νέο ζημίες.

Δ.Λ.Π. 14 - Οικονομικές Πληροφορίες κατά τομέα

Το ΔΛΠ 14 καθορίζει τις αρχές παροχής οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα, έτσι ώστε να βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην:

- Καλύτερη κατανόηση της απόδοσης της επιχείρησης κατά το παρελθόν.
- Καλύτερη εκτίμηση των κινδύνων και των αποδόσεων της επιχείρησης.
- Διαμόρφωση εμπειριστατωμένων κρίσεων για την επιχείρηση.

Το ΔΛΠ 14 προβλέπει ότι κάθε εισηγμένη επιχείρηση που έχει περισσότερους από έναν επιχειρησιακούς τομείς (business segments) ή γεωγραφικούς τομείς δράσης, πρέπει να δείχνει αναλυτικά τα αποτελέσματα ανά τομέα (και ανά γεωγραφική περιοχή) καθώς επίσης το σύνολο των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που αντιστοιχούν στα τμήματα αυτά.

Το επίπεδο σημαντικότητας για τη δημιουργία τμήματος είναι 10% επί του συνόλου. Επίσης, όλα τα τμήματα πρέπει να είναι τουλάχιστον ίσα με το 75% των συνολικών εσόδων της εταιρίας.

Η κατά τομέα πληροφόρηση πρέπει να καταρτίζεται σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν για την κατάρτιση και παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων της επιχείρησης. Ακόμη, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από κοινού από δύο ή περισσότερους τομείς πρέπει να κατανέμονται στους τομείς, μόνο αν τα σχετικά έσοδα και έξοδά τους κατανέμονται επίσης σε αυτούς τους τομείς.

Θα πρέπει να επισημανθεί ότι η υιοθέτηση του ΔΛΠ 14 δεν επηρεάζει την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσης των επιχειρήσεων που το εφαρμόζουν.

Επιπλέον, το ΔΛΠ 14 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις, σχετικά με τις οικονομικές πληροφορίες κατά παρουσιαζόμενο τομέα, οι οποίες πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις.

Διαφορές ΔΛΠ 14 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Το Δ.Λ.Π.14 καθορίζει τις αρχές παροχής οικονομικών πληροφοριών κατά τομέα, έτσι ώστε να βοηθήσει τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην:

- Καλύτερη κατανόηση της απόδοσης της επιχείρησης κατά το παρελθόν.
- Καλύτερη εκτίμηση των κινδύνων και των αποδόσεων της επιχείρησης.
- Διαμόρφωση εμπειριστατωμένων κρίσεων για την επιχείρηση.

Επιπλέον, το Δ.Λ.Π.14 καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις, σχετικά με τις οικονομικές πληροφορίες κατά παρουσιαζόμενο τομέα, οι οποίες πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις.

Το Δ.Λ.Π.14 προβλέπει ότι κάθε εισηγμένη επιχείρηση που έχει περισσότερους από έναν επιχειρησιακούς τομείς (business segments) ή γεωγραφικούς τομείς δράσης, πρέπει να δείχνει αναλυτικά τα αποτελέσματα ανά τομέα (και ανά γεωγραφική περιοχή) καθώς επίσης το σύνολο των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού που αντιστοιχούν στα τμήματα αυτά. 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. Η κατά τομέα πληροφόρηση πρέπει να καταρτίζεται σύμφωνα με τις λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν για την κατάρτιση και παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων της επιχείρησης. Ακόμη, τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από κοινού από δύο ή περισσότερους τομείς πρέπει να κατανέμονται στους τομείς, μόνο αν τα σχετικά έσοδα και έξοδά τους κατανέμονται επίσης σε αυτούς τους τομείς. Θα πρέπει να επισημανθεί ότι η υιοθέτηση του Δ.Λ.Π.14 δεν επηρεάζει την Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσης των επιχειρήσεων που το εφαρμόζουν.

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει αντίστοιχη υποχρέωση. Ωστόσο, η έννοια του επιχειρησιακού τομέα (κλάδου) αποκτά σημασία από φορολογική άποψη αφενός στον προσδιορισμό της έννοιας της «μεταβίβασης επιχείρησης» λόγω πώλησης, για σκοπούς επιβολής του φόρου υπεραξίας 20% που προσδιορίζεται στο άρθρο 13 παρ. 1 του ΚΦΕ, αφετέρου στο πλαίσιο των φορολογικών νόμων που διέπουν μετασχηματισμούς, οι οποίοι προβλέπεται ότι εφαρμόζονται και επί "απόσχισης κλάδου". Τέλος, κατά την Ελληνική Νομοθεσία το μόνο που απαιτείται είναι ελάχιστες γνωστοποιήσεις αναφερόμενες μόνο στις πωλήσεις.

Δ.Λ.Π. 15 - Πληροφορίες αναφορικά με την Επίδραση της Αλλαγής Δείκτη Τιμών

Το Δ.Λ.Π.15 και οι διερμηνείες Μ.Ε.Δ. 1, 2, 3, 6, 11, 14, 18, 19, 20, 23, 24, 30 και 33 καταργούνται (με ανακοίνωση του Σ.Δ.Λ.Π. την 18 Δεκεμβρίου 2003).

Διαφορές ΔΛΠ 15 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Οι αξιώσεις παρουσίασης του προτύπου αυτού δεν θεωρούνται αναγκαίες για τις εταιρίες για τις οποίες που ετοιμάζουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, ούτως ώστε να θεωρείται ότι συμμορφώνονται πλήρως με τις απαιτήσεις των προτύπων αυτών.

Σκοπός του προτύπου είναι η απεικόνιση της επίδρασης την οποία είναι πιθανόν να έχουν οι μεταβολές του δείκτη τιμών στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων χρήσεως μιας επιχείρησης όπως και της οικονομικής θέσης ή κατάστασης της επιχείρησης. Το πρότυπο αυτό είναι γενικά αποδεκτό κυρίως σε περιοχές όπου παρουσιάζονται σημαντικές αλλαγές στις οικονομικές συνθήκες. Η απλότητα και η δυνατότητα παρουσίασης οικονομικών καταστάσεων με την εφαρμογή του ιστορικού κόστους παρέχουν τη δυνατότητα καλύτερης και ευρύτερης κατανόησης των στοιχείων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Δ.Λ.Π.16 - Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες που είναι σχετικές με την επένδυση της οικονομικής οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι επιβαρύνσεις αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά. Μία επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει το ΔΛΠ 16 για πάγια περιουσιακά στοιχεία που κατασκευάζει ή αναπτύσσει για μελλοντική χρήση, με σκοπό να τα χρησιμοποιήσει ως επένδυση σε ακίνητα, όταν δεν ικανοποιούν τα κριτήρια αναγνώρισης ως Επενδύσεις σε ακίνητα του ΔΛΠ 40.

Επιπλέον, καθορίζει τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σε σχέση με ενσώματες ακίνητοποιήσεις και οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις της παραγράφου 3 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την Δ.Π.Χ.Α.6 σε νωρίτερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και σε εκείνη τη νωρίτερη περίοδο.

Διαφορές ΔΛΠ 16 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. τα πάγια περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε ιδιοχρησιμοποιούμενα (Δ.Λ.Π.16), σε ακίνητα προς επένδυση (Δ.Λ.Π.40) και κατεχόμενα προς πώληση πάγια περιουσιακά στοιχεία (Δ.Π.Χ.Π.5). Αντιθέτως, το Ε.Γ.Λ.Σ. παρακολουθεί όλες τις ενσώματες ακινητοποιήσεις χωρίς να τις διακρίνει. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.16 τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται μόνο όταν πιθανολογείται ότι από τα στοιχεία θα προέλθουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη και το κόστος του κάθε στοιχείου μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα. Από την άλλη, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι ενσώματες ακινητοποιήσεις καταχωρούνται μόνο όταν η επιχείρηση αποκτήσει την κυριότητά τους. Κατά το Δ.Λ.Π.16 στην αξία αρχικής καταχώρησης ενός ακινήτου συμπεριλαμβάνονται εκτός από την συμβολαιογραφική αξία, τα έξοδα κτήσης και οι τόκοι δανείων της κατασκευαστικής περιόδου. Κατά τα Ε.Λ.Π., ωστόσο, οι δαπάνες αυτές αντιμετωπίζονται ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως. Όσον αφορά την μεταγενέστερη αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων, το Δ.Λ.Π.16 καθορίζει δύο μεθόδους, όπως προείπαμε.

Η Βασική μέθοδος (αποτίμηση στο κόστος κτήσης) προβλέπεται και από την Ελληνική Νομοθεσία. Η Εναλλακτική μέθοδος κατά την οποία αποτιμώνται οι ενσώματες ακινητοποιήσεις στην εύλογη αξία τους, δεν ακολουθείται στην Ελλάδα, παρά μόνο προβλέπεται η ανά τετραετία αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων με συντελεστές που καθορίζει το Υπουργείο Οικονομικών (Ν. 2065/1992). Επίσης, δίνεται η δυνατότητα να εφαρμοστεί η μέθοδος της εύλογης αξίας από τις εταιρίες που έχουν υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π. και μόνο για τα ακίνητα (άρθρο 15 Ν. 3229/2004). Η προκύπτουσα υπεραξία υποβάλλεται σε ήπια φορολογία, ενώ με το Δ.Λ.Π.16 η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής των ενσώματων ακινητοποιήσεων καταχωρείται στην Καθαρή Θέση. Επιπλέον, το Δ.Λ.Π.16 προβλέπει ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις υπόκεινται σε απομείωση, όταν η λογιστική τους αξία μειωθεί κάτω από το ανακτήσιμο ποσό, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. σε περίπτωση υποτίμησης ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου διενεργείται πρόβλεψη, εφόσον η υποτίμηση προβλέπεται να είναι διαρκής (άρθρο 45 Ν. 2190/1920). Σχετικά με τις αποσβέσεις, το Δ.Λ.Π.16 ορίζει ότι η απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου γίνεται με βάση την ωφέλιμη ζωή του και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το

στοιχείο. Τα Ε.Λ.Π., ωστόσο, ορίζουν ότι οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που προβλέπονται από το ΠΔ 299/2003, οι οποίοι δεν ανταποκρίνονται συνήθως στην οικονομική ωφέλιμη ζωή των στοιχείων.

Επίσης, κατά το Δ.Λ.Π.16 κάθε τμήμα στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά, αρκεί το κόστος του να είναι σημαντικό σε σχέση με το συνολικό κόστος του στοιχείου, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. η ανάλυση των σύνθετων παγίων περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση των φορολογικό συντελεστή απόσβεσης των στοιχείων. Επιπλέον, το Δ.Λ.Π.16 ορίζει ότι όταν σημαντικά ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός πληρούν τον ορισμό των ενσώματων ακινητοποιήσεων ή όταν είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν μόνο για ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο, τότε αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ενσώματες ακινητοποιήσεις. Τα Ε.Λ.Π., όμως, ορίζουν ότι τα ανταλλακτικά εντάσσονται πάντοτε στην κατηγορία των αποθεμάτων και επιβαρύνουν το κόστος ή τα αποτελέσματα της χρήσεως κατά την ανάλυσή τους. Τέλος, το Δ.Λ.Π.16 ορίζει ότι το κόστος αντικατάστασης και το κόστος επιθεώρησης επαυξάνουν τη λογιστική αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης των ενσώματων ακινητοποιήσεων, και η αναπόσβεστη αξία των μερών που αντικαθίστανται και το τυχόν αναπόσβεστο κόστος προηγούμενης επιθεώρησης διαγράφονται. Τα Ε.Λ.Π., από την μεριά τους, ορίζουν ότι το κόστος αντικατάστασης επαυξάνει το κόστος κτήσης των παγίων μόνο αν οι δαπάνες χαρακτηριστούν ως δαπάνες βελτίωσης και το κόστος των μερών που αντικαθίστανται δεν διαγράφεται. Επιπρόσθετα, το κόστος της επιθεώρησης βαρύνει τα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται ή είναι δυνατόν να χαρακτηριστούν ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως.

Δ.Λ.Π.17 - Μισθώσεις

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές που θα πρέπει να εφαρμόζονται καθώς και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σχετικά με τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 οι χρηματοδοτικές μισθώσεις απεικονίζονται ως απαιτήσεις και είναι αυτές κατά τις οποίες οι κίνδυνοι και τα οφέλη έχουν μεταβιβαστεί στον μισθωτή. Επομένως, 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 διάρκεια της μίσθωσης και λογίζονται στα έσοδα από τόκους.

Με την επιφύλαξη της παραγράφου 68, η αναδρομική εφαρμογή αυτού του Προτύπου ενθαρρύνεται, αλλά δεν απαιτείται. Αν το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται αναδρομικά, το υπόλοιπο κάθε προϋπάρχουσας χρηματοδοτικής μίσθωσης θεωρείται ότι έχει κατάλληλα προσδιοριστεί από τον εκμισθωτή και θα τηρείται λογιστικά εφεξής σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του Προτύπου. Η οικονομική οντότητα που είχε κατά το παρελθόν εφαρμόσει το Δ.Λ.Π.17 (αναθεωρημένο το 1997) θα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις που θέτει το παρόν Πρότυπο αναδρομικά για όλες τις μισθώσεις ή, αν το Δ.Λ.Π.17 (αναθεωρημένο το 1997) δεν είχε εφαρμοστεί αναδρομικά, για όλες τις μισθώσεις που αναλήφθηκαν από την αρχική εφαρμογή εκείνου του Προτύπου.

Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 17 - Μισθώσεις (αναθεωρημένο το 1997).

Διαφορές ΔΛΠ 17 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Η κυριότερη διαφορά μεταξύ Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π. είναι ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν γίνεται διάκριση μεταξύ λειτουργικής και χρηματοοικονομικής μίσθωσης και όλες οι μισθώσεις θεωρούνται λειτουργικές. Επομένως, τα μισθώματα καταχωρίζονται από τον μισθωτή στα έξοδα και από τον εκμισθωτή στα έσοδα, όταν το έξοδο ή το έσοδο πραγματοποιείται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου.

Δ.Λ.Π.18 – Έσοδα

Το ΔΛΠ 18 καθορίζει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και οικονομικών γεγονότων.

Στο Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, άλλη από εκείνη που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια. Τα έσοδα εμπεριέχουν τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα

προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας οικονομικής οντότητας και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα. Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων.

Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισης του εσόδου. Τα έσοδα αναγνωρίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και αυτά τα οφέλη μπορεί να επιμετρηθούν με αξιοπιστία. Αυτό το Πρότυπο καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς αναγνωρίζεται το έσοδο. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

Το ΔΛΠ 18 πρέπει να εφαρμόζεται για την παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από:

- Πώληση αγαθών.
- Παροχή υπηρεσιών.
- Χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα.

Το ΔΛΠ 18 δεν εξετάζει έσοδα που προκύπτουν από:

- Συμβάσεις κατασκευής έργων (ΔΛΠ 11).
- Μισθωτήρια συμβόλαια (ΔΛΠ 17).
- Μερίσματα από επενδύσεις που παρακολουθούνται με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης (ΔΛΠ 18).
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια ασφαλιστικών επιχειρήσεων (ΔΠΧΠ 4).
- Μεταβολές στην εύλογη αξία χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή από τη διάθεσή τους (ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39).
- Μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων.
- Την αρχική καταχώρηση και τις μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων που αφορούν τη γεωργική δραστηριότητα (ΔΛΠ 41).
- Την αρχική καταχώρηση γεωργικής παραγωγής (ΔΛΠ 41).

- Εξόρυξη μεταλλευμάτων (ΔΠΧΠ 6).

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π.18 Αναγνώριση των εσόδων, που είχε εγκριθεί το 1982. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1995.

Διαφορές ΔΛΠ 18 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.18 για να καταχωριστεί το έσοδο από πώληση αγαθών θα πρέπει να ισχύουν οι προϋποθέσεις που αναφέραμε προηγουμένως, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία στο αντίτιμο της πώλησης είναι έσοδο από την στιγμή που η πώληση θεωρείται πραγματοποιημένη.

Σχετικά με τα έσοδα από τόκους, κατά το Δ.Λ.Π.18 οι τόκοι καταχωρίζονται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου και υπολογίζονται με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Και κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τα έσοδα από τόκους καταχωρίζονται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, αλλά δεν υπολογίζονται με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Όσον αφορά, τέλος, στα μερίσματα, το Δ.Λ.Π.18 ορίζει ότι όταν διανέμονται μερίσματα αυτά μειώνουν το κόστος αγοράς των μετόχων. Ενώ, κατά τον Ν. 2190/1920 σε κάθε περίπτωση τα μερίσματα συνιστούν έσοδα, έστω και αν προέρχονται από κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί από την διανέμουσα εταιρία πριν την απόκτηση των μετοχών από τον μέτοχο.

Δ.Λ.Π.19 - Παροχές σε Εργαζομένους

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους. Το Πρότυπο απαιτεί η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει:

α. υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές σε που θα καταβληθούν μελλοντικά,

β. έξοδο, όταν η οικονομική οντότητα αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών.

Αυτό το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999, εκτός

όπως ορίζεται στις παραγράφους 159 και 159Α. Η υιοθέτηση νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στο κόστος των παροχών λόγω αποχώρησης για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 1999, η οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός ότι έχει εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό αντί του ΔΛΠ 19 Κόστος παροχών λόγω αποχώρησης, που εγκρίθηκε το 1993. Το Πρότυπο αυτό αντικαθιστά το Δ.Λ.Π.19 - Κόστος παροχών λόγω αποχώρησης, που εγκρίθηκε το 1993. Τα ακόλουθα τίθενται σε ισχύ για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (1) που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 2001:

- Ο αναθεωρημένος ορισμός των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος στην παράγραφο 7 και οι σχετικοί ορισμοί των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται από ένα φορέα μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους και των ασφαλιστηρίων συμβολαίων που πληρούν τις προϋποθέσεις,
- Οι προϋποθέσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης για αποζημιώσεις των παραγράφων 104Α, 128 και 129 και των σχετικών γνωστοποιήσεων της παραγράφου 120Α στοιχείο στ) σημείο iv), της παραγράφου 120Α στοιχείο ζ) σημείο iv), της παραγράφου 120Α στοιχείο ιγ) και της παραγράφου 120Α στοιχείο ιδ) σημείο iii).

Η υιοθέτηση νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η ενωρίτερη υιοθέτηση επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

Η τροποποίηση στην παράγραφο 58Α καθίσταται ενεργός για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που λήγουν την ή μετά την 31η Μαΐου 2002. Η υιοθέτηση νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η ενωρίτερη υιοθέτηση επηρεάζει τις οικονομικές καταστάσεις, η οικονομική οντότητα οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις των παραγράφων 32Α, 34-34Β, 61 και 120-121 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αυτές για περίοδο που ξεκινά πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Η επιλογή των παραγράφων 93Α-93Δ μπορεί να χρησιμοποιηθεί για ετήσιες περιόδους που λήγουν την ή μετά την 16η Δεκεμβρίου 2004. Μια οικονομική οντότητα που κάνει χρήση της επιλογής για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006 θα εφαρμόσει και τις τροποποιήσεις των παραγράφων 32Α, 34-34Β, 61 και 120-121.

Το Δ.Λ.Π.8 εφαρμόζεται όταν μια οικονομική οντότητα αλλάζει τις λογιστικές της πολιτικές ώστε να αντανakλούν τις αλλαγές που ορίζονται στις παραγράφους 159-159Γ. Κατά την αναδρομική εφαρμογή αυτών των μεταβολών, όπως απαιτείται από το Δ.Λ.Π.8, η οικονομική οντότητα αντιμετωπίζει τις μεταβολές αυτές ως αν είχαν υιοθετηθεί ταυτόχρονα με το υπόλοιπο του Προτύπου αυτού, με τη διαφορά ότι μια οικονομική οντότητα μπορεί να γνωστοποιήσει τα ποσά που ορίζει η παράγραφος 120Αιστ) καθώς τα ποσά προσδιορίζονται μελλοντικά για κάθε ετήσια περίοδο από την πρώτη ετήσια περίοδο που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις στις οποίες η οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τις τροποποιήσεις της παραγράφου 120Α.

Οι παράγραφοι 159 και 159 Α αναφέρονται στις «ετήσιες οικονομικές καταστάσεις» για ευθυγράμμιση με την πλέον ακριβή ορολογία για την καταγραφή των ημερομηνιών έναρξης ισχύος που υιοθετήθηκαν το 1998 Η παράγραφος 157 αναφέρεται σε «οικονομικές καταστάσεις».

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1984.

Διαφορές ΔΛΠ 19 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Τα Δ.Λ.Π. προβλέπουν ότι τα αποτελέσματα βαρύνονται κατά το μέρος που αναλογεί σε κάθε χρήση με το προβλεπόμενο κόστος των συνταξιοδοτικών παροχών που η επιχείρηση θα καταβάλλει στο μέλλον, όπως αυτό προκύπτει από ένα καθορισμένο πρόγραμμα συνταξιοδοτικών παροχών Στην Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία, ως φορολογικά εκπιπτόμενη δαπάνη αναγνωρίζεται μόνο η πρόβλεψη που αντιστοιχεί στην αποζημίωση του προσωπικού που συνταξιοδοτείτε το επόμενο οικονομικό έτος.

Δ.Λ.Π.20 - Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.

Συγκεκριμένα, τα βασικά σημεία που πραγματεύεται το Πρότυπο είναι:

- Η έννοια των κρατικών επιχορηγήσεων.
- Η λογιστική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων και ο τρόπος απεικόνισης αυτών

στις οικονομικές καταστάσεις.

- Ο χρόνος και τα κριτήρια αναγνώρισης των κρατικών επιχορηγήσεων.

Επίσης, το ΔΛΠ 20 καθορίζει και τις πληροφορίες σχετικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις που αναγνωρίζει μία επιχείρηση, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1984.

Διαφορές ΔΛΠ 20 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.20 η αρχική καταχώριση των κρατικών επιχορηγήσεων γίνεται μόνο όταν υπάρχει βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα η επιχορήγηση καταχωρίζεται όταν υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθεί, ενώ δεν εξετάζεται η βεβαιότητα συμμόρφωσης της επιχείρησης με τους όρους της επιχορήγησης.

Κατά το Δ.Λ.Π.20 οι επιχορηγήσεις για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού, καταχωρίζονται είτε στην πίστωση του λογαριασμού έσοδα επομένων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από την λογιστική αξία των επιχορηγούμενων στοιχείων ενεργητικού, ενώ δεν επιτρέπεται η απευθείας καταχώριση των επιχορηγήσεων σε λογαριασμό καθαρής θέσης. Κατά την Ελληνική Νομοθεσία, όμως, η επιχορήγηση καταχωρίζεται απευθείας στην πίστωση λογαριασμού καθαρής θέσης, ενώ δεν παρέχεται η δυνατότητα καταχώρισης της επιχορήγησης στην πίστωση των επιχορηγούμενων στοιχείων.

Όσον αφορά στις επιχορηγήσεις για την κάλυψη εξόδων ή ζημιών, κατά το Δ.Λ.Π.20 είναι δυνατόν να καταχωρισθούν στην πίστωση λογαριασμού εσόδου ή στην πίστωση των λογαριασμών των δαπανών στις οποίες αφορούν οι επιχορηγήσεις. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν επιτρέπεται η καταχώριση της επιχορήγησης στην πίστωση του λογαριασμού της οικείας δαπάνης, αλλά καταχωρίζονται πάντα στα έσοδα.

Για τις επιχορηγήσεις που δίνονται από το κράτος στην επιχείρηση για την κάλυψη πραγματοποιημένων εξόδων ή ζημιών, το Δ.Λ.Π.20 ορίζει ότι πρέπει να λογίζονται ως ανόργανα έσοδα της χρήσεως στην οποία δημιουργείται το δικαίωμα είσπραξής τους. Κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα η επιχορήγηση καταχωρίζεται στην πίστωση αρμόδιων υπολογισμών του λογαριασμού οργανικών εσόδων "Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων" του Ε.Γ.Λ.Σ. .

Σχετικά με άλλες μορφές επιχορηγήσεων το Δ.Λ.Π.20 αναφέρει ότι η επιχορήγηση

που δεν εισπράττεται αλλά εκπίπτει από τις υποχρεώσεις προς το δημόσιο, εξομοιώνεται με εισπραττόμενη επιχορήγηση. Από την άλλη, σύμφωνα με την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία η μείωση της φορολογίας δεν αντιμετωπίζεται λογιστικά ως επιχορήγηση.

Επίσης, το Δ.Λ.Π.20 κάνει αναφορά στο Χαριστικό Δάνειο από το Δημόσιο το οποίο εξομοιώνεται με επιχορήγηση. Στην Ελλάδα δεν συνηθίζεται αυτής της μορφής επιχορήγηση.

Δ.Λ.Π.21 - Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Συναλλαγματικές Ισοτιμίες

Μια οικονομική οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους. Μπορεί να έχει συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή δικές της εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό. Επιπρόσθετα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σε ξένο νόμισμα. Ο σκοπός του παρόντος Προ-τύπου είναι να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας και τον τρόπο με τον οποίο μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης. Πρωταρχικά θέματα είναι η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας και η παρουσίαση των επιδράσεων των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών στις οικονομικές καταστάσεις.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005, ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Καθαρή επένδυση σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό (τροποποίηση του Δ.Λ.Π.21). Εκδόθηκε τον Δεκέμβριο 2005 και αφορά την προσθήκη της παραγράφου 15Α και την τροποποίηση της παραγράφου 33. Οι τροποποιήσεις τίθενται σε εφαρμογή από οικονομικές οντότητες για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2006 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παράγραφο 47 μελλοντικά σε όλες τις αποκτήσεις που λαμβάνουν χώρα μετά την έναρξη της περιόδου αναφοράς κατά την οποία εφαρμόστηκε για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο. Η αναδρομική εφαρμογή της παραγράφου 47 σε προγενέστερες αποκτήσεις επιτρέπεται. Για απόκτηση εκμετάλλευσης στο εξωτερικό που αντιμετωπίζεται μελλοντικά αλλά η οποία έγινε πριν από την ημερομηνία της πρώτης εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, η οικονομική

οντότητα δεν επαναδιατυπώνει τα προηγούμενα έτη και συνεπώς, μπορεί, όταν αρμόζει, να αντιμετωπίζει τις προσαρμογές στην υπεραξία και την εύλογη αξία που προκύπτουν από την απόκτηση αυτή ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας αντί της εκμετάλλευσης στο εξωτερικό. Συνεπώς, οι προαναφερόμενες προσαρμογές στην υπεραξία και την εύλογη αξία είτε έχουν ήδη μετατραπεί στο νόμισμα λειτουργίας της οικονομικής οντότητας, είτε είναι μη χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα, τα οποία απεικονίζονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της απόκτησης. Όποια άλλη μεταβολή προκύπτει από την εφαρμογή του παρόντος Προτύπου αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π.8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και λάθη.

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π.21 - Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος, (αναθεωρημένο το 1993). Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:

- Μ.Ε.Δ.11 - Συναλλαγματικές διαφορές - Κεφαλαιοποίηση ζημιών που προέρχονται από σοβαρές υποτιμήσεις του νομίσματος,
- Μ.Ε.Δ.19 - Τηρούμενο νόμισμα - Αποτίμηση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.21 και Δ.Λ.Π.29,
- Μ.Ε.Δ.30 - Τηρούμενο νόμισμα - Μετατροπή από το νόμισμα αποτίμησης σε νόμισμα παρουσίασης.

Διαφορές ΔΛΠ 21 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.21 τα μη νομισματικά στοιχεία που εμφανίζονται στα βιβλία με την εύλογη αξία τους σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται με τις ισοτιμίες που ίσχυαν όταν προσδιορίστηκαν οι εύλογες αξίες. Η Ελληνική Νομοθεσία, ωστόσο, δεν επιτρέπει στα μη νομισματικά στοιχεία την απεικόνιση στην εύλογη αξία τους.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν καταχωρίζονται συνήθως, στα αποτελέσματα Χρήσεως, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.21. Κατά την Ελληνική Νομοθεσία οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές βαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως, εκτός από αυτές που προέρχονται από δάνεια ή πιστώσεις που διατέθηκαν για την απόκτηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες είναι δυνατό να αντιμετωπιστούν ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης. Οι μη πραγματοποιημένες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων και υποχρεώσεων μεταφέρονται υπό μορφή πρόβλεψης στην επόμενη χρήση, οπότε μετά την είσπραξη των απαιτήσεων και την εξόφληση των υποχρεώσεων, από την αποτίμηση των οποίων προήλθαν, μεταφέρονται στα Αποτελέσματα Χρήσεως.

Δ.Λ.Π.23 - Κόστος Δανεισμού

Το ΔΛΠ 23 ορίζει ως Κόστος Δανεισμού τους τόκους και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για τη λείψει δανείων.

Επίσης, καθορίζει το λογιστικό χειρισμό του κόστους δανεισμού. Οι βασικές παράμετροι στις οποίες στηρίζεται για το σκοπό αυτό είναι:

- Ο ορισμός του κόστους δανεισμού.
- Η αναγνώριση και απεικόνιση του κόστους δανεισμού στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που το εφαρμόζει.

Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο για τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους δανεισμού. Όταν η εφαρμογή του παρόντος Προτύπου συνιστά αλλαγή της πολιτικής λογιστικής παρακολούθησης, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο σε κόστος δανεισμού που σχετίζεται με περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις, των οποίων η ημερομηνία έναρξης της κεφαλαιοποίησης συμπίπτει ή έπεται της ημερομηνίας έναρξης ισχύος. Όμως, μια οικονομική οντότητα έχει το δικαίωμα να ορίζει ως ημερομηνία εφαρμογής οποιαδήποτε ημερομηνία πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος και να εφαρμόζει το Πρότυπο σε κόστος δανεισμού που σχετίζεται με περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τις προϋποθέσεις, των οποίων η ημερομηνία έναρξης της κεφαλαιοποίησης συμπίπτει ή έπεται της ημερομηνίας εκείνης.

Το ΔΛΠ 23 εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που έχουν δανειακό κόστος, ωστόσο δεν αναγνωρίζεται ως κόστος δανεισμού το πραγματικό ή υπολογιστικό κόστος των ιδίων κεφαλαίων, συμπεριλαμβανομένου του προνομιούχου κεφαλαίου που δεν είναι αναγνωρισμένο ως υποχρέωση.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Επιτρέπεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2009, πρέπει να γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Τέλος, το ΔΛΠ 23 ορίζει ότι η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί στις οικονομικές της καταστάσεις τη λογιστική αρχή που υιοθέτησε για το κόστος δανεισμού, το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά τη χρήση, και το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε για να προσδιοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που είναι αποδεκτό για κεφαλαιοποίηση (ΔΠΧΠ 2006).

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π.23 - Κόστος Δανεισμού που αναθεωρήθηκε το 1993.

Διαφορές ΔΛΠ 23 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με την εναλλακτική μέθοδο του Δ.Λ.Π.23 ο τόκος βαρύνει το κόστος των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων και αποσβένεται με τους συντελεστές απόσβεσης των στοιχείων αυτών. Σύμφωνα, όμως, με τα Ε.Λ.Π. ο τόκος δεν βαρύνει το κόστος του στοιχείου, αλλά αντιμετωπίζεται ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης και αποσβένεται είτε εφάπαξ στην χρήση που το στοιχείο τέθηκε σε χρήση, είτε τμηματικά και ισόποσα το αργότερο μέσα στα πέντε επόμενα έτη από αυτή την χρήση.

Εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π.23, οι τόκοι δανείων είναι δυνατόν να επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων, ενώ τα Ε.Λ.Π. αποκλείουν την ενσωμάτωση των τόκων στο κόστος των αποθεμάτων.

Επίσης, το Δ.Λ.Π.23 ορίζει ότι η "κατασκευαστική περίοδος", οι τόκοι της οποίας κεφαλαιοποιούνται, καταλαμβάνει αποκλειστικά την περίοδο που διαρκεί η κατασκευή του παγίου και οι τόκοι υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου. Η Ελληνική Νομοθεσία, ωστόσο, ορίζει ότι η "κατασκευαστική περίοδος" αρχίζει από την λήψη του δανείου και οι τόκοι δεν υπολογίζονται επί του επενδυμένου κεφαλαίου, αλλά κεφαλαιοποιούνται οι τόκοι του δανείου που λήφθηκε για την κατασκευή του συγκεκριμένου ενσώματου παγίου περιουσιακού στοιχείου.

Επιπλέον, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.23 κοστολογούνται οι τόκοι του επενδυμένου κεφαλαίου, ανεξάρτητα αν το επενδυμένο κεφάλαιο προέρχεται από ειδικό δάνειο που ελήφθη για την επένδυση ή από γενικό δανεισμό. Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία κοστολογούνται μόνο οι τόκοι των ειδικών δανείων που ελήφθησαν για την επένδυση και όχι οι τόκοι των γενικών δανείων μέρος των οποίων επενδύθηκε στο κατασκευαζόμενο πάγιο περιουσιακό στοιχείο.

Δ.Λ.Π.24 - Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να επιστήσουν την προσοχή στο ενδεχόμενο ότι η

οικονομική θέση και το κέρδος ή η ζημία της δύνανται να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα που αφορούν τα συνδεδεμένα μέρη αυτά.

Συνδεδεμένα σύμφωνα με τις διατάξεις του ΔΛΠ 24 θεωρούνται δυο μέρη αν το ένα έχει δυνατότητα να ελέγχει το άλλο ή να ασκεί ουσιώδη επιρροή πάνω στο άλλο μέρος κατά τη λήψη οικονομικών ή επιχειρηματικών αποφάσεων.

Παράδειγμα σχέσεων για το χαρακτηρισμό δύο μερών ως συνδεδεμένων είναι:

- Σχέση μητρικής με θυγατρική (ΔΛΠ 27).
- Εταιρίες που 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 περιλαμβάνουν:

- 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.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις τροποποιήσεις της παραγράφου 20 για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την Δ.Π.Χ.Α.19 Παροχές σε εργαζομένους - Αναλογιστικά κέρδη και ζημίες, προγράμματα ομίλου και γνωστοποιήσεις σε προγενέστερη χρονική περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές εφαρμόζονται και σε εκείνη την προγενέστερη χρονική περίοδο.

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π.24 - Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών (αναμορφωμένο το 1994).

Διαφορές ΔΛΠ 24 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Μεταξύ των διατάξεων της Ελληνικής Νομοθεσίας και του Δ.Λ.Π.24 δεν υπάρχουν διαφορές που να επηρεάζουν την Καθαρή Θέση ή τα Αποτελέσματα Χρήσεως μίας επιχείρησης, απλώς το Δ.Λ.Π.24 επιβάλλει την παροχή πρόσθετων πληροφοριών σχετικά με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι πληροφορίες αυτές αφορούν κυρίως στην φύση και τον όγκο των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, καθώς και τον τρόπο τιμολόγησης.

Δ.Λ.Π.26 - Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Αποχώρησης από την Υπηρεσία

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 26, στα προγράμματα καθορισμένων εισφορών (define contribution plans) θα πρέπει να γνωστοποιείται μια κατάσταση της καθαρής περιουσίας που είναι διαθέσιμη για παροχή, καθώς και περιγραφή των μεθόδων κεφαλαιοδότησης.

Από την άλλη, στα προγράμματα καθορισμένων παροχών (define benefit plans) θα πρέπει να γνωστοποιούνται στην αντίστοιχη έκθεση τα εξής:

- Είτε η 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.
- Είτε 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, ή παραπομπή για αυτή την πληροφόρηση σε μια συνημμένη αναλογιστική μελέτη.

Επίσης, αν δεν έχει καταρτιστεί αναλογιστική εκτίμηση κατά την ημερομηνία της εκθέσεως, πρέπει να λαμβάνεται ως βάση η πιο πρόσφατη εκτίμηση με γνωστοποίηση της ημερομηνίας της.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, όπου καταρτίζονται τέτοιες οικονομικές καταστάσεις. Το παρόν Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία που καλύπτουν τις περιόδους οι οποίες αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1988.

Διαφορές ΔΛΠ 26 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Για το Δ.Λ.Π.26 δεν υπάρχει τίποτα ειδικό στην Ελληνική Νομοθεσία, αλλά ακολουθείται η γενική αρχή του Ν.2190/1920.

Δ.Λ.Π.27 - Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις

Το παρόν Πρότυπο θα εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για όμιλο οικονομικών οντοτήτων που υπάγεται στον έλεγχο μιας μητρικής εταιρείας.

Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Μια οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόζει τις τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 27 που πραγματοποιήθηκαν από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008, στις παραγράφους 4, 18, 19, 26-37 και 41(ε) και (στ) για ετήσιες περιόδους που θα ξεκινήσουν την 1η Ιουλίου 2009 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Ωστόσο, μια οικονομική οντότητα δεν πρέπει να εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις για ετήσιες περιόδους που θα ξεκινήσουν πριν την 1η Ιουλίου 2009, εκτός εάν εφαρμόσει επίσης το Δ.Π.Χ.Α.3 (όπως αναθεωρήθηκε από το Διεθνή Οργανισμό Λογιστικών Προτύπων το 2008). Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις πριν την 1η Ιουλίου 2009, θα γνωστοποιήσει αυτό το γεγονός. Μια οικονομική οντότητα πρέπει να εφαρμόσει τις τροποποιήσεις αναδρομικά, με τις παρακάτω εξαιρέσεις:

α. την τροποποίηση της παραγράφου 28 για τον λογισμό όλων των συνολικών εσόδων στους ιδιοκτήτες της μητρικής εταιρείας και στις μη ελέγχουσες συμμετοχές, ακόμα κι αν αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι μη ελέγχουσες συμμετοχές να παρουσιάζουν έλλειμμα. Συνεπώς, μια οικονομική οντότητα δεν πρέπει να επαναδιατυπώσει τυχόν λογισμό κέρδους ή ζημίας για καλυπτόμενες περιόδους αναφοράς πριν την εφαρμογή της τροποποίησης,

β. τις απαιτήσεις των παραγράφων 30 και 31 για τη λογιστικοποίηση των αλλαγών των συμφερόντων ιδιοκτησίας σε μια θυγατρική μετά την απόκτηση ελέγχου. Συνεπώς οι απαιτήσεις των παραγράφων 30 και 31 δεν εφαρμόζονται σε αλλαγές που έχουν γίνει πριν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις,

γ. τις απαιτήσεις των παραγράφων 34-37 για την απώλεια ελέγχου μιας θυγατρικής.

Μια οικονομική οντότητα δεν θα επαναδιατυπώσει τη λογιστική αξία μιας επένδυσης σε μια πρώην θυγατρική, εάν ο έλεγχος απωλέσθηκε πριν εφαρμόσει τις εν λόγω τροποποιήσεις. Επιπρόσθετα, μια οικονομική οντότητα δεν θα υπολογίσει εκ νέου τυχόν κέρδος ή ζημία κατά την απώλεια ελέγχου μιας θυγατρικής, που συνέβη πριν εφαρμοστούν οι τροποποιήσεις.

Η παράγραφος 38 τροποποιήθηκε από τις Βελτιώσεις στα Δ.Π.Χ.Α. που εκδόθηκαν τον Μάιο του 2008. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτή την τροποποίηση για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα, μελλοντικά από την ημερομηνία κατά την οποία εφήρμωσε για πρώτη φορά το Δ.Π.Χ.Α.5 . Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση για προγενέστερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Το έγγραφο Κόστος Επένδυσης σε μια Θυγατρική, από Κοινού Ελεγχόμενη Οικονομική Οντότητα ή Συγγενή Επιχείρηση (Τροποποιήσεις στο Δ.Π.Χ.Α. 1 και Δ.Λ.Π.27), που εκδόθηκε τον Μάιο 2008, απάλειψε τον ορισμό της μεθόδου κόστους από την παράγραφο 4 και προσέθεσε την παράγραφο 38Α. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει αυτές τις τροποποιήσεις μελλοντικά για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτές τις αλλαγές για προγενέστερη περίοδο, θα γνωστοποιήσει αυτό το γεγονός και θα εφαρμόσει τις συναφείς τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π.18, το Δ.Λ.Π.21 και το Δ.Λ.Π.36 ταυτόχρονα.

Το έγγραφο Κόστος Επένδυσης σε μια Θυγατρική, από Κοινού Ελεγχόμενη Οικονομική Οντότητα ή Συγγενή Επιχείρηση (Τροποποιήσεις στο Δ.Π.Χ.Α.1 και Δ.Λ.Π.27), που εκδόθηκε τον Μάιο 2008, προσέθεσε τις παραγράφους 38Β και 38Γ. Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει αυτές τις παραγράφους μελλοντικά σε αναδιοργανώσεις που λαμβάνουν χώρα σε ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Επιπλέον, μια οικονομική οντότητα μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει τις παραγράφους 38Β και 38Γ αναδρομικά σε προηγούμενες αναδιοργανώσεις εντός του πλαισίου εφαρμογής αυτών των παραγράφων. Ωστόσο, εάν μια οικονομική οντότητα επαναδιατυπώσει αναδιοργανώσεις έτσι ώστε να συμμορφωθεί με την παράγραφο 38Β ή 38Γ, θα επαναδιατυπώνει όλες τις μεταγενέστερες αναδιοργανώσεις εντός του πλαισίου εφαρμογής αυτών των παραγράφων. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την παράγραφο 38Β ή 38Γ για προγενέστερη περίοδο, θα γνωστοποιεί το γεγονός.

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π.27 - Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις (όπως αναθεωρήθηκε το 2003).

Διαφορές ΔΛΠ 27 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Τα άρθρα 90 - 109 του Ν.2190/1920 ορίζουν τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα, ενοποιημένες καταστάσεις συντάσσουν όσες επιχειρήσεις έχουν τα δύο εκ των τριών κάτωθι αναγραφόμενων κριτηρίων για δύο συνεχή χρόνια:

- Ενοποιημένο σύνολο ενεργητικού πάνω από 3.700.000 Ε
- Ενοποιημένο κύκλο εργασιών πάνω από 7.400.000 Ε
- Μέσο αριθμό υπαλλήλων πάνω από 250

Όλες οι εισηγμένες εταιρίες, σε χρηματιστήριο εντός της Ε.Ε., πρέπει να συντάσσουν ενοποιημένες καταστάσεις ανεξάρτητα των παραπάνω κριτηρίων, ενώ αναφορικά με όσες θυγατρικές έχουν αντικείμενο διαφορετικό της μητρικής, πρέπει να καταστεί σαφές ότι δεν ενοποιούνται. Από την ενοποίηση εξαιρούνται εταιρίες οι οποίες:

- έχουν μητρική εταιρία εντός της Ε.Ε. (ή και εκτός Ε.Ε.), κατά τουλάχιστον 90% η οποία συντάσσει ενοποιημένες καταστάσεις
- έχουν αυστηρούς περιορισμούς ή το κόστος ενοποίησης είναι σημαντικό
- βρίσκονται στα πλαίσια προσωρινού ελέγχου

Για την απόδειξη ύπαρξης ελέγχου, το άρθρο 106 παρ1 απαιτεί την ύπαρξη συμμετοχής κατά τουλάχιστον 20% σε μετοχές ή δικαιώματα ψήφου. Το άρθρο 96 του Ν.2190/1920 επίσης ορίζει την ύπαρξη ελέγχου όταν υπάρχει κοινή διοίκηση ή σύμβαση συμμετοχής στην διοίκηση.

Η τεχνική ενοποίησης είναι η ίδια με τα Δ.Λ.Π. . Ωστόσο, η διαφορά της εγγραφής συμψηφισμού μεταξύ κόστους συμμετοχής και καθαρής θέσης θυγατρικής ονομάζεται διαφορά ενοποίησης και λογίζεται στην καθαρή θέση. Όταν είναι χρεωστική είναι δυνατό να λογισθεί στα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία και να αποσβένεται σε πέντε χρόνια. Ακόμα, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία τα δικαιώματα μειοψηφίας και οι διαφορές ενοποίησης αποτελούν μέρος των ενοποιημένων ιδίων κεφαλαίων.

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν διατάξεις για ενοποίηση των Ειδικού Σκοπού Οικονομικών Μονάδων (Ε.Σ.Ο.Μ). Όμως, με βάση το άρθρο 96 που μιλάει περί κοινής διοίκησης, εμμέσως τίθεται το πλαίσιο ερμηνείας για ενοποίηση τέτοιων εταιριών.

Δ.Λ.Π.28 - Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις

Το παρόν Πρότυπο καθορίζει τον τρόπο λογιστικής απεικόνισης των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις, εκτός από αυτές που κρατούνται από επιχειρήσεις *venture capital* και από αμοιβαία κεφάλαια, πιστωτικά συγκροτήματα επενδύσεων και συναφείς επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων και των ασφαλιστικών κεφαλαίων, τα οποία έχουν χαρακτηριστεί ως κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

Το ΔΛΠ 28 ορίζει ότι Συγγενής Επιχείρηση θεωρείται εκείνη στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και ταυτόχρονα δεν είναι θυγατρική. Ουσιώδη επιρροή κατά κύριο λόγο τεκμαίρετε 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.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, η επένδυση αρχικά καταχωρείται με το κόστος κτήσης και στη συνέχεια η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται ανάλογα με το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της συγγενούς μετά την ημερομηνία απόκτησης. Η λογιστική αξία της συγγενούς επίσης μειώνεται με το ποσό των μερισμάτων που η επιχείρηση έλαβε από αυτή. Κατά την απόκτηση της επένδυσης κάθε διαφορά μεταξύ κόστους κτήσης και του μεριδίου του επενδυτή στην πραγματική αξία της καθαρής περιουσίας της συγγενούς, λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 22 «Ενοποιήσεις επιχειρήσεων».

Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης χρησιμοποιούνται οι πιο πρόσφατες διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς, οι οποίες συνήθως καταρτίζονται με ημερομηνία ίδια με εκείνη του επενδυτή.

Στην περίπτωση που το μερίδιο του επενδυτή στις ζημίες της συγγενούς υπερβαίνει τη λογιστική αξία της επένδυσης, δεν συνεχίζει να συμπεριλαμβάνει το μερίδιό του στις περαιτέρω ζημίες και η επένδυση εμφανίζεται με μηδενική αξία.

Οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, πρέπει να εμφανίζονται στα μακροπρόθεσμα περιουσιακά στοιχεία ως ξεχωριστό κονδύλι του Ισολογισμού. Το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες πρέπει να γνωστοποιείται σε ξεχωριστό λογαριασμό των αποτελεσμάτων.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές

περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π.28 - Λογιστικός χειρισμός για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις (αναθεωρημένο το 2000). Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:

- Μ.Ε.Δ.3 - Απάλειψη μη πραγματοποιηθέντων κερδών και ζημιών από συναλλαγές με συγγενείς επιχειρήσεις
- Μ.Ε.Δ.20 - Λογιστική μέθοδος καθαρής θέσης - Αναγνώριση ζημιών
- Μ.Ε.Δ.33 - Ενοποίηση και μέθοδος καθαρής θέσης - Δυνητικά δικαιώματα ψήφου και κατανομή των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας.

Διαφορές ΔΛΠ 28 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Όσον αφορά στις συγγενείς επιχειρήσεις, το άρθρο 106 του Ν.2190/1920 ορίζει την διαδικασία εμφάνισής τους στις ενοποιημένες καταστάσεις. Το εν λόγω άρθρο 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 θέσης, εμφανίζεται είτε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο και αποσβένεται (εφάπαξ ή εντός πενταετίας), είτε αφαιρετικά (στην περίπτωση χρεωστικής διαφοράς) των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού, Οποιαδήποτε μεταγενέστερη μεταβολή της εσωτερικής λογιστικής αξίας των συγγενών επιχειρήσεων καταχωρίζεται στα αποτελέσματα. Με το άρθρο 28 του ΚΒΣ, η αποτίμηση των συμμετοχών συνδεδεμένων επιχειρήσεων δεν διαφέρει σε σχέση με την αποτίμηση των χρεογράφων γενικά, γίνεται δηλαδή στην συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τρέχουσας και κόστους κτήσης. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.28, όμως, οι οικονομικές καταστάσεις (όχι ενοποιημένες) της μητρικής επιχείρησης μπορεί να απεικονίζουν την αξία των συμμετοχών σε θυγατρικές είτε στο κόστος κτήσης, είτε σε αναπροσαρμοσμένες τιμές, ή ακόμη και βάσει της μεθόδου της καθαρής θέσης.

Επίσης, το άρθρο 26 του ΚΒΣ, όπως και το άρθρο 29 του ΚΦΕ, επιβάλλουν στις Ελληνικές επιχειρήσεις να κλείνουν χρήση είτε στις 30 Ιουνίου, είτε στις 31 Δεκεμβρίου κάθε χρόνου. Κατ' εξαίρεση μόνο, επιτρέπουν οι διατάξεις αυτές την μετάθεση της σχετικής ημερομηνίας, ώστε να προσαρμόζεται στην αντίστοιχη ημερομηνία μητρικής, αλλά μόνο όταν η τελευταία συμμετέχει στο κεφάλαιο της πρώτης με ποσοστό

τουλάχιστον 50%. Ωστόσο, με βάση το Δ.Λ.Π.28, επιχειρήσεις που υπάγονται σε ενοποίηση πρέπει να κλείνουν χρήση σε ημερομηνίες που δεν απέχουν περισσότερο από τρεις μήνες από τις αντίστοιχες ημερομηνίες της μητρικής επιχείρησης.

Δ.Λ.Π.29 - Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κάθε οικονομικής οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 1990 ή μετά από αυτήν.

Δεν καθορίζεται με βάση το πρότυπο αυτό κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας στα οποία περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

- Ο πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη χρηματικά στοιχεία ή σε ένα σχετικά σταθερό νόμισμα.
- Ο σωρευμένος πληθωρισμός τα τελευταία τρία έτη πλησιάζει ή υπερβαίνει το 100%,
- Επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς έναν δείκτη τιμών.
- Πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές, που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά την διάρκεια της περιόδου της πίστωσης ακόμη και αν αυτή είναι πολύ μικρή κλπ.

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 πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στα καθαρά αποτελέσματα και να γνωστοποιείται ξεχωριστά.

Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται για οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες καταρτίζονται σε νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας είναι οι κάτωθι:

- Το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις και τα αντίστοιχα κονδύλια των προηγούμενων χρήσεων έχουν αναπροσαρμοστεί λόγω μεταβολών της γενικής αγοραστικής δύναμης του νομίσματος στο οποίο τηρούνται τα βιβλία και εμφανίζονται βάσει τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία σύνταξης του Ισολογισμού.
- Αν οι οικονομικές καταστάσεις βασίζονται στην προσέγγιση του ιστορικού ή του τρέχοντος κόστους.
 - Η ταυτότητα και το επίπεδο του δείκτη τιμών κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς και η μεταβολή του δείκτη κατά την διάρκεια της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσης.

Διαφορές ΔΛΠ 29 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει κάτι σχετικό με το θέμα που αναλύεται στο ΔΛΠ 29.

Δ.Λ.Π.31 - Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των μελών των κοινοπραξιών και των επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας.

Κοινοπραξία είναι μία συμβατική συμφωνία με την οποία δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκεινται σε από κοινού έλεγχο. Υπάρχουν τρεις τύποι κοινοπραξιών:

- Κοινά ελεγχόμενες δραστηριότητες.
- Κοινά ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία.
- Κοινά ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες.

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 ξεχωριστά κονδύλια των οικονομικών του καταστάσεων. Εναλλακτικά της αναλογικής ενοποίησης μπορεί να χρησιμοποιηθεί η μέθοδος της ενοποίησης με βάση την καθαρή θέση (equity method).

Οι γνωστοποιήσεις των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες περιλαμβάνουν το δικαίωμα σε μία από κοινού ελεγχόμενη μονάδα, που αποκτάται και κατέχεται αποκλειστικά με σκοπό την μεταγενέστερη διάθεσή του στο μέλλον και το δικαίωμα σε μία από κοινού ελεγχόμενη οικονομική μονάδα, που λειτουργεί κάτω από σοβαρούς μακροχρόνιους περιορισμούς, οι οποίοι εμποδίζουν την δυνατότητά της να μεταβιβάζει κεφάλαια στον κοινοπρακτούντα. Επίσης θα πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις τα ποσοστά συμμετοχής και κάθε ενδεχόμενη υποχρέωση, η οποία έχει αναληφθεί.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 31 Χρηματοοικονομική παρουσίαση των συμφερόντων σε κοινοπραξίες (αναθεωρημένο το 2000).

Διαφορές ΔΛΠ 31 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει κάτι σχετικό με τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες, με τα οποία ασχολείται το Δ.Λ.Π.31 .

Δ.Λ.Π.32 - Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Ισχύει για την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων από την προοπτική του εκδότη, ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους και την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών. και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται. Οι αρχές του παρόντος Προτύπου συμπληρώνουν τις αρχές για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση, και για την γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με αυτά στο Δ.Π.Χ.Α.7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005 εκτός αν εφαρμόσει παράλληλα και το Δ.Λ.Π.39 (εκδοθέν τον Δεκέμβριο 2003), συμπεριλαμβανομένων των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο του 2004. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Το παρόν Πρότυπο έχει αναδρομική ισχύ και αντικαθιστά το Δ.Λ.Π.32 - Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση που αναθεωρήθηκε τον Οκτώβριο του 2000.

(Τον Αύγουστο του 2005, το Σ.Δ.Λ.Π. μετέφερε όλες τις γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τα χρηματοοικονομικά μέσα στο ΔΠΧΑ 7 - Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις)

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά τις ακόλουθες Διερμηνείες:

- Μ.Ε.Δ.5 - Ταξινόμηση χρηματοπιστωτικών μέσων - Όροι ενδεχόμενου διακανονισμού,
- Μ.Ε.Δ.16 - Μετοχικό κεφάλαιο - Επαναπόκτηση ιδίων μετοχών,
- Μ.Ε.Δ.17 - Καθαρή θέση - Δαπάνες μιας συναλλαγής καθαρής θέσης.

Με το παρόν Πρότυπο αποσύρεται το προσχέδιο της Διερμηνείας Μ.Ε.Δ.34 - Χρηματοοικονομικά μέσα - Μέσα ή δικαιώματα εξοφλητέα από τον κάτοχο.

Διαφορές ΔΛΠ 32 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Δεν υπάρχουν συγκεκριμένες διατάξεις στην Ελληνική Νομοθεσία για το ΔΛΠ 32.

Δ.Λ.Π.33 - Κέρδη ανά Μετοχή

Το παρών Πρότυπο 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. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται διαιρώντας τα κέρδη ή τις ζημίες της χρήσεως που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών με τον μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά την διάρκεια της χρήσεως. Τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη την επήρεια, που θα είχε η εξάσκηση συμβολαίων ή δικαιωμάτων έκδοσης κοινών μετοχών ή μετατροπής σε κοινές μετοχές ή στην έκδοση κοινών μετοχών, τα οποία μοιράζονται στα κέρδη της εταιρίας. Η επιχείρηση θα πρέπει να παρουσιάζει τα βασικά και τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή στην κατάσταση των αποτελεσμάτων για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών, που έχει διαφορετικό δικαίωμα στην διανομή των καθαρών κερδών της χρήσεως.

Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τον αριθμητή και παρανομαστή του υπολογισμού τόσο των κοινών κερδών ανά μετοχή, όσο και των μειωμένων κερδών ανά μετοχή.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 33 - Κέρδη Κατά Μετοχή (που εκδόθηκε το 1997). Όπως επίσης αντικαθιστά και τη Διερμηνεία Μ.Ε.Δ.24 - Κέρδη κατά μετοχή - Χρηματοπιστωτικά μέσα και λοιπές συμβάσεις που μπορούν να διακανονιστούν σε μετοχές.

Διαφορές ΔΛΠ 33 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Το Δ.Λ.Π.33 καθορίζει τις αρχές με βάση τις οποίες προσδιορίζονται και παρουσιάζονται τα Κέρδη ανά Μετοχή, έτσι ώστε να παρέχεται η δυνατότητα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να συγκρίνουν την απόδοση μίας επιχείρησης τόσο διαχρονικά (συγκρισμότητα μεταξύ διαφορετικών περιόδων για την ίδια επιχείρηση), όσο και διαστρωματικά (σύγκριση με ομοειδείς επιχειρήσεις για την ίδια περίοδο). Το Δ.Λ.Π.33 εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. και των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, καθώς και από εκείνες που βρίσκονται στη διαδικασία έκδοσης νέων τίτλων ή δυνητικά μετατρέψιμων τίτλων που πρόκειται να αναληφθούν μετά από δημόσια εγγραφή. Επίσης, το Δ.Λ.Π.33 καθορίζει τις πληροφορίες σχετικά με τα Κέρδη ανά Μετοχή μίας επιχείρησης, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Το Δ.Λ.Π.33, όπως προαναφέρθηκε, 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. Τα ποσά που 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 που αναλογούν στους κατόχους κοινών μετοχών με τον μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά την διάρκεια της χρήσεως. Τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται λαμβάνοντας υπόψη την επήρεια, που θα είχε η εξάσκηση συμβολαίων ή δικαιωμάτων έκδοσης κοινών μετοχών ή μετατροπής σε κοινές μετοχές ή στην έκδοση κοινών μετοχών, τα οποία μοιράζονται στα κέρδη της εταιρίας. Η επιχείρηση θα πρέπει να παρουσιάζει τα βασικά και τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή στην κατάσταση των αποτελεσμάτων για κάθε κατηγορία κοινών μετοχών, που έχει διαφορετικό δικαίωμα στην διανομή των καθαρών κερδών της χρήσεως. Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τον αριθμητή και παρανομαστή του υπολογισμού τόσο των κοινών κερδών ανά μετοχή, όσο και των μειωμένων κερδών ανά μετοχή. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να σημειώσουμε ότι στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχει τίποτα σχετικό με την υποχρέωση γνωστοποίησης των Κερδών ανά Μετοχή από τις επιχειρήσεις και η υιοθέτηση του Δ.Λ.Π.33 δεν έχει καμία επίπτωση στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των επιχειρήσεων που το εφαρμόζουν.

Δ.Λ.Π.34 - Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς και να προδιαγράψει τις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μια ενδιάμεση περίοδο. Η έγκαιρη και αξιόπιστη κατάρτιση ενδιάμεσων οικονομικών εκθέσεων βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων να κατανοούν την ικανότητα μιας οικονομικής οντότητας να δημιουργεί κέρδη και ταμειακές ροές, την οικονομική θέση και τη ρευστότητα της.

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).

Ελάχιστα συνθετικά στοιχεία μιας ενδιάμεσης οικονομικής εκθέσεως:

- Συνοπτικό Ισολογισμό.
- Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων.
- Συνοπτική κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης.
- Συνοπτική Κατάσταση Ταμειακών Ροών.
- Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Αν μια επιχείρηση, σε μια ενδιάμεση περίοδο, δημοσιεύει μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων, κάτι που δεν απαγορεύει το πρότυπο αυτό, τότε πρέπει να ανταποκρίνεται με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 1.

Οι επεξηγηματικές σημειώσεις των συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων πρέπει κατ' ελάχιστον να περιέχουν δήλωση ότι οι λογιστικές αρχές που ακολουθήθηκαν, δεν έχουν μεταβληθεί καθώς επίσης και αναφορά σε σημαντικά γεγονότα που επηρέασαν ή πρόκειται να επηρεάσουν την οικονομική θέση της εταιρείας. Στην περίπτωση μεταβολών των λογιστικών αρχών και μεθόδων, θα πρέπει να επαναδιατυπώνονται οι αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης περιόδου, όπως καθορίζει το ΔΛΠ 8.

Η παρουσίαση των στοιχείων των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να

γίνεται πάντα συγκριτικά με τα κονδύλια της προηγούμενης αντίστοιχης περιόδου.

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 1999 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

Διαφορές ΔΛΠ 34 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης, και μάλιστα για τις εισηγμένες ορίζεται πως θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. 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.

Η εφαρμογή του Δ.Λ.Π.34 δεν έχει καμία επίπτωση στην Καθαρή Θέση και τα Αποτελέσματα Χρήσεως των εταιριών που το υιοθετούν.

Δ.Λ.Π.36 - Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα, για να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία, αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που ανακτάται μέσω χρήσης ή πώλησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένης αξίας και το Πρότυπο απαιτεί η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να αναστρέφει τη ζημία απομείωσης και προ-διαγράφει τις γνωστοποιήσεις.

Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει σύμφωνα με την παράγραφο 85 του Δ.Π.Χ.Α. 3 εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α.3 από οποιαδήποτε ημερομηνία προγενέστερη των ημερομηνιών έναρξης ισχύος που παρατίθενται στις παραγράφους 78-84 του Δ.Π.Χ.Α.3, θα εφαρμόζει μελλοντικά και το παρόν Πρότυπο από εκείνη την ημερομηνία. Σε διαφορετική περίπτωση, η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:

- Στη λογιστική αντιμετώπιση υπεραξίας και άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004,

- Σε όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία μελλοντικά από την πρώτη ετήσια περίοδο που αρχίζει την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004.

Οι οικονομικές οντότητες στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 139 ενθαρρύνονται να εφαρμόσουν τις απαιτήσεις το παρόντος Προτύπου πριν από τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος που καθορίζονται στην παράγραφο 139. Όμως, αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο πριν από τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος εκείνες, θα εφαρμόσει επίσης τα Δ.Π.Χ.Α.3 και Δ.Λ.Π.38 (καθώς αναθεωρήθηκε το 2004) συγχρόνως. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων (εκδοθέν το 1998).

Διαφορές ΔΛΠ 36 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Η Ελληνική Νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης για την εκτίμηση της ύπαρξης απομείωσης της αξίας τους. Η ζημία, η οποία προκύπτει από την απομείωση της αξίας των στοιχείων αυτών, καταχωρίζεται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία αυτή αναγνωρίστηκε. Επίσης, οποιαδήποτε μείωση της απομείωσης της αξίας, η οποία έχει αναγνωρισθεί σε προηγούμενα έτη, καταχωρίζεται στα έσοδα της χρήσεως κατά την οποία προέκυψε.

Τόσο η Ελληνική Νομοθεσία, όσο και τα Δ.Λ.Π., προβλέπουν την εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μίας επιχείρησης σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού για τον εντοπισμό τυχούσης ζημίας από την απομείωσή της. Σύμφωνα όμως με την Ελληνική Νομοθεσία δεν προβλέπεται συγκεκριμένη και λεπτομερής καθοδήγηση του τρόπου εκτίμησης, όπως για παράδειγμα η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών που προβλέπουν τα Δ.Λ.Π.. Ως αξιόπιστος τρόπος εκτίμησης, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, είναι η αγοραία αξία του στοιχείου, χωρίς ειδικά να καθορίζεται η ανακτήσιμη αξία του. Επίσης, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία κάθε ζημία, η οποία προκύπτει από την απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων ή κέρδος από την μείωση της απομείωσης, η οποία έχει αναγνωρισθεί σε προηγούμενα έτη, αναγνωρίζεται ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα της χρήσης, στην οποία προέκυψαν, σε αντίθεση με τα Δ.Λ.Π., τα οποία προβλέπουν μείωση ή αύξηση της αξίας αναπροσαρμογής για πάγια τα οποία απεικονίζονται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι παρά το γεγονός πως το πνεύμα, τόσο της Ελληνικής Νομοθεσίας, όσο και των Δ.Λ.Π. είναι όμοιο (διαπίστωση υποτίμησης αξίας περιουσιακών στοιχείων), η εναρμόνιση με τα Δ.Λ.Π. απαιτεί την υιοθέτηση ενός πλέγματος διατάξεων, που θα καθορίζουν τους τρόπους εκτίμησης και λογιστικής αντιμετώπισης.

Δ.Λ.Π.37 - Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

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:

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

Το ποσό που καταχωρείται ως πρόβλεψη πρέπει να είναι η ορθή εκτίμηση της δαπάνης, που απαιτείται για να διακανονιστεί η δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Η επίδραση της διαχρονικής αξίας του χρήματος πρέπει να λαμβάνεται υπ' όψιν για την εκτίμηση του ποσού της πρόβλεψης, όχι όμως και τα κέρδη από αναμενόμενη διάθεση των περιουσιακών στοιχείων. Επίσης ως πρόβλεψη πρέπει να καταχωρείται η παρούσα δέσμευση από μία επαχθή σύμβαση.

Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού.

Η χρήση των προβλέψεων πρέπει να γίνεται μόνο για δαπάνες που τις αφορούν.

Επίσης επιτρέπεται η αποτίμηση (προεξόφληση) της πρόβλεψης σε παρούσα αξία όταν το ποσό είναι πολύ σημαντικό και εξαρτάται από τον παράγοντα χρόνο.

Σε ότι αφορά ενδεχόμενες απαιτήσεις το Πρότυπο ορίζει ότι δεν πρέπει να γίνεται καμία καταχώριση.

Η επιχείρηση, πρέπει να γνωστοποιεί ένα πίνακα με την κίνηση των προβλέψεων, ο οποίος θα περιλαμβάνει τις λογιστικές αξίες κατά την έναρξη και λήξη της χρήσης, καθώς επίσης και στοιχεία για τις πρόσθετες προβλέψεις που διενεργήθηκαν ή αντίστοιχα μειώσεις αυτών.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιουλίου 1999. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιουλίου 1999, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Διαφορές ΔΛΠ 37 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Η έννοια των προβλέψεων κατά την Ελληνική Νομοθεσία διαφέρει ριζικά με την έννοια των προβλέψεων κατά το Δ.Λ.Π.37. Κατά το πρότυπο η πρόβλεψη είναι βέβαια υποχρέωση και η αμοιβαιότητα αναφέρεται μόνο στον χρόνο και το ποσό, ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία η αμοιβαιότητα περιλαμβάνει και αυτή καθ' εαυτή την ύπαρξη του ζημιολογίου αποτελέσματος. Δηλαδή, συγχέεται η έννοια της πρόβλεψης με την έννοια της ενδεχόμενης υποχρέωσης.

Το ποσό της πρόβλεψης πρέπει να είναι το εκτιμώμενο ποσό της δαπάνης που απαιτείται για να διακανονιστεί η δέσμευση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Ωστόσο, στην Ελληνική Νομοθεσία δεν προβλέπεται δυνατότητα προεξόφλησης των εκτιμώμενων ποσών της δαπάνης.

Στο Δ.Λ.Π.37 ορίζεται και η έννοια της Επαχθούς Σύμβασης. Επαχθής Σύμβαση είναι μία σύμβαση κατά την οποία το αναπόφευκτο κόστος της επιχείρησης προκειμένου να εκπληρωθούν οι υποχρεώσεις της, σύμφωνα με την σύμβαση, υπερβαίνει τα οικονομικά οφέλη που αναμένεται να ληφθούν από αυτή. Στην περίπτωση που μία επιχείρηση έχει καταρτίσει μία Επαχθή Σύμβαση το ποσό της παρούσας δέσμευσης θα πρέπει να αναγνωρίζεται και να αποτιμάται ως πρόβλεψη. Η Ελληνική Νομοθεσία δεν αντιμετωπίζει το θέμα της Επαχθούς Σύμβασης και επομένως δεν διενεργείται πρόβλεψη.

Αναφορικά με την Αναδιάρθρωση της επιχείρησης, το Δ.Λ.Π.37 την ορίζει ως ένα πρόγραμμα της επιχείρησης με το οποίο ουσιαστικά αλλάζει είτε το πεδίο επιχειρηματικής δραστηριότητας, είτε ο τρόπος με τον οποίο η δραστηριότητα αυτή καθοδηγείται. Καταχωρίζεται πρόβλεψη μόνο όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που θέτει το πρότυπο για την καταχώριση πρόβλεψης. Στην Ελληνική Νομοθεσία, το θέμα της αναδιάρθρωσης της επιχείρησης δεν αντιμετωπίζεται με προβλέψεις. Οι πραγματοποιούμενες δαπάνες αντιμετωπίζονται ως "έξοδα πολυετούς απόσβεσης".

Το Δ.Λ.Π.37 ορίζει ακόμα και προβλέψεις για περιβαλλοντολογικούς παράγοντες, οι οποίες καταχωρίζονται μόνο αν υπάρχει νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση για μελλοντική αποκατάσταση του περιβάλλοντος. Στην Ελληνική Νομοθεσία δεν υπάρχουν ειδικοί κανόνες και οι σχετικές δαπάνες συνήθως βαρύνουν τις χρήσεις στις οποίες πραγματοποιούνται ή αντιμετωπίζονται ως "έξοδα πολυετούς απόσβεσης".

Δ.Λ.Π.38 - Άυλα Στοιχεία Ενεργητικού

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, με τα οποία δεν ασχολήθηκε ιδιαιτέρως ένα άλλο Πρότυπο. Το Πρότυπο επίσης καθορίζει πώς επιμετράτε η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει σύμφωνα με την παράγραφο 85 του Δ.Π.Χ.Α.3 να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α.3 από οποιαδήποτε ημερομηνία προγενέστερη των ημερομηνιών έναρξης ισχύος που παρατίθενται στις παραγράφους 78-84 του Δ.Π.Χ.Α.3, θα εφαρμόζει μελλοντικά και το παρόν Πρότυπο από εκείνη την ημερομηνία. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν την ημερομηνία εκείνη. Όμως, η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές των αναγνωρισμένων της άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αν, λόγω του αποτελέσματος της επανεκτίμησης αυτής, η οικονομική οντότητα μεταβάλει την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου, η μεταβολή αυτή θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Σε διαφορετική περίπτωση, η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο:

- Στη λογιστική αντιμετώπιση άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή μετά την 31η Μαρτίου 2004.

- Στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των λοιπών άυλων περιουσιακών στοιχείων μελλοντικά από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που ξεκινάει την ή μετά τις 31η Μαρτίου 2004. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα δεν θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίστηκαν την ημερομηνία εκείνη.

Όμως, η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές τέτοιων άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αν, λόγω του αποτελέσματος της επανεκτίμησης αυτής, η οικονομική οντότητα μεταβάλει την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός περιουσιακού στοιχείου, η μεταβολή αυτή θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.8.

Μια οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει τις τροποποιήσεις της παραγράφου 2 για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2006. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α.6 σε νωρίτερη περίοδο, οι τροποποιήσεις αυτές θα εφαρμοστούν και σε εκείνη τη νωρίτερη περίοδο.

Ανταλλαγές όμοιων περιουσιακών στοιχείων

Η απαίτηση της παραγράφου 129 και της παραγράφου 130 στοιχείο β) να εφαρμοστεί το Πρότυπο αυτό μελλοντικά σημαίνει ότι εάν μια ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων επιμετρήθηκε πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος Προτύπου βάσει της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου που παραχωρήθηκε, η οικονομική οντότητα δεν επαναδιατυπώνει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε ώστε να αντανakλά την εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Πρόωρη εφαρμογή

Οι οικονομικές οντότητες στις οποίες εφαρμόζεται η παράγραφος 130 ενθαρρύνονται να εφαρμόσουν τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου πριν από τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος που καθορίζονται στην παράγραφο 130. Όμως, αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο πριν από εκείνες τις ημερομηνίες έναρξης ισχύος, θα εφαρμόσει επίσης τα Δ.Π.Χ.Α.3 και Δ.Λ.Π.36 (όπως αναθεωρήθηκε το 2004) συγχρόνως. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 38 - Άυλα περιουσιακά στοιχεία (εκδοθέν το 1998).

Διαφορές ΔΛΠ 38 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Το Δ.Λ.Π.38 καθορίζει τρεις προϋποθέσεις, οι οποίες θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά, για να καταχωρηθεί ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Αυτές είναι:

- Αναγνωρισιμότητα του στοιχείου.
- Έλεγχος του στοιχείου από την επιχείρηση.
- Προσδοκία απόκτησης μελλοντικών οικονομικών ωφελειών από το στοιχείο.

Τα Ε.Λ.Π. δεν θέτουν σαφείς κανόνες καταχώρησης, παρά μόνο το άυλο στοιχείο καταχωρείται όταν προσδοκάτε ότι θα προσφέρει έργο μακράς αξιοποίησης. Στο Δ.Λ.Π.38 γίνεται σαφής διαχωρισμός μεταξύ Έρευνας και Ανάπτυξης και ορίζεται ότι οι δαπάνες που αφορούν την έρευνα βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται, ενώ το κόστος ανάπτυξης υπάρχει δυνατότητα, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζει το Δ.Λ.Π.38, να εγγράφεται ως κόστος κτήσης του άυλου στοιχείου. Στα Ε.Λ.Π. δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες διαχωρισμού των δαπανών ερευνών από τις δαπάνες ανάπτυξης. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι το κόστος των ερευνών ανάπτυξης κατά το μέρος που αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική

παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποιήσεως εγγράφεται στο ενεργητικό του ισολογισμού στην κατηγορία των άυλων στοιχείων. Ενώ, το κόστος της λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, κατά το μέρος που δεν αποδεικνύεται ότι αφορά πραγματική παραγωγή έργου μακροχρόνιας αξιοποιήσεως, μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται.

Η αρχική καταχώρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων γίνεται όπως ορίζει και το Δ.Λ.Π.38. Η μεταγενέστερη αποτίμηση όμως, γίνεται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. πάντοτε στο κόστος κτήσης μειωμένο με τις σωρευτικές αποσβέσεις, ενώ σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.38 αποτιμώνται είτε στο κόστος κτήσης, είτε στην εύλογη αξία τους.

Όσον αφορά την απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων, το Δ.Λ.Π.38 ορίζει ότι αποσβένονται στη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, με εξαίρεση το κόστος των άυλων στοιχείων με απροσδιόριστη διάρκεια ζωής που δεν υποβάλλεται σε απόσβεση, αλλά υπόκειται σε έλεγχο απομείωσης, τουλάχιστον ετησίως. Τα Ε.Λ.Π. ορίζουν ότι τα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου, ενώ οι λοιπές ασώματες ακινητοποιήσεις αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση του άυλου στοιχείου. Επίσης, ενώ η υπεραξία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 δεν υποβάλλεται σε απόσβεση, αλλά ελέγχεται για απομείωση της αξίας, τα Ε.Λ.Π. ορίζουν ότι η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ στη χρήση που καταχωρήθηκε στα βιβλία, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών. Τέλος, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.38 οι δαπάνες που πραγματοποιεί μία επιχείρηση για να της αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, από τις οποίες όμως δεν προκύπτει κανένα άυλο ή άλλο περιουσιακό στοιχείο που να συγκεντρώνει τις προϋποθέσεις καταχώρησης στα βιβλία, δεν καταχωρούνται σε λογαριασμό ισολογισμού, αλλά καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται. Τα Ε.Λ.Π. αντιθέτως χαρακτηρίζουν αυτές τις δαπάνες ως «έξοδα πολυετούς απόσβεσης» και αποσβένονται είτε εφάπαξ στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών.

Δ.Λ.Π.39 - Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Οι απαιτήσεις παρουσίασης πληροφοριών σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα αναφέρονται στο Δ.Λ.Π.32 - Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση. Οι απαιτήσεις γνωστοποίησης πληροφοριών σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα

αναφέρονται στο Δ.Λ.Π.7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο (συμπεριλαμβανομένων και των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο του 2004) για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα επιτρέπεται. Η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζει το παρόν Πρότυπο (συμπεριλαμβανομένων και των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο του 2004) για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005 εκτός αν εφαρμόσει παράλληλα και το Δ.Λ.Π.32 (εκδοθέν τον Δεκέμβριο του 2003). Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει το παρόν Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την τροποποίηση της παραγράφου 2 στοιχείο ι) για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2006 ή μετά από αυτήν. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.5 - Δικαιώματα επί των συμμετοχών που απορρέουν από κονδύλια για τη θέση εκτός λειτουργίας, την αποκατάσταση και το περιβάλλον σε νωρίτερη περίοδο, η τροποποίηση αυτή εφαρμόζεται και σε εκείνη τη νωρίτερη περίοδο.

Τα συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης (Τροποποιήσεις του Δ.Λ.Π.39 και Δ.Π.Χ.Α.4), που εκδόθηκαν τον Αύγουστο του 2005, τροποποίησαν την παράγραφο 2 στοιχεία ε) και η), τις παραγράφους 4, 47 και ΟΕ4, πρόσθεσαν την παράγραφο ΟΕ4Α, πρόσθεσαν έναν νέο ορισμό των συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης στην παράγραφο 9 και διέγραψαν την παράγραφο 3.

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτές τις τροποποιήσεις για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2006 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτές τις αλλαγές για νωρίτερη περίοδο, γνωστοποιεί το γεγονός και εφαρμόζει τις συναφείς τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π.32 (1) και το Δ.Π.Χ.Α.4 ταυτόχρονα.

Η επαναταξινόμηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων (τροποποιήσεις των Δ.Λ.Π.39 και Δ.Π.Χ.Α.7), που εκδόθηκε τον Οκτώβριο του 2008, τροποποίησε τις παραγράφους 50 και ΑΓ8, και πρόσθεσε τις παραγράφους 50Β-50ΣΤ. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις εν λόγω τροποποιήσεις από την 1η Ιουλίου 2008. Οι οικονομικές οντότητες δεν επαναταξινομούν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με τις παραγράφους 50Β, 50Δ ή 50Ε πριν από την 1η Ιουλίου 2008. Οιαδήποτε επαναταξινόμηση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου πραγματοποιηθεί σε περιόδους που αρχίζουν την 1η Νοεμβρίου 2008 ή μετέπειτα, αρχίζουν να ισχύουν μόνον από την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η

επαναταξινόμηση. Οιαδήποτε επαναταξινόμηση χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τις παραγράφους 50B, 50Δ ή 50E δεν εφαρμόζεται αναδρομικά σε περιόδους αναφοράς που έληξαν πριν την ημερομηνία έναρξης ισχύος που αναφέρεται στην παρούσα παράγραφο.

Το παρόν Πρότυπο ισχύει αναδρομικά με εξαίρεση τις περιπτώσεις που περιγράφονται στις παραγράφους 105-108. Το υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον από την παλαιότερη προγενέστερη περίοδο που παρουσιάζεται και κάθε άλλο συγκρίσιμο ποσό προσαρμόζεται ως αν το παρόν Πρότυπο εφαρμοζόταν πάντοτε, εκτός αν η επαναδιατύπωση των πληροφοριών είναι ανέφικτη. Αν η επαναδιατύπωση είναι ανέφικτη, η οικονομική οντότητα γνωστοποιεί το γεγονός και επισημαίνει την έκταση κατά την οποία η πληροφόρηση επαναδιατυπώθηκε.

Κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος Προτύπου, η οικονομική οντότητα επιτρέπεται να προσδιορίσει ένα προγενέστερα αναγνωρισμένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο. Για κάθε χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κάθε σωρευμένη μεταβολή της εύλογης αξίας σε διακεκριμένο στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων μέχρι την μεταγενέστερη διαγραφή ή απομείωση, όταν η οικονομική οντότητα μεταφέρει εκείνο το σωρευμένο κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα. Η οικονομική οντότητα επιπλέον θα:

- Επαναδιατυπώσει το χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο χρησιμοποιώντας τον νέο προσδιορισμό στις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις και
- Γνωστοποιήσει την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων κατά την ημερομηνία του προσδιορισμού και την κατάταξη και λογιστική αξία τους στις προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις.

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις παραγράφους 11A, 48A, ΟΕ4B-ΟΕ4ΙΑ, ΟΕ33Α και ΟΕ33B και τις τροποποιήσεις του 2005 στις παραγράφους 9, 12 και 13 για τις ετήσιες περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2006 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται.

Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει αρχικά τις παραγράφους 11A, 48A, ΟΕ4B-ΟΕ4ΙΑ, ΟΕ33Α και ΟΕ33B και τις τροποποιήσεις του 2005 στις παραγράφους 9, 12 και 13 στην ετήσια περίοδο αυτής που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2006:

- Επιτρέπεται, κατά την αρχική εφαρμογή των εν λόγω νέων και τροποποιημένων παραγράφων, να προσδιορίζει στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων οποιοδήποτε ήδη αναγνωρισμένο χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που εν συνεχεία πληροί τις προϋποθέσεις για τον εν

λόγω προσδιορισμό. Όταν η ετήσια περίοδος αρχίζει πριν από την 1η Σεπτεμβρίου 2005, ο προσδιορισμός αυτός δεν είναι απαραίτητο να ολοκληρώνεται έως την 1η Σεπτεμβρίου 2005, ενώ δύναται να καλύπτει και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αναγνωρίστηκαν μεταξύ της αρχής της εν λόγω ετήσιας περιόδου και της 1ης Σεπτεμβρίου 2005. Παρά τα αναφερόμενα στην παράγραφο 91, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την παρούσα υποπαράγραφο, τα οποία προηγουμένως προσδιορίζονταν ως τα αντισταθμιζόμενα στοιχεία σε σχέσεις λογιστικής αντιστάθμισης εύλογης αξίας, αποπροσδιορίζονται από αυτές τις σχέσεις ταυτόχρονα με τον προσδιορισμό τους στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων,

- Γνωστοποιεί την εύλογη αξία των όποιων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων προσδιορίστηκαν σύμφωνα με το στοιχείο (α.) κατά την ημερομηνία του προσδιορισμού, καθώς και την κατάταξη και λογιστική αξία τους στις προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις.

(Αξίζει, βεβαίως, να σημειώσουμε ότι, όταν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α.7, η αναφορά στο Δ.Λ.Π.32 αντικαθίσταται με αναφορά στο Δ.Π.Χ.Α.7)

- Αποπροσδιορίζει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις που έχουν ήδη προσδιοριστεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, αν δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον εν λόγω προσδιορισμό σύμφωνα με τις νέες και τροποποιημένες παραγράφους. Όταν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση επιμετράτε στο αποσβεσμένο κόστος μετά από τον αποπροσδιορισμό, η ημερομηνία του αποπροσδιορισμού θεωρείται ως η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης

- Γνωστοποιεί την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αποπροσδιορίζονται σύμφωνα με το στοιχείο (γ.) κατά την ημερομηνία του αποπροσδιορισμού και τις νέες κατατάξεις τους.

Μια οικονομική οντότητα που εφαρμόζει αρχικά τις παραγράφους 11Α, 48Α, ΟΕ4Β-ΟΕ4ΙΑ, ΟΕ33Α και ΟΕ33Β και τις τροποποιήσεις του 2005 στις παραγράφους 9, 12 και 13 στην ετήσια περίοδο αυτής που αρχίζει την 1η Ιανουαρίου 2006 ή μετά από αυτήν:

- Αποπροσδιορίζει τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που έχουν ήδη προσδιοριστεί στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, αν δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τον εν λόγω προσδιορισμό σύμφωνα με τις νέες και τροποποιημένες παραγράφους. Όταν ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση επιμετράτε στο αποσβεσμένο κόστος μετά από τον

αποπροδιορισμό, η ημερομηνία του αποπροδιορισμού θεωρείται ως η ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης,

- Δεν προσδιορίζει στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων οποιαδήποτε ήδη αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις,
- Γνωστοποιεί την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων που αποπροσδιορίζονται σύμφωνα με το στοιχείο (α.) κατά την ημερομηνία του αποπροδιορισμού, καθώς και τις νέες κατατάξεις τους.

Μια οικονομική οντότητα επαναδιατυπώνει τις συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιώντας τους νέους προσδιορισμούς στην παράγραφο 105B ή 105Γ με την προϋπόθεση ότι, σε περίπτωση ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου, χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή ομάδας χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή αμφότερων, που προσδιορίζονται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων, αυτά τα στοιχεία ή οι ομάδες πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 9 στοιχείο β) σημεία i), ii) ή της παραγράφου 11A στην αρχή της συγκριτικής περιόδου ή, αν απαιτείται μετά από την αρχή της συγκριτικής περιόδου, πληρούν τα κριτήρια της παραγράφου 9 στοιχείο β) σημεία i), ii) ή της παραγράφου 11A κατά την ημερομηνία της αρχικής αναγνώρισης.

Εκτός από τις εξαιρέσεις της παραγράφου 107, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει τις απαιτήσεις περί παύσης αναγνώρισης των παραγράφων 15-37 και του προσαρτήματος Α παραγράφους ΟΕ36-ΟΕ52 μελλοντικά. Συνεπώς, αν η οικονομική οντότητα έπαψε να αναγνωρίζει χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία βάσει του ΔΛΠ 39 (αναθεωρημένο το 2000) λόγω συναλλαγής που έλαβε χώρα πριν από την 1η Ιανουαρίου 2004 και τα περιουσιακά στοιχεία εκείνα δεν είχαν παύσει να αναγνωρίζονται σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, δεν αναγνωρίζει τα εν λόγω περιουσιακά στοιχεία.

Παρά τα αναφερόμενα στην παράγραφο 106, η οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις περί παύσης της αναγνώρισης των παραγράφων 15-37 και του προσαρτήματος Α παράγραφοι ΟΕ36-ΟΕ52 αναδρομικά από μια ημερομηνία της επιλογής της, με την προϋπόθεση ότι οι πληροφορίες για την εφαρμογή του ΔΛΠ 39 σε περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που έπαυσαν να αναγνωρίζονται λόγω παρελθουσών συναλλαγών αποκτήθηκαν κατά την αρχική λογιστική αντιμετώπιση εκείνων των συναλλαγών.

Παρά τα οριζόμενα στην παράγραφο 104, μια οικονομική οντότητα δύναται να εφαρμόσει τις απαιτήσεις της τελευταίας φράσης της παραγράφου ΟΕ76 και της

παραγράφου ΟΕ76Α, με οποιονδήποτε από τους ακόλουθους δύο τρόπους:

- Μελλοντικά σε συναλλαγές που συνήφθησαν μετά την 25η Οκτωβρίου 2002 ή
- Μελλοντικά σε συναλλαγές που συνήφθησαν μετά την 1η Ιανουαρίου 2004.

Η οικονομική οντότητα δεν προσαρμόζει τη λογιστική αξία μη χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων για τον αποκλεισμό κερδών ή ζημιών που σχετίζονται με αντισταθμίσεις ταμιακών ροών που είχαν συμπεριληφθεί στη λογιστική αξία πριν από την έναρξη του οικονομικού έτους κατά το οποίο εφαρμόστηκε για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο. Κατά την έναρξη της οικονομικής περιόδου κατά την οποία εφαρμόζεται για πρώτη φορά το παρόν Πρότυπο, κάθε ποσό που αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια για αντιστάθμιση βέβαιης δέσμευσης που σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο αντιμετωπίζεται λογιστικά ως αντιστάθμιση εύλογης αξίας, ανακατατάσσεται ως περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, εκτός από αντιστάθμιση συναλλαγματικού κινδύνου που συνεχίζει να αντιμετωπίζεται ως αντιστάθμιση ταμιακής ροής.

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την τελευταία πρόταση της παραγράφου 80 και τις παραγράφους ΟΕ99Α και ΟΕ99Β για ετήσιες περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2006 ή αργότερα. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν μια οικονομική οντότητα έχει ορίσει ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο μια προσδοκώμενη συναλλαγή με εξωτερικό αντισυμβαλλόμενο η οποία:

- Εκφράζεται στο λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που συνάπτει τη συναλλαγή.
- Συνεπάγεται άνοιγμα το οποίο θα επηρεάσει τα ενοποιημένα κέρδη ή ζημίες (δηλαδή, εκφράζεται σε νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι καταστάσεις του ομίλου).
- Θα ήταν κατάλληλη για λογιστική αντιστάθμισης εάν δεν εκφραζόταν στο λειτουργικό νόμισμα της οικονομικής οντότητας που τη συνάπτει, δύναται να εφαρμόσει λογιστική αντιστάθμισης στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των περιόδων που προηγούνται της ημερομηνίας εφαρμογής της τελευταίας πρότασης της παραγράφου 80 και των παραγράφων ΟΕ99Α και ΟΕ99Β.

Μια οικονομική οντότητα δύναται να μην εφαρμόσει την παράγραφο ΟΕ99Β όσον αφορά συγκριτική πληροφόρηση για περιόδους που προηγούνται της ημερομηνίας εφαρμογής της τελευταίας πρότασης της παραγράφου 80 και της παραγράφου ΟΕ99Α.

Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π.39 - Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση

και επιμέτρηση που αναθεωρήθηκε τον Οκτώβριο του 2000. Το παρόν Πρότυπο και οι συνημμένες Οδηγίες υλοποίησης εφαρμογής αντικαθιστούν τις Οδηγίες υλοποίησης εφαρμογής που εκδόθηκαν από την επιτροπή οδηγιών υλοποίησης εφαρμογής του Δ.Λ.Π.39, η οποία συστάθηκε από την πρώην Ε.Δ.Λ.Π. .

Διαφορές ΔΛΠ 39 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Σχετικά με τις κατεχόμενες μέχρι την λήξη επενδύσεις και από άποψη λογιστικής παρακολούθησης και αποτιμήσεων ο Ν.2190/1920 διακρίνει τους τίτλους σε:

- Χρεόγραφα
- Τίτλοι με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης
- Τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων (τίτλοι που δεν συνιστούν ούτε συμμετοχές ούτε χρεόγραφα

Η αρχική κατάσταση, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία, γίνεται όπως και στο Δ.Λ.Π.39 στο κόστος κτήσης, με την διαφορά ότι τα ειδικά έξοδα κτήσης τίτλων επένδυσης καταχωρίζονται στα τρέχοντα έξοδα της χρήσεως στην οποία αποκτώνται οι τίτλοι.

Η μεταγενέστερη αποτίμηση αυτών των επενδύσεων, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία γίνεται ως εξής:

- Οι τίτλοι των μετοχών, ανεξάρτητα απλό ποιο λογαριασμό παρακολουθούνται αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας.
- Οι τίτλοι με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων (ομολογίες, μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων κ.λπ.) αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας.
- Οι τίτλοι με χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης αποτιμώνται στην παρούσα αξία τους και προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο κάθε τίτλου.

Οι διαφορές αποτίμησης καταχωρίζονται στα αποτελέσματα. Κατά τον ίδιο τρόπο γίνεται και η αρχική καταχώριση και μεταγενέστερη αναγνώριση των διαθέσιμων προς πώληση χρηματοοικονομικών μέσων.

Όσον αφορά στα χρηματοοικονομικά μέσα που ανήκουν στο εμπορικό χαρτοφυλάκιο η αρχική καταχώρισή τους γίνεται με όμοιο τρόπο με αυτόν του Δ.Λ.Π.39, ενώ η μεταγενέστερη αποτίμηση γίνεται με τον τρόπο που αναφέρθηκε στις προηγούμενες κατηγορίες.

Οι εισπρακτέες αξίες και απαιτήσεις καταχωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης που είναι η εύλογη αξία της δοθείσης αντιπαροχής, προσαυξημένο με τα έξοδα συναλλαγής, όπως ορίζει και το Δ.Λ.Π.39. Η μεταγενέστερη αποτίμησή τους, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία γίνεται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης, ενώ υπόκεινται και σε απομείωση. Για τις επισφαλείς απαιτήσεις στην χώρα μας εφαρμόζονται κατά κανόνα οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίοι δεν αναγνωρίζουν προβλέψεις, ενώ, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39 υπολογίζεται ζημία απομείωσης. Επίσης, η Ελληνική Νομοθεσία δεν απαιτεί καμία γνωστοποίηση, σε αντίθεση με το Δ.Λ.Π.32 και το Δ.Π.Χ.Π.7 .

Σχετικά με τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα στην Ελληνική Νομοθεσία υφίστανται ελάχιστοι κανόνες που αφορούν κυρίως στην αντιστάθμιση κινδύνων από τις μεταβολές σε συναλλαγματικές ισοτιμίες μέσω μελλοντικών αγορών ή νομισματικών μεταβολών. Πάντως, δεν υπάρχουν πλέον κίνδυνοι εκτός Ισολογισμού, καθώς όλα τα παράγωγα θα πρέπει να καταχωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις στις εύλογες αξίες τους. Επίσης, η οικονομική μονάδα θα πρέπει να αποφασίσει εάν επιθυμεί να εφαρμόσει αντισταθμιστική λογιστική, κατά την οποία τα κέρδη ή οι ζημίες από παράγωγα μέσα συμψηφίζονται με κέρδη ή ζημίες από αντισταθμισμένα κονδύλια με τα οποία συνδέονται.

Δ.Λ.Π.40 - Επενδύσεις σε Ακίνητα

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.

Αν η επιχείρηση επιλέξει την πρώτη μέθοδο, θα πρέπει να αποτιμά τις επενδύσεις σε ακίνητα στην πραγματική τους αξία και τυχόν κέρδος ή ζημία να καταχωρείται στα αποτελέσματα.

Το Πρότυπο αυτό ορίζει την πραγματική αξία ως το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους σε μία αντικειμενική συναλλαγή.

Όταν υπάρχει αντικειμενική αδυναμία της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα λόγω μη διαθεσιμότητας συγκρίσιμων αγοραίων συναλλαγών ή εναλλακτικών εκτιμήσεων, τότε θα πρέπει να εφαρμόζεται η βασική μέθοδος του ΔΛΠ 16.

Ως μέθοδος κόστους ορίζεται η ευθεία μέθοδος του ΔΛΠ 16 σύμφωνα με την οποία οι επενδύσεις σε ακίνητα θα πρέπει να αποτιμούνται στο κόστος μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις.

Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το Πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Το παρόν Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα που εκδόθηκε το 2000.

Διαφορές ΔΛΠ 40 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Το Ε.Γ.Λ.Σ. διακρίνει μόνο όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία σε λειτουργικά (εντός εκμετάλλευσης) και μη λειτουργικά (εκτός εκμετάλλευσης) και ορίζει ότι μη λειτουργικά είναι τα πάγια στοιχεία που δεν χρησιμοποιούνται παραγωγικά για τις ανάγκες της βασικής επαγγελματικής δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, ούτε για τις παρεπόμενες ασχολίες της. Επισημαίνεται, όμως, ότι ως "εκτός εκμετάλλευσης" το Ε.Γ.Λ.Σ. θεωρεί μόνο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που δεν έχουν τεθεί ακόμη σε λειτουργία ή αυτά που τέθηκαν εκτός λειτουργίας και αυτά που δεν εκμεταλλεύονται, αλλά κατέχονται για μελλοντική χρήση ή για πώληση. Επομένως, τα εκμισθωμένα ακίνητα, τα οποία το Δ.Λ.Π.40 θεωρεί ακίνητα επένδυσης, το ΕΓΛΣ τα θεωρεί ακίνητα εκμετάλλευσης, αφού χρησιμοποιούνται σε παρεπόμενες ασχολίες της επιχείρησης.

Δ.Λ.Π.41 - Γεωργία

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

Οι κρατικές επιχορηγήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έσοδο μόνο εάν αυτές θεωρούνται ως εισπρακτέες ή έχουν πληρωθεί οι όροι για την χορήγησή τους.

Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στις οικονομικές της καταστάσεις:

- Το συνολικό κέρδος ή ζημία που προέκυψε από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή της γεωργικής παραγωγής σε σχέση με την αρχική τους αποτίμηση.
- Θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε κατηγορίες καθώς και την φύση των δραστηριοτήτων για κάθε κατηγορία.
- Ποσοτικά στοιχεία για την κίνηση κάθε κατηγορίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και το προϊόν που παράχθηκε από αυτές μέσα στην χρήση.
- Τον τρόπο υπολογισμού της εύλογης αξίας.
- Τις τυχόν επιβαρύνσεις ή δεσμεύσεις που υπάρχουν πάνω στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και την γεωργική παραγωγή.
- Συμφωνία της κίνησης της λογιστικής αξίας των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην αρχή και την λήξη κάθε περιόδου.
- Την περιγραφή περιπτώσεων όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.
- Πληροφορίες σχετικά με την φύση, τις ανεκπλήρωτες υποχρεώσεις και τυχόν μειώσεις στις αξίες των κρατικών επιχορηγήσεων.

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν

περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν η οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτό το Πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1η Ιανουαρίου 2003, θα γνωστοποιεί το γεγονός αυτό. Αυτό το Πρότυπο δεν καθιερώνει οποιαδήποτε ειδική μεταβατική διάταξη. Η υιοθέτηση αυτού του Προτύπου λογιστικοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη.

Διαφορές ΔΛΠ 40 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Ως Γεωργική Εκμετάλλευση ορίζεται από το Δ.Λ.Π.41, η διοίκηση και 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 Δ.Λ.Π.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. Επίσης, οι κρατικές επιχορηγήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έσοδο μόνο εάν αυτές θεωρούνται ως εισπρακτέες ή έχουν πληρωθεί οι όροι για την χορήγησή τους.

Κάθε επιχείρηση γεωργικής δραστηριότητας θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.41:

- Το συνολικό κέρδος ή ζημία που προέκυψε από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή της γεωργικής παραγωγής σε σχέση με την αρχική τους αποτίμηση.
- Θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε κατηγορίες, καθώς και την φύση των δραστηριοτήτων για κάθε κατηγορία.
- Ποσοτικά στοιχεία για την κίνηση κάθε κατηγορίας βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, καθώς και το προϊόν που παράχθηκε από αυτές μέσα στην χρήση.
- Τον τρόπο υπολογισμού της εύλογης αξίας.
- Τις τυχούσες επιβαρύνσεις ή δεσμεύσεις που υπάρχουν πάνω στα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και την γεωργική παραγωγή.
- Συμφωνία της κίνησης της λογιστικής αξίας των βιολογικών περιουσιακών

στοιχείων στην αρχή και την λήξη κάθε περιόδου.

- Την περιγραφή περιπτώσεων όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.
- Πληροφορίες σχετικά με την φύση, τις ανεκπλήρωτες υποχρεώσεις και τυχόν μειώσεις στις αξίες των κρατικών επιχορηγήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

Οι επιπτώσεις της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα

Το φαινόμενο της παγκοσμιοποίησης και η αλληλεπίδραση των χρηματιστηριακών αγορών αύξησαν περισσότερο κατά τις τελευταίες δεκαετίες τις ανάγκες για παγκοσμίως κοινά αποδεκτά και συγκρίσιμα λογιστικά πρότυπα και διαδικασίες. Με βάση την παραπάνω θεώρηση, η Ευρωπαϊκή Ένωση από το 2005 και εξής υποχρέωσε όλα τα κράτη-μέλη της να υιοθετήσουν την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες στις χρηματιστηριακές αγορές τους. Η μετάβαση από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα (Greek GAAP) στα διεθνή λογιστικά πρότυπα ενδεχομένως να επηρέασε σε κάποιο βαθμό την εικόνα των οικονομικών καταστάσεων των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων, άρα και την αποτυπωμένη επιχειρηματική επίδοσή τους.

Διαχρονικά διάφορες μελέτες εξέτασαν παγκοσμίως το εν λόγω θέμα ως προς τις διάφορες οικονομικές επιπτώσεις της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. Στην Ελλάδα, που η υποχρέωση εφαρμογής των Δ.Λ.Π. ξεκίνησε επίσης για τις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις το 2005, εάν και υπήρξαν διάφορες έρευνες από διάφορες οπτικές γωνίες του όλου θέματος, αλλά και για διάφορους κλάδους εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αθηνών, καμία από τις εν λόγω μελέτες δεν πραγματεύτηκε την μελέτη και ανάλυση του κλάδου των εταιρειών χημικών προϊόντων. Η παρούσα εργασία με αντικείμενο μελέτης την ανάλυση της επίδρασης της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. στην εικόνα των οικονομικών καταστάσεων, ως και την επιχειρηματική επίδοσή όλων των εταιρειών χημικών προϊόντων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, υιοθέτησε την χρήση δώδεκα αριθμοδεικτών, που εντάχθηκαν σε τρεις κατηγορίες (αριθμοδείκτες αποδοτικότητας, δραστηριότητας, διαρθρώσεως κεφαλαίων), για να αναλύσει τη μεταβολή της οικονομικής επίδοσης των επιχειρήσεων του δείγματος.

Με βάση αυτούς, αναλύθηκε η επίδραση της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. για τρία έτη πριν (2002-2004) και μετά (2005-2007) την εφαρμογή τους στην Ελλάδα. Επίσης, περαιτέρω ανάλυση της μεταβολής της οικονομικής επίδοσης των επιχειρήσεων του δείγματος λόγω της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. γίνεται με την εξέταση της μεταβολής των αριθμοδεικτών, ανάμεσα σε ενδιάμεσα κρίσιμα χρονικά διαστήματα της παραπάνω περιόδου: το έτος 2002, που η Ε.Ε. ανακοίνωσε την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τα κράτη-μέλη, και το έτος 2005, που οι εισηγμένες εταιρείες εμφάνισαν υποχρεωτικά πρώτη φορά με βάση τα Δ.Λ.Π. τις οικονομικές τους καταστάσεις.

Τα τελευταία χρόνια και ιδιαίτερα έπειτα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πολλοί είναι οι ακαδημαϊκοί που ασχολήθηκαν με την διερεύνηση των επιπτώσεων από την εφαρμογή των προτύπων στις εταιρίες των χωρών που τα υιοθέτησαν.

Οι Mingyi Hung και Sanjay Subramanyam το 2004 εξέτασαν τις επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις από την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις Ευρωπαϊκές χώρες, οι οποίες έχουν ένα λογιστικό σύστημα προσαρμοσμένο στους stakeholders. Έτσι, διεξάγουν μία έρευνα χρησιμοποιώντας ένα δείγμα 80 γερμανικών εταιριών, οι οποίες υιοθέτησαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για πρώτη φορά κατά την διάρκεια της περιόδου 1998 - 2002. Ενώ οι γερμανικοί λογιστικοί κανόνες είναι προσαρμοσμένοι στους stakeholders και θεωρούνται ως ένα λογιστικό μοντέλο ιστορικού κόστους, το οποίο δίνει έμφαση στην ομαλοποίηση των κερδών, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι προσαρμοσμένα στους μετόχους και γενικά θεωρούνται ως ένα μοντέλο της εύλογης αξίας, το οποίο δίνει έμφαση στην αποτίμηση του Ισολογισμού. Η εξέταση των επιπτώσεων στις οικονομικές καταστάσεις είναι σημαντική επειδή, ενώ η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μπορεί να οδηγήσει σε έμμεσες οικονομικές συνέπειες, όπως η υψηλή ρευστότητα ή το χαμηλό κόστος κεφαλαίου, οι μόνες άμεσες επιδράσεις από την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι οι αλλαγμένες οικονομικές καταστάσεις και σημειώσεις που τις συνοδεύουν. Οι Hung και Subramanyam εφαρμόζοντας ένα καινοτόμο ερευνητικό σχέδιο, συγκρίνουν τις λογιστικές πληροφορίες που εκτίθενται σύμφωνα με τους γερμανικούς λογιστικούς κανόνες, με εκείνες που είναι σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για το ίδιο σύνολο εταιρικών ετών και παρουσιάζουν πως η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μεταβάλλει τους κύριους χρηματοοικονομικούς αριθμοδείκτες και την σχετική αξία των πληροφοριών που πηγάζουν από τις οικονομικές καταστάσεις. Τα ευρήματά τους είναι σύμφωνα με την αντίληψη ότι οι γερμανικοί λογιστικοί κανόνες είναι συντηρητικοί και προσαρμοσμένοι στην ομαλοποίηση των κερδών και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι προσαρμοσμένα στον ισολογισμό και στην παρουσίαση της εύλογης αξίας. Συγκεκριμένα, βρήκαν ότι το σύνολο του ενεργητικού και η λογιστική αξία του κεφαλαίου, όπως επίσης και η μεταβλητότητα της λογιστικής αξίας και του καθαρού εισοδήματος, είναι σημαντικά υψηλότερα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από ό,τι με τους γερμανικούς λογιστικούς κανόνες. Επιπλέον, βρήκαν ότι η λογιστική αξία διαδραματίζει έναν πιο σημαντικό ρόλο στην αποτίμηση και το καθαρό εισόδημα έναν λιγότερο σημαντικό ρόλο στην αποτίμηση σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε σχέση με τους γερμανικούς λογιστικούς κανόνες, αν και δεν υπάρχουν αποδείξεις ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα βελτίωσαν την σχετική αξία τους. Τέλος, οι Hung και

Subramanyam βρήκαν ότι, ενώ οι προσαρμογές στην λογιστική αξία με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αυξάνουν την συνάφεια, οι προσαρμογές στο εισόδημα γενικά μειώνουν την συνάφεια.

Οι Στέργιος Α. Αθιανός, Αθανάσιος Βαζακίδης και Νικόλαος Δριτσάκης (2004) βασιζόμενοι στην μεθοδολογία των Hung και Subramanyam (2004) διερεύνησαν τις επιπτώσεις από την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα, αφού και το ελληνικό λογιστικό σύστημα είναι προσαρμοσμένο στους stakeholders. Συνεπώς, επέλεξαν ως δείγμα 40 ελληνικές εταιρίες, οι οποίες υιοθέτησαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για πρώτη φορά το 2003 και από την ανάλυση των στοιχείων που ακολούθησε οδηγήθηκαν στα ίδια συμπεράσματα με τους Hung και Subramanyam.

Οι Erling Barth, Greg Landsman και Peter Lang (2005) στην μελέτη που διεξήγαγαν συνέκριναν τα χαρακτηριστικά των λογιστικών ποσών εταιριών που έχουν υιοθετήσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ώστε να διερευνήσουν εάν η χρηματοοικονομική έκθεση σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. σχετίζεται με προβλέψιμες διαφορές στην λογιστική ποιότητα και το κόστος κεφαλαίου. Τα αποτελέσματά τους ήταν ότι τα Δ.Λ.Π. έχουν λιγότερες ενδείξεις εξομάλυνσης των κερδών προς έναν συγκεκριμένο στόχο, περισσότερο έγκαιρη αναγνώριση των κερδών και υψηλότερη συσχέτιση με τις αποδόσεις, Επιπλέον, αν και πιο υποθετικά, τα αποτελέσματα σχετικά με το κόστος κεφαλαίου παρέχουν αδύναμες αποδείξεις ότι οι βελτιώσεις στην ποιότητα μπορούν να μειώσουν το κόστος του κεφαλαίου.

Στόχος της μελέτης της Petreski Marjan (2006) είναι η παροχή επιχειρημάτων σχετικά με τις επιπτώσεις από την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις επιχειρήσεις. Γι' αυτό τον σκοπό αναλύει τις επιπτώσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις οικονομικές καταστάσεις, παραθέτοντας ως παράδειγμα την περίπτωση του πολυεθνικού ομίλου Saint - Gobain Group. Ο όμιλος Saint - Gobain παράγει προϊόντα υψηλής τεχνολογίας και ενοποιεί περισσότερες από 1200 εταιρίες σε διάφορες χώρες του κόσμου. Λειτουργώντας σε διαφορετικές χώρες και διαφορετικά λογιστικά περιβάλλοντα, ο όμιλος χρειάζεται συμμόρφωση με τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π. με στόχο την επίτευξη μίας πιο αξιόπιστης εικόνας των παγκόσμιων δραστηριοτήτων του. Επομένως, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόστηκαν αναδρομικά από την 1η Ιανουαρίου 2004. Μετά την ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων του Ομίλου, η Petreski Marjan (2006) βρήκε ότι η κύρια επίδραση σε αυτές από την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης είναι στον Ισολογισμό, όπου σημειώθηκε μείωση στο κεφάλαιο των μετόχων κατά 7,6%, αύξηση των Υποχρεώσεων κατά 11,7% και επομένως ο δείκτης μόχλευσης αυξήθηκε από 46,5% που βρισκόταν, στο 57% με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Συνολικά, μόνο μερικά είναι τα πρότυπα που είχαν ουσιαστική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Saint - Gobain. Αυτά είναι το Δ.Π.Χ.Π. 1 - Πρώτη εφαρμογή

των Δ.Π.Χ.Π., ΔΠ.Χ.Π.3 - Συνενώσεις Επιχειρήσεων, Δ.Λ.Π.16 - Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις, Δ.Λ.Π.38 - Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία, Δ.Λ.Π.19 - Παροχές σε εργαζομένους, Δ.Λ.Π.12 - Φόροι Εισοδήματος και Δ.Λ.Π.32 & 39 - Χρηματοοικονομικά μέσα. Όλα τα προαναφερόμενα πρότυπα συνεισέφεραν στην μείωση του Κεφαλαίου των Μετόχων και είχαν, επίσης, κάποιες επιδράσεις στις υποχρεώσεις. Όσον αφορά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, οι κύριες επιδράσεις ήταν η αύξηση των πωλήσεων και του λειτουργικού κέρδους και συνεπώς η αύξηση στο λειτουργικό περιθώριο κέρδους από 8.2% στο 8,5%, καθώς και η αύξηση του καθαρού εισοδήματος κατά 14,4%. Η αύξηση του καθαρού εισοδήματος προέρχεται κυρίως από την επίδραση των Δ.Λ.Π.19 και Δ.Λ.Π.16. Επιπλέον, το καθαρό εισόδημα αυξάνεται λόγω της απαλοιφής της απόσβεσης της Φήμης και της Πελατείας (Goodwill) σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.3. Αυτό το ερώτημα επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό των Barth et al (2005), ότι με τα Δ.Λ.Π. το καθαρό εισόδημα υφίσταται σημαντικές αυξομειώσεις. Σύμφωνα με την έρευνα της Petreski Marjan μπορεί κάποιος να συμπεράνει ότι πολλά πρότυπα - όχι όμως όλα - έχουν σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις, η οποία εξαρτάται από τον τύπο, την παραγωγή, το περιβάλλον κ.α. της επιχείρησης.

Ο Daske (2006) διερεύνησε εμπειρικά τον ισχυρισμό ότι η χρηματοοικονομική έκθεση που είναι σύμφωνη με διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα, μειώνει το κόστος κεφαλαίου των εταιριών που τα υιοθετούν. Χρησιμοποιώντας ένα μεγάλο δείγμα γερμανικών εταιριών οι οποίες είχαν υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π. και εφαρμόζοντας ένα σύνολο διαφορετικών εμπειρικών τεστ, δεν βρήκε εμπειρικά στοιχεία που να υποστηρίζουν μία τέτοια εικασία. Αντιθέτως, τα συνολικά αποτελέσματα υποδεικνύουν υψηλότερο κόστος κεφαλαίου για τις εταιρίες που εκθέτουν τα οικονομικά αποτελέσματά τους σύμφωνα με άλλα πρότυπα, εκτός των εθνικών τους, κατά την διάρκεια της μεταβατικής περιόδου που ανέλυσε ο Daske στην Γερμανία.

Οι Cordeiro, Couto και Silva (2007) στην μελέτη τους προσπάθησαν να εκτιμήσουν την επίδραση από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π. στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (Ισολογισμός και Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης) των πορτογαλικών εταιριών (με εξαίρεση τους χρηματοοικονομικούς και αθλητικούς οργανισμούς) που είναι εισηγμένες στην χρηματιστηριακή αγορά Euronext Lisbon της Λισσαβόνας, σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606 / 2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου. Επιπλέον επιδίωξαν να ποσοτικοποιήσουν τις διαφορές μεταξύ μερικών και χρηματοοικονομικών αριθμοδεικτών, συγκεκριμένα τα κέρδη ανά μετοχή (EPS) και τον λόγο P/E (Price - Earnings Ratio), μετά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα των Cordeiro, Couto και Silva, όλα τα στοιχεία του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης παρουσίασαν σημαντικές διακυμάνσεις, αυξάνοντας, γενικά, την συνολική αξία του Ενεργητικού, του Κεφαλαίου, των Υποχρεώσεων και των Καθαρών Αποτελεσμάτων κατά 1,5%, 3,2%, 3,4% και 14,7%

αντίστοιχα. Οι πιο σημαντικές επιπτώσεις στον Ισολογισμό προήλθαν από τις Προσαρμογές στα Πάγια Στοιχεία και Υποχρεώσεις, τα οποία συνεισέφεραν σε μεγάλο βαθμό στις θετικές διακυμάνσεις στα Σύνολα του Ενεργητικού και του Παθητικού. Όσον αφορά στην κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσης, η αύξηση στα Κέρδη μετά Φόρων δημιουργεί μία μεγάλη μείωση στο λειτουργικό κόστος. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π. επιδρά στην εκτίμηση της χρηματοοικονομικής απόδοσης της εταιρίας. Οι δείκτες P/E και EPS υποδεικνύουν μία μείωση της θέσης των μετόχων με τα νέα λογιστικά πρότυπα. Επομένως, παρά τον αντικειμενικό στόχο εξομάλυνσης των λογιστικών προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π./ Δ.Π.Χ.Π. παρήγαγε βραχυπρόθεσμες διαφορές, δημιουργώντας μία διαστρέβλωση της λογιστικής πληροφορίας που βασίζεται στα παραδοσιακά εθνικά λογιστικά πρότυπα.

Η Grant Thornton τον Ιούνιο του 2006 δημοσίευσε μία έρευνα για τις επιπτώσεις των Δ.Π.Χ.Π. κατά την πρώτη εφαρμογή τους στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρίες. Τα κύρια συμπεράσματα της έρευνας συνοψίζονται ως εξής:

- Τα Ίδια Κεφάλαια των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ωφελήθηκαν κατά 1.870.000.000 € από την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. (14.671.000.000 € ήταν οι θετικές 12.801.000.000 € οι αρνητικές επιδράσεις). Συνολικά τα Ίδια τους Κεφάλαια αυξήθηκαν κατά 5%
- Τα Αποτελέσματα Χρήσης ωφελήθηκαν κατά 182.000.000 € (2.536.000.000 € ήταν οι θετικές και 2.353.000.000 € οι αρνητικές επιδράσεις). Συνολικά τα Αποτελέσματα Χρήσης αυξήθηκαν κατά 4%.
- Η κυριότερη ωφέλεια στα Ίδια Κεφάλαια προέκυψε από την προσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε εύλογες αξίες (Δ.Λ.Π.16).
- Η μεγαλύτερη επιβάρυνση στα Ίδια Κεφάλαια προέκυψε από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.19 & 26 - Παροχές σε εργαζομένους και από την διενέργεια προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων.
- Την υψηλότερη θετική επίδραση στα Αποτελέσματα Χρήσης επέφερε η προσαρμογή των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των ενσώματων ακινητοποιήσεων.
- Την μεγαλύτερη επιβάρυνση στα Αποτελέσματα Χρήσης επέφερε η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και προβλέψεων για ενδεχόμενους φόρους εισοδήματος.

Τέλος, η Grant Thornton τον Ιούλιο του 2007 δημοσίευσε άλλη μία έρευνα για τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρίες για την χρήση 2006. Το συμπέρασμα που προκύπτει από την έρευνα είναι ότι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης επέφεραν σημαντικές μεταβολές στα χρηματοοικονομικά μεγέθη των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων, οι οποίες με τη σειρά τους φαίνεται ότι στην πλειονότητά τους ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις πληροφόρησης των Δ.Π.Χ.Π. . Προβλήματα εμφανίζονται στην επάρκεια γνωστοποιήσεων κάποιων προτύπων χωρίς όμως να είναι ικανά να αλλοιώσουν την συνολικά θετική εικόνα, Παρ' όλα αυτά μόνο στο 50,5% των εταιριών, η έκθεση ελέγχου χορηγείται με την σύμφωνη γνώμη του Ορκωτού Ελεγκτή, χωρίς θέματα έμφασης ή εξαίρεσης. Το γεγονός αυτό είναι ανησυχητικό καθώς οι υπόλοιπες εταιρίες δεν ενσωματώνουν στις οικονομικές καταστάσεις τους παρατηρήσεις των ελεγκτών. Ανησυχητική είναι και η διαπίστωση, ότι τυχούσες ελλείψεις γνωστοποιήσεων δεν θεωρούνται αρκετά σημαντικές, ώστε να οδηγούν σε έκθεση ελέγχου με εξαίρεση λόγω μη εφαρμογής κάποιου Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Επί της ουσίας τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) συντάσσονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με βάση την εντολή του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Λισαβόνας. Η επιτροπή εξέδωσε Κανονισμό για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων που θα βοηθούσε τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο. Βασικός σκοπός του Κανονισμού είναι να καταστήσει υποχρεωτικό για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρίες να εφαρμόζουν μια ενιαία, υψηλής ποιότητας δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων τους. Θα ήταν ιδιαίτερα σημαντικό να τονίσουμε ότι η καθιέρωση του Κανονισμού πρέπει να συντελεί στην αντικειμενική και αξιόπιστη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της οντότητας.

Ο Κανονισμός στρέφεται προς δυο είδη εταιριών:

- α) Στις εισηγμένες εταιρίες στο χρηματιστήριο: αυτές τηρούν ενοποιημένους λογαριασμούς, δηλαδή και της μητρικής και των θυγατρικών σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- β) στις μη εισηγμένες που τηρούν ετήσιους λογαριασμούς και οι οποίες μπορούν αν θέλουν να καταρτίσουν τις ετήσιες ή ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

γ) για τις υπόλοιπες ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, η εφαρμογή των ΔΛΠ είναι προαιρετική.

Αυτό εξαρτάται από την επιλογή των μετόχων ή των εταίρων της εταιρείας και τηρείται για χρονικό διάστημα τουλάχιστον 5 ετών. Εάν η σχετική απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων δεν προσδιορίζει το χρονικό διάστημα ισχύος της, τότε η απόφαση ισχύει έπ' αόριστον, μέχρι ανακλήσεως της (η οποία, όμως, ανάκληση δεν μπορεί να γίνει πριν από την παρέλευση πενταετίας). Για την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η Ελληνική Κυβέρνηση εξέδωσε το Νόμο 3229/2004, με βάση τον οποίο δίνεται η δυνατότητα σε εταιρείες νομικής μορφής Ανώνυμης Εταιρείας και Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης να προβλέπει τις προϋποθέσεις και διαδικασίες που θα πρέπει να ακολουθήσουν και να ρυθμίσουν διάφορα πρακτικής φύσεως προβλήματα, που προκύπτουν από την εφαρμογή του Κοινοτικού Κανονισμού.

Στην Ελλάδα, υπήρχαν και κάποια περιστατικά εταιρειών που πριν από είκοσι χρόνια υπήρχαν εταιρείες που συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.

Παρατηρώντας αυτές τις εταιρείες μπορούμε να εξάγουμε τα παρακάτω συμπεράσματα. Γί' αυτές τις εταιρείες μπορούμε να αναφέρουμε τα παρακάτω:

1. Αυτό συνέβαινε στις θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων. Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, αυτές οι εταιρείες έπρεπε να συντάσσουν και να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Επιπροσθέτως, συνέτασσαν και οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για να τα αποστείλουν στις αντίστοιχες μητρικές εταιρείες, συνοδευόμενες πάντα φυσικά από το πιστοποιητικό ελέγχου των ελεγκτών τους, οι οποίοι συνήθως ήταν πιστοποιημένα στελέχη των μεγάλων ελεγκτικών εταιρειών.
2. Επίσης, συνέβαινε σε εταιρείες που είχαν αντλήσει (ή επιθυμούσαν να αντλήσουν) κεφάλαια από το εξωτερικό.
3. Τέλος, συνέβαινε και σε εταιρείες που δραστηριοποιούνται στη ναυτιλία και οι υποχρεώσεις τους περί σύνταξης οικονομικών καταστάσεων κατά την ελληνική νομοθεσία είναι περιορισμένες, όμως οι συναλλαγές τους, κυρίως στο εξωτερικό, απαιτούσαν τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Έπειτα, αυτές οι εταιρείες εξακολούθησαν να συντάσσουν παράλληλα. Τα επόμενα χρόνια όλο και περισσότερες ελληνικές εταιρείες συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις

με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, παράλληλα βέβαια με τις κατά Ελληνικό Λογιστικό Πρότυπο απαιτούμενες οικονομικές καταστάσεις τους. Οι κολοσσοί επιχειρήσεων είχαν μεγαλύτερη ευχέρεια στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, λόγω του παγκόσμιου εύρους των δραστηριοτήτων τους. Εντούτοις, οι μικρότερες από τις εισηγμένες επιχειρήσεις προσπαθούσαν να συντάξουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αλλά με δυσκολίες γιατί το έργο ήταν χρονοβόρο πολυδάπανο και απαιτούσε πολύ εμπειρία και πολλές γνώσεις με λιγότερα μέσα και με μικρότερη ή μηδενική εμπειρία να ανταπεξέλθουν στο έργο αυτό, παρ' όλο που είναι χρονοβόρο και πολυδάπανο.

Κάποιες από τις εταιρείες που είχαν συντάξει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, πριν ακόμη ισχύσει η υποχρεωτική τήρηση των κανόνων και των αρχών των Δ.Λ.Π. από τις εισηγμένες εταιρείες ήταν η Εμπορική τράπεζα και η Cosmote. Κάποιες εταιρείες μάλιστα είχαν περιλάβει σε απολογισμούς τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως η Eurobank, ΟΠΑΠ, Ελληνικά Πετρέλαια.

Γενικό Συμπέρασμα

Στόχος αυτής της μελέτης δεν είναι άλλος από την διερεύνηση των επιπτώσεων στις οικονομικές καταστάσεις από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Π. . Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ήρθαν να μεταβάλουν τη θέση των ελληνικών επιχειρήσεων, αμέσως μετά τη μεταβολή που έφερε η υιοθέτηση του ευρώ. Τα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι πολλά. Το βέβαιο όμως είναι ότι τα πράγματα δεν είναι πια τα ίδια, όπως ήταν πριν από λίγα χρόνια, όταν το νόμισμα ήταν η δραχμή και το λογιστικό σύστημα ήταν "κομμένο" και "ραμμένο" στα μέτρα των τοπικών επιχειρήσεων, ελληνικό σύστημα.

Τόσο το κοινό ευρωπαϊκό νόμισμα όσο και η χρήση ενιαίων λογιστικών προτύπων οδηγούν στο ίδιο αποτέλεσμα, το οποίο δεν είναι άλλο από τον περιορισμό του "χειρισμού" από τις επιχειρήσεις των ισολογισμών τους και τη διευκόλυνση των συγκρίσεων των ελληνικών επιχειρήσεων με τις άλλες ευρωπαϊκές. Αυτό έχει σημαντικές θετικές συνέπειες για τον Έλληνα επενδυτή, επιχειρηματία ή καταναλωτή, εφόσον βέβαια είναι σε θέση να προσαρμοστεί και να ανταγωνιστεί σε διεθνές επίπεδο και εκτός προστατευτικού συστήματος που προσέφερε ως σήμερα η κλειστή ελληνική οικονομία.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι μια νομοθετική ρύθμιση που επιβλήθηκε από σχετικούς κανονισμούς της Ε.Ε. και ως εκ τούτου υπερισχύει οποιασδήποτε αντίθετης εσωτερικής (εθνικής) διάταξης.

Η ρύθμιση αυτή έχει ως αποτέλεσμα τη θεαματική βελτίωση της εφαρμοσμένης λογιστικής και την ουσιαστική προαγωγή του λογιστικού επαγγέλματος και της λογιστικής επιστήμης γενικότερα στην Ελλάδα, γιατί θα παύσουν οι αυθαίρετες παρεμβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας στα τηρούμενα λογιστικά βιβλία και ο εξαναγκασμός με την απειλή σοβαρών οικονομικών κυρώσεων, τηρήσεων λογαριασμών και εφαρμογής λογιστικών χειρισμών ολοσχερώς αντίθετων προς τις βασικές λογιστικές αρχές, με τις γνωστές σοβαρές συνέπειες.

Χρήσιμα συμπεράσματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για πρώτη φορά στη χώρα μας σηματοδοτεί μια ριζική αλλαγή στον τρόπο παροχής οικονομικής πληροφόρησης από πλευράς επιχειρήσεων.

Για πρώτη φορά, οι οικονομικές μονάδες που λειτουργούν στη χώρα μας απαλλάχθηκαν από το βάρος των «ελληνικών λογιστικών ιδιαιτεροτήτων» και κλήθηκαν να παράσχουν οικονομική πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας με αυτή των ανταγωνιστριών τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε.). Για πρώτη φορά, οι ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να προσεγγίσουν τις τράπεζες της Ε.Ε. και κάθε διεθνές χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ζητώντας τη λήψη τραπεζικών υπηρεσιών χωρίς να χρειάζεται να υποβληθούν στο υψηλό κόστος της πρόσληψης εξειδικευμένων συμβούλων για τη μετατροπή των ισολογισμών και των οικονομικών τους καταστάσεων σε συγκρίσιμα τυποποιημένα μεγέθη βάσει συγκεκριμένων προτύπων αναφοράς που τυγχάνουν ευρείας εφαρμογής και αξιοπιστίας διεθνώς και είναι απαλλαγμένα από φορολογικές και άλλες εγχώριες διατάξεις αμφίβολης χρησιμότητας για οποιονδήποτε αναγνώστη.

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. Ετοιμες 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.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και διερμηνείες: Πρακτική ανάλυση και ερμηνεία με λογιστικά παραδείγματα εφαρμογής. Πρωτοψάλτης Νικ. & Παν. Κ. Βουστούρης. Εκδόσεις : Σώμα ορκωτών ελεγκτών λογιστών, Αθήνα 2009

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Άθως Γεωργίου. Εκδόσεις: Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη 2009

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τσόλης Κ. & Φίλιος Β. Εκδόσεις Σύγχρονη εκδοτική, Αθήνα 2008

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους με τα ελληνικά Ντζανάτος Δ. εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα 2008.

Επιτομή διεθνών λογιστικών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και των διεθνών λογιστικών προτύπων , Πρωτοψάλτης Ν. Αθήνα 2009

Διερμηνείες Διεθνών Λογιστικών Προτύπων: Αριθμ. 1-25 | Μόνιμη επιτροπή διερμηνειών : SIC, Standing Interpretations Committee. Σώμα ορκωτών ελεγκτών λογιστών. Εκδόσεις: Σώμα ορκωτών ελεγκτών λογιστών, Αθήνα 2008

Παραδείγματα εφαρμογής Α' ΤΟΜΟΣ : Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης , Διερμηνείες : Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης , Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης Αθήνα 2009

Παραδείγματα εφαρμογής Β' ΤΟΜΟΣ : Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα , Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης , Διερμηνείες : Δρ. Νικόλαος Γ. Πρωτοψάλτης , Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης Αθήνα 2009

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ

www.taxheaven.gr

www.power-tax.gr

www.pandektis.gr

www.kathimerini.gr/

<http://www.ethnos.gr/>

| ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ | Σελ. |
|---|-------------|
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ <i>Εισαγωγή</i> | 2 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ <i>Οργανισμοί Έκδοσης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ευρωπαϊκή Ένωση</i> | 5 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ <i>Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η εξέλιξή τους στον χρόνο Διαφορές μεταξύ Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων</i> | 9 |
| ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ | |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ <i>Οι επιπτώσεις της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα</i> | 74 |
| Γενικό Συμπέρασμα | 82 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ | 86 |
| ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ | 86 |