

**Α.ΤΕΙ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ**

**«Προσδιορισμός των
Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
&
προβλήματα κατά την πρώτη εφαρμογή»**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ: ΤΣΙΑΚΟΥ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑ
ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΛΥΓΓΙΤΣΟΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ
Α.Μ.:2002082
ΜΑΙΟΣ 2007**

ΔΙΠΛΩΜΑ ΔΙΔΑΚΤΟΡΙΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ & ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

*« Προσδιορισμός των Διεθνών
Λογιστικών Προτύπων &
προβλήματα κατά την πρώτη
εφαρμογή »*

Σπουδάστρια: Τσιάκου Αναστασία
Εισηγητής: Λυγγίτσος Αλέξανδρος
Α.Μ.: 2002082
Μάιος 2007

Η παρούσα πτυχιακή εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια της ολοκλήρωσης του σπουδαστικού μου κύκλου στο τμήμα Χρηματοοικονομικής & ελεγκτικής, της σχολής Διοίκηση και Οικονομία του ΑΤΕΙ Καλαμάτας.

Βασικός άξονας της εργασίας, αποτελεί ο προσδιορισμός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και προβλήματα κατά την πρώτη εφαρμογή τους. Με την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας επιθυμώ να εκφράσω τις ευχαριστίες μου σε ορισμένους ανθρώπους που ο καθένας με τον δικό του τρόπο βοήθησαν καθοριστικά στην ολοκλήρωση αυτής μου της προσπάθειας.

Αρχικά, θα ήθελα να ευχαριστήσω τους Καθηγητές του ΑΤΕΙ Καλαμάτας που προσπάθησαν να μου μεταδώσουν τόσο τη γνώση τους όσο και το πνεύμα για τη συνεχή επιστημονική βελτίωση και εξέλιξη μου.

Εξ' αυτών θα ήθελα να ευχαριστήσω ιδιαίτερος τον επιβλέποντα καθηγητή μου, κ. Α.Λυγγίτσο για την πολύτιμη καθοδήγησή του και τις χρήσιμες υποδείξεις του για την ολοκλήρωση της παρούσας πτυχιακής εργασίας.

Τέλος, θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου και τις «αδερφές» μου Βασιλική & Ευδοκία Τσένου για την αμέριστη ηθική και υλική συμπαράσταση.

Καλαμάτα, Μάιος 2007
Τσιάκου Αναστασία

Περιεχόμενα :

Σελ.

Κεφάλαιο 1°

1.1 Εισαγωγή05

1.2 Σπουδαιότητα της Λογιστικής Τυποποίησης.....10

Κεφάλαιο 2°

2.1 Ιστορική Αναδρομή.....12

2.2 Δομή & Περιεχόμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού
Σχεδίου.....13

2.3 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) στην Ευρωπαϊκή Ένωση
& στην Ελλάδα.....14

2.4 Κύρια Όργανα Κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών
Προτύπων.....15

Κεφάλαιο 3°

3.1 Παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Ομοιότητες
και Διαφορές με το Ελληνικό Δίκαιο.....17

Κεφάλαιο 4°

4.1 Φάσεις Προετοιμασίας.....67

4.2 Οφέλη από την εφαρμογή των ΔΛΠ.....69

4.3 Επιπτώσεις κατά την εφαρμογή.....73

4.4 Η πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα.....79

4.5 Σχεδιαγράμματα με τις συνολικές επιδράσεις στα ίδια κεφάλαια
& στα αποτελέσματα χρήσης από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π &
αντιμετώπιση εισαγωγής ΔΛΠ.....82

Κεφάλαιο 5°

5.1 Επίλογος – Γενικό συμπέρασμα.....90

Βιβλιογραφία.....92

Παραρτήματα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σήμερα, ίσως πολύ περισσότερο από ότι στο παρελθόν, η παγκοσμιοποίηση και το πλήρες άνοιγμα των εθνικών αγορών καθιστούν επιτακτική την ανάγκη για την ομοιογενοποίηση των ισολογισμών και των καταστάσεων αποτελεσμάτων χρήσης των επιχειρήσεων για τον Ιδιωτικό και Δημόσιο τομέα τόσο σε εθνικό όσο και σε Διεθνές επίπεδο. Η έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) είναι αποτέλεσμα της προσπάθειας για εναρμόνιση των κανόνων, λογιστικών αρχών και διαδικασιών ως προς τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Είναι κοινά αποδεκτό ότι τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα** θα αποτελέσουν αναπόσπαστο κομμάτι της καθημερινής λειτουργίας κάθε ελληνικής επιχείρησης.

Την ίδια στιγμή η κρίση της εμπιστοσύνης των επενδυτών προς τις χρηματιστηριακές αγορές, η οποία οφείλεται σε μεγάλο βαθμό από τα επιχειρηματικά σκάνδαλα που παρουσιάστηκαν τόσο στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής όσο και στην Ευρώπη, επιβάλλει την εφαρμογή ενιαίων λογιστικών προτύπων. Η Ελλάδα επηρεάζεται από τις παραπάνω εξελίξεις και δεδομένου ότι δεν δύναται να τις επηρεάσει, οφείλει να τις παρακολουθήσει.

Το ισχύον Ελληνικό λογιστικό σχέδιο χαρακτηρίζεται ως απαρχαιωμένο και μη ικανοποιητικό αφού δεν καλύπτει τις ανάγκες πληροφόρησης των επενδυτών. Η εφαρμογή και τήρηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζει την απαιτούμενη διαφάνεια που χρειάζονται οι επενδυτές, οι πελάτες και οι προμηθευτές σε όλο τον κόσμο.

Η επάρκεια των χρηματοοικονομικών πληροφοριών αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τους αναλυτές εισηγμένων εταιριών, προκειμένου να προχωρήσουν σε συγκριτικές οικονομικές εκτιμήσεις, αλλά και για τους επενδυτές οι οποίοι παρέχουν τα κεφάλαιά τους για την ανάπτυξη των εταιριών. Η εμπιστοσύνη των επενδυτών διασφαλίζεται από την έγκαιρη και έγκυρη πληροφόρησή τους για την πορεία της οικονομικής μονάδας με σκοπό τη διασφάλιση και αύξηση των κεφαλαίων τους.

Η ποσότητα και η ποιότητα της ενημέρωσης σχετικά με την πορεία των εισηγμένων εταιριών αποκτά ιδιαίτερη σημασία στο πλαίσιο της παγκοσμιοποιημένης οικονομίας όπου δρουν επενδυτές διαφορετικού χαρακτήρα, συμπεριφοράς, και επενδυτικού προσανατολισμού.

Η ανάπτυξη της κεφαλαιαγοράς διεθνώς έχει διαμορφώσει τις συνθήκες για την εναλλακτική τοποθέτηση επενδυτικών κεφαλαίων σε

μετοχικούς και άλλους τίτλους άλλων χωρών. Η ανάπτυξη, αυτή, της διασυννοριακής επενδυτικής δραστηριότητας και η αποτελεσματικότερη ολοκλήρωση των κεφαλαιαγορών στην Ευρωπαϊκή Ένωση, αλλά και παγκοσμίως, περιορίζεται από την ύπαρξη σημαντικών θεσμικών εμποδίων όπως οι διαφορές στα συστήματα λογιστικής παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των εταιριών. Η ποσότητα και το περιεχόμενο των γνωστοποιούμενων πληροφοριών, αποτελούν σημαντικό παράγοντα αποθάρρυνσης της προσέλκυσης επενδυτικών κεφαλαίων αλλά και παραπληροφόρησης.

Οι διαφορές στα λογιστικά πρότυπα μεταξύ των αγορών μπορούν να αποτελέσουν αιτία αποθάρρυνσης των ιδιωτών επενδυτών με αποτέλεσμα την καθίζηση της διασυννοριακής συναλλακτικής δραστηριότητας και της αναπτυξιακής δυναμικής των εταιριών, επιφέροντας συρρίκνωση των επενδύσεων. Καθίσταται, συνεπώς, αναγκαία η ύπαρξη ενιαίων λογιστικών προτύπων, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο που θα προσδώσει μεγαλύτερη συνοχή στις λογιστικές καταστάσεις, καθώς η σύνταξή τους θα στηρίζεται σ' ένα ενιαίο πλαίσιο προτύπων και διαδικασιών, μεταξύ των οποίων θα υπάρχει μια λογική συνέχεια και συνέπεια και θα αποφεύγονται οι αντιφάσεις και αντιθέσεις.

Η παροχή κατάλληλων δεδομένων στους λήπτες επιχειρηματικών αποφάσεων, οι οποίοι αντλούν τις σχετικές πληροφορίες από τις οικονομικές καταστάσεις που οι επιχειρήσεις συντάσσουν και δημοσιοποιούν αποτελεί το σημαντικότερο αντικείμενο της λογιστικής. Η λογιστική είναι μία επιστήμη το τελικό προϊόν της οποίας είναι η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων όπως προκύπτουν από τις κάθε είδους συναλλαγές που έχει προβεί η οικονομική μονάδα στο υπό εξέταση χρονικό διάστημα.

Η αξία της ενημέρωσης για τους λήπτες οικονομικών αποφάσεων αποκτά μεγαλύτερη σπουδαιότητα, όταν μπορεί να είναι διαχρονικά συγκρίσιμη στα πλαίσια τόσο της ίδιας της επιχείρησης όσο και μεταξύ επιχειρήσεων διαφόρων κλάδων της οικονομίας.

Η συγκρισιμότητα των λογιστικών στοιχείων επιτυγχάνεται μόνο αν οι εταιρίες εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές και μεθόδους. Απαιτείται δηλαδή, τυποποίηση ολόκληρου του φάσματος της λογιστικής διαδικασίας που να αποτυπώνει και να παρακολουθεί την επιχειρηματική δράση της οικονομικής μονάδας, ώστε να εξασφαλιστεί η συγκέντρωση ομοιογενών, αξιόπιστων και ορθών στοιχείων και δεδομένων σχετικά με την περιουσιακή διάρθρωσή τους, τη χρηματοοικονομική κατάσταση και δραστηριότητά τους.

Στο παρελθόν, πριν την καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου με το οποίο εισήχθη και επίσημα η λογιστική τυποποίηση στη χώρα μας, υπήρχαν άπειρες λογιστικές διάλεκτοι, χωρίς όμως να υφίσταται μια ενιαία λογιστική γλώσσα, της οποίας η ανάγκη

ύπαρξης, αναγνωριζόταν από τότε. Συχνά παρατηρούνται φαινόμενα όπου ισολογισμοί επιχειρήσεων που ανήκαν στον ίδιο κλάδο παρουσίαζαν σημαντικές διαφορές εξαιτίας του διαφορετικού τρόπου κατάρτισής τους. Το γεγονός αυτό καθιστούσε αδύνατη την παρακολούθηση της εταιρίας διαχρονικά και τη σύγκρισή της με τις υπόλοιπες εταιρίες του κλάδου.

Η εμπιστοσύνη της κεφαλαιαγοράς στην ποιότητα της λογιστικής και τη διοίκηση των επιχειρήσεων είναι υψίστης σημασίας για την πρόοδο της οικονομίας. Η δημιουργία και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) είναι ένα σημαντικό βήμα προς την παροχή αξιόπιστης και διεθνώς συγκρίσιμης λογιστικής πληροφόρησης.

Τα ΔΛΠ οφείλουν:

- ❖ να δημιουργούν ένα ουσιαστικό και ασφαλές πλαίσιο για την παροχή έγκυρης και υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης,
- ❖ να προωθούν τη διαφάνεια και την αξιοπιστία στην αποτύπωση στις λογιστικές καταστάσεις της χρηματοοικονομικής κατάστασης και απόδοσης μιας επιχείρησης, της έκθεσής της στους διάφορους χρηματοοικονομικούς κινδύνους και των πολιτικών που ακολουθεί για τη διαχείρισή τους,
- ❖ να διευκολύνουν και να μην περιορίζουν την αποτελεσματική επίβλεψη και τον έλεγχο των λογιστικών πρακτικών των επιχειρήσεων,
- ❖ να είναι επίκαιρα, εύχρηστα και λειτουργικά,
- ❖ να προσεγγίζουν με συνέπεια και επίγνωση τα διάφορα λογιστικά γεγονότα και ζητήματα που ανακύπτουν
- ❖ να παρέχουν ακριβείς και συγκεκριμένες οδηγίες ως προς την εφαρμογή τους ώστε να μην υπάρχει περιθώριο για ηθελημένα ή αθέλητα λάθη ή παρανοήσεις
- ❖ όπου επιτρέπεται η χρησιμοποίηση περισσότερων της μιας εναλλακτικών πολιτικών για συγκεκριμένα λογιστικά γεγονότα, να λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα ώστε να αποφεύγονται περιπτώσεις παραπληροφόρησης ή αποπροσανατολισμού των επενδυτών, και
- ❖ να είναι κατάλληλα για εφαρμογή όχι μόνο για τις αναπτυγμένες, αλλά και για τις αναπτυσσόμενες αγορές κεφαλαίου και οικονομίες.

Τα ΔΛΠ επηρεάζουν τον τρόπο με τον οποίο τα λογιστικά μεγέθη και οι διάφοροι χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι αποτιμώνται και λογίζονται, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο γίνονται αντικείμενο διαχείρισης και ελέγχου.

Η εφαρμογή τους επηρεάζει την ανάλυση της χρηματοοικονομικής πορείας και απόδοσης των επιχειρήσεων, την ποιότητα και σύνθεση της

λογιστικής πληροφόρησης, όπως αυτή εκφράζεται μέσα από τις λογιστικές καταστάσεις και την επικοινωνία μεταξύ επιχειρήσεων, αναλυτών και επενδυτών. Τα ΔΛΠ επηρεάζουν συνολικά κάθε πλευρά της επιχειρηματικής δραστηριότητας, την παραγωγική διαδικασία, την κοστολογική και τιμολογιακή πολιτική, τη διαμόρφωση της επενδυτικής στρατηγικής, την αντιστάθμιση των χρηματοοικονομικών κινδύνων, το δανεισμό, την κερδοφορία και φορολόγηση των επιχειρήσεων, το λογιστικό έλεγχο αυτών, τις συγχωνεύσεις και εξαγορές επιχειρήσεων, καθώς και το χαρακτήρα της διοίκησης των επιχειρήσεων γενικότερα.

Συνεπώς, η χρήση λογιστικών προτύπων και συστημάτων, που προάγουν την παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης, διευκολύνει τη δημιουργία χρηματοοικονομικής πειθαρχίας, περιορίζει το ενδεχόμενο παραποίησης της χρηματοοικονομικής εικόνας των επιχειρήσεων και ενισχύει την εμπιστοσύνη της αγοράς στο χρηματοοικονομικό και εποπτικό σύστημα.

Αντίθετα, ανεπαρκής και ελλιπής πληροφόρηση μπορεί να καταλήξει σε ασάθεια και αβεβαιότητα στην αγορά κεφαλαίων. Η αποτελεσματικότητα της κεφαλαιαγοράς, καθώς και η ουσιαστική επικοινωνία μεταξύ επιχειρήσεων και μετόχων, δανειστών και επενδυτικού κοινού βασίζονται κατά πολύ στην ποιότητα και το περιεχόμενο των λογιστικών προτύπων. Σε χώρες όπου τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα αδυνατούν να οδηγήσουν στη δημιουργία αξιόπιστων και συγκρίσιμων λογιστικών καταστάσεων, και το συνολικό κόστος ελέγχου και εποπτείας της λειτουργίας των επιχειρήσεων και της κεφαλαιαγοράς είναι ως εκ τούτου υψηλό, η χρησιμοποίηση των ΔΛΠ μπορεί να λειτουργήσει καταλυτικά και να ενισχύσει σημαντικά το έργο των εποπτικών αρχών. Είναι λοιπόν απαραίτητο τα ΔΛΠ να εξελίσσονται έτσι ώστε να μπορούν να ανταποκρίνονται στις διαρκώς μεταβαλλόμενες ανάγκες των επιχειρήσεων και της κεφαλαιαγοράς.

Επομένως, τα ΔΛΠ οφείλουν να αναφέρονται, όχι μόνο στην προετοιμασία και την παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων, αλλά και στην ευρύτερη παρακολούθηση και ρύθμιση της λειτουργίας της αγοράς κεφαλαίων και της συμπεριφοράς των λογιστικών μονάδων.

Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένα ζητήματα, που ανακύπτουν από την υιοθέτηση και εφαρμογή των ΔΛΠ και τα οποία απαιτούν ιδιαίτερη προσοχή, προκειμένου να γίνει ομαλά και χωρίς προβλήματα η μετάβαση στο διεθνές λογιστικό σύστημα.

Το κόστος εκμάθησης και κατανόησης των διατάξεων των ΔΛΠ, αλλά και της εκ βάθρων αλλαγής του εγχώριου λογιστικού συστήματος από την απλή παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων έως τον υπολογισμό και την καταγραφή των διαφόρων λογιστικών μεγεθών και γεγονότων είναι τεράστιο τόσο σε χρόνο όσο και σε πόρους.

Η εκπαίδευση του υπαλληλικού προσωπικού, η σε βάθος

κατανόηση των διαφορών των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και των σχετικών επιπτώσεων στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων και κυρίως η αλλαγή των λογιστικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ θα επιβαρύνουν σημαντικά την καθαρή θέση των επιχειρήσεων. Η σύγκριση όμως του κόστους με το όφελος που προκύπτει δείχνει ότι το τελευταίο υπερβαίνει κατά πολύ το πρώτο ιδιαίτερα σε μακροπρόθεσμη βάση. Η κύρια δύναμη πίσω από τη δημιουργία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η παγκοσμιοποίηση των αγορών κεφαλαίου.

Καθώς οι επενδυτές επιδιώκουν όλο και περισσότερο τη διεθνή διαφοροποίηση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου τους και οι επιχειρήσεις προσβλέπουν στην άντληση κεφαλαίου από εγχώριες και διεθνείς κεφαλαιαγορές, γίνεται φανερό πόσο σημαντική και αναγκαία είναι η εφαρμογή ενός διεθνούς λογιστικού συστήματος που θα περιορίζει τα κόστη και θα φέρνει επενδυτές και επιχειρήσεις κοντά.

1.2 ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ

Για να διαπιστωθεί η σημασία της καθιέρωσης του θεσμού του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου κρίνεται απαραίτητο να εξεταστούν οι ευνοϊκές επιπτώσεις στους διάφορους τομείς της χώρας.

Η λογιστική τυποποίηση έχει σημαίνουσα βαρύτητα τόσο για την εθνική οικονομία όσο και για την κοινωνική, οικονομική και δημοσιονομική πολιτική.

Με τη **σχεδίαση** της λογιστικής τυποποίησης σε εθνική κλίμακα επιτυγχάνεται:

- ♦ η παροχή αντικειμενικών πληροφοριακών δεδομένων προκειμένου να επιτυγχάνεται ορθολογικότερη επένδυση των κεφαλαίων και αύξηση της παραγωγικότητας.
- ♦ ο ακριβής, ομοιογενής και ορθός υπολογισμός των στοιχείων σχετικά με την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα των επιχειρήσεων.
- ♦ η εξασφάλιση αξιόπιστων στοιχείων για την άσκηση της οικονομικής πολιτικής και η εκτίμηση των συνεπειών που πηγάζουν από την εφαρμοσθείσα κρατική οικονομική και φορολογική πολιτική
- ♦ η διενέργεια διαχειριστικών, φορολογικών, αγορανομικών ελέγχων.
- ♦ η διευκόλυνση της κατάρτισης οικονομικών αναλύσεων και μελετών τόσο γενικότερης σημασίας όσο και κατά κλάδους της οικονομίας.
- ♦ ο καθορισμός κοινής ορολογίας και κοινής λογιστικής γλώσσας στον οικονομικό κόσμο.

Η **ευεργετική επίδραση** της λογιστικής τυποποίησης από πλευράς ιδιωτικής οικονομίας συνοψίζεται ως ακολούθως:

- ♦ Το λογιστικό σχέδιο αποτελεί τον επιτελικό χάρτη πάνω στον οποίο βασίζεται η ορθολογική και επιστημονική διεύθυνση του λογιστηρίου.
- ♦ Διευκολύνεται η εφαρμογή των εκσυγχρονισμένων μεθόδων διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας με σύγχρονα μηχανολογιστικά και ηλεκτρονικά συστήματα, με συνέπεια τη μείωση του λειτουργικού κόστους και τη παροχή αποτελεσμάτων σε σύντομο χρονικό διάστημα.
- ♦ Επιτυγχάνεται πλήρης και ορθή κοστολόγηση και προσδιορισμός των αναλυτικών αποτελεσμάτων της εταιρίας κατά τμήμα ή κατά δραστηριότητα.
- ♦ Καθιερώνεται ενιαίος τύπος οικονομικών καταστάσεων με ομοιογενές περιεχόμενο που επιτρέπει:
- ♦ Τη μελέτη και σύγκριση της επιχείρησης διαχρονικά, κλαδικά και διακλαδικά.

- ◆ Την παροχή στις τράπεζες ορθών στοιχείων για την εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης.
- ◆ Την παροχή στις επαγγελματικές οργανώσεις αντικειμενικών και ομοιογενών στοιχείων για τη σύναψη κλαδικών, συλλογικών συμβάσεων.
- ◆ Διευκολύνεται ο φορολογικός έλεγχος της επιχείρησης αφού καθίσταται ευχερέστερος και αντικειμενικότερος εξαιτίας της γνώσης του φορολογικού ελεγκτή για το περιεχόμενο του κάθε λογαριασμού και αφού ο τυποποιημένος λογαριασμός εκμετάλλευσης παρέχει στοιχεία για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.3 Ιστορική Αναδρομή

Η λογιστική τυποποίηση έχει τις ρίζες της στην κίνηση που σημειώθηκε στη Γαλλία το 1880 η οποία οδήγησε στη Σύνοδο του Διεθνούς Ινστιτούτου Στατιστικής το 1901. Σε εθνική κλίμακα η λογιστική τυποποίηση επιτυγχάνεται με τα Γενικά Λογιστικά Σχέδια. Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ρυθμίζει τα βασικά λογιστικά θέματα και δίνει το πλαίσιο μέσα στο οποίο οι επιχειρήσεις λειτουργούν.

Η εξέλιξη της λογιστικής και των λογιστικών προτύπων έγινε με ανάπτυξη διαφορετικών λογιστικών πρακτικών.

Παράγοντες που επηρέασαν τις διαφοροποιήσεις της λογιστικής ανάμεσα στις χώρες είναι:

- ♦ ο βαθμός συγκέντρωσης κάθε οικονομίας
- ♦ η φύση των οικονομικών δραστηριοτήτων
- ♦ το επίπεδο της οικονομικής ανάπτυξης
- ♦ ο ρυθμός της οικονομικής ανάπτυξης

Στο δυτικό κόσμο δύο βασικά λογιστικά μοντέλα έχουν αναπτυχθεί: το γαλλογερμανικό και το αγγλοσαξονικό.

Οι φιλοσοφικές, εννοιολογικές και πρακτικές διαφορές μεταξύ των δύο αυτών μοντέλων λογιστικής είναι θεμελιώδεις αφού διαφέρει και ο σκοπός της λογιστικής και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Το γαλλογερμανικό μοντέλο ξεκίνησε στη Γαλλία το 17ο αιώνα με κρατική πρωτοβουλία και βρήκε ιδιαίτερη απήχηση στις χώρες όπου το κράτος κατέχει σημαντικό ρόλο στην οικονομία όπως οι χώρες της ηπειρωτικής Ευρώπης. Το μοντέλο αποσκοπεί στην ρύθμιση της σχέσης του κράτους και των επιχειρήσεων και συμβάλλει στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και στην εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας για τη βιωσιμότητα των επιχειρήσεων βασιζόμενο στο ιστορικό κόστος και τη χρήση αποσβέσεων.

Το αγγλοσαξονικό μοντέλο εμφανίστηκε στη Μεγάλη Βρετανία τον 19ο αιώνα ως αποτέλεσμα της Βιομηχανικής Επανάστασης. Αναπτύχθηκε κυρίως σε χώρες όπου η σχέση της επιχείρησης με τους επενδυτές έχει πρωτεύοντα ρόλο στην οικονομία ενώ το κράτος δεν διαδραματίζει σημαντικό ρόλο. Το μοντέλο δηλαδή, εστιάζει στην ορθή και εμπειρισταιωμένη πληροφόρηση των ληπτών οικονομικών αποφάσεων.

Τόσο το αγγλοσαξονικό όσο και το γαλλογερμανικό μοντέλο έχουν ασκήσει σημαντική επιρροή στη διαμόρφωση των Λογιστικών Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Η Ελλάδα υιοθέτησε τις οδηγίες αυτές στο δίκαιό της και προέβη στη δημιουργία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου το οποίο βασίζεται στο γαλλογερμανικό λογιστικό μοντέλο. Αντίθετα, τα ΔΛΠ που επιδιώκουν να καλύπτουν τις ανάγκες των επενδυτών για περισσότερη χρηματοοικονομική πληροφόρηση με περισσότερη διαφάνεια, συγκρισιμότητα και συνοχή, στηρίζονται στο αγγλοσαξονικό μοντέλο.

2.2 Δομή και Περιεχόμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Το **Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο** δημιουργήθηκε για να καλύψει τις ανάγκες των οικονομικών μονάδων και συνεπώς πρέπει να εναρμονίζεται στις εξελίξεις της επιστήμης και της τεχνικής σε ένα χώρο κατ' εξοχήν κυριαρχούμενο από ραγδαίες μεταβολές.

Σύμφωνα με τη δομή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ολόκληρη η ύλη του χωρίζεται στη γενική εισαγωγή και στα ακόλουθα έξι μέρη:

♦ Μέρος πρώτο: Βασικές Αρχές

Περιλαμβάνει τις βασικές αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και τη Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών.

♦ Μέρος δεύτερο: Ανάλυση Γενικής Λογιστικής

Αναλύει τη Γενική Λογιστική, δηλαδή όλες τις συναλλαγές της οικονομικής μονάδας.

♦ Μέρος τρίτο: Λογαριασμοί Τάξεως

Αναλύονται οι Λογαριασμοί Τάξεως, που είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας, στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς όμως να δημιουργούν ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας.

♦ Μέρος τέταρτο: Κανόνες & Αρχές Κατάρτισης

Περιγράφονται και αναλύονται οι κανόνες και οι αρχές κατάρτισης και εμφάνισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων δηλαδή, του ισολογισμού, των αποτελεσμάτων χρήσης, του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, του προσαρτήματος και του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης. Στο κεφάλαιο αριθμοδείκτες γίνεται αναφορά στη χρησιμότητά τους και στο εννοιολογικό τους πλαίσιο.

♦ Μέρος πέμπτο: Λογιστική Εκμετάλλευσης & Λογιστική Κόστους

Περιγράφεται η Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης -Λογιστική Κόστους και αφορά τη διαδικασία προσδιορισμού του κόστους παραγωγής των προϊόντων, παροχής υπηρεσιών ή ανάληψης ορισμένων δραστηριοτήτων.

❖ Μέρος έκτο: **Παράρτημα Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης**

Περιλαμβάνει το Παράρτημα της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως που περιέχει τρία κεφάλαια: το κεφάλαιο «Πρόγραμμα Δράσεως», το κεφάλαιο «Πρότυπη Κοστολόγηση» και το κεφάλαιο «Προϋπολογιστικός Έλεγχος».

2.3 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στην Ελλάδα

Οι διαφορετικές εθνικές παραδόσεις και εμπειρίες οδήγησαν στην ανάπτυξη διαφορετικών θεσμικών μοντέλων λογιστικής. Η ανάπτυξη όμως των πολυεθνικών επιχειρήσεων και η ανάδειξή τους σε δεσπόζουσες μορφές επιχειρηματικής δράσης σε πολλά κράτη έκανε πιο επιτακτική την ανάγκη για διεθνή εναρμόνιση των λογιστικών και ελεγκτικών πρακτικών και προτύπων.

Στην επίσημη εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L243/1/11.9.2002) δημοσιεύτηκε ο κανονισμός 1606/2002 του ευρωπαϊκού κοινοβουλίου και συμβουλίου για τη χρήση των προτύπων με κύριο σκοπό την υιοθέτηση και εφαρμογή τους. Το ευρωπαϊκό συμβούλιο της Λισαβόνας που πραγματοποιήθηκε στις 23 και 24 Μαρτίου του 2000 είχε ως επιδίωξη να ενισχύσει την ομοιομορφία, τη συγκρισιμότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο. Με απόφαση του συμβουλίου ανακοινώθηκε ότι οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρίες προκειμένου να συμβάλλουν στην καλύτερη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς να εφαρμόζουν τα ΔΛΠ που θα άρχιζαν μετά την 1.1.2005.

Στην Ελλάδα τα ΔΛΠ καθιερώνονται με το νόμο 2992/2002 που αφορά σε μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας καθώς και σε άλλες διατάξεις. Βάση του άρθρου 1 καθίσταται υποχρεωτική η εφαρμογή τους κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων στις ελληνικές ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά για τις υπόλοιπες ανώνυμες εταιρίες από 1.1.2003. Ωστόσο τον Απρίλιο του 2003 ψηφίστηκε τροπολογία στη Βουλή και αποφασίστηκε χρονική μετάθεση της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κατά ένα οικονομικό έτος.

Τα ΔΛΠ είναι το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών αρχών και κανόνων γενικά αποδεκτών που θα πρέπει να εφαρμόζονται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Παρουσιάζουν επίσης τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να απεικονίζονται συγκεκριμένες οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα, έτσι ώστε η συμμόρφωση με αυτούς τους κανόνες να θεωρείται αναγκαία για την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

2.4 Κύρια Όργανα Κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee - I.A.S.C.) φέρει την ευθύνη ανάπτυξης και έκδοσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η επιτροπή συγκροτήθηκε στις 29 Ιουνίου του 1973, ύστερα από συμφωνία των Επαγγελματικών Λογιστικών Σωμάτων 10 χωρών

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θεώρησε ότι προκειμένου να συνεχίσει να εκτελεί το ρόλο της αποτελεσματικά, έπρεπε να βρει ένα τρόπο να επέλθει η σύγκλιση μεταξύ των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων και των αντίστοιχων Διεθνών. Στις 24 Μαΐου του 2000 πραγματοποιήθηκε διάσκεψη στο Εδιμβούργο (Σκωτία) κατά τη διάρκεια της οποίας η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων διαμόρφωσε και ενέκρινε νέο καταστατικό, το οποίο είναι γνωστό ως Καταστατικό της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων⁴ (IASC Foundation Constitution) ενώ εγκρίθηκε και η νέα οργανωτική δομή της Επιτροπής από τα μέλη της.

Το *Ίδρυμα* Διεθνών Λογιστικών Προτύπων απαρτίζεται από τους Επιτρόπους (Trustees). Οι Επίτροποι είναι συνολικά 22 μέλη με διαφορετική γεωγραφική καταγωγή και επαγγελματική προέλευση - που προέρχονται από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο για χρονική περίοδο τριών ετών. Βασικές αρμοδιότητες των Επιτρόπων είναι να ορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, του Συμβουλευτικού και της Επιτροπής Διερμηνειών, να παρακολουθούν και να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου, να μελετούν και να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό, να φροντίζουν για την επίτευξη του αντικειμενικού στόχου του Ίδρυματος που είναι η αυστηρή εφαρμογή των προτύπων και όποτε αυτό κρίνεται αναγκαίο, να τροποποιούν το καταστατικό προκειμένου να λειτουργεί πιο αποδοτικά το συμβούλιο.

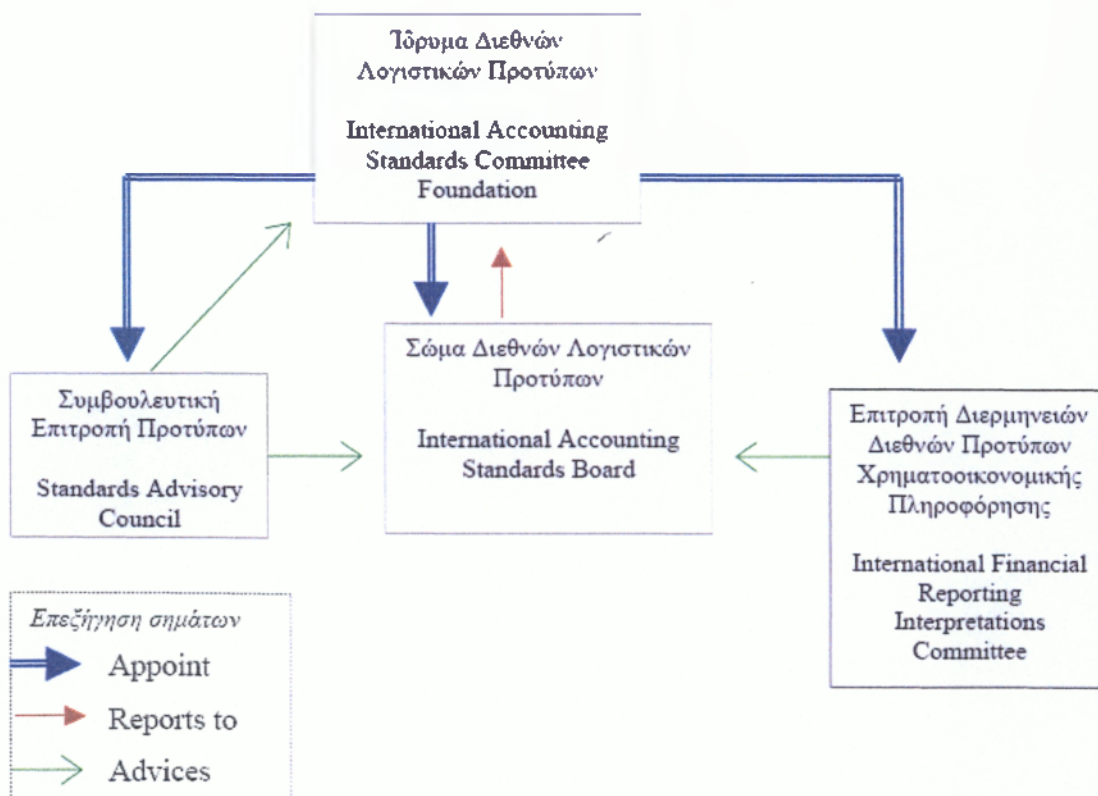
Όσον αφορά το *Συμβούλιο*, τα μέλη του εκλέγονται από τους Επιτρόπους είναι 14, εκ των οποίων 12 είναι πλήρους απασχόλησης και 2 μερικής. Σκοπός του Συμβουλίου αποτελεί η ανάπτυξη και έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθώς και προσχέδια Προτύπων (Exposure Drafts) τα οποία θα πρέπει να δημοσιεύονται πριν την έκδοση

κάθε πρότυπου, προκειμένου να ελεγχθούν από τους ενδιαφερόμενους και να γίνουν οι ανάλογες τροποποιήσεις αν αυτό καθίσταται αναγκαίο.

Η Συμβουλευτική Επιτροπή αποτελείται από 50 περίπου μέλη και παρέχει τη δυνατότητα διακίνησης ιδεών από οργανισμούς και ιδιώτες που επιδεικνύουν ενδιαφέρον σε θέματα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Σκοπός της είναι η παροχή συμβουλών προς το Συμβούλιο για τεχνικά θέματα σχετικά με τα τρέχοντα έργα και τις επιπτώσεις των προτεινόμενων Προτύπων στους χρήστες αυτών. Τα μέλη της εκλέγονται από τους Επιτρόπους για μια περίοδο 3 ετών.

Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Interpretations Committee- IFRIC) σκοπό έχει να διευκολύνει το έργο του Συμβουλίου για την επίλυση προβλημάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε θέματα εννοιολογικού περιεχομένου.

Η Επιτροπή από το 1973 μέχρι και σήμερα εξέδωσε συνολικά 41 πρότυπα εκ των οποίων 34 είναι σε ισχύ, 5 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και 33 Διερμηνείες.



Σχέδιο 1: Οργανόγραμμα των κύριων οργάνων κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων⁵

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ
ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ**

ΔΛΠ 1 Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων

ΔΛΠ 2 Αποθέματα

ΔΛΠ 7 Κατάσταση ταμειακών ροών

ΔΛΠ 8 Αποτελέσματα περιόδου, θεμελιώδη σφάλματα & αλλαγές στις λογιστικές αρχές

ΔΛΠ 10 Γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας σύνταξης του Ισολογισμού

ΔΛΠ 11 Συμβάσεις κατασκευής έργων

ΔΛΠ 12 Φόρος εισοδήματος

ΔΛΠ 14 Παροχή πληροφόρησης ανά τμήμα επιχείρησης

ΔΛΠ 15 Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών

ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια

ΔΛΠ 17 Μισθώσεις

ΔΛΠ 18 Έσοδα

ΔΛΠ 19 Παροχές στο προσωπικό

ΔΛΠ 20 Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης

ΔΛΠ 21 Επίδραση των μεταβολών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες

ΔΛΠ 22 Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

ΔΛΠ 23 Κόστος δανεισμού

ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεόμενων μερών

ΔΛΠ 26 Λογιστικές αρχές και γνωστοποιήσεις που αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις των ταμείων για προγράμματα παροχών αποχώρησης

ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική των συμμετοχών σε θυγατρική

ΔΛΠ 28 Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις

ΔΛΠ 29 Οικονομικές καταστάσεις σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

ΔΛΠ 30 Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών & των συναφών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων

ΔΛΠ 31 Παρουσίαση δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες

ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά προϊόντα γνωστοποιήσεις και παρουσίαση

ΔΛΠ 33 Κέρδη ανά μετοχή

ΔΛΠ 34 Ενδιάμεσες (συνοπτικές) οικονομικές καταστάσεις

ΔΛΠ 35 Παύση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων

ΔΛΠ 36 Απαξίωση περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού

ΔΛΠ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις

ΔΛΠ 38 Άυλα πάγια – έξοδα πολυετούς απόσβεσης

ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά προϊόντα: καταχώρησης και αποτίμηση

ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα

ΔΛΠ 41 Γεωργικές εκμεταλλεύσεις

ΔΛΠ 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Το πρότυπο αυτό έχει εφαρμογή για την παρουσίαση όλων των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τόσο σε επίπεδο μεμονωμένης επιχειρήσεως, όσο και σε επίπεδο ομίλου επιχειρήσεων.

Στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις:

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

Για την κατάλληλη κατανόηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται παραπάνω ακολουθεί ανάλυση τους:

♦ Ισολογισμός

Για την κατάρτιση του ισολογισμού θα πρέπει να γίνει διαχωρισμός των κυκλοφοριακών και μη, περιουσιακών στοιχείων καθώς και των τρεχουσών και μη τρεχουσών υποχρεώσεων. Ο διαχωρισμός αυτός γίνεται με βάση του αν τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις, έχουν περίοδο ρευστοποίησης ή διακανονισμού αντίστοιχα, τους δώδεκα μήνες (περίοδο που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις).

♦ Κατάσταση Αποτελεσμάτων

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

♦ Μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων

Ο τρόπος με τον οποίο μεταβάλλονται τα ίδια κεφάλαια μιας επιχείρησης.

Η κατάσταση αυτή πρέπει να παρουσιάζει:

- 1) Το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσης
- 2) Κάθε έσοδο και έξοδο και κάθε κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια
- 3) Την σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών που αντιμετωπίστηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 (αναλύεται παρακάτω)
- 4) Κατάσταση ταμειακών ροών

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

✦ Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων

Πληροφορίες για το πώς συντάχθηκαν όλα τα παραπάνω.

Φορολογικά Σχόλια

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

ΔΛΠ 2 : ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η υπολογιζόμενη τιμή πώλησεως κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης, μειωμένη με το υπολογιζόμενο κόστος ολοκλήρωσης της παραγωγής και της πώλησής τους.

Το κόστος των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες αγοράς, το κόστος μετατροπής και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φτάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται με βάση τις μεθόδους FIFO ή μέσου σταθμικού κόστους (weighted average), εκτός των αποθεμάτων που δεν αντικαθίστανται με μια κανονική ροή ή που παράγονται και διαχωρίζονται για ειδικούς σκοπούς, στα οποία χρησιμοποιείται η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους. Εναλλακτικά επιτρέπεται και η χρησιμοποίηση της μεθόδου LIFO.

Ελληνικό Δίκαιο

Το κόστος των αποθεμάτων καθορίζεται ως η τιμολογιακή τους αξία προσαυξημένη με τα ειδικά έξοδα αγοράς, για τα αγοραζόμενα εμπορεύματα, και το κόστος παραγωγής τους, για τα ιδιοπαραγόμενα αποθέματα.

Υπάρχουν διάφοροι επιτρεπτοί τρόποι για τον υπολογισμό του μέσου κόστους των αποθεμάτων όπως: μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους, FIFO, LIFO, μέθοδος του βασικού αποθέματος, η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους και η μέθοδος του πρότυπου κόστους.

ΔΛΠ 7 : ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

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

Τα ταμειακά διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα είναι τα μετρητά καταθέσεις της επιχείρησης. Επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης καθώς και οι άλλες δραστηριότητες, οι οποίες δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Επενδυτικές δραστηριότητες είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα. Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες, που καταλήγουν σε μεταβολή στο μέγεθος και την συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης.

Ελληνικό Δίκαιο

Οι εταιρίες οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση κατάστασης ταμειακών ροών, η οποία παρουσιάζει τις ταμειακές ροές ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Φορολογικά Σχόλια

Δε θεωρούμε ότι με την εισαγωγή του σχετικού Προτύπου ανακύπτουν σημαντικά ζητήματα σχετικά με την εφαρμογή των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων.

ΔΛΠ 8 : ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ, ΘΕΜΕΛΙΩΔΗ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Το κέρδος ή / η ζημιά χρήσεως αποτελείται από:

- κέρδος ή ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες
- έκτακτα κονδύλια

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

Έκτακτα κέρδη/ ζημιές

Τα έκτακτα κέρδη ή / ζημιές εμφανίζονται στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης σε ξεχωριστή γραμμή, κάτω από το λειτουργικό αποτέλεσμα και αναλύεται η φύση τους στις Σημειώσεις.

Αναθεώρηση λογιστικών εκτιμήσεων

Λογιστικές εκτιμήσεις και κρίσεις απαιτούνται για τη διενέργεια προβλέψεων (απαιτήσεων, αποθεμάτων, ωφέλιμης ζωής παγίων κλπ.).

Ελληνικό Δίκαιο

Στο ΕΓΛΣ πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσης καταχωρούνται στον ισολογισμό το αργότερο εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της χρήσης. Αυτό σημαίνει ότι μετά την ημερομηνία αυτή οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης καθίστανται οριστικές. Έτσι σε σχέση με τη δυνατότητα τροποποίησης των οικονομικών καταστάσεων προηγούμενων ετών και υποβολής τροποποιητικής δήλωσης της φορολογίας εισοδήματος, η νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2205/1992) έχει κρίνει ότι μετά την πάροδο των προθεσμιών που προβλέπει η ισχύουσα νομοθεσία για τη σύνταξη του Ισολογισμού, δεν επιτρέπεται να γίνονται εγγραφές τροποποιητικές του ισολογισμού, και επομένως η επιχείρηση δεν μπορεί να υποβάλλει για τέτοιο σκοπό τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν με την εισαγωγή των ΔΛΠ, τα οποία επιτρέπουν πλέον τη διόρθωση, για σκοπούς λογιστικούς, προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων, θα μπορούν οι επιχειρήσεις να προβαίνουν στις αντίστοιχες τροποποιήσεις των φορολογητέων τους αποτελεσμάτων.

Φορολογικά σχόλια

Τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι σε περίπτωση σημαντικών λαθών στις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων, οι επιχειρήσεις έχουν

τη δυνατότητα είτε να αναπροσαρμόζουν τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων ετών, είτε να αναπροσαρμόζουν το αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσης.

ΔΛΠ 10: ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΤΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Τα γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού είναι τα γεγονότα εκείνα τα οποία επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας του Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση.

Η επιχείρηση θα πρέπει να αναμορφώνει τις οικονομικές της καταστάσεις για μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού γεγονότα τα οποία παρέχουν απόδειξη ότι προϋπήρχαν της ημερομηνίας του Ισολογισμού. Αντίθετα δεν θα πρέπει να αναμορφώνονται οι οικονομικές καταστάσεις για γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού αν οι συνθήκες αυτών προέκυψαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού. Αν τα μερίσματα προς κατόχους τίτλων προτείνονται ή ανακοινώνονται μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, η επιχείρηση δεν θα πρέπει να τα καταχωρεί ως υποχρέωση κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Ελληνικό Δίκαιο

Τα μερίσματα αναγνωρίζονται και καταχωρούνται όταν εγκρίνονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας και χωρίς την τελική έγκριση της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων. Η αναγνώριση του μερίσματος ως υποχρέωση αναγνωρίζεται χωρίς να χρειάζεται να εγκριθούν.

ΔΛΠ 11: ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ

Οι συμβάσεις κατασκευής έργων θα πρέπει να αντιμετωπίζονται σε επίπεδο κάθε μίας ξεχωριστής σύμβασης. 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.

Ελληνικό Δίκαιο

Οι μακροχρόνιες συμβάσεις θα πρέπει να λογιστικοποιούνται είτε χρησιμοποιώντας την μέθοδο της τμηματικής περάτωσης του έργου ή με βάση την μέθοδο ολοκλήρωσης του έργου.

ΔΛΠ 12: ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**SIC 21: Υπολειμματική Αξία από μη Αποσβέσιμα Πάγια****SIC 25: Αλλαγές στο φορολογικό Καθεστώς μιας Εταιρείας ή Μετόχου**

Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο της χρήσης και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά. Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί του λογιστικού αποτελέσματος και αφού ληφθούν υπόψη οι μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης υπολογισμού.

Sic 21

Η SIC 21 αναφέρει ότι ο αναβαλλόμενος φόρος που αναλογεί σε πάγια που αναπροσαρμόζονται σε τρέχουσες αξίες αλλά αποσβένονται, πρέπει να υπολογίζεται στην αξία η οποία θα προκύψει από την ρευστοποίησή τους (πώληση) και όχι από την απόσβεσή τους επειδή ακριβώς δεν αποσβένονται.

Sic 25

Η SIC 25 αναφέρει ότι αν υπάρξουν αλλαγές στο ευρύτερο φορολογικό καθεστώς, είτε στην εταιρεία είτε στους μετόχους έτσι ώστε οι φορολογικές υποχρεώσεις να είναι διαφορετικές, τότε η διαφορά που προκύπτει πρέπει να λογιστοκοποιείται στα αποτελέσματα, εκτός εάν η αλλαγή αφορά στοιχεία που έχουν λογιστοκοποιηθεί στην καθαρή θέση, οπότε ο φόρος λογίζεται ανάλογα.

Ελληνικό Δίκαιο

Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί «βάρος εταιρικό» και λογίζεται διαμέσου του πίνακα διανομής κερδών. Υπολογίζεται σύμφωνα με κατάλληλες αναμορφώσεις εξόδων / εσόδων που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Δεν υπάρχει διάταξη που να ομιλεί περί λογισμού αναβαλλόμενου φόρου.

Φορολογικά σχόλια

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο της χρήσης στην οποία αφορά και βαρύνει τα αποτελέσματα της.

Με βάση τα άρθρα 45 του Κ.Ν. 2190/1920 και 99 παρ. 1 (α) του ΚΦΕ, ο φόρος δεν διαμορφώνει το ειήσιο λογιστικό αποτέλεσμα αλλά διατίθεται από τα ήδη διαμορφωμένα αποτελέσματα χρήσης. Προκειμένου δε να προσδιορισθεί το σχετικό ποσό φορολογικής

επιβάρυνσης, λαμβάνεται ως βάση το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσης, πλέον ή μείον τις σχετικές λογιστικές διαφορές.

ΔΛΠ 14: ΠΑΡΟΧΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΑΝΑ ΤΜΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Οι εισηγμένες εταιρείες, πρέπει να παρουσιάζουν τα λογιστικά αποτελέσματα και τα κυριότερα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού της επιχείρησης αναλυμένα στα κύρια και δευτερεύοντα επιχειρησιακά και γεωγραφικά τμήματα της εταιρείας.

Ελληνικό Δίκαιο

Δεν υπάρχει τίποτε σχετικό στην ελληνική νομοθεσία

Φορολογικά Σχόλια

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.

Αυτό πρέπει να γίνεται όταν κάθε τμήμα είναι μεγαλύτερο από το 10% του συνόλου.

Στην Ελληνική έννομη τάξη δεν υπάρχει αντίστοιχη υποχρέωση, ο κλάδος επιχειρηματικός τομέας αποκτά φορολογική σημασία όσο αφορά την πώληση της επιχείρησης για τον υπολογισμό της υπεραξίας όσο και για τον μετασχηματισμό της.

ΔΛΠ 15: ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ

Σε ότι αφορά το ΔΛΠ 15, το Συμβούλιο της IASB αποφάσισε ότι οι επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται να γνωστοποιούν τις πληροφορίες που απαιτούνται σύμφωνα με αυτό, προτιμάει όμως αυτές να το εφαρμόζουν.

Ελληνικό Δίκαιο

Βασική λογιστική αρχή σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων είναι η εφαρμογή των κανόνων του ιστορικού κόστους, η οποία ταυτόχρονα εξυπηρετεί την αρχή της συντηρητικότητας.

Το ελληνικό δίκαιο δεν έχει υιοθετήσει καμία από τις μεθόδους σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε να φανερώνονται οι τυχόν δραστικές μεταβολές των τιμών.

Φορολογικά Σχόλια

Η τυχόν εφαρμογή του ΔΛΠ αυτού (που είναι προαιρετική) μπορεί να θέσει ζήτημα επηρεασμού και των φορολογικών διατάξεων που αφορούν αποτίμηση για σκοπούς διαμόρφωσης των φορολογητέων αποτελεσμάτων.

ΔΑΠ 16: ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ

SIC14: Απομείωση Αξίας Παγίων και Σχετικά Κόστη αποκατάστασης Ζημιών

SIC 23: Δαπάνες Συντήρησης και Επιθεώρησης Παγίων

SIC 6: Κόστος Διαμόρφωσης Υπάρχοντος Λογισμικού

Ενσώματες ακινητοποιήσεις είναι τα υλικά πάγια στοιχεία που κατέχονται για λειτουργικούς σκοπούς και αναμένεται να χρησιμοποιηθούν κατά τη διάρκεια περισσότερο της μιας χρήσεων. Η καταχώρηση γίνεται με βάση την τιμή κτήσης.

Αποσβέσεις :

Το πάγιο πρέπει να αποσβένεται σύμφωνα με τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, έτσι ώστε η δαπάνη αποσβέσεως να συσχετίζεται με τα αντίστοιχα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από τη χρησιμοποίησή του. Η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί επαρκώς τις βάσεις αποτίμησης των παγίων, τις μεθόδους και τους συντελεστές απόσβεσης, την κίνηση των λογαριασμών των παγίων μέσα στη χρήση, την ύπαρξη βαρών και δεσμεύσεων επί αυτών και στοιχεία για τυχόν αναπροσαρμογές αξιών που έγιναν.

SIC 14: Ζημιές ή αποζημιώσεις των παγίων είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα λογιστικοποιούνται διακεκριμένα

SIC 23: Η επισκευή ενός παγίου επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης

SIC 6: Το κόστος το οποίο πραγματοποιείται για την διατήρηση της απόδοσης ή των οικονομικών ωφελειών τα οποία μια επιχείρηση περιμένει από τα λογισμικά της προγράμματα θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδα και δεν θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται.

Ελληνικό Δίκαιο

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο Ν. 2190/1920, ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης και να αποσβένονται σύμφωνα με τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το ΠΔ 100/98 το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές.

Το κόστος διατήρησης και επαύξησης του λογισμικού καταχωρείται συνήθως σε ειδικό λογαριασμό των άυλων παγίων και αποσβένεται με 30%, εξοδοποιείται και δεν ενσωματώνεται στο κόστος του hardware.

Φορολογικά Σχόλια

Με βάση τα ΔΛΠ, τα ενσώματα πάγια καταχωρούνται αρχικά στην τιμή κτήσης, η οποία για τα ακίνητα συμπεριλαμβάνεται και τα διάφορα έξοδα απόκτησής τους (π.χ. συμβολαιογραφικά)

Οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση συντελεστές που διαμορφώνονται από την προσδοκώμενη κάθε φορά από την επιχείρηση ωφέλιμη ζωή του παγίου. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής, οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

Τα πάγια αποτιμώνται στην αξία κτήσης, η οποία για τα ακίνητα δεν περιλαμβάνει τα έξοδα απόκτησής τους, ρητά προβλέπει ότι, κατά περίπτωση, τα σχετικά έξοδα καταχωρούνται ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης ή εξοδοποιούνται στη χρήση.

Οι δε αποσβέσεις που αναγνωρίζονται από την Ελληνική φορολογική νομοθεσία ως φορολογικά εκπιπτόμενες είναι μόνο οι αποσβέσεις εκείνες που συμπίπτουν με τα συγκεκριμένα ποσοστά που καθορίζει για κάθε κατηγορία παγίων το Π.Δ. 100/1998.

ΔΛΠ 17: ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις απεικονίζονται ως απαιτήσεις πελατών. Λογίζονται στα έσοδα από τόκους.

Ελληνικό Δίκαιο

Τα εκμισθωμένα περιουσιακά στοιχεία εμφανίζονται στον ισολογισμό ως αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία και αποσβένονται με τη διάρκεια της σύμβασης. Τα μισθώματα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως με τη μέθοδο του δεδουλευμένου.

Διαφορές

- ◆ Με το καθεστώς των ΔΛΠ, αποσβέσεις επί του μισθωμένου παγίου διενεργούνται από τον μισθωτή ενώ στο Ε.Γ.Λ.Σ. από τον εκμισθωτή
- ◆ Έσοδο του εκμισθωτή και αντίστοιχα έξοδο του μισθωτή αναγνωρίζεται το μέρος του μισθώματος που αφορά αποπληρωμή τόκου αντίθετα στο Ελληνικό δίκαιο τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής αποτελούν ολόκληρα λειτουργικές του δαπάνες.

SIC 15: Κίνητρα για λειτουργικές μισθώσεις

Τα κίνητρα τα οποία δίδονται σε μια λειτουργική μίσθωση (operating lease), (περίοδος χάριτος, εισφορά του εκμισθωτή στα έξοδα μετεγκατάστασης του μισθωτή κλπ).

Τα κίνητρα αναγνωρίζονται τόσο στην εκμίσθωση όσο και στον μισθωτή.

Ελληνικό Δίκαιο

Δεν υπάρχει θεσμός παροχής κινήτρων στην Ελλάδα.

ΔΛΠ 18: ΕΣΟΔΑ

Το Πρότυπο αυτό 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 και μερίσματα.

Έσοδο είναι η μικτή (ακαθάριστη) εισροή οικονομικών ωφελημάτων στη διάρκεια της χρήσης, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας επιχειρήσεως και οδηγεί σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων. Δεν θεωρείται έσοδο μία πράξη ανταλλαγής αγαθών ή υπηρεσιών ισόποσων και ίδιας φύσης. Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην πραγματική αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος.

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

Ελληνικό Δίκαιο

Τα έσοδα κυρίως προέρχονται από τις εξής δραστηριότητες της επιχείρησης:

- ◆ Πωλήσεις εμπορευμάτων και προϊόντων
- ◆ Πωλήσεις υπηρεσιών
- ◆ Επιχορηγήσεις και επιδοτήσεις εκτός εκείνων που χορηγούνται για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων
- ◆ Πωλήσεις υπηρεσιών
- ◆ Επενδύσεις των διαθέσιμων κεφαλαίων της επιχείρησης

Έσοδο είναι η εκφρασμένη σε χρηματικές μονάδες αγοραστική δύναμη που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.

Βάσει της Ελληνικής πρακτικής, γίνεται εγγραφή στα βιβλία σε πράξεις ανταλλαγής αγαθών και υπηρεσιών.

Φορολογικά Σχόλια

Φορολογικό ζήτημα τίθεται κυρίως όσον αφορά τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, η αναγνώριση εσόδων σε κάθε χρήση με βάση τα ΔΛΠ ακολουθεί τους εξής κανόνες:

- ◆ Αρχή του δεδουλευμένου
- ◆ Αρχή της αντιστοίχισης εσόδων εξόδων

ΔΛΠ 19: ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ

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

- ◊ Υπεσχημένων παροχών και
- ◊ Καθορισμών καταβολών

Ελληνικό Δίκαιο

Υπάρχει διάταξη για διενέργεια πρόβλεψης για τις αποζημιώσεις συνταξιοδότησης και απόλυσης προσωπικού η οποία υπολογίζεται με βάση πίνακες του ν. 2112/20.

Φορολογικά Σχόλια

Τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι τα αποτελέσματα βαρύνονται κατά το μέρος που αναλογεί σε κάθε χρήση με το προβλεπόμενο κόστος των συνταξιοδοτικών παροχών.

Στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, ως φορολογικά εκπιπόμενη δαπάνη αναγνωρίζεται μόνο η πρόβλεψη που αντιστοιχεί στην αποζημίωση του προσωπικού που συνταξιοδοτείται το επόμενο οικονομικό έτος (αρθρ. 31§ 1 περ. ιε' ΚΦΕ).

ΔΛΠ 20: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

SIC 10: Κρατική Υποστήριξη- Εξαιρέσεις από τις Λειτουργικές Δραστηριότητες

Δ.Λ.Π. 20/ SIC 10

Το Δ.Λ.Π. 20 καθορίζει τις ακόλουθες έννοιες:

- Κράτος
- Κρατική υποστήριξη
- Κρατική επιχορήγηση

Χαριστικά Δάνεια είναι εκείνα για τα οποία ο δανειστής κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις παραιτείται από την εξόφλησή τους. Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρήσει την επιχορήγηση όταν υπάρχει εύλογη βεβαιότητα ότι θα συμμορφωθεί με τους όρους της επιχορήγησης και η ότι επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Ο λογισμός στα έσοδα πρέπει να γίνεται με τρόπο συστηματικό για κάθε χρήση. Σε ότι αφορά τις επιχορηγήσεις που αφορούν Ενεργητικό γίνεται είτε με την μορφή εσόδου επόμενων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από την λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων.

SIC 10

Η κρατική υποστήριξη σε επιχειρήσεις που λειτουργούν σε ένα κλάδο ή συνεχίζουν να λειτουργούν σε πρόσφατα ιδιωτικοποιημένες βιομηχανίες ή αρχίζουν/ συνεχίζουν να διεξάγουν τις εργασίες τους σε υποανάπτυκτες περιοχές, πληρεί τον ορισμό της κρατικής επιχορήγησης του ΔΛΠ 20, ακόμη και αν δεν υπάρχουν άλλοι όροι ειδικά που αφορούν στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης. Τέτοιες επιχορηγήσεις δεν πρέπει να πιστώνονται απευθείας στην Καθαρή Θέση.

Ελληνικό Δίκαιο

Ο Ν 2601/1998 ορίζει τις προϋποθέσεις λήψης λειτουργικών δαπανών των επιχειρήσεων (όχι για τα πιστωτικά ιδρύματα). Οι επιχορηγήσεις που αφορούν την κάλυψη λειτουργικών δαπανών των επιχειρήσεων, καταχωρούνται σε πίστωση λογαριασμού εσόδου. Οι επιχορηγήσεις που αφορούν την αγορά πάγιων περιουσιακών στοιχείων, εμφανίζονται σε λογαριασμούς της καθαρής θέσης.

Φορολογικά Σχόλια

Ο τρέχων νόμος που κατά κύριο λόγο διέπει την παροχή κρατικών επιχορηγήσεων είναι ο Ν.2601/1998, ο οποίος ωστόσο δεν εφαρμόζεται επί πιστωτικών ιδρυμάτων.

Υπό τα ΔΛΠ, οι κρατικές επιχορηγήσεις για απόκτηση παγίων δεν απεικονίζονται στην καθαρή θέση αλλά η επιχείρηση έχει εναλλακτικά τη δυνατότητα να μειώσει το κόστος απόκτησης του παγίου είτε να τις εμφανίσει ως έσοδο επόμενης χρήσης.

Με δεδομένο ότι στην Ελληνική λογιστική και , κατ' επέκταση φορολογική νομοθεσία δεν προβλέπεται η δυνατότητα μείωσης του κόστους απόκτησης του παγίου (άρθρο 28 παρ. 3 ΚΒΣ), τίθεται το ζήτημα του προσδιορισμού της αξίας των παγίων που εντάσσονται στην επιχορήγηση για σκοπούς φορολόγησης.

ΔΛΠ 21: ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ

SIC 11: Συναλλαγματικές Διαφορές- Κεφαλαιοποίηση Ζημιών από μεγάλο Βαθμού Υποτιμήσεις Νομισμάτων

SIC 7 : Εισαγωγή στο ΕΥΡΩ

ΔΛΠ 21/ SIC 11,7

Στην ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού.

♦ Τα νομισματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται στο νόμισμα λογισμού/ αναφοράς με βάση την ισοτιμία ημερομηνίας κλεισίματος

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

Οι συναλλαγματικές διαφορές αυτές λογίζονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα.

Συμμετοχή σε θυγατρική εταιρεία σε ξένο νόμισμα:

Οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση τέλους χρήσης λογίζονται σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση και κατά την πώληση της συμμετοχής αυτής, μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

Ενσωμάτωση ισολογισμού υποκαταστήματος η αυτοτελούς οικονομικής κατάστασης σε ξένο νόμισμα στις κύριες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας που ανήκει.

Υπάρχει διαδικασία:

♦ Όλο το ενεργητικό και όλο το παθητικό μετατρέπονται στο νόμισμα αναφοράς με την ισοτιμία κλεισίματος

♦ Τα έσοδα και τα έξοδα μετατρέπονται στο νόμισμα αναφοράς με βάση τις ισοτιμίες που αυτά ιστορικά αναγνωρίστηκαν

♦ Όλες οι προκύψασες συναλλαγματικές διαφορές λογίζονται σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση

SIC 11

Εφαρμόζεται στις πρόσφατες αποκτήσεις περιουσιακών στοιχείων για τα οποία οι συναλλαγματικές διαφορές αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης.

SIC 7

Η εισαγωγή του Ευρώ στις χώρες της Ε.Ε δεν επιφέρει αλλαγές στις διατάξεις του ΔΛΠ 21.

Ο χειρισμός των ΣΔ που προκύπτουν από μεγάλες υποτιμήσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 παρ.21 δεν ισχύει για το νόμισμα της Ε.Ε.

Ελληνικό Δίκαιο

Όλα τα στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος. Στις τράπεζες όλες οι συναλλαγματικές διαφορές λογίζονται στα αποτελέσματα. Δεν υπάρχει διάταξη συγκεκριμένη. Όμως η συνηθέστερη πρακτική είναι αυτή των ΔΛΠ.

Φορολογικά Σχόλια

Χειρισμός κέρδους ή ζημίας από συναλλαγματικές

Σύμφωνα με το ΔΛΠ, οι συναλλαγματικές διαφορές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης. Ωστόσο, ειδικά για τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από δάνεια αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων, ο ΚΒΣ ορίζει ότι οι χρεωστικές διαφορές, αφού συμψηφισθούν με τυχόν πιστωτικές διαφορές από αντίστοιχα δάνεια, κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ανάλογα με την απομένουσα χρονική διάρκεια του δανείου. Τα ΔΛΠ επιτρέπουν ένα τέτοιο χειρισμό, επιτρέπουν όμως και την ολική εξοδοποίηση των σχετικών διαφορών στη χρήση.

Επενδύσεις σε αλλοδαπές επιχειρήσεις

Υπό καθεστώς ΔΛΠ, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από επενδύσεις σε αλλοδαπές επιχειρήσεις, πρέπει να απεικονίζονται στην Καθαρή Θέση μέχρι τη μεταβίβαση τους, οπότε θα αναγνωριστεί το σχετικό εισόδημα ή δαπάνη. Υπό το ελληνικό δίκαιο καταχωρούνται στα αποτελέσματα και αναλόγως εκπίπτουν ή συνυπολογίζονται στα φορολογητέα εισοδήματα. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν οι συναλλαγματικές διαφορές από φορολογική πλευρά θα αποτελούν προσδιοριστικό στοιχείο του ετήσιου φορολογικού αποτελέσματος ή θα λαμβάνονται υπόψη μόνο εάν και στο χρόνο που πραγματοποιείται μεταβίβαση της επένδυσης.

SIC19: Νόμισμα Προσμέτρησης και Νόμισμα Λογιστικοποίησης των συναλλαγών

Νόμισμα προσμέτρησης

Το νόμισμα στο οποίο πρέπει να προσμετρώνται οι συναλλαγές οι οποίες διενεργούνται από την επιχείρηση πρέπει να είναι αυτό στο οποίο πραγματικά γίνεται η πλειονότητα των πράξεων.

Νόμισμα παρουσίασης

Η επιλογή ενός διαφορετικού νομίσματος με βάση τα οποία παρουσιάζονται οι δραστηριότητες της επιχείρησης αποτελεί το νόμισμα παρουσίασης.

Οι τυχόν συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή των οικονομικών στοιχείων από νόμισμα προσμέτρησης σε νόμισμα παρουσίασης λογίζονται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση.

Ελληνικό Δίκαιο

Δεν υπάρχει τίποτε σχετικό στην ελληνική νομοθεσία

ΔΛΠ 22: ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

SIC 9: Διάκριση μεταξύ εξαγοράς και Συνάθροισης Συμφερόντων

SIC 22: Μεταγενέστερη Αναθεώρηση τρέχουσας Άξιας και Υπεραξίας.

ΔΛΠ 22 / SIC 9 / SIC 22

Υπάρχουν δύο τύποι μετασχηματισμών επιχειρήσεων:

- ❖ Πραγματικές εξαγορές (acquisitions) και
- ❖ Ενώσεις συμφερόντων (pooling of interests)

Το ΔΛΠ 22 θεωρεί όλες τις πράξεις συγχωνεύσεων και εξαγορών ως «εξαγορές» (acquisitions) με άμεση αναγνώριση υπεράξιας (goodwill)

Η SIC 22 ορίζει ότι το κόστος αγοράς (που διαμόρφωσε την υπεράξια) επιτρέπεται να αλλάξει μεταγενέστερα, όταν υπάρχουν:

- ❖ μεταβολές σε μελλοντικά γεγονότα και εκτιμήσεις που είχαν αρχικά οπότε γίνεται αναγκαίο να αναθεωρηθεί πάλι η τρέχουσα άξια της αγορασθείσης εταιρείας και
- ❖ όταν το αρχικό τίμημα υποστεί αλλαγή ένεκα διαφόρων αιτιών και συμφωνιών.

Το ΔΛΠ δεν εφαρμόζεται όταν οι συναλλαγές εξαγορών και συγχωνεύσεων γίνονται μεταξύ εταιρειών που ανήκουν στον ίδιο όμιλο.

Ελληνικό Δίκαιο

Γενικά στα Ελληνικά πρότυπα, οι συγχωνεύσεις θεωρούνται νομικής μορφής μετασχηματισμοί και όχι εξαγορές και λογίζονται με τη μέθοδο συνάθροισης συμφερόντων. Σπάνια αναγνωρίζεται υπεραξία, η οποία και αποσβένεται σε 5 χρόνια ισόποσα. Το κόστος αγοράς είναι η ονομαστική άξια του ποσού που πληρώνεται. Η αρνητική υπεραξία αναγνωρίζεται μόνο κατά την ενοποίηση και εγγράφεται απευθείας στην καθαρή θέση (σαν «διάφορα ενοποίησης»).

Φορολογικά Σχόλια**Διαφορετικές Μέθοδοι Λογιστικής Εξαγορών και Συγχωνεύσεων**

Τα ΔΛΠ διακρίνουν μεταξύ δύο λογιστικών μεθόδων για την απεικόνιση εξαγορών και συγχωνεύσεων. Η επιλογή μεθόδου δεν εναπόκειται στην διακριτική ευχέρεια των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων,

αλλά εξαρτάται από τα κριτήρια που τα ίδια τα ΔΛΠ θέτουν. Οι συγχωνεύσεις ρυθμίζονται στο Ελληνικό δίκαιο και διέπονται από δυο νομοθετήματα, το Ν.Δ. 1297/1972, και τον Ν.2166/1993. Με το Ν. 1297/72, επιβάλλεται αποτίμηση παγίων σε τρέχουσες αξίες με βάση την εκτίμηση της επιτροπής του άρθρου 9 του Ν. 2190/20. Ο Ν. 2166/93 δεν επιβάλλεται αποτίμηση παγίων σε τρέχουσες αξίες, άρα δεν προκύπτει goodwill (υπό το πρίσμα αυτό η συγχώνευση μπορεί να νοηθεί ως συνάθροιση συμφερόντων).

Με την εφαρμογή των ΔΛΠ, τίθεται ζήτημα διαφορετικού τρόπου υλοποίησης εξαγορών και συγχωνεύσεων. Ο διαφορετικός τρόπος υλοποίησης των συγχωνεύσεων ενδεχομένως να οδηγήσει στην εξέταση νέων φορολογικών θεμάτων ή στην αναθεώρηση ζητημάτων που ήδη έχουν τεθεί και αντιμετωπισθεί με τις ισχύουσες διατάξεις. Τέτοια θέματα είναι:

- ♦ Η φορολογική αναγνώριση της απόσβεσης της δημιουργούμενης υπεράξιας
- ♦ Ο φορολογικός χειρισμός της θετικής ή και αρνητικής υπεράξιας που μπορεί να προκύψει
- ♦ Ο φορολογικός χειρισμός των αποσβέσεων που θα διενεργεί η αποκτώσα επιχείρηση επί των εισφερομένων στοιχείων ενεργητικού που έχουν καταχωρηθεί στην εύλογη αξία
- ♦ Αναγνώριση και μεταφορά προϋπαρχόντων φορολογικών πλεονεκτημάτων των συγχωνευομένων επιχειρήσεων.

SIC 16: Ίδιες Μετοχές

Οι ίδιες μετοχές πρέπει να εμφανισθούν αφαιρετικά της καθαρής θέσης και το κέρδος ή ζημιά από την πώληση ή ακύρωση τους θα πάει επίσης στην καθαρή θέση.

Ελληνικό Δίκαιο

Μέγιστο ποσοστό κατοχής ιδίων μετοχών είναι το 10% του κεφαλαίου. Ο 2190 επιβάλλει όπως οι ίδιες μετοχές να εμφανισθούν στο ενεργητικό όμως με ισόποσο αποθεματικό στη καθαρή θέση το οποίο δημιουργείται κατά τη διανομή.

Οι Ίδιες μετοχές αποτιμώνται σε τιμές κτήσης.

SIC 17: Έξοδα που Σχετίζονται με Αυξήσεις Μετοχικού Κεφαλαίου και Συναφείς Συναλλαγές

Όλα τα έξοδα που γίνονται πρέπει να λογισθούν απευθείας αφαιρετικά από την καθαρή θέση η οποία αν δεν πραγματοποιηθεί λογίζονται στα αποτελέσματα. Έξοδα που γίνονται όταν εκδίδεται ένα

σύνθετο χρηματοοικονομικό προϊόν που περιέχει και μετοχές, αυξάνουν την αξία του προϊόντος αυτού.

Ελληνικό Δίκαιο

Τα έξοδα αύξησως κεφαλαίου κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται σε 5 έτη ενώ έξοδα για λοιπές συναλλαγές μετοχικού κεφαλαίου είτε κεφαλαιοποιούνται ή εξοδοποιούνται.

SIC 8: Πρώτη φορά εφαρμογής των ΔΛΠ

Όταν μια επιχείρηση θέλει να αρχίσει να εφαρμόζει τα ΔΛΠ ως κύριες λογιστικές αρχές, τότε πρέπει να συνταχθούν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ και για την προηγούμενη χρήση. Εάν αυτό δεν είναι εφικτό γνωστοποιείται στις σημειώσεις. Οι αναμορφώσεις των παρελθουσών χρήσεων γίνεται στο υπόλοιπο έναρξης του λογαριασμού κέρδη εις νέο.

Ελληνικό Δίκαιο

Δεν υπάρχει τίποτε σχετικό.

Αν πρέπει να εφαρμοσθούν κάποιες λογιστικές αρχές, τότε αυτό γίνεται μόνο στην κλειόμενη χρήση με την επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης.

ΔΛΠ 23 : ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ**SIC 2** : Κεφαλαιοποίηση Εξόδων Δανεισμού

Κόστος Δανεισμού είναι οι τόκοι και άλλες δαπάνες που πραγματοποιούνται από μια επιχείρηση για τη λήψη δανείων. Το κόστος δανεισμού πρέπει να λογίζεται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται. Το κόστος δανεισμού που σχετίζεται με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός μη άμεσα εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να μεταφέρεται στα πάγια. Ο προσδιορισμός του ποσού που πρέπει να συμπεριληφθεί στα πάγια στοιχεία, γίνεται με βάση την πραγματική δανειακή δαπάνη της χρήσης, μειωμένη με το τυχόν επενδυτικό έσοδο από την προσωρινή τοποθέτηση του δανείου αυτού.

Ελληνικό Δίκαιο

Τα έξοδα(τόκοι), που πραγματοποιούνται από την χρηματοοικονομική λειτουργία της επιχείρησης επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της επιχείρησης, εκτός εκείνων που αφορούν την χρηματοδότηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία βρίσκονται στην κατασκευαστική περίοδο. Οι τόκοι αυτοί, σύμφωνα με το άρθρο 43 παρ. 3 του Ν. 2190/1920, είναι δυνατόν να θεωρηθούν έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και να αποσβένονται είτε εφ' άπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

SIC 2

Το ΔΛΠ 23 ορίζει ότι οι επιχειρήσεις μπορούν είτε να καταχωρούν το σύνολο του κόστους δανεισμού ως έξοδο στη χρήση που πραγματοποιήθηκε, είτε να κεφαλαιοποιούν το κόστος δανεισμού που αφορά τα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία.

Φορολογικά Σχόλια

Με τα ΔΛΠ, το κόστος δανεισμού εκπίπτει ως έξοδο της χρήσης στην οποία προέκυψε, αλλά μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί και να ενσωματωθεί στην τιμή κτήσης του πάγιου, αν σχετίζεται με την κατασκευή πάγιου.

ΔΛΠ 24 : ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

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

- ◆ Σχέση μητρικής με θυγατρική (ΔΛΠ 27)
- ◆ Εταιρίες οι οποίες βρίσκονται κάτω από τον κοινό έλεγχο
- ◆ Συγγενείς εταιρίες (ΔΛΠ 28)
- ◆ Εκπροσώπηση στο διοικητικό συμβούλιο εταιρίες και συμμετοχή στην χάραξη της οικονομικής και επιχειρηματικής της πορείας.

Οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν:

- ◆ Σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών ανεξάρτητα της ύπαρξης συναλλαγών μεταξύ των μερών
- ◆ Φύση, είδος και πόσο (ή ποσοστό) των συναλλαγών με συνδεδεμένα μέρη με κατάλληλη κατηγοριοποίηση

Ελληνικό Δίκαιο

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν,2190/1920, συνδεδεμένες επιχειρήσεις θεωρούνται:

- ◆ Επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική (μέσω συμμετοχικής σχέσης ή δεσπόζουσας επιρροής)
- ◆ Θυγατρικές των παραπάνω εταιριών ή συνδεδεμένες προς τις παραπάνω εταιρίες

Τέλος , σύμφωνα με το Λογιστικό Σχέδιο, οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις από και προς συνδεδεμένες εταιρίες αντίστοιχα, πρέπει να εμφανίζονται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς του Ισολογισμού.

Φορολογικά σχόλια

Τα ΔΛΠ επιβάλλουν την παροχή πρόσθετων πληροφοριών σχετικά με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Οι πληροφορίες αυτές αφορούν κυρίως τη φύση και τον όγκο των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, καθώς και τον τρόπο τιμολόγησης.

ΔΛΠ 26 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΑΜΕΙΩΝ ΓΙΑ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ

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

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

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

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

Ελληνικό Δίκαιο

Δεν υπάρχει τίποτα ειδικό.

Ακολουθείται η γενική αρχή του Ν.2190

ΔΛΠ 27: ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ

SIC 12 : Ενοποίηση οικονομικών μονάδων ειδικού σκοπού (SPV)

ΔΛΠ 27/SIC 12

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

Το ΔΛΠ 27 δίνει τους ακόλουθους ορισμούς:

Έλεγχος (για το σκοπό αυτού του Προτύπου) είναι το δικαίωμα να κατευθύνεται η οικονομική και επιχειρηματική πολιτική μιας επιχείρησης.

Θυγατρική είναι μια επιχείρηση που έχει μια ή περισσότερες θυγατρικές.

Μητρική είναι μια επιχείρηση που έχει μια ή περισσότερες θυγατρικές.

Όμιλος είναι μια μητρική και όλες οι θυγατρικές της.

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

Δικαιώματα μειοψηφίας είναι το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική.

Η μητρική επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και να ενοποιεί όλες τις θυγατρικές εγχώριες και ξένες. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται χρησιμοποιώντας ομοιόμορφες λογιστικές μεθόδους.

Ελληνικό Δίκαιο

Η διαφορά της εγγραφής συμφηφισμού μεταξύ κόστους συμμετοχής και καθαρής θέσης θυγατρικής ονομάζεται διαφορά ενοποίησης και λογίζεται στην καθαρή θέση. Όταν είναι χρεωστική δύναται να λογισθεί στα άυλα πάγια και να αποσβένεται σε 5 χρόνια

Φορολογικά σχόλια

Με την εισαγωγή του σχετικού Προτύπου δεν ανακύπτουν σημαντικά ζητήματα σχετικά με την εφαρμογή των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων.

ΔΛΠ 28: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

SIC 3: Απάλειψη μη πραγματοποιηθέντων κερδών και ζημιών από συναλλαγές με Συγγενείς Επιχειρήσεις.

SIC 20: Λογιστική Μέθοδος Καθαρής Θέσεως – Καταχώρηση Ζημιών

Συγγενής επιχείρηση θεωρείται εκείνη στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και ταυτόχρονα δεν είναι θυγατρική. Ουσιώδης επιρροή κατά κύριο λόγο τεκμαίρεται όταν ο επενδυτής κατέχει τουλάχιστον το 20% των δικαιωμάτων ψήφου. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να απεικονίζουν τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις. Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, 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 ζημιές της συγγενούς μετά την ημερομηνία απόκτησης.

SIC 3

Το ΔΛΠ 28 παραπέμπει στις διαδικασίες ενοποίησης του ΔΛΠ 27 σε ότι αφορά της συγγενείς επιχειρήσεις που πρόκειται να ενοποιηθούν με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης.

SIC 20

Για το σκοπό της εφαρμογής του ΔΛΠ 28, η λογιστική αξία μιας επενδύσεως πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τη λογιστική αξία των χρηματοπιστωτικών μέσων, που παρέχουν απεριόριστα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη ή ζημιές στην καθαρή θέση της συγγενούς επιχείρησης.

Ελληνικό Δίκαιο

Το άρθρο 106 του Ν. 2190/1920 ορίζει ότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης είναι η μέθοδος της καθαρής θέσεως, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο στοιχείο και αποσβένεται (εφάπαξ είτε εντός πενταετίας), είτε αφαιρετικά (στην περίπτωση χρεωστικής διαφοράς) των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού.

Φορολογικά Σχόλια

Με τα ΔΛΠ 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, είτε με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Αντίθετα, με βάση το άρθρο

28 του ΚΒΣ, η αποτίμηση των συμμετοχών συνδεδεμένων επιχειρήσεων δε διαφέρει σε σχέση με την αποτίμηση των χρεογράφων γενικά, γίνεται δηλαδή στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τρέχουσας και κόστους κτήσης. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν ο διαφορετικός τρόπος αποτίμησης των εν λόγω συμμετοχών που επιβάλλουν τα ΔΛΠ θα εφαρμόζεται και για φορολογικούς σκοπούς.

ΔΛΠ 29: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ DE ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ

Δεν καθορίζεται με βάση το πρότυπο αυτό κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζονται βάσει των τρεχουσών μονάδων μέτρησης κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού. 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.

Ελληνικό Δίκαιο

Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό.

**ΔΛΠ 30: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΣΥΝΑΦΩΝ
ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ**

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

A) Ισολογισμός

Η παρουσίαση των στοιχείων του Ισολογισμού πρέπει να γίνεται κατ' είδος με τρόπο που να αντικατοπτρίζει τη σχετική ρευστότητά τους.

Ενεργητικό:

- ◊ Ταμείο και διαθέσιμα στην Κεντρική Τράπεζα.
- ◊ Κρατικά ομόλογα και άλλα αξιόγραφα δεκτά για επαναπροεξόφληση από την Κεντρική Τράπεζα.
- ◊ Κρατικά και άλλα χρεόγραφα κατεχόμενα για συναλλακτικούς σκοπούς.
- ◊ Άλλες τοποθετήσεις στη χρηματαγορά.
- ◊ Δάνεια και προκαταβολές σε πελάτες
- ◊ Επενδυτικοί τίτλοι

Υποχρεώσεις:

- ◊ Καταθέσεις από άλλες Τράπεζες
- ◊ Άλλες καταθέσεις της χρηματαγοράς.
- ◊ Ποσά οφειλόμενα σε άλλους καταθέτες.
- ◊ Πιστοποιητικά καταθέσεων.
- ◊ Υποσχετικές και άλλες υποχρεώσεις αποδεικνυόμενες εγγράφως.
- ◊ Αλλά δανεισμένα κεφάλαια.

B) Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Η κατάσταση αποτελεσμάτων πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνει:

- ◊ Τόκοι και συναφή έσοδα.
- ◊ Δαπάνες τόκων και συναφή έξοδα.
- ◊ Έσοδα από μερίσματα.
- ◊ Έσοδα από αμοιβές και προμήθειες.
- ◊ Έξοδα από αμοιβές και προμήθειες.
- ◊ Κέρδη μείον ζημιές από διαπραγματεύσιμα χρεόγραφα

- ◊ Κέρδη μείον ζημιές από αγοραπωλησία ξένων χαρτονομισμάτων
- ◊ Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως.
- ◊ Ζημιές από δάνεια και προκαταβολές.
- ◊ Γενικά έξοδα Διοικήσεως.
- ◊ Άλλα έξοδα εκμεταλλεύσεως.

Ελληνικό Δίκαιο

Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνονται είναι τα ακόλουθα:

Ενεργητικό:

- ◊ Ταμείο και διαθέσιμα στην Κεντρική τράπεζα.
- ◊ Κρατικά και άλλα αξιόγραφα δεκτά για επαναχρηματοδότηση από την Κεντρική τράπεζα.
- ◊ Απαιτήσεις κατά Πιστωτικών Ιδρυμάτων.
- ◊ Απαιτήσεις κατά πελατών
- ◊ Ομολογίες και άλλοι τίτλοι μεταβλητής απόδοσης.

Υποχρεώσεις:

- ◊ Υποχρεώσεις προς Πιστωτικά Ιδρύματα.
- ◊ Υποχρεώσεις προς πελάτες
- ◊ Μειωμένης εξασφαλίσεως στοιχεία Παθητικού.
- ◊ Μετοχικό Κεφάλαιο και Αποθεματικά.
- ◊ Διαφορές από την αναπροσαρμογή αξίας περιουσιακών στοιχείων.

Η κατάσταση αποτελεσμάτων πρέπει μεταξύ άλλων να περιλαμβάνει:

- ◊ Τόκοι και εξομοιούμενα έσοδα
- ◊ Τόκοι και εξομοιούμενα έξοδα
- ◊ Έσοδα από τίτλους
- ◊ Έσοδα προμηθειών.
- ◊ Έξοδα προμηθειών.

Αποτελέσματα χρηματοοικονομικών πράξεων (καθαρό αποτέλεσμα από πωλήσεις χρεογράφων, καθαρό υπόλοιπο από τις δραστηριότητες στον τομέα συναλλάγματος και από αγοραπωλησίες χρηματοδοτικών μέσων).

ΔΛΠ 31: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ**SIC 13: Επιχειρήσεις Κάτω από Κοινό Έλεγχο – Μη Χρηματικές Εισφορές από τους Κοινοπρακτούντες**

Κοινοπραξία είναι μια συμβατική συμφωνία με την οποία δύο ή περισσότερα μέρη αναλαμβάνουν μια οικονομική δραστηριότητα που υπόκειται σε από κοινού έλεγχο. Υπάρχουν τρεις τύποι κοινοπραξιών: κοινά ελεγχόμενες δραστηριότητες, κοινά ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία και κοινά ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες.

SIC 13

Η αναγνώριση κερδών ή ζημιών από μη χρηματικές εισφορές (εισφορές σε είδος) είναι σωστή εκτός εάν δεν υπάρχουν:

- ❖ Σημαντικοί κίνδυνοι και οφέλη που αφορούν το εισφερόμενο είδος δεν μεταβιβάζονται στην κοινά ελεγχόμενη επιχείρηση.
- ❖ Τα κέρδος ή η ζημία δεν μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.
- ❖ Όμοια είδη εισφέρονται και από τους άλλους κοινοπρακτούντες.

Όμοια είναι τα είδη που εισφέρονται από τους κοινοπρακτούντες όταν είναι όμοιας φύσης, με τα ίδια χρησιμότητα στην ίδια παραγωγική διαδικασία και με όμοια εύλογη αξία.

Ελληνικό Δίκαιο

Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό

Φορολογικά σχόλια

Τα ΔΛΠ προβλέπουν τρία είδη κοινοπραξίας για λογιστικούς σκοπούς:

- ❖ Συμμετοχική δραστηριότητα
- ❖ Συμμετοχική εκμετάλλευση στοιχείων ενεργητικού
- ❖ Συμμετοχικός έλεγχος σε άλλο νομικό πρόσωπο.

ΔΛΠ 32: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ **ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ**

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

- ◇ είτε ως υποχρέωση προς εξόφληση με μετρητά
- ◇ είτε ως έντιλη υποχρέωση

Συμψηφισμός υποχρέωσης και απαίτησης επιτρέπεται μόνο όταν:

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

Στοιχεία που πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις:

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

Ελληνικό Δίκαιο

Δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους τύπο.

SIC 5

Σε όσα χρηματοοικονομικά προϊόντα, ο τρόπος ρευστοποίησης από την αβέβαιη έκβαση μελλοντικών γεγονότων, τα οποία δεν δύνανται να ελεγχθούν ούτε από τον έκδοτη ούτε από τον αγοραστή, τότε αυτά τα προϊόντα πρέπει να ταξινομηθούν σαν υποχρέωση προς εξόφληση ανεξάρτητα από το νομικό τους τύπο. Αν υπάρχει πολύ μακρινή και ελάχιστη πιθανότητα ρευστοποίησης σε μετρητά, τότε τα προϊόντα ταξινομούνται ως έντιλη υποχρέωση.

Ελληνικό Δίκαιο: Δεν υπάρχει συγκεκριμένη διάταξη. Συνήθως λογίζονται με βάση το νομικό τους τύπο

ΔΔΠ 33: ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ

Το **ΔΔΠ 33** εφαρμόζεται σε όλες τις εταιρίες οι οποίες έχουν κοινές μετοχές ή τίτλους μετατρέψιμους σε κοινές μετοχές δημόσια διαπραγματεύσιμες, καθώς και από επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονται στην διαδικασία έκδοσης κοινών μετοχών σε χρηματιστήρια.

SIC 24: Κέρδη ανά Μετοχή – Χρηματοοικονομικά Προϊόντα και άλλες Συμβάσεις που μπορεί να τακτοποιηθούν σε Μετοχές

SIC 24:

Όλα τα προϊόντα τα οποία μπορεί να οδηγήσουν στην έκδοση κοινών μετοχών της επιχείρησης στον κάτοχο του χρηματοοικονομικού προϊόντος ή της σύμβασης, με επιλογή του έκδοτη ή του κατόχου, αποτελούν ενδεχόμενες κοινές μετοχές της επιχείρησης.

Ελληνικό Δίκαιο

Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό.

ΔΛΠ 34: ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ (ΣΥΝΟΠΤΙΚΕΣ) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

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

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

Ελληνικό Δίκαιο

Οι επιχειρήσεις πρέπει να συντάσσουν ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης, που για τις εισηγμένες θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Οι τράπεζες δημοσιεύουν και μηνιαίες συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις (ανέλεγκτες)[μόνο Ισολογισμό και Κατάσταση Αποτελεσμάτων].

ΔΛΠ 35: ΠΑΥΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΩΝ

«Δραστηριότητα» είναι ένα συνθετικό στοιχείο της επιχείρησης που αντιπροσωπεύει ένα ξεχωριστό, μεγάλο τμήμα της επιχειρηματικής ή γεωγραφικής εκμετάλλευσης, και μπορεί να διαχωρίζεται επιχειρηματικώς και για σκοπούς οικονομικής πληροφόρησης ενώ η επιχείρηση δύναται να:

- ◆ Το διαθέτει με πώληση, διάσπαση ή διανομή στους μετόχους
- ◆ Το διαθέτει τμηματικά
- ◆ Τερματίζει τη λειτουργία λόγω εγκαταλείψεώς της .

Ελληνικό Δίκαιο

Δεν υπάρχουν σχετικές διατάξεις στο ελληνικό δίκαιο για το ίδιο θέμα.

Φορολογικά Σχόλια

Τα σχόλια που αναφέρθηκαν ανωτέρω υπό το ΔΛΠ έχουν και εδώ πρακτική σημασία, στο βαθμό που η εκμετάλλευση έχει, βάσει των στοιχείων που θα παρατίθενται με την εφαρμογή των ΔΛΠ, χαρακτηριστικό αυτοτελούς επιχείρησης και η διακοπή της έχει ως αιτία τη μεταβίβαση της.

ΔΛΠ 36: ΑΠΑΞΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Το ΔΛΠ 36 έχει εφαρμογή κυρίως στην λογιστική αντιμετώπιση της υποτίμησης των ασώματων περιουσιακών στοιχείων, της υπεραξίας και των παγίων στοιχείων. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, η ανακτήσιμη αξία ορίζεται ως η μεγαλύτερη αξία της καθαρής αξίας πώλησής του και της αξίας της χρήσης του. Αν δεν μπορεί να καθοριστεί η καθαρή αξία πώλησης, ως ανακτήσιμη αξία ορίζεται η αξία χρήσης του. Για την μέτρηση της αξίας της χρήσης, χρησιμοποιείται η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών, οι οποίες σχετίζονται με την χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, προεξοφλημένες με κατάλληλους συντελεστές προεξόφλησης.

Ελληνικό Δίκαιο

Η Ελληνική νομοθεσία προβλέπει την αποτίμηση όλων των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης για την εκτίμηση της ύπαρξης υποτίμησης της αξίας τους. Η ζημία η οποία προκύπτει από την υποτίμηση της αξίας των στοιχείων αυτών καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως την οποία αναγνωρίστηκε αυτή.

ΔΛΠ 37: ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ

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

Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι η πιθανή δέσμευση, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος και θα πραγματοποιηθεί αν συμβούν αβέβαια μελλοντικά γεγονότα. Οι προβλέψεις πρέπει να αναθεωρούνται σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού. Η χρήση των προβλέψεων πρέπει να γίνεται μόνο για δαπάνες που τις αφορούν

Ελληνικό Δίκαιο

Η αρχή της συντηρητικότητας επιβάλλει στις επιχειρήσεις τον λογισμό προβλέψεων για ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ζημιές που θα προκύψουν στο μέλλον, χωρίς να μπορεί επακριβώς να προσδιοριστεί ο χρόνος και το ποσό τους. Οι προβλέψεις που λογίζονται είναι γενικές και συνήθως ο τρόπος υπολογισμού τους ακολουθεί ειδικές φορολογικές διατάξεις.

Απαγορεύεται να διενεργούνται προβλέψεις εσόδων.

Φορολογικά Σχόλια

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, η επιχείρηση οφείλει να διενεργεί προβλέψεις για:

- ◊ πιθανή απομείωση της τρέχουσας αξίας παγίων
- ◊ πιθανά μελλοντικά έξοδα.

ΔΛΠ 38: ΑΥΛΑ ΠΑΓΙΑ – ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38, τα άυλα πάγια στην πλειοψηφία τους πρέπει να εξοδοποιούνται στην χρήση στην οποία δημιουργούνται. Τα άυλα πάγια στοιχεία κεφαλαιοποιούνται μόνο όταν διασφαλίζεται και μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς ότι από αυτό θα υπάρξει ένα μελλοντικό οικονομικό όφελος για την επιχείρηση και όταν το κόστος του άυλου πάγιου μπορεί να προσδιοριστεί με απόλυτη ακρίβεια. Η απόσβεση θα πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου πάγιου, η οποία δεν πρέπει να ξεπερνά τα 20 έτη.

Ελληνικό Δίκαιο

Τα άυλα πάγια στοιχεία (όπως έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως, έξοδα αναδιοργανώσεως, κλπ.) κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται ισόποσα με ανώτατο όριο την πενταετία.

Ορισμένα άυλα στοιχεία (π.χ. δικαιώματα εκμετάλλευσης, άδειες λειτουργίας) αποσβένονται στο χρόνο της παραγωγικής ζωής του ή στο χρόνο της νομικής διάρκειας τους.

Φορολογικά σχόλια

Εκπτώση εξόδων πολυετούς απόσβεσης.

Τα ΔΛΠ προβλέπουν τη δυνατότητα κεφαλαιοποίησης και απόσβεσης σε περισσότερα έτη (με ανώτατο όριο τα 20 έτη) και για έξοδα διαφήμισης, τεχνολογικής έρευνας και ανάπτυξης.

Αναπροσαρμογή αξίας άυλου αγαθού.

Τα ΔΛΠ προβλέπουν τη δυνατότητα (υπό αυστηρές προϋπόθεσης) αναπροσαρμογής των άυλων αγαθών πάγιων στην εύλογη αξία τους, με αντίστοιχη επιβάρυνση ή επαύξηση των αποτελεσμάτων της χρήσης.

ΔΛΠ 39: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΪΟΝΤΑ : ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ

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

Διαχωρισμός χρηματοοικονομικών στοιχείων.

Στον ενοποιημένο ισολογισμό κατατάσσονται σε 4 κατηγορίες ανάλογα με το σκοπό κατοχής και την αποδεδειγμένη συμπεριφορά τους στην διάρκεια κατοχής τους από την τράπεζα.

- ◇ εμπορικό χαρτοφυλάκιο
- ◇ διακρατηθέντα έως τη λήξη
- ◇ δάνεια παρασχεθέντα πρωτογενώς από την τράπεζα
- ◇ διαθέσιμα προς πώληση.

Το ΔΛΠ 39 δεν ισχύει για κατηγοριοποίηση και αποτίμηση των χρεογράφων στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, όπου οι συμμετοχές στις ενοποιούμενες θυγατρικές αποτιμώνται σύμφωνα με τα ΔΛΠ 27 και 28.

Παράγωγα και Hedging

Σαν βασική αρχή, τα παράγωγα προϊόντα θεωρούνται ότι έγιναν όλα για κερδοσκοπικούς σκοπούς (trading) εκτός εάν αποδειχθεί ότι έγιναν για αντιστάθμιση κινδύνου (hedging). Όλα τα παράγωγα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους (fair value) και εμφανίζονται στον ισολογισμό.

Επανεκτίμηση αξίας χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού.

Κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, πρέπει να ελέγχεται εάν η λογιστική αξία των στοιχείων ενεργητικού είναι υψηλότερη της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους, τότε η διάφορα λογίζεται στα αποτελέσματα για όσα φέρονται στο αναπόσβεστο κόστος κτήσης, και για όσα υπήρχε λογαριασμός υπερ(υπο)αξίας αποθεματικού, τότε αυτός μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

Ελληνικό Δίκαιο

Όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού καταχωρούνται στο κόστος κτήσης το οποίο αντιπροσωπεύει το τμήμα που εισπράχθηκε ή πληρώθηκε, ενώ τα παρεπόμενα έξοδα κτήσης είτε κεφαλαιοποιούνται

και αποσβένονται εντός 5ετίας είτε εξοδοποιούνται. Στα ελληνικά πρότυπα, τα αντίστοιχα στοιχεία είναι κυρίως τα χρεόγραφα. Η αποτίμησή τους γίνεται στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και τρέχουσας (ισχύει στην πράξη στους επιμέρους ατομικούς ισολογισμούς των ενοποιούμενων θυγατρικών).

ΔΛΠ 40: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Επένδυση σε ακίνητα: είναι τα ακίνητα (έδαφος ή κτήριο) 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.

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 αξία, είτε με τη μέθοδο κόστους.

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

Ελληνικό Δίκαιο

Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο δεν υπάρχει ξεχωριστή απεικόνιση των ακινήτων που κατέχονται για επένδυση ή αποτελούν κεφαλαιουχική ενίσχυση. Ορίζεται ότι ακίνητα τα οποία αποφέρουν έσοδα υπόκεινται σε απόσβεση, ενώ η εκτίμηση της αξίας των παγίων που εισφέρονται στην επιχείρηση από τους μετόχους

SIC 18: Εναλλακτικές Λογιστικές Αρχές

Στην περίπτωση που ένα ΔΛΠ προβλέπει περισσότερες από μια λογιστικές μεθόδους, η επιχείρηση θα πρέπει να επιλέξει και να εφαρμόζει πάγια μια από τις μεθόδους, εκτός αν το Πρότυπο ή η Ερμηνευτική Εγκύκλιος συγκεκριμένα απαιτεί ή επιτρέπει κατηγοριοποίηση των ειδών (συναλλαγές, υπόλοιπα, ποσά, κλπ), για τα οποία διαφορετικές μέθοδοι είναι κατάλληλες.

Ελληνικό Δίκαιο

Δεν υπάρχει διάταξη που να ορίζει τη χρήση εναλλακτικών λογιστικών αρχών για μία συναλλαγή. Επαφίεται στην πρωτοβουλία των μονάδων η χρήση ή μη κάποιας αρχής.

ΔΛΠ 41: ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ

Το ΔΛΠ 41 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό, την προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σχετικά με τις γεωργικές εκμεταλλεύσεις. Ως γεωργική εκμετάλλευση ορίζεται η διαχείριση από μια 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. Οι κρατικές επιχορηγήσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έσοδο μόνο εάν αυτές θεωρούνται ως εισπρακτέες ή έχουν πληρωθεί οι όροι κορήγησης τους.

Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα στις οικονομικές 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 τη 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.

Ελληνικό Δίκαιο

Δεν υπάρχει τίποτα σχετικό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1 ΦΑΣΕΙΣ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑΣ

Η προετοιμασία για την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να διακριθεί σε πέντε φάσεις.

Πρώτη Φάση : ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ

Κατά την πρώτη φάση της προετοιμασίας είναι απαραίτητο οι επιχειρήσεις να έλθουν σε επαφή και να ενημερώσουν για τη χρησιμότητα και την εφαρμογή των ΔΛΠ όλες εκείνες τις ομάδες, με τις οποίες σχετίζονται και οι οποίες θα επηρεαστούν από τη χρήση των ΔΛΠ.

Δεύτερη φάση : ΑΝΑΛΥΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Στη δεύτερη φάση της προετοιμασίας οι επιχειρήσεις πρέπει να διεξάγουν μια πρώτη ανάλυση των απαιτήσεων και των επιπτώσεων του διεθνούς λογιστικού συστήματος, καθώς και να προσδιορίσουν τις λογιστικές πολιτικές που θα επηρεαστούν και την πρόσθετη λογιστική πληροφόρηση που θα απαιτηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των ΔΛΠ.

Επιπλέον, οι επιχειρήσεις οφείλουν να εκτιμήσουν τις επιπτώσεις στην κερδοφορία και το κεφάλαιο τους, καθώς και να ορίσουν το χρονοδιάγραμμα κατά το οποίο θα δημοσιεύσουν τις πρώτες λογιστικές καταστάσεις βασισμένες στα ΔΛΠ.

Τρίτη Φάση : ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η τρίτη φάση της προετοιμασίας αναφέρεται στη λεπτομερή αξιολόγηση των διαφορών που υπάρχουν μεταξύ του υπάρχοντος και του διεθνούς λογιστικού συστήματος. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να είναι χρήσιμο να συσταθούν συγκεκριμένες ομάδες εργασίας, με σκοπό τον εντοπισμό διαφορών ανάμεσα στις υπάρχουσες λογιστικές πολιτικές και διαδικασίες και εκείνες που υπαγορεύονται από τα ΔΛΠ.

Στο πλαίσιο της τρίτης φάσης, οι επιχειρήσεις πρέπει επίσης να διευκρινίσουν το πώς θα επηρεαστούν ο μηχανισμός λήψης αποφάσεων και ο αντίστοιχος χρονικός ορίζοντας τους.

Τέταρτη Φάση : ΤΡΟΠΟΙ ΔΡΑΣΕΙΣ

Στην τέταρτη φάση της προετοιμασίας πρέπει να αναπτυχθούν εκείνοι οι τρόποι που θα καλύψουν τις διαφορές μεταξύ του υπάρχοντος και του διεθνούς λογιστικού συστήματος. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις

πρέπει να προσδιορίσουν τα διάφορα τεχνικά ζητήματα που προκύπτουν σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ, όπως και τις αλλαγές που πρέπει να πραγματοποιηθούν στις επιμέρους διαδικασίες και συστήματα.

Είναι απαραίτητο στη φάση αυτή οι επιχειρήσεις να διευκρινίσουν στους χρήστες της λογιστικής πληροφόρησης την επίδραση των ΔΛΠ στη χρηματοοικονομική κατάστασή τους και στον εν γένει προσανατολισμό και συμπεριφορά τους στην αγορά.

Πέμπτη Φάση : ΥΛΟΠΟΙΗΣΗ

Στην πέμπτη φάση της προετοιμασίας οι επιχειρήσεις αναλαμβάνουν να υλοποιήσουν τις απαιτούμενες αλλαγές. Είναι σημαντικό να δημιουργηθούν προγράμματα κατάρτισης των στελεχών των επιχειρήσεων, ώστε να γίνουν πλήρως κατανοητά το νέο λογιστικό σύστημα και η σχετική μεθοδολογία και προσέγγιση των διαφόρων λογιστικών γεγονότων, καθώς και να μην υπάρχουν αποκλίσεις και λάθη στην πρακτική εφαρμογή των ΔΛΠ.

Στην πέμπτη φάση, τέλος, οι επιχειρήσεις πρέπει να είναι σε θέση να καταρτίσουν τις λογιστικές καταστάσεις τους σύμφωνα με το μέτρο που θέτουν τα ΔΛΠ. Παράλληλα, οι επιχειρήσεις οφείλουν να ελέγχουν την ποιότητα και την ακρίβεια των γεγονότων και να διορθώνουν τις αδυναμίες και ατέλειες της διαδικασίας προσαρμογής τους στο διεθνές λογιστικό σύστημα.

4.2 ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

Με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις Ελληνικές επιχειρήσεις, των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, καθώς και από τους ομίλους τους, εξασφαλίζεται ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις. Παρέχεται η δυνατότητα σύγκρισης μεταξύ των Ελληνικών επιχειρήσεων και ομοειδών εταιριών του εξωτερικού. Ιδιαίτερη σημασία εμφανίζεται να έχει σε επίπεδο ευρωζώνης αφού η εναρμόνιση όλων των χωρών με βάση τα Ενιαία Λογιστικά Πρότυπα θα δημιουργήσει νέα δεδομένα για τις κεφαλαιαγορές και τους επενδυτές καθώς οι συγκρίσεις και θα είναι εύκολες και προσιτές από όλους σε μια αγορά όπου δεν υφίστανται σύνορα για τις οικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παρουσιάζονται ως τα πιο κατάλληλα και τα πιο αποδοτικά για να αποτελέσουν τον κοινό παρανομαστή που θα επιφέρει τη δυνατότητα στις εισηγμένες εταιρίες για άντληση κεφαλαίων από τις διεθνείς κεφαλαιαγορές, ενώ θα προσδώσει αξιοπιστία και διεθνή συγκρισιμότητα στις δημοσιευμένες καταστάσεις.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συμβάλλουν ουσιαστικά στην ενίσχυση της πληροφόρησης και της αξιοπιστίας των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Η πληροφόρηση που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αποτελεί πολύτιμο εργαλείο για τις διοικήσεις, τους οικονομικούς αναλυτές, τις εποπτικές αρχές, τους θεσμικούς επενδυτές. Οι πληροφορίες είναι σημαντικές όταν είναι σε θέση να επηρεάσουν τις αποφάσεις των χρηστών, διευκολύνοντας τους στην διαμόρφωση, στην επιβεβαίωση ή στη διόρθωση προβλέψεων αναφορικά με την έκβαση προηγηθέντων, τρεχόντων ή μελλοντικών συμβάντων.

Η κατάρτιση επιπρόσθετων οικονομικών καταστάσεων από αυτές που προβλέπει ο Ν.2190/1920 όπως η κατάσταση μεταβολής ιδίων κεφαλαίων, η κατάσταση ταμειακών ροών, οι λογιστικές μέθοδοι και οι επεξηγηματικές σημειώσεις, αυξάνει το βαθμό χρησιμότητας της λογιστικής παρέχοντας έγκαιρα συμπεράσματα για την παρακολούθηση της πορείας της εταιρίας με σκοπό τη διασφάλιση της απόδοσης των κεφαλαίων των επενδυτών.

Η καθιέρωση των κανόνων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στις κεφαλαιαγορές της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορεί να συμβάλλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των κεφαλαιαγορών με την προϋπόθεση ότι καλλιεργείται κλίμα εμπιστοσύνης στους επενδυτές. Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων βελτιώνει τους όρους ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων και διευκολύνει τους επενδυτές στην αξιόπιστη εκτίμηση των επιδόσεων των επιχειρήσεων.

Η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οδήγησε σε σημαντικές διαφορές στα Αποτελέσματα χρήσης και στα Ίδια κεφάλαια. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δίνουν έμφαση στην ορθή απεικόνιση της κερδοφορίας των οικονομικών μονάδων από οικονομικής άποψης ακολουθώντας αυστηρά τις αρχές τις λογιστικής που δεν σχετίζονται με τις φορολογικές διατάξεις.

Οι Ισολογισμοί αποκαλύπτουν το οικονομικό εισόδημα των επιχειρήσεων και όχι το λογιστικό κέρδος, αφού στηρίζονται σε τιμές τρέχοντος κόστους και όχι σε τιμές ιστορικού κόστους. Ένας από τους σημαντικότερους παράγοντες που θα επηρεάσουν σε βάθος χρόνου την αξία των στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού αποτελούν οι αποσβέσεις. Με βάση το πρότυπο 16 που συμβάλλει περισσότερο στην απεικόνιση της πραγματικής εικόνας των επιχειρήσεων, οι αποσβέσεις θα υπολογίζονται από την ίδια την εταιρία ανάλογα με την ωφέλιμη ζωή των παγίων.

Η ποιότητα των συμπερασμάτων τα οποία παρέχονται από τις Λογιστικές καταστάσεις βελτιώνεται από την χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την σωστή παρουσίαση των παράγωγων μέσων. Εξαιτίας της ελλιπούς πληροφόρησης που παρείχαν τα Ελληνικά πρότυπα κάθε επιχείρηση

α)έκθετε στους Ισολογισμούς μια ορισμένη δραστηριότητα με διαφορετικό τρόπο,

β)τα πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημιές συχνά αναφέρονταν στο Ενεργητικό και Παθητικό αντίστοιχα και όχι ως έσοδα και δαπάνες και

γ)δεν αποκαλύπτονταν σε τιμές fair value αλλά στο ιστορικό κόστος. Ως αποτέλεσμα ο εξωτερικός αναλυτής δεν δύναται να προσδιορίσει τον βαθμό κινδύνου.

Μια από τις σημαντικότερες αρχές που εισάγονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι αυτή της οικονομικής ουσίας πάνω από τον νομικό τύπο. Ένα από τα στοιχεία που διασφαλίζει την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων είναι και η εμφάνιση της οικονομικής ουσίας των γεγονότων και των συναλλαγών και όχι απλώς και μόνο της νομικής υπόστασης αυτών. Η σωστή εφαρμογή και τήρηση της συγκεκριμένης αρχής μειώνει σημαντικά τη χρήση της δημιουργικής λογιστικής, μία πολυσυζητημένη έννοια εξαιτίας των διεθνών λογιστικών σκανδάλων. Ιδιαίτερη εφαρμογή έχει στις μισθώσεις όπου διαχωρίζει τους τύπους των χρηματοοικονομικών μισθώσεων και παρέχει σαφή λογιστικό χειρισμό για την κάθε κατηγορία αλλά και στην κατάσταση ταμειακών ροών όπου παρέχει πληροφορίες για τον τρόπο δημιουργίας διαθεσίμων και τη χρήση αυτών.

Τέλος, η παρουσίαση χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις και ειδικότερα η αναγνώριση και αποτίμηση των στοιχείων

θα πρέπει να γίνεται σύμφωνα με την οικονομική ουσία των συναφθέντων συμφωνητικών και όχι απλά την οικονομική τους υπόσταση.

Σημαντική επίδραση της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί και το γεγονός ότι είναι απαλλαγμένα από φορολογικές πρακτικές δίνοντας έμφαση στην πληρέστερη και αξιόπιστη ενημέρωση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Μέχρι τώρα η εθνική φορολογική νομοθεσία επηρέαζε σημαντικά τις λογιστικές μετρήσεις δημιουργώντας κίνητρο αποκάλυψης μικρότερου ύψους κερδών σε σχέση με τα υλοποιηθέντα, γεγονός που υποβαθμίζει την αξία των ισολογισμών ως βοηθητικό μέσο λήψης επενδυτικών αποφάσεων.

Σκοπός της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί η διασφάλιση του δηλούμενου εισοδήματος να μην είναι μικρότερο από το πραγματικό, ενώ αντίθετα οι επενδυτές πρωτίστως ενδιαφέρονται να διασφαλιστεί η μη απεικόνιση πλασματικών κερδών στις οικονομικές καταστάσεις.

Με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επιχειρείται η ουδετερότητα και όχι ο συντηρητισμός αφού εφαρμόζεται η αρχή της αυτοτέλειας της χρήσης. Συνεπώς μελλοντικές υποχρεώσεις καταχωρούνται στις παρούσες αξίες τους και με το πέρας του χρόνου, με το επιτόκιο προεξόφλησης, εμφανίζεται η ταμειακή υποχρέωση (ονομαστική αξία) στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Με αυτό τον τρόπο διακόπτονται πλέον οι ευνοϊκές κρατικές παρεμβάσεις με αποφάσεις όπως η σταδιακή απόσβεση ζημιών από αρνητικές διαφορές αποτίμησης χρεογράφων σε επόμενες χρήσεις. Τα κέρδη ή οι ζημιές από επενδύσεις σε χρεόγραφα και οι συναλλαγματικές διαφορές θα εμφανίζονται στα αποτελέσματα της χρήσης.

Επιπλέον με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αντιμετωπίζεται η αυθαίρετη κεφαλαιοποίηση εξόδων. Με βάση την Ελληνική νομοθεσία συγκεκριμένες κατηγορίες δαπανών καταχωρούνταν στον Ισολογισμό και αποσβένονταν σταδιακά. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καθορίζουν συγκεκριμένα κριτήρια καταχώρησης u964 τους στον Ισολογισμό.

Στοιχεία που δεν πληρούν αυτές τις προϋποθέσεις εμφανίζονται στην Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων εξασφαλίζεται με την εκπόνηση αναλογιστικών μελετών για την εκτίμηση υποχρεώσεων που αναφέρονται σε παροχές μετά την λήξη της απασχόλησης. Η Ελληνική νομοθεσία ορίζει ως νομικά επαρκή και αποδεκτό τον σχηματισμό πρόβλεψης που ισούται με το 40% της συνολικής υποχρέωσης όπως προκύπτει από τις διατάξεις του Ν2190/1920 για αποζημιώσεις λόγω απόλυσης ή συνταξιοδότησης.

Επιπλέον η Ελληνική νομοθεσία δεν απαιτεί από μεγάλες επιχειρήσεις (πχ τράπεζες) οι οποίες διατηρούν δικούς τους φορείς (ταμεία) διαχείρισης των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών να

αναγνωρίζουν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τις υποχρεώσεις για τις καθορισμένες παροχές που έχουν υποσχεθεί στους εργαζομένους. Επομένως μια άμεση συνέπεια της εφαρμογής είναι η αναγνώριση πρόσθετων υποχρεώσεων για τις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν προγράμματα καθορισμένων παροχών μετά την απασχόληση.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζει την ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις και καθιστά εφικτή τη διαδικασία εισαγωγής και διαπραγμάτευσης των ελληνικών μετοχών των εισηγμένων επιχειρήσεων στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα θα αποτελέσουν το διαβατήριό για την πρόσβαση υγιών και οικονομικά εύρωστων Ελληνικών επιχειρήσεων στις Ευρωπαϊκές Κεφαλαιαγορές και να διασφαλίσουν υψηλά rating από τους αρμόδιους ελεγκτικούς οίκους.

4.3 ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

Είναι απαραίτητο πριν και κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ να διασαφηνιστούν διάφορα θέματα, όπως ποιες ανάγκες πρέπει να καλύπτει το νέο λογιστικό σύστημα, πώς πρέπει να διαμορφώνονται τα ΔΛΠ ώστε να αποκτούν ευρεία αποδοχή και πώς μπορούν να επιλύονται τα διάφορα λογιστικά ζητήματα που μπορεί να προκύπτουν ώστε να αποφεύγονται δυσχέρειες και στρεβλώσεις.

Είναι επίσης σημαντικό, θέματα που αφορούν τη νομιμότητα, το κύρος και την επιβολή των ΔΛΠ, καθώς και τους απαραίτητους πόρους και τη συμμόρφωση με τα ΔΛΠ, να εξεταστούν και να διευκρινιστούν, προκειμένου να διασφαλιστεί η επιτυχία και η αποτελεσματικότητα από την εφαρμογή των ΔΛΠ. Η επιδίωξη από τους επενδυτές να προβλέψουν τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ στη χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων τείνει να δημιουργεί ένα κλίμα αβεβαιότητας και αστάθειας στην κεφαλαιαγορά.

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ οφείλει να γίνει με την απαραίτητη υπευθυνότητα και συνέπεια, διότι διαφορετικά οι λογιστικές καταστάσεις δεν θα εκφράζουν την πραγματική χρηματοοικονομική εικόνα των επιχειρήσεων.

Το κρίσιμο ερώτημα αναφέρεται στα πλαίσια στα οποία θα κυμανθεί και στον τρόπο με τον οποίο θα εκδηλωθεί η συμπεριφορά και η αντίδραση των επιχειρήσεων αμέσως μετά την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών τους με τα ΔΛΠ.

Ενδεικτικά αναφέρονται παρακάτω μερικές από τις σημαντικότερες επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ

♦ Μη εκπαιδευμένο προσωπικό.

Τα ΔΛΠ είναι μια έννοια νέα στην οικονομική ζωή των επιχειρήσεων, και όπως είναι φυσικό κάθε τι νέο προκαλεί δέος και αβεβαιότητα. Τα στελέχη των επιχειρήσεων πρέπει σε σύντομο χρονικό διάστημα να εκπαιδευτούν σε καινούργια πράγματα, να τα κατανοήσουν, να προσαρμόσουν την οικονομική τους σκέψη και να λειτουργούν με νέα δεδομένα. Όλα αυτά βέβαια πρέπει να γίνουν γρήγορα, και το σημαντικότερο σωστά. Οι επιχειρήσεις πρέπει να εκπαιδεύσουν άτομα ικανά να ανταποκριθούν με επιτυχία σε αυτό το δύσκολο εγχείρημα.

♦ Υψηλό κόστος μετατροπής των εμπορικών και λογιστικών πακέτων μηχανογράφησης.

Εκτός από τα στελέχη των επιχειρήσεων στη νέα οικονομική

πραγματικότητα πρέπει να ενταχθούν όπως είναι φυσικό και μια σειρά από προγράμματα είτε αυτά αφορούν το λογιστικό τμήμα είτε το εμπορικό. Μια τέτοια μετατροπή θα απορροφήσει ένα υψηλό κονδύλι εξόδων.

♦ *Η αναβάθμιση των λογιστικών συστημάτων και των εσωτερικών διαδικασιών ελέγχου των επιχειρήσεων αποτελεί σημαντική εργασία.*

Όσο, ίσως να περιορίζεται από την έλλειψη προηγούμενης ικανής εμπειρίας και της αντίστοιχης τεχνογνωσίας και μεθοδολογίας. Επίσης, η πολυπλοκότητα και οι ενδεχόμενες ασυνέπειες που μπορεί να υπάρχουν ανάμεσα στα ΔΛΠ και τις αντίστοιχες λογιστικές αρχές ή οι αντιφάσεις και συγκρούσεις μεταξύ αυτών, θα αποτελούσαν σημαντική πηγή προβλημάτων εφαρμογής των ΔΛΠ και ασάφειας στην κεφαλαιαγορά. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που υπάρχει αβεβαιότητα και ασάφεια ως προς τις θεωρίες, τις υποθέσεις και τους περιορισμούς του νέου λογιστικού συστήματος.

Επομένως, είναι επιτακτική ανάγκη να εντοπιστούν και να αντιμετωπιστούν όλα εκείνα τα ζητήματα που μπορεί να αποτελέσουν απειλή για την ομαλή και αποτελεσματική λειτουργία του διεθνούς λογιστικού συστήματος.

♦ *Η έλλειψη συγκρισιμότητας μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων σε συνδυασμό με το συνεπακόλουθο ενδεχόμενο παραποίησης των λογιστικών αποτελεσμάτων ή τουλάχιστον αδυναμίας ανάλυσης των τελευταίων με ακρίβεια και πιστότητα, θα μπορούσε να προκαλέσει χάος στις αγορές κεφαλαίου.*

Για την κοινότητα των επενδυτών, το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα και αβεβαιότητα όσον αφορά τη διαμόρφωση του επενδυτικού προγράμματος και χαρτοφυλακίου τους. Για τον κόσμο των επιχειρήσεων όμως το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να είναι καταστροφικό, καθώς η έλλειψη συγκρισιμότητας και η εφαρμογή διαφορετικών λογιστικών μεθόδων μπορεί να οδηγήσουν τους επενδυτές να αναθεωρήσουν τις επενδυτικές επιλογές και κατευθύνσεις τους.

♦ *Άλλη εστία ανησυχίας για τους επενδυτές και προβληματισμού για τις επιχειρήσεις είναι η ενδεχόμενη αλλαγή των όρων και συνθηκών του επιχειρηματικού σκηνικού.*

Πως δηλαδή θα επηρεαστούν το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των επιχειρήσεων, το μερίδιο αγοράς που κατέχουν, η βιωσιμότητά τους, καθώς και η αντίδραση και συμπεριφορά των ανταγωνιστών.

Η παγκοσμιοποίηση σαν έννοια βρίσκει την απόλυτη έκφραση της στην οικονομία, Κανένας άλλος τομέας της καθημερινής ζωής δεν επηρεάζεται περισσότερο. Μια πραγματικότητα η οποία δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να αγνοηθεί.

Εκείνη η επιχείρηση η οποία δεν θα αφουγκραστεί την νέα τάξη πραγμάτων θέτει σε σοβαρό κίνδυνο όχι μόνο την οικονομική της βιωσιμότητα αλλά και την ίδια της την ύπαρξη. Ο συνδυασμός όμως παγκοσμιοποίηση και ΔΛΠ δημιουργούν ένα περιβάλλον αρκετά πολύπλοκο. Αυτό το περιβάλλον πρέπει να γίνει κεντημένο των επιχειρήσεων σε σύντομο χρονικό διάστημα και με το μικρότερο δυνατό κόστος.

♦ *Έμφαση στην κερδοφορία ακολουθώντας αυστηρά τη λογιστική διαχωρίζοντας την από τη φορολογία.*

Τα ΔΛΠ εμφανίζουν την κερδοφορία μιας επιχείρησης μια δεδομένη στιγμή με πρακτικές καθαρά λογιστικές διαχωρίζοντας την, από τη φορολογία. Σήμερα συμβαίνει ακριβώς το αντίθετο. Πολλές είναι εκείνες οι επιχειρήσεις οι οποίες προσαρμόζουν τα οικονομικά τους μεγέθη είτε προς τα επάνω είτε προς τα κάτω προκειμένου να αποφύγουν μια υψηλή φορολογία. Λειτουργούν δηλαδή με ένα στόχο ο οποίος δεν αντικατροπτίζει σε καμιά περίπτωση τη δυναμική της επιχείρησης και κατ' επέκταση της οικονομίας στην οποία αναφέρονται.

♦ *Αλλαγή των οικονομικών μεγεθών.*

Η εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να επηρεάσει σημαντικά οικονομικά μεγέθη μια επιχείρησης π.χ. την καθαρή της θέση. Αυτό δεν είναι όμως επιθυμητό από πολλές επιχειρήσεις γιατί επηρεάζεται άμεσα η δανειοληπτική της ικανότητα.

Η συμπεριφορά των επιχειρήσεων και οι λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζουν σε συνδυασμό με τις σχετικές επιπτώσεις στα λογιστικά μεγέθη θα πρέπει να εξεταστούν σε βάθος και να ληφθούν σοβαρά υπόψη. Η μετάβαση στο διεθνές λογιστικό σύστημα και το μεσοδιάστημα που θα παρεμβληθεί έως την πλήρη προσαρμογή και υιοθέτηση των ΔΛΠ μπορεί να αποτελέσει πρόσφορο έδαφος για 'επιδέξια' διαχείριση των λογιστικών μεγεθών και εξομάλυνση των εισροών και εκροών από την πλευρά των επιχειρήσεων, προκειμένου να βελτιωθεί η επιχειρηματική εικόνα τους στην αγορά.

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ μπορεί να οδηγήσει σε 'δημιουργική' αναπροσαρμογή των λογιστικών μεθόδων και της επιχειρηματικής στρατηγικής των επιχειρήσεων, προκειμένου οι σχετικές επιπτώσεις στα χρηματοοικονομικά και λογιστικά μεγέθη να είναι οι μικρότερες δυνατές.

Το παραπάνω είναι πολύ πιθανό να προκαλέσει περαιτέρω αβεβαιότητα στο επενδυτικό κοινό αναφορικά με την πορεία των επιχειρήσεων, τις προτεραιότητες που θέτουν, τη στάση που διατηρούν απέναντι σε συγκεκριμένα λογιστικά ζητήματα, τις επιλογές τους και την αποτίμηση των αποτελεσμάτων των επιλογών τους.

Σε αυτή την περίπτωση ανακύπτουν ερωτήματα, όπως ποιοι είναι οι πραγματικοί στόχοι των επιχειρήσεων, κατά πόσο επιδιώκονται τα συμφέροντα των μετόχων των επιχειρήσεων σε αντιδιαστολή με αυτά των

managers, σε ποιο βαθμό η αγορά κεφαλαίων αντιλαμβάνεται τέτοιες καταστάσεις και πώς αντιδρά, και τέλος ποιο είναι το περιθώριο ελιγμών από τις εποπτικές αρχές ώστε να αποφεύγονται τέτοια φαινόμενα.

Τα ΔΛΠ επηρεάζουν όλες τις επιχειρήσεις και ιδιαίτερα εκείνες που είναι μεγάλου μεγέθους συγκριτικά με τις μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις, καθώς οι επιλογές τους γίνονται σε μεγαλύτερο βαθμό αντικείμενο κριτικής από επενδυτές και ελεγκτές και ευκολότερα έλκουν την προσοχή των εποπτικών αρχών.

Το ερώτημα που προβάλλεται είναι κατά πόσο οι επιχειρήσεις έχουν συνειδητοποιήσει τη σημαντικότητα και τη βαρύτητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς τα τελευταία θα οδηγήσουν σε επαναπροσδιορισμό τα διάφορα λογιστικά μεγέθη, συμπεριλαμβανομένων και των δεικτών αποδοτικότητας.

Έρευνα του Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) δείχνει ότι, οι επιχειρήσεις δεν έχουν διαπιστώσει πλήρως ή έχουν υποτιμήσει τις συνέπειες στις λογιστικές καταστάσεις τους από την εφαρμογή των ΔΛΠ. Επομένως, ενδεχόμενη καθυστέρηση από τις επιχειρήσεις να προετοιμασιούν για την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να δημιουργήσει ακόμη και προβλήματα ανεπάρκειας πόρων στις ελεγκτικές εταιρείες, εξαιτίας της υψηλής ζήτησης που θα υπάρξει για παροχή συμβουλευτικών και καθοδηγητικών υπηρεσιών σχετικά με τη λογιστική των ΔΛΠ.

Θα ήταν αρκετά χρήσιμο να ερευνηθεί ο τρόπος με τον οποίο τα κύρια χρηματοοικονομικά χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων, όπως κερδοφορία, χρηματοοικονομική μόχλευση κ.λπ., συμμετέχουν στο μηχανισμό λήψης αποφάσεων των επιχειρήσεων και προς ποια κατεύθυνση θα επηρέαζαν τις τελευταίες ως προς την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Από την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να προκύψουν ορισμένα ζητήματα, τα οποία προέρχονται από τις διαφορές των ΔΛΠ με την απερχόμενη λογιστική πρακτική.

Για παράδειγμα, διαφορετικές μέθοδοι και συνθήκες απόσβεσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, που μπορεί να χρησιμοποιούνται από τα δύο λογιστικά συστήματα, μπορεί να οδηγήσουν σε μια κατάσταση όπου ενώ ένα πάγιο στοιχείο έχει αποσβεσθεί υπό το ένα σύστημα συνεχίζει να αποσβένεται υπό το άλλο.

Τέτοιου είδους ζητήματα μπορούν να προκύψουν επίσης όταν συγκεκριμένα λογιστικά μεγέθη θεωρούνται έξοδα από το ένα σύστημα, ενώ κεφαλαιοποιούνται και στη συνέχεια αποσβένονται από το άλλο.

Επιπλέον, ο χρόνος αναγνώρισης μιας υποχρέωσης ή των ταμειακών εισροών/εκροών μιας επιχείρησης μπορεί να διαφέρει από το ένα σύστημα στο άλλο. Ανάλογα ζητήματα μπορεί να προκύψουν και στην περίπτωση της αποτίμησης των αποθεμάτων.

Τα ζητήματα αυτά προέρχονται από τους διαφορετικούς ορισμούς

και ερμηνείες που δίνονται στα διάφορα λογιστικά μεγέθη και γεγονότα, και από τη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση και πολιτική που επικρατεί στο κάθε λογιστικό σύστημα. Εξαιτίας του ότι σε μια αγορά κεφαλαίου υπάρχουν διάφορες ομάδες χρηστών λογιστικής πληροφόρησης με διαφορετικά συμφέροντα και επιδιώξεις, είναι σημαντικό οι ομάδες αυτές να ενημερωθούν πλήρως αναφορικά με τη χρησιμότητα και τις επιπτώσεις των ΔΛΠ, ώστε να αποφευχθούν προβλήματα και συγκρούσεις που θα διακινδύνευαν την επιτυχία του εγχειρήματός της από πολλά κράτη αποδοχής του ίδιου λογιστικού συστήματος.

Το ίδιο ισχύει και για την κατηγορία των μετόχων και των επενδυτών, ώστε να μη διαμορφώνονται, ελλείψει γνώσης και ενημέρωσης, διαφορετικές και εσφαλμένες προσδοκίες. Σε μια τέτοια περίπτωση, η κεφαλαιαγορά θα κατέληγε σε λανθασμένες εκτιμήσεις, με αποτέλεσμα την ανακριβή αποτίμηση των μετοχών και συνεπώς την προσβολή της αποτελεσματικότητας της αγοράς.

Εν όψει των ΔΛΠ, οι αναλυτές θα πρέπει να προβούν σε σημαντικές αλλαγές και αναπροσαρμογές στις μεθόδους και τεχνικές που εφαρμόζουν, προκειμένου να καταλήγουν σε αξιόπιστες και ακριβέστερες επιχειρηματικές και χρηματοοικονομικές προβλέψεις και μελέτες. Απαραίτητη προϋπόθεση για το παραπάνω αποτελεί η πλήρης και συνολική κατανόηση των διατάξεων και των στόχων των ΔΛΠ, καθώς και των αλλαγών στη λογιστική πρακτική που θα ακολουθήσουν από την εφαρμογή των ΔΛΠ. Κατά τη διενέργεια των συναλλαγών, η συλλογή και η ποιότητα των σχετικών πληροφοριών θα πρέπει να πληρούν τα απαραίτητα κριτήρια, ώστε η καταγραφή των λογιστικών γεγονότων και ο υπολογισμός των αντίστοιχων λογιστικών μεγεθών να είναι σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

Επιπλέον, η διάρθρωση των λογαριασμών, η παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων, αλλά και τα λογιστικά συστήματα και πρακτικές θα πρέπει να προσαρμοστούν βάσει του τυπικού των ΔΛΠ, αλλά και να δείχνουν πώς η χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων έχει επηρεαστεί από την εφαρμογή του διεθνούς λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση που κάποια επιχείρηση έχει θυγατρικές εταιρείες σε χώρες που δεν εφαρμόζουν το διεθνές λογιστικό σύστημα και συνεπώς χρησιμοποιούν τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα, οι με βάση διαφορετικό λογιστικό σύστημα διαμορφωμένες λογιστικές καταστάσεις θα πρέπει να μετατραπούν και να εκφραστούν με βάση τα ΔΛΠ, ώστε να είναι συγκρίσιμες με αυτές του υπόλοιπου ομίλου.

Ακόμη και σε αυτή την περίπτωση όμως, *η χρησιμότητα των ΔΛΠ είναι σπουδαία*, καθώς προσφέρουν στις κεφαλαιαγορές των χωρών που δεν συμμετέχουν ένα κοινό μέτρο ευρύτερης αξιολόγησης και σύγκρισης

με άλλες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στα όριά τους και οι οποίες είτε είναι θυγατρικές ξένων ομίλων που χρησιμοποιούν τα ΔΛΠ, είτε είναι εγχώριες αλλά χρησιμοποιούν εθελοντικά (voluntary adoption) τα ΔΛΠ.

♦ Τα ΔΛΠ απευθύνονται σε οικονομίες με διαφορετικά χαρακτηριστικά ως προς τις συνθήκες, τη δομή, τη δυναμικότητα, τις ανάγκες και το νομικό σύστημα.

Επομένως, το περιθώριο ευελιξίας και αποτελεσματικότητας των ΔΛΠ μπορεί να είναι σε ένα βαθμό περιορισμένο, καθώς είναι εκ των πραγμάτων δύσκολο να ανταποκριθούν στις διαφορετικές ανάγκες της κάθε οικονομίας. Είναι συνεπώς απαραίτητο οι εποπτικές αρχές να μπορούν να εντοπίζουν τις ανάγκες και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της οικονομίας και να συμβάλλουν στην ομαλή προσαρμογή στο διεθνές λογιστικό σύστημα, χωρίς αρνητικές συνέπειες για τη δυναμική και τις προοπτικές της οικονομίας και της κεφαλαιαγοράς

Η επιτυχία της υιοθέτησης και εφαρμογής των ΔΛΠ εξαρτάται από την απήχηση και την υποστήριξη που θα έχει το νέο λογιστικό σύστημα από την αγορά κεφαλαίων, αλλά και από τις αρμόδιες κρατικές και εποπτικές αρχές.

Χωρίς την απαραίτητη προώθηση και ενίσχυση από εκείνους τους φορείς που έχουν τη δυνατότητα να προάγουν και να εγκαθιδρύσουν τα ΔΛΠ ανάμεσα στις επιχειρήσεις, θα είναι αρκετά δύσκολο οι συντελεστές της κεφαλαιαγοράς να αποδεχθούν, αλλά και να κατανοήσουν το πνεύμα του νέου λογιστικού συστήματος και τη σημασία της μετάβασης από το ελληνικό στο διεθνές λογιστικό σχέδιο.

Επιπλέον, με τη συνδρομή των αρμόδιων κρατικών φορέων είναι δυνατή η δημιουργία ενός ολοκληρωμένου πλαισίου λειτουργίας του διεθνούς λογιστικού συστήματος και τυποποίησης των κανόνων που θα πρέπει να διέπουν την εφαρμογή των ΔΛΠ, ώστε να εξασφαλίζεται στο μέτρο του δυνατού η συγκρισιμότητα και να αποφεύγονται περιστατικά καιροσκοπισμού και αποπροσανατολισμού του επενδυτικού κοινού.

Αξίζει να αναφερθεί για παράδειγμα η περίπτωση της Επιτροπής Λογιστικών Προτύπων (Accounting Standards Committee) του Ηνωμένου Βασιλείου, η οποία μη διαθέτοντας επαρκή στήριξη από τις αρμόδιες κρατικές αρχές οδηγήθηκε σε μια κατάσταση όπου οι επιχειρήσεις ακολουθούσαν κατά περίπτωση και χωρίς συνέπεια τα βρετανικά λογιστικά πρότυπα και η βρετανική κεφαλαιαγορά διακρινόταν από έντονη και παρατεταμένη αβεβαιότητα. Την παραπάνω Επιτροπή αντικατέστησε το 1990 το Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (Accounting Standards Board), αφού επιφορτίστηκε με ενισχυμένες αρμοδιότητες και

δέχθηκε την απαραίτητη συνδρομή από τις βρετανικές εποπτικές και άλλες κρατικές αρχές.

4.4 Η ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Η εφαρμογή των ΔΛΠ, για πρώτη φορά στη χώρα μας, σηματοδοτεί μια ριζική αλλαγή στον τρόπο παροχής οικονομικής πληροφόρησης από πλευράς επιχειρήσεων. Δεν θα πρέπει να παραληφθεί το γεγονός ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα για δεκαετίες και συνεπώς έχουν ταυτίσει τις πολιτικές και τις πρακτικές τους με τους κανόνες που απορρέουν από αυτά. Τα πρότυπα αυτά έχουν γίνει ευρέως αποδεκτά από την ελληνική κεφαλαιαγορά και ανταποκρίνονται στις υπάρχουσες ελληνικές επιχειρηματικές και οικονομικές δομές, κουλτούρα και πρακτικές. Επομένως, ο τρόπος εισαγωγής και εγκαθίδρυσης των ΔΛΠ στην ελληνική αγορά και πραγματικότητα είναι ζωτικής σημασίας, προκειμένου να κατανοήσουν οι χρήστες τη συμβολή των ΔΛΠ στην πρόοδο της ελληνικής κεφαλαιαγοράς και οικονομίας, και συνεπώς να υπάρξει κατά αυτό τον τρόπο ευρεία αποδοχή και αναγνώριση από όλα τα αντισυμβαλλόμενα μέρη.

Σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 3229/2004, οι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά ανώνυμες εταιρείες, συντάσσουν Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οι διατάξεις εφαρμόστηκαν και στη χώρα μας, όπως και στα υπόλοιπα Κράτη Μέλη, από 1.1.2005. Οι πρώτες τριμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύθηκαν χωρίς να προηγηθεί έλεγχος Ορκωτών Ελεγκτών, ενώ από τις πρώτες εξαμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις και μετά, οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται πλέον ελεγμένες. Οι παράλληλες εξελίξεις στο χώρο της ελεγκτικής, μέσω της όγδοης ελεγκτικής Οδηγίας και των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, έδωσαν την δυνατότητα εκσυγχρονισμού και παρακολούθησης, από τους Ορκωτούς Ελεγκτές, όλων των εξελίξεων στο χώρο της χρηματοοικονομικής λογιστικής και της ελεγκτικής, για τη διασφάλιση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων.

Μέσω της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων απομακρύνθηκαν οι ιδιαιτερότητες του Ελληνικού λογιστικού σχεδίου και οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων έγιναν πλέον εύκολα κατανοητές και αξιοποιήσιμες σε Ευρωπαϊκό και παγκόσμιο επίπεδο, παρέχοντας οικονομική πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας με αυτή των λοιπών επιχειρήσεων.

Προκειμένου να διευκολυνθεί η πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων οι ευρωπαϊκές επιχειρήσεις εφάρμοσαν το Διεθνές

Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 1, για την καλύτερη κατανόηση των μεταβατικών διατάξεων και την ευκολότερη υιοθέτηση των προτύπων. Βασικός στόχος ήταν η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, παρέχοντας πληροφορίες τόσο για την οικονομική θέση όσο και για την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση μιας επιχείρησης. Η πίστη και η συνετή εφαρμογή του συνόλου των προτύπων και του προτύπου της πρώτης εφαρμογής εξασφάλισε συγκρίσιμες οικονομικές καταστάσεις, τόσο χρονικά και κυρίως μεταξύ του έτους μετάβασης και του έτους πρώτης εφαρμογής των προτύπων, όσο και μεταξύ των διαφόρων επιχειρήσεων. Η αγορά προσαρμόστηκε γρήγορα στην εφαρμογή και επεξεργασία των χρηματοοικονομικών πληροφοριών υψηλής ανάλυσης και συγκρισιμότητας, και τα οφέλη ήταν εμφανή για τους επενδυτές και τις ίδιες της επιχειρήσεις.

Οι πρώτες ενδείξεις είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις πέτυχαν στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στην παροχή αξιόπιστων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, παρότι οι συνθήκες υιοθέτησης των προτύπων ήταν ιδιαίτερα δύσκολες, το θεσμικό πλαίσιο βρισκόταν σε εξέλιξη, οι επιχειρήσεις και τα στελέχη τους τελούσαν ακόμη σε διαρκή διαδικασία ενημέρωσης και εκπαίδευσης. Τα μηνύματα από την μέχρι στιγμής εφαρμογή των ΔΛΠ, σε όσες επιχειρήσεις τα εφάρμοσαν, είναι ενθαρρυντικά. Δεν υπάρχει όμως πλήρη ικανοποίηση. Ευελπιστούμε όμως ότι την επόμενη οικονομική χρήση τα αποτελέσματα θα είναι ανάλογα των προσδοκιών μας. 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.

Από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π διαπιστώθηκαν πρακτικά προβλήματα τα κυριότερα των οποίων ήταν:

- Η δυσκολία της συλλογής και επεξεργασίας απαιτούμενων πληροφοριών
- Στην έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών με εμπειρία εφαρμογής IAS /IFRS,
- Στην υποτίμηση της δυσκολίας της πρόκλησης από τους εμπλεκόμενους φορείς.

Πιο αναλυτικά, η πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είχε θετικές αλλά και αρνητικές συνέπειες στα ίδια κεφάλαια και τα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων των ελληνικών επιχειρήσεων, με ισχυρότερες τις θετικές επιπτώσεις. Οι επιχειρήσεις είχαν αρχικά να αντιμετωπίσουν αυξημένες αναπροσαρμοσμένες αξίες των ενσώματων ακινητοποιήσεών τους, λόγω της αποτίμησής τους στις τρέχουσες αξίες. Σημαντικά θετική επίπτωση είχε και η προσαρμογή των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων και όχι τους

περιορισμούς των φορολογικών αποσβέσεων. Αντίστοιχες θετικές επιπτώσεις είχε για τις εισηγμένες επιχειρήσεις, η αποτίμηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων αλλά και η αναγνώριση της διάθεσης κερδών ως υποχρέωση/δαπάνη κατά την ημερομηνία έγκρισης από τη Γ.Σ. Αρνητικές ήταν αντίθετα οι επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις λόγω του ΔΛΠ 19 δηλαδή της αναγνώρισης των παροχών προς τους εργαζόμενους και τα σχετικά προγράμματα αποχώρησης. Αυξημένες ήταν επίσης οι προβλέψεις επισφαλειών και η εξοδοποίηση των εξόδων εγκατάστασης και των ασώματων ακινητοποιήσεων. Οι επιπτώσεις τόσο στα ίδια κεφάλαια όσο και στα αποτελέσματα επηρεάζονται βέβαια από τον κλάδο στον οποίο ανήκει κάθε επιχείρηση. Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις ήταν έντονες οι επιπτώσεις από την αναπροσαρμογή των αξιών των ενσώματων ακινητοποιήσεων, μέσω της εύλογης αξίας τους αλλά και των αποσβέσεων μέσω της προσαρμογής των συντελεστών ανάλογα με την ωφέλιμη ζωή που έχουν για τις επιχειρήσεις αλλά και οι εξοδοποίηση των ασώματων ακινητοποιήσεων.

Στις χρηματοοικονομικές επιχειρήσεις σημαντικότερες είναι οι επιπτώσεις του ΔΛΠ 32 και 39 με την αναγνώριση και την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία μέσω της κατάστασης Αποτελεσμάτων χρήσεως. Η αναβαλλόμενη φορολογία και οι προβλέψεις για τις παροχές στους εργαζόμενους αποτέλεσε βασική επίπτωση σε όλους τους κλάδους.

Οι ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν πλέον να απολαμβάνουν όλα τα οφέλη από την παροχή συγκρίσιμων και γενικά αποδεκτών οικονομικών καταστάσεων. Η ενημέρωση όλων των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων είναι πλέον ευκολότερη και ακριβέστερη λόγω της ομοιομορφίας των πληροφοριών που παρέχονται αλλά και λόγω της αναλυτικής ετήσιας έκθεσης που ακολουθεί τις οικονομικές καταστάσεις.

Η προσέγγιση των διεθνών χρηματαγορών είναι ευκολότερη και οι διαπραγματεύσεις αποτελεσματικότερες. Αδυναμίες εντοπίζονται ακόμα όσο αφορά τη διαδικασία απόλυτης κατανόησης και εφαρμογής των προτύπων, τις διαφορές με τη φορολογική νομοθεσία και την πλήρη παροχή όλων των απαραίτητων πληροφοριών και αναλύσεων.

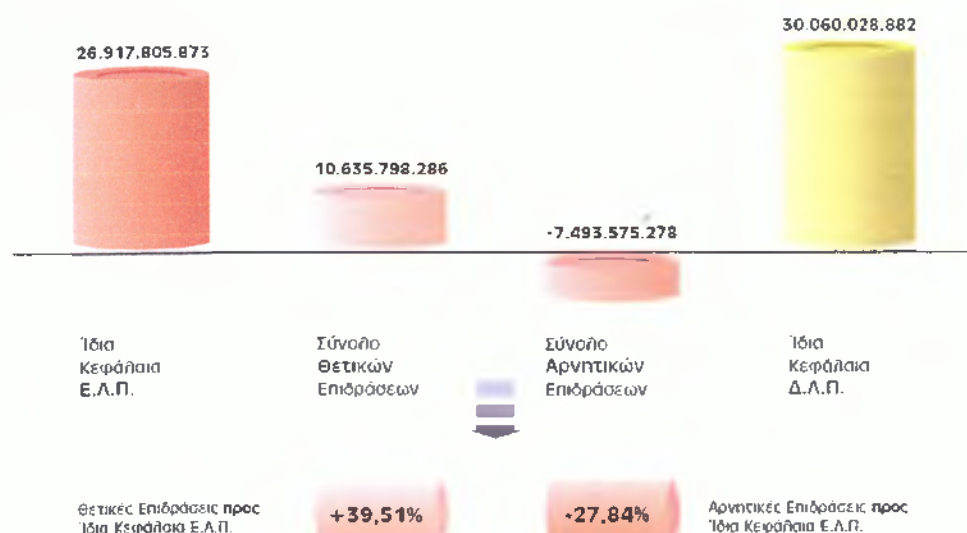
Το πρώτο βήμα για τη σωστή χρηματοοικονομική πληροφόρηση έχει πραγματοποιηθεί αλλά θα χρειαστεί ακόμα διαρκής και επίμονη προσπάθεια για να πούμε ότι τα διεθνή λογιστικά πρότυπα εφαρμόζονται σωστά, αρχής γενομένης από την αλλαγή νοοτροπίας.

Η παροχή σωστής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους κρίκους της αλυσίδας που οδηγεί μια οικονομία στην περαιτέρω ανάπτυξη και πρόοδο.


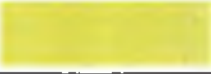




Τα ΔΛΠ είναι το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών αρχών και κανόνων.

4.5 Σχεδιαγράμματα που παρουσιάζουν τις συνολικές επιδράσεις στα Ίδια κεφάλαια και στα αποτελέσματα χρήσης από την εφαρμογή των ΔΛΠ και της αντιμετώπισης εισαγωγής ΔΛΠ







Συνολικές επιδράσεις στα Ίδια Κεφάλαια των εταιρειών που συνθέτουν τον Γενικό Δείκτη



Οι θετικές επιδράσεις προέρχονται από :

Αναπροσαρμογή αξίας ενσώματων ακινητοποιήσεων		24,01%
Αναγνώριση goodwill σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 3		18,12%
Αναγνώριση διάθεσης κερδών ως υποχρέωση/ δαπάνη κατά την ημερομηνία έγκρισης από τη Γ.Σ.		13,98%
Αποτίμηση Χρημ/μικών Στοιχείων Διαθεσίμων προς Πώληση		11,11%
Αναγνώριση Φόρων (Αναβαλλόμενη Φορολογία - Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου)		10,29%
Λοιπά		22,49%

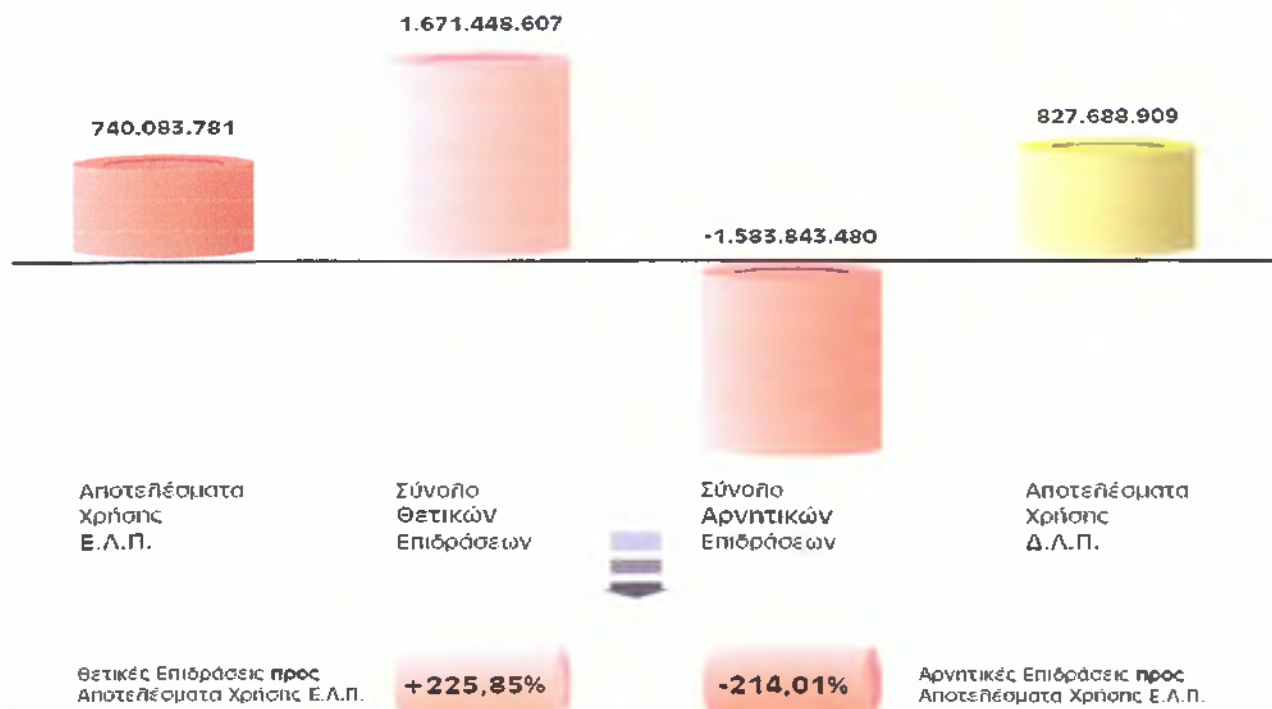
Οι αρνητικές επιδράσεις προέρχονται από :

Προβιθέψεις Επισφαλειών - Προσαρμογή αξίας Απαιτήσεων		24,50%
Αναγνώριση παροχών σε εργαζομένους και προγραμμάτων αποχώρησης σύμφωνα με τα ΔΛΠ 19 & ΔΛΠ 26		19,36%
Διαγραφή εξόδων εγκατάστασης / ασώματων ακινητοποιήσεων, Αναστροφή αποσβέσεων τους		7,57%
Αναγνώριση Φόρων (Αναβαλλόμενη Φορολογία - Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου)		7,43%
Αναγνώριση επιχορηγήσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 20		7,06%
Λοιπά		34,08%

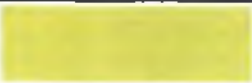





Διαπιστώσεις:

Από την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π., τα Ίδια Κεφάλαια των εταιρειών που συμμετέχουν στον Γενικό Δείκτη ενισχύθηκαν.



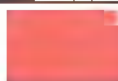



Συνολικές επιδράσεις στα αποτελέσματα χρήσης των εταιρειών που συνθέτουν τον Γενικό Δείκτη



Οι θετικές επιδράσεις προέρχονται από :

Προσαρμογή αποσβέσεων ενσώματων ακινητοποιήσεων		21,05%
Αναγνώριση Φόρων (Αναβαλλόμενη Φορολογία - Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου)		15,17%
Αναπροσαρμογή αξίας ενσώματων ακινητοποιήσεων		13,15%
Αναγνώριση και αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία μέσω ΚΑΧ		10,15%
Διαγραφή εξόδων εγκατάστασης / ασώματων ακινητοποιήσεων. Αναστροφή αποσβέσεών τους		6,05%
Λοιπά		34,43%

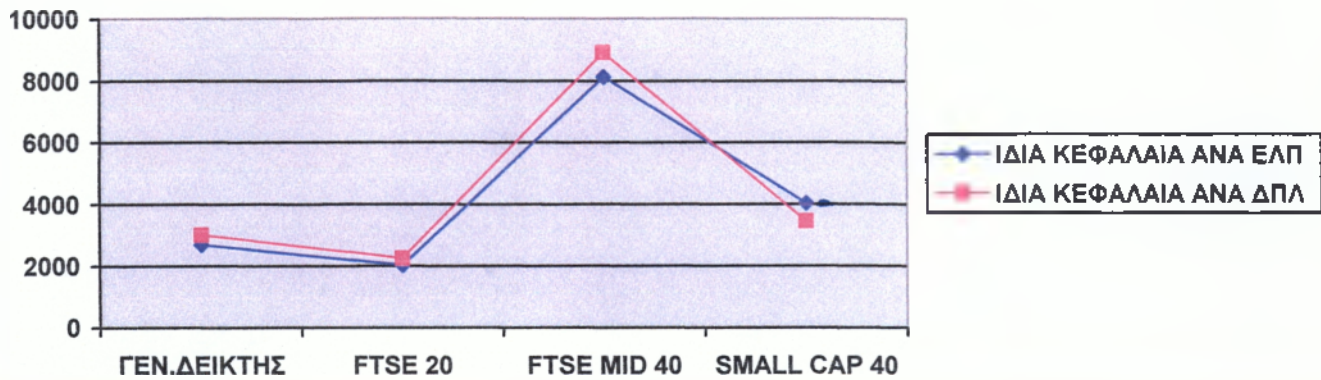
Οι αρνητικές επιδράσεις προέρχονται από:

Αναγνώριση Φόρων (Αναβαλλόμενη Φορολογία - Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου)		22,10%
Διαγραφή εξόδων εγκατάστασης / ασώματων ακινητοποιήσεων, Αναστροφή αποσβέσεών τους		14,20%
Αναγνώριση goodwill σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 3		10,01%
Λοιπές επιδράσεις εφαρμογής των ΔΛΠ 32 & ΔΛΠ 39		9,26%
Μεταβολή σύνθεσης ενοποίησης/μεθόδου ενοποίησης		7,73%
Λοιπά		36,71%

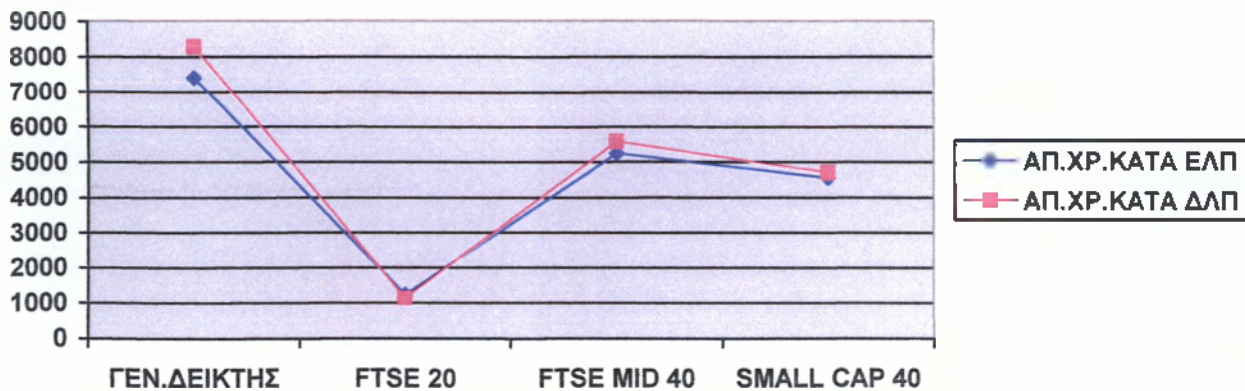
Διαπιστώσεις:

Από την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π., τα Αποτελέσματα Χρήσης για τις εταιρείες που συμμετέχουν στον Γενικό Δείκτη ενισχύθηκαν.

Σύγκριση ιδίων κεφαλαίων μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Π. ανά Γενικό δείκτη, FTSE 20, FTSE MID40, SMALL CAP 40.

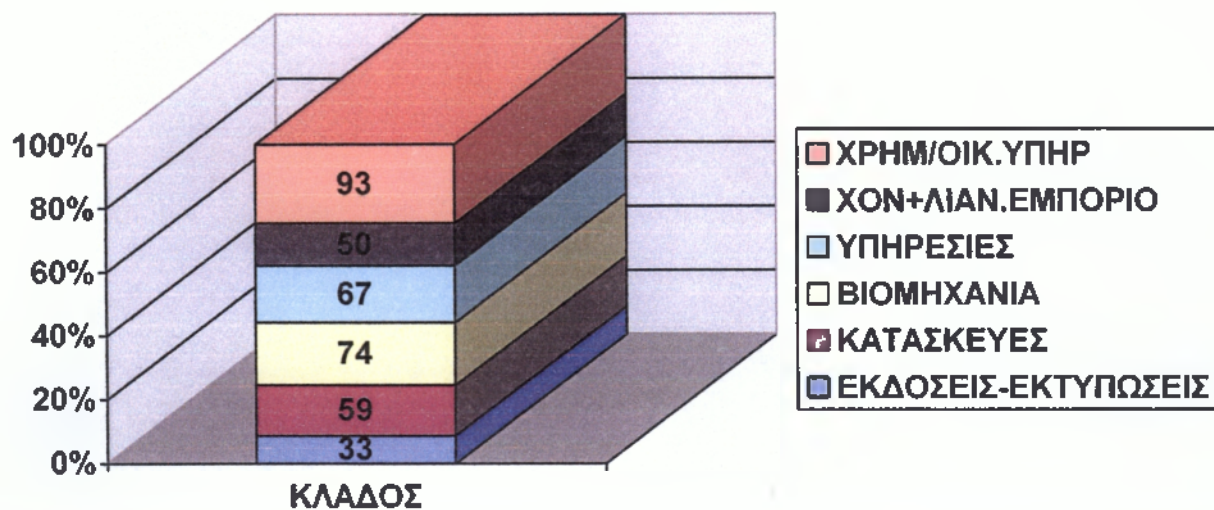


Σύγκριση Αποτελεσμάτων Χρήσης μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π. ανά Γενικό δείκτη, FTSE 20, FTSE MID40, SMALL CAP 40.

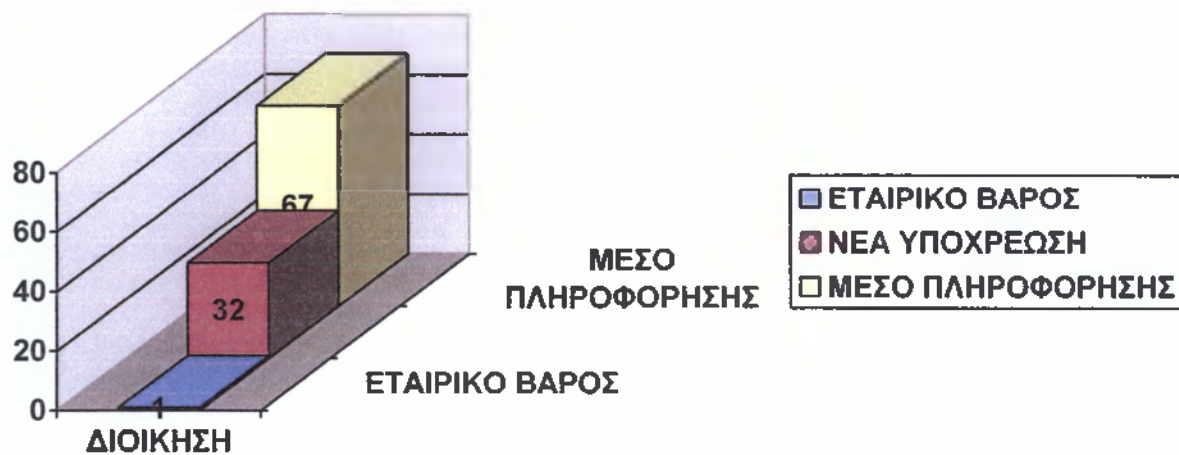


ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΔΔΠ

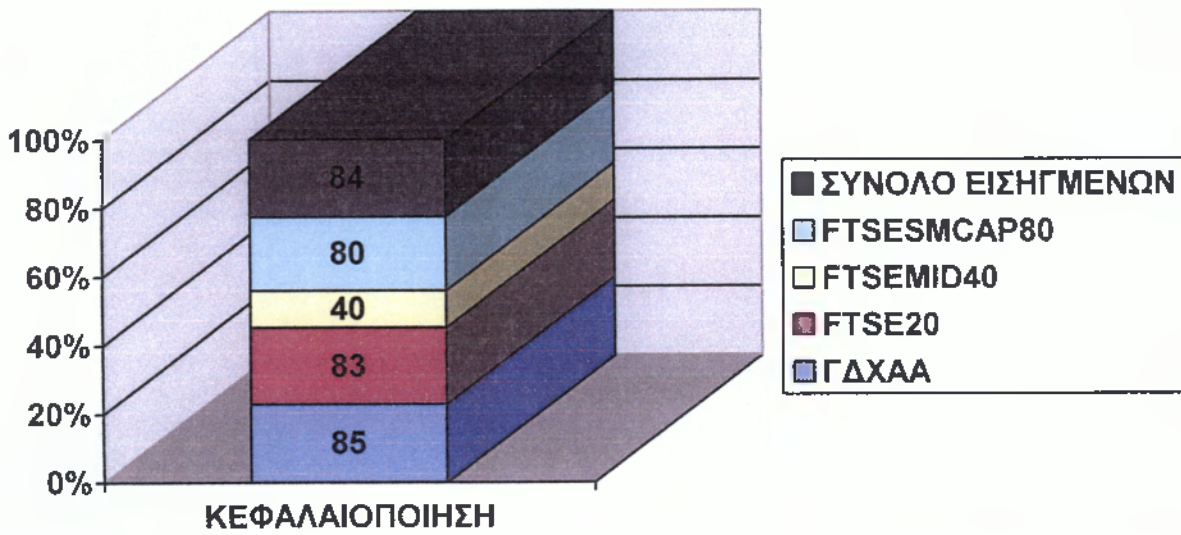
Κατά κλάδο οικονομίας



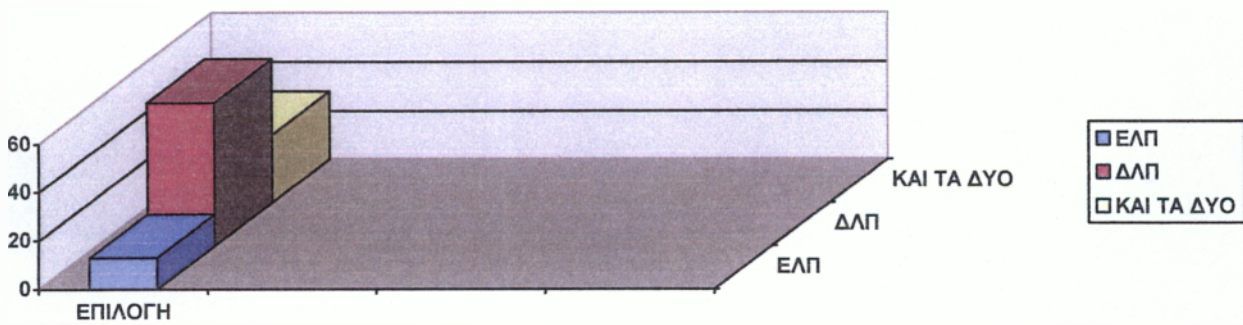
από τη διοίκηση:



κατά κεφαλαιοποίηση:



ΕΠΙΛΟΓΗ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ ΚΑΙ ΔΛΠ



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5.1 ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η διεθνής επιχειρηματική κοινότητα και η παγκόσμια αγορά βρίσκονται σε μία μεταβατική εποχή όπου διαμορφώνονται οι νέοι κανόνες που θα διέπουν τη δράση τους. Κάθε μετάβαση δημιουργεί αναταράξεις αλλά και παράλληλα φαινόμενα. Έτσι και η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης έδωσε μία νέα εικόνα της αγοράς και όπως κάθε αλλαγή αρχικά αντιμετωπίστηκε με δυσπιστία και φόβο.

Τα συμπεράσματα που εξάγονται χρήζουν ιδιαίτερης προσοχής. Η συνολική προσπάθεια εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π. κρίνεται επιτυχής, παρά τις αδυναμίες που επισημαίνονται.

Διαφαίνεται ότι μεταβλήθηκε σημαντικά η διάρθρωση της περιουσίας των επιχειρήσεων, ενώ επηρεάστηκαν όλοι σχεδόν οι κλάδοι της Ελληνικής Οικονομίας.

Στόχος των επιχειρήσεων θα πρέπει να είναι, από εδώ και πέρα, να διατηρήσουν και να εκμεταλλευτούν τις ωφέλειες που έχουν προκύψει και να εξαλείψουν τις αδυναμίες, ώστε να πετύχουν την προσδοκώμενη ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Πιστεύουμε ότι η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. θα πρέπει να επεκταθεί στο σύνολο των εταιρειών που ελέγχονται από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, ώστε να εκλείψει το καθεστώς δύο ταχυτήτων σε ότι αφορά στην χρηματοοικονομική πληροφόρηση, ας μην ξεχνάμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις αποσκοπούν στην παροχή πληροφοριών στον κόσμο της αγοράς, στους επενδυτές, στους μετόχους και στα στελέχη των επιχειρήσεων, που θα τους επιτρέψουν να λάβουν οικονομικές αποφάσεις.

Με τη εργασία αυτή, θέλαμε να δείξουμε ότι τα Δ.Π.Χ.Π. είναι ένα σύνολο δυναμικών αρχών που εξελίσσονται και αλλάζουν και άρα οι άνθρωποι των επιχειρήσεων θα πρέπει να ενημερώνονται συνεχώς προκειμένου να μπορούν ανταποκριθούν στις απαιτήσεις των Προτύπων.

Το Διεθνές Περιβάλλον προσπάθησε και κατάφερε:

- 92 χώρες έχουν υιοθετήσει ήδη τα IFRS
- Καναδάς, Χιλή, Ινδία, Κίνα, Μεξικό έχουν ανακοινώσει ότι θα μεταβούν στα IFRS
- Υπάρχει τάση για την σταδιακή σύγκλιση με τις ΗΠΑ και την Ιαπωνία

Γενικό Συμπέρασμα

Αν θέλουμε να έχουμε και στη χώρα μας διεθνή προσανατολισμό, όσο δύσκολο και αν είναι, τα ενιαία λογιστικά πρότυπα υψηλής ποιότητας, είναι το απαραίτητο εργαλείο επιβίωσης στις διεθνείς αγορές.

Όλοι οι άνεμοι είναι ενάντιοι για όποιον δεν
γνωρίζει πού θέλει να πάει...

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Σακέλλης Εμμανουήλ, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», εκδόσεις Σακέλλης, Αθήνα 2002.
2. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες: πρακτική ανάλυση και ερμηνεία με λογιστικά παραδείγματα εφαρμογής» εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 2002.
3. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, «Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 2002.
4. Hazel J. Johnson, "The Bank Valuation Handbook, A market-based approach to valuing a bank", IRWIN Professional Publishing, 2nd edition, 1996.
5. Grant Thornton, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- I.F.R.S.», εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα, Δεκέμβριος 2004.
6. Γρηγοράκος Θεόδωρος, «Ανάλυση και ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2001.
7. ΕΛΚΕΠΑ, «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Εμπορίου, Β έκδοση, Αθήνα 1987.
8. Παπαναστασάτος Α., «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: θεωρητική προσέγγιση και πρακτική εφαρμογή», εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 1992.
9. Alexander David, Britton Anne, Jorissen Ann, "International Financial Reporting and Analysis", Thomson Learning, 1st edition, 2004
10. Απόστολος Αποστόλου, «Συγκρισιμότητα λογιστικών πληροφοριών κατά την φάση μετάβασης στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», www.aislab.aueb.gr/hfaa/ar/Apostolou.doc.
11. Βρουστούρης Παναγιώτης, «Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.», Λογιστής, Οκτώβριος 2002.
12. Ένωση Ελληνικών Τραπεζών, «Κυριότερες Διαφορές μεταξύ Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Αρχών (Μελέτη όπως εκπονήθηκε από την Arthur Andersen)», Αθήνα, Ιανουάριος 2002. Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.hba.gr/7logistica/diafores.pdf>
13. Κρυστάλλακος Πέτρος, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: αυστηρή εφαρμογή σε ευρωπαϊκό επίπεδο», Ναυτεμπορική, 30/6/2004.

Παράρτημα 1°**Νόμος 2992/2002
ΦΕΚ 54 Α'/20-3-2002****ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'
ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ****Άρθρο 1****Καθιέρωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

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

- Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

- Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανωνύμου Εταιρίας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).

2. Στις οικονομικές καταστάσεις της παραγράφου 1α - 1γ περιλαμβάνονται τόσο οι ατομικές, οικονομικές καταστάσεις των "μητρικών" εταιριών όσο και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των Ομίλων εταιριών που συντάσσονται με ευθύνη των "μητρικών" εταιριών των Ομίλων αυτών.

3. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αφορά στις οικονομικές καταστάσεις, ετήσιες ή περιοδικές, που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις ή περιόδους οι οποίες λήγουν μετά τις 31.12.2002.

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

5. Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δύναται να σχηματίζουν αφορολόγητο

αποθεματικό ισόποσο του "κόστους" προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. κατά τη χρήση πρώτης εφαρμογής τους.

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

(πράξεις για την ισχύ των οποίων απαιτείται δημοσίευση)

ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 ΤΟΥ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟΥ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ
της 19ης Ιουλίου 2002 για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων

ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ,

Έχοντας υπόψη:

τη συνθήκη για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, και ιδίως το άρθρο 95 παράγραφος 1,

την πρόταση της Επιτροπής (1),

τη γνώμη της Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής (2),

Αποφασίζοντας συμφωνα με τη διαδικασία του άρθρου 251 της συνθήκης (3),

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

- (1) Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισαβόνας που πραγματοποιήθηκε στις 23 και 24 Μαρτίου 2000 τόνισε την ανάγκη να επιταχυνθεί η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, ζήτησε να τεθεί σε εφαρμογή το σχέδιο δράσης της Επιτροπής για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες μέχρι το 2005 και κάλεσε την Επιτροπή να λάβει μέτρα για τη βελτίωση της ΣΥΓΚρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο.
- (2) Προκειμένου να συμβάλλουν στην καλύτερη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, πρέπει να καταστεί υποχρεωτικό για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες να εφαρμόζουν μια ενιαία και υψηλής ποιότητας δέσμη διεθνών λογιστικών ΠΡΟτύπων για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων τους. Είναι επίσης σημαντικό τα ηρώνα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόζουν οι κοινοτικές εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις χρηματοπιστωτικές αγορές να είναι αποδεκτά σε διεθνές επίπεδο και να ΠΟΤελοΥΝ πράγματι παγκόσμια ηρώνα. Αυτό προϋποθέτει μεγαλύτερη σύγκλιση των λογιστικών ΠΡΟτύπων που χρησιμοποιούνται σήμερα διεθνώς με απώτερο στόχο την ΠΙΤΕΥη μιας ενιαίας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών ΠΡΟτύπων.
- (3) Η οδηγία 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978, περί των ετήσιων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών (4), η οδηγία 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουνίου 1983, για τους ενοποιημένους λογαρια

σμούς (5), η οδηγία 86/635/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 8ης Δεκεμβρίου 1986, για τους μήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς των τραπεζών και λοιπών άλλων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων (6) και η οδηγία 91/674/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1991, για τους ετήσιους και τους ενοποιημένους λογαριασμούς των ασφαλιστικών επιχειρήσεων (7), αφορούν επίσης τις κοινοτικές εταιρείες οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Οι υποχρεώσεις πληροφόρησης που προβλέπουν οι οδηγίες αυτές δεν μπορούν να εξασφαλίσουν το υψηλό επίπεδο διαφάνειας και ΣΥΓΚρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όλων των εισηγμένων στο χρηματιστήριο κοινοτικών εταιρειών έτσι ώστε να καταστεί αναγκαία προϋπόθεση για την οικοδόμηση μιας ολοκληρωμένης κεφαλαιαγοράς, η οποία λειτουργεί αποτελεσματικά, ομαλά και αποδοτικά. Θα πρέπει, ΣΥΝετως, να συμπληρωθεί το νομικό πλαίσιο που ισχύει για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες.

- (4) Στόχος του παρόντος κανονισμού είναι να συμβάλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Η προστασία των επενδυτών και η διατήρηση κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές συνιστούν άλλη μια σημαντική μυχή της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς στον τομέα αυτόν. Ο παρών κανονισμός ενισχύει την ΕΛΕΥΘερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την ελεύθερη διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.
- (5) Για την ανταγωνιστικότητα των κοινοτικών κεφαλαιαγορών, είναι σημαντικό να εΠΙΤΕΥΧθεί σύγκλιση των ΠΡΟτύπων που χρησιμοποιούνται στην Ευρώπη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με διάφορα διεθνή λογιστικά ηρώνα, που μπορούν να χρησιμοποιούνται παγκοσμίως για τις δια-ΣΥΝΟριακές συναλλαγές ή την εισαγωγή σε χρηματιστήριο, οπουδήποτε στον κόσμο.
- (6) Στις 13 Ιουνίου 2000, η Επιτροπή δημοσίευσε την ανακοίνωσή της «Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: η μελλοντική πορεία», με την οποία προτάθηκε να καθιερωθεί το αργότερο μέχρι το 2005, η κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όλων των
- (7) ΕΕ L 372 τς 31.12.1986, σ. 1. οδηγία όπως τροποποιήθηκε τελευταία από την

(1) ΕΕ C 154 Ε της 29.5.2001, σ. 285.

(2) ΕΕ C 260 της 17.9.2001, σ. 86.

(3) Γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου της 12ης Μαρτίου 2002 (δεν έχει ακόμα δημοσιευθεί στην Επίσημη Εφημερίδα) και απόφαση του Συμβουλίου της 7ης Ιουνίου 2002.

(4) ΕΕ L 222 της 14.8.1978, σ. 11. οδηγία όπως τροποποιήθηκε τελευταία από την οδηγία 2001/65/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 283 της 27.10.2001, σ. 28).

(5) ΕΕ L 193 της 18.7.1983, σ. 1. οδηγία όπως τροποποιήθηκε τελευταία από την οδηγία

εισηγμένων σε χρηματιστήριο εταιρειών της Κοινότητας βάσει μιας ενιαίας δέσμης λογιστικών προτύπων, δηλαδή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ).

- (7) Τα διεθνή λογιστικά προawnα (ΔΛΠ) εκπονούνται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΕΔΛΠ), σκοπός της οποίας είναι η δημιουργία μιας ενιαίας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών προτύπων. Επ' ευκαιρία της αναδιορθώσεως της ΕΔΛΠ, το νέο διοικητικό συμβούλιο της επιτροπής αυτής, με μία από τις πρώτες αποφασίες που έλαβε την 1η Απριλίου 2001, μετονόμασε την ΕΔΛΠ σε Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΟΔΛΠ), και, στο μέλλον, όσον αφορά τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, τα ΔΛΠ μετονομάζονται σε Διεθνή ηρGWna Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ). Τα ηρGWna αυτά θα πρέπει, κατα το δυνατόν και εφόσον εξασφαλίζουν ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών εκθέσεων στην Κοινότητα, να καταστούν υποχρεωτικά προς χρήση, από όλες τις κοινοτικές εταιρείες οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.
- (8) Τα μέτρα που είναι αναγκαία για την εφαρμογή του παρόντος κανονισμού θα πρέπει να θεσπισθούν βάσει της απόφασης 1999/468/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Ιουνίου 1999, για τον καθορισμό των όρων ασκήσεως των εκτελεστικών αρμοδιοτήτων που ανατίθενται στην Επιτροπή (1) καυλαμβάνοντας δεόντως υπόψη τη δήλωση της Επιτροπής, της 5ης Φεβρουαρίου 2002, στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο σχετικά με την εφαρμογή της νομοθεσίας για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες.
- (9) Για την έγκριση ενός διεθνούς λογιστικού προτύπου το οποίο θα εφαρμόζεται στην Κοινότητα, το ηρGWno είναι ανίγκη, καταρχήν, να ανταποκρίνεται στη βασική απαίτηση που διέπει τις προαναφερόμενες οδηγίες του Συμβουλίου, δηλαδή η εφαρμογή του να οδηγεί σε μια πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής καταστάσεως και των επιδόσεων μιας επιχειρήσεως. Η αρχή αυτή εξετάζεται υπό το φως των προαναφερθεισών οδηγιών του Συμβουλίου χωρίς να επιβίλλει μια αυστηρή συμμόρφωση προς καθένα από τις διατιθέσεις των οδηγιών αυτών. Εν συνεχεία, σύμφωνα με τα συμπεράσματα του Συμβουλίου της 17ης Ιουλίου 2002, το ηρawnο αυτό πρέπει να προαγει το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και, τέλος, να ανταποκρίνεται σε θεμελιώδη κριτήρια όσον αφορά την ποιότητα των πληροφοριών που απαιτούνται για τις οικονομικές καταστάσεις ώστε να είναι εόχρηστες.
- (10) Μια τεχνική επιτροπή λογιστικών θεμάτων θα πρέπει να παρέχει υποστήριξη και εμπειρογνώμοσυνη στην Επιτροπή κατά την αξιολόγηση των διεθνών λογιστικών προτύπων.
- (11) Ο μηχανισμός Έγκρισης θα πρέπει να κινείται γρήγορα όταν προτείνονται διεθνή λογιστικά ηρGWna και ταυτόχρονα να αποτελεί για τους κυρίως ενδιαφερομένους, ιδίως για τους εθνικούς φορείς Κατ'Ορισμό λογιστικών ΠΡΟτύπων, τους φορείς εποπείας στον τομέα των κινητών αξιών, των τραπεζών και των ασφαλειών, τις κεντρικές τραπεζές, συμπεριλαμβανομένης της ΕΚΤ, τον κλάδο των λογιστών και όσους Καταρτίζουν και χρησιμοποιούν λογαριασμούς, ένα μέσο διαλόγου, μελετής και ανταλλαγής πληροφοριών γυρω τα διεθνή λογιστικά ηρGWna. Ο μηχανισμός έγκρισης θα πρέπει να αποτελεί μέσο για την αναΠWξη κοινής αντίληψης όσον αφορά τα εγκεκριμένα διεθνή λογιστικά ηρGWna στην Κοινότητα.
- (12) Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, τα μέτρα που προβλέπονται στον παρόντα κανονισμό τα οποία απαιτούν από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες να εφαρμόζουν μια ενιαία δέσμη διεθνών λογιστικών ΠΡΟτύπων, είναι απαραίτητα για την επίτευξη του στόχου της συμβολής στη ναποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των κοινοτικών κεφαλαιαγορών και, κατ' επέκταση, στην ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς.
- (13) Σύμφωνα με την ίδια αρχή, είναι απαραίτητο να δοθεί στα κρατη μέλη η δυνατότητα να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν, στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, να Καταρτίζουν τους ετήσιους λογαριασμούς τους βάσει διεθνών λογιστικών ΠΡΟτύπων που υιοθετούνται με τη διαδικασία που θεσπίζει ο παρών κανονισμός. Τα κρατη μέλη μΠΟΡoUN επίσης να αποφασίζουν κατα πόσον θα επεκτείνουν την υποχρεωτική ή προαιρετική εφαρμογή διεθνών λογιστικών ΠΡΟτύπων και σε άλλες εταιρείες όσον αφορά την Καταρτιση των ενοποιημένων και ή των ετήσιων λογαριασμών τους.
- (14) Προκειμένου να διευκολυνεται η ανταλλαγή απόψεων και να παρέχεται η δυνατότητα στα κρατη μέλη να συντονίζουν τις θέσεις τους, η Επιτροπή θα πρέπει να ενημερώνει κατα διαστήματα την κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων σχετικά με τα δρομολογούμενα σχέδια, τα ΕΥΓραφα εργασίας, τις περιληπτικές εκθέσεις, για ΣΥΤκεκρυμενα θέματα και τα σχέδια εκθέσεων τα οποία εκδίδονται από τον ΟΔΛΠ, καθώς και για τις προκύπτουσες τεχνικές εργασίες της τεχνικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων. Είναι επίσης σημαντικό να ενημερώνεται η κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων εγκαίρως σε περίπτωση που η Επιτροπή προτίθεται να μην προτείνει την υιοθέτηση ενός διεθνούς λογιστικού ΠΡΟτύπου.
- (15) Κατα τις συζητήσεις και κατά την επεξεργασία των θέσεων που θα πρέπει να λαμβανονται για τα ΕΥΓραφα που εκδίδονται από τον ΟΔΛΠ στη διαδικασία εκπόνησε διεθνών λογιστικών ΠΡΟτύπων (IFRS και SIC-IFRIC), η Επιτροπή θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη τη σημασία που έχει η αποφυγή ανταγωνιστικών μειονεκτιμάτων για τις ευρωπαϊκές εταιρείες που ασκούν δραστηριότητα στην παγκόσμια αγορά και, στο μέγιστο δυνατό βαθμό, τις απόψεις που εκφράζονται από τις αντιπροσωπείες στην κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων. Η Επιτροπή θα εκπροσωπείται στα καταστατικά όργανα του ΟΔΛΠ.
- (16) Ένα πρόσφορο και αυστηρό καθεστώς επιβολής είναι ουσιώδους σημασίας για την ενίσχυση της εμπιστοσύνης των επενδυτών στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Δυναμει του άρθρου 1 Ο της συνθήκης, τα κρατη μέλη υποχρεούνται να λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα ώστε να εξασφαλίζουν τη συμμόρφωση προς τα διεθνή λογιστικά ηρawnα. Η Επιτροπή προτίθεται να βρΐσεται σε επαφή με τα κρατη μέλη, κυρίως μεσω της Επιτροπής Ρυθμιστικών ΑΡχων των Αγορών Κινητών Αξιών (CESR), με σκοπό την αναΠWξη κοινής

Η προϋπόθεση η οποία ορίζεται στο άρθρο 5 παράγραφος 6 της απόφασης 1999/468/ΕΚ καθορίζεται σε τρεις μήνες.

3. Η Επιτροπή θεσπίζει τον εσωτερικό της κανονισμό.

Άρθρο 7

Ενημέρωση και

συντονισμός

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

2. Η Επιτροπή ενημερώνει δεόντως και εγκαίρως την επιτροπή γι(1) την πρόθεσή της να μην προτείνει την υιοθέτηση συγκεκριμένου προτύπου.

Άρθρο 8

Κοινοποίηση

- Τα κριτή μέλη ανακοινώνουν αμέσως στην Επιτροπή και στα

υπό

λοιπα κριτή μέλη τα μέτρα που λαμβάνουν δυνάμει του άρθρου 5.

Άρθρο 89

Με

ταβατικές διατιθέσεις

Κατ'επίκληση από το άρθρο 4, τα κριτή μέλη μπορούν να ορίζουν ότι οι απαιτήσεις του άρθρου 4 εφαρμόζονται μόνον για

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

Βρυξέλλες, 19 Ιουλίου 2002.

Για το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο Ο

Πρόεδρος Ρ. ΟΥ

κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει την ή αμέσως μετά την 1 η Ιανουαρίου 2007, για τις εταιρείες:

α) των οποίων μόνον οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι σε οργανωμένη αγορά ή οιοδήποτε κριτίου μέλους κατ'επίκληση του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ, ή

β) των οποίων οι τίτλοι είναι δεκτοί για απ'ευθείας πώληση στο κοινό σε κράτος μη μέλος, και οι οποίοι, προς το σκοπό αυτό, χρησιμοποιούν διεθνώς αποδεκτά πρότυπα από την αρχή ενός οικονομικού έτους που έχει αρχίσει πριν από τη δημοσίευση του παρόντος κανονισμού στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων.

Άρθρο 10

Ενημέρωση και ανασκόπηση

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

Άρθρο 11

Έναρξη ισχύος

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

Για το Συμβούλιο Ο

Πρόεδρος Τ.

PEDERSEN