



Α.Τ.Ε.Ι. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ,
ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΚΑΙ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ»**

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΛΥΓΓΙΤΣΟΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ: ΦΑΛΙΔΑ ΒΑΣΙΛΙΚΗ

ΚΑΛΑΜΑΤΑ, ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ 2007

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	4
1.1 Ανάπτυξη ΔΛΠ.....	4
1.2 Νομοθετική Παρέμβαση.....	6
1.3 Διαφορές Μεταξύ Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	12
1.4 Βαθμός Ετοιμότητας των Ελληνικών Επιχειρήσεων να Υποδεχτούν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ – Επιπτώσεις στο Μέλλον από την εφαρμογή τους στις Μ.Μ.Ε.....	22
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΠΧΠ	26
2.1 ΔΠΧΠ 1: Πρώτη Εφαρμογή των ΔΠΧΠ.....	26
2.2 ΔΠΧΠ 3: Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων.....	35
2.3 ΔΠΧΠ 4: Ασφαλιστικές Συμβάσεις.....	39
2.4 ΔΠΧΠ 5: Πάγια Στοιχεία του Ενεργητικού Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ: ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ	46
3.1 Επιπτώσεις στο Σύνολο των Εταιρειών	46
3.2 Επιπτώσεις Μετάβασης στις Εταιρείες που Συνθέτουν το Γ.Δ.	49
3.3 Επιπτώσεις Μετάβασης ανά Κατηγορία Εταιρειών του Χ.Α.	58
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ: ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ – ΣΥΝΗΘΗ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ	61
ΕΠΙΛΟΓΟΣ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	68
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	72
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	73
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	74

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Κάνοντας μια αναδρομή στο παρελθόν παρατηρούμε ότι διεθνώς , οι διοικήσεις των εταιριών σε συνεργασία με τους επαγγελματίες ελεγκτές-λογιστές αναζητούσαν Πληροφοριακά Συστήματα με στόχο την εσωτερική ενημέρωση και τη γενικότερη ενημέρωση των ενδιαφερομένων χρηστών. Ο ταχύς ρυθμός των οικονομικών εξελίξεων και η παγκοσμιοποίηση των συναλλαγών οδήγησαν στην ανάγκη για μια κοινή λογιστική μεταχείριση απεικόνισης των συναλλαγών μιας επιχείρησης. Για το λόγο αυτό η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΕΔΛΠ (IASB), η οποία ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου του 1973 με τη συμμετοχή 10 χωρών και έδρα το Λονδίνο , ανέλαβε την ευθύνη της ανάπτυξης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ΔΛΠ ,τα οποία θα διασφαλίζουν υψηλής ποιότητας οικονομική πληροφόρηση , που θα είναι συγκρίσιμη, κατανοητή και ανεξάρτητη από τη χώρα προέλευσής της.

Ένα από τα αντικείμενα της IASC είναι να εναρμονίσει , όσο είναι δυνατόν , τα διαφορετικά λογιστικά πρότυπα και μεθόδους των διαφόρων χωρών. Οι υποχρεώσεις των μελών της επικεντρώνονται στη γνωστοποίηση της εφαρμογής των ΔΛΠ από κάθε ουσιώδη άποψη στις περιπτώσεις που αυτά δεν εφαρμόζονται.

Τον Απρίλιο του 2001 ιδρύθηκε στο Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΣΔΛΠ (IASB), το οποίο κλήθηκε να αναλάβει το έργο της Επιτροπής (IASC) , την ανάπτυξη δηλαδή των ΔΛΠ. Είναι σημαντικό επίσης να τονιστεί η μετονομασία των ΔΛΠ σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-ΔΠΧΠ (International Financial Reporting Standards-IFRS)

Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ βασίζονται στο Αγγλοσαξονικό μοντέλο λογιστικής ενώ τα λογιστικά συστήματα στις περισσότερες Ευρωπαϊκές χώρες (συμπεριλαμβανομένης και της Ελλάδας) βασίζονται στο Φραγκογερμανικό μοντέλο. Οι φιλοσοφικές, εννοιολογικές διαφορές μεταξύ των δύο μοντέλων λογιστικής είναι θεμελιώδεις ,μέχρι και ο σκοπός της λογιστικής και των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι διαφορετικός.

1.1 ΑΝΑΠΤΥΞΗ ΔΛΠ

Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται μέχρι σήμερα στην Ελλάδα βασίζονταν σε διαφορετικούς νόμους και διατάξεις, οι οποίες ήταν αντικρουόμενες, όπως η φορολογική νομοθεσία, το λογιστικό σχέδιο. Η ύπαρξη του νόμου 2190/1920 Περί Ανώνυμων Εταιρειών αποτελεί, ίσως, το μόνο νόμο για την σύνταξη καταστάσεων, οι οποίες τελικά αποβλέπουν στο να παρουσιάσουν την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα χρήσης της επιχείρησης με βάση τους οικονομικούς κανόνες και μόνο. Η κατάσταση αυτή είχε οδηγήσει στην γενική έλλειψη εμπιστοσύνης προς τις οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών εταιριών και κυρίως των εισηγμένων εταιριών όπου οι επενδυτές ξένοι και μη διστάζουν να επενδύσουν. Εν όψει της κατάστασης που επικρατούσε στην Ελλάδα και σε άλλες Ευρωπαϊκές χώρες, η Ε.Ε. εφάρμοσε τα ΔΛΠ/ΔΠΧ που θα προσφέρουν υψηλής ποιότητας διάφανων και συγκρίσιμων πληροφοριών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, ώστε να βοηθήσει εκείνους που συμμετέχουν στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές και άλλους χρήστες να παίρνουν οικονομικές αποφάσεις.

Η διαδικασία που ακολουθεί η IASB για την έκδοση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ περιλαμβάνει τα εξής στάδια:

- Οι κατευθυντήριες Επιτροπές επιλέγουν τα σημαντικά θέματα, τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερή μελέτη. Ύστερα από ενδελεχή μελέτη του θέματος και αφού ληφθούν υπόψη και οι απόψεις του συμβουλευτικού Συμβουλίου, εκδίδεται ένα σχέδιο.
- Το σχέδιο υποβάλλεται στο Συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του. Ζητείται και η γνώμη του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.
- Το εγκεκριμένο από το Συμβούλιο σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα Λογιστικά Σώματα και στις κυβερνήσεις, στο Χρηματιστήριο Αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και λοιπούς ενδιαφερομένους. Αφήνεται επαρκής χρόνος για την κατανόηση και το σχολιασμό του Σχεδίου.
- Τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του Σχεδίου επεξεργάζονται από το Συμβούλιο και, όπου είναι απαραίτητο, το Σχέδιο αναθεωρείται.

- Το αναθεωρημένο Σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από το Συμβούλιο, τουλάχιστον από τα 3/4 των μελών του, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το πρότυπο. Η εφαρμογή κάθε προτύπου αρχίζει από την ρητά καθορισμένη ημερομηνία στο Πρότυπο και δεν έχει αναδρομική ισχύ, εκτός αν στο πρότυπο ορίζεται διαφορετικά.

Τα ΔΛΠ που δημοσιεύονται από την IASB δεν υπερισχύουν των Τοπικών ΠΡΟΤΥΠΩΝ, δηλαδή των εγχώριων κανόνων της συγκεκριμένης χώρας που αναφέρονται στην έκδοση των οικονομικών καταστάσεων.

Το συγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή προτύπου εκδίδεται στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη, με την άδεια του Συμβουλίου, είναι υπεύθυνα για τη μετάφραση των σχεδίων και των προτύπων, ώστε να εκδίδονται στη γλώσσα της κάθε χώρας.

Όσον αφορά την ημερομηνία εφαρμογής των προτύπων, σύμφωνα με ανακοίνωση της Επιτροπής που εκδόθηκε στις 13 Ιουνίου 2000 με τίτλο «Στρατηγική Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της Ε.Ε. : η μελλοντική πορεία» προτεινόταν να καταστεί υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οραγομένη αγορά της Ε.Ε. (συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων) να καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα ΔΛΠ από 1-1-2005. Η προθεσμία του 2005 έχει παραταθεί μέχρι το 2007 για εταιρίες που διαπραγματεύονται στο χρηματιστήριο των ΗΠΑ και ετοιμάζουν λογαριασμούς βάση των ΗΠΑ/ΠΑΑ και για εταιρίες που εκδόσει μόνο χειρόγραφα δανείου, όχι μετοχές σε ρυθμιζόμενες αγορές. Επιπρόσθετα στα κράτη-μέλη επιτρέπεται να παρατείνουν την εφαρμογή των ΔΛΠ σε:

- μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο.
- λογαριασμούς δημόσιων εταιριών που διαπραγματεύονται.
- άλλες εταιρίες και περιορισμένης ευθύνης συνεταιρισμούς.

1.2 Νομοθετική Παρέμβαση

Στην προσπάθεια του το Ελληνικό κράτος να καθιερώσει στην οικονομική πραγματικότητα τις ρυθμίσεις που θέσπισε η Ευρωπαϊκή Κοινότητα μέσω του νομοθετικού της οργάνου, ψήφισε το νόμο 3229 το Μάρτιο του 2004 με τίτλο «Εποπτεία της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτεία και έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή των ΔΛΠ και άλλες διατάξεις» καθώς και το νόμο 3301 το Δεκέμβριο του 2004, ο οποίος τροποποιεί ορισμένες διατάξεις του προηγούμενου.

Το κεφάλαιο 15 του νέου νόμου προστίθεται στο Κ.Ν. 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», με μια σειρά από άρθρα που αφορούν στην εφαρμογή των νέων Προτύπων, επιλύοντας έτσι αρκετά από τα θέματα που ενδεχομένως να προέκυπταν. Πρακτικά οι νέες λογιστικές αρχές που καθιερώνονται με το νόμο αυτό σημαίνουν τη μετατροπή της Λογιστικής του Ιστορικού Κόστους, σε Λογιστική της Τρέχουσας και Παρούσας Αξίας. Τα άρθρα περί Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ορίζουν:

ΑΡΘΡΟ 134: Εφαρμογή των ΔΛΠ

1 Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, συντάσσουν Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον κανονισμό (Ε.Κ) 1606/2002. Επιπλέον οι μητρικές εταιρείες συντάσσουν Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα πρότυπα που προαναφέρονται. Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται: α) για οποιεσδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου και β) για τις Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις των μη εισηγμένων επιχειρήσεων που δεν εφαρμόζουν ήδη τα ΔΛΠ και ενοποιούνται, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδας εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των ΔΛΠ και οι οποίες αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.

2.Οι μη εισηγμένες και μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης μπορούν να συντάσσουν τις προβλεπόμενες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα υιοθετούμενα ΔΛΠ, εφόσον η εφαρμογή τους έχει εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της εταιρείας και υπό την προϋπόθεση ότι η σχετική απόφαση θα προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες χρήσεις. Η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των ΔΛΠ από μητρική εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα, αυτόματα συνεπάγεται την υιοθέτησή τους από όλες τις συνδεδεμένες με τη μητρική επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός αυτής.

ΑΡΘΡΟ 135: Δημοσιότητα των Συντεταγμένων κατά τα ΔΛΠ Οικονομικών Καταστάσεων

1.Οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ετήσιες Ενοποιημένες των ανωνύμων εταιρειών, καθώς και η Έκθεση του Δ.Σ. και το Πιστοποιητικό Ελέγχου, είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γ.Σ. και σε περίπτωση τροποποίησής τους, μέσα σε είκοσι ημέρες από αυτή:

α) καταχωρούνται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών και ανακοίνωση περί της καταχώρησής τους δημοσιεύεται με επιμέλεια της αρμόδιας υπηρεσίας και με δαπάνες της εταιρείας στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβέρνησης.

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

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

4.Οι ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που εφαρμόζουν είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα υιοθετηθέντα από την Ε.Ε. Πρότυπα, δημοσιεύουν υποχρεωτικά τα στοιχεία και τις πληροφορίες που ορίζονται με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και του Υπουργού Ανάπτυξης. Τα στοιχεία αυτά, τα οποία με ευθύνη του Δ.Σ. ή των Διαχειριστών της εταιρείας, πρέπει να προκύπτουν από τις Οικονομικές Καταστάσεις της εταιρείας και να δημοσιεύονται αυτούσια στο τεύχος των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβέρνησης.

5. Αν οι εταιρείες που συντάσσουν Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ε.Ε. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δημοσιοποιούν με οποιονδήποτε άλλο τρόπο λογιστικά στοιχεία, τα δημοσιοποιούμενα στοιχεία πρέπει να είναι εκείνα που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΛΠ, με την επιφύλαξη των πρόσθετων οικονομικών ή λογιστικών στοιχείων που τυχόν απαιτούνται, από άλλες κανονιστικές αρχές για τις εταιρείες των οποίων οι κινητές αξίες είναι εισηγμένες και σε εκτός της Ε.Ε. οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά.

ΑΡΘΡΟ 136: Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου

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

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

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

4. Η Έκθεση του Δ.Σ. ή των Διαχειριστών υπόκειται στους προβλεπόμενους κανόνες δημοσιότητας.

ΑΡΘΡΟ 137: Ελεγκτές και Πιστοποιητικά Ελέγχου

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

2. Οι αναγκαίες αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ορίζονται με απόφαση της ΕΛΤΕ, ύστερα από σχετική εισήγηση του

Εποπτικού Συμβουλίου του ΣΟΕΑ, μέσα στα πλαίσια των κανόνων που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών.

ΑΡΘΡΟ 139: Κανόνες Αποτίμησης και Λογιστικά Βιβλία

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ε.Ε. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, έχουν να αποκλίνουν από τις διατάξεις του ΕΓΛΣ ή των αντίστοιχων κλαδικών, στο βαθμό που η διοίκηση της εταιρείας κρίνει, αιτιολογημένα, ότι η απόκλιση είναι αναγκαία για την εύρυθμη εφαρμογή των ΔΛΠ και υποχρεούνται να αποκλίνουν, όπου οι προδιαγραφόμενοι από τους υφιστάμενους νόμους, κανόνες αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, έρχονται σε αντίθεση με τους κανόνες αποτίμησης, που προδιαγράφονται από τα ΔΛΠ. Κατά την εφαρμογή των αποκλίσεων της παρούσας παραγράφου, δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίηση των υποχρεωτικών λογαριασμών του Σχεδίου Λογαριασμών του ΕΓΛΣ και των κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων για πράξεις με διαφορετικό περιεχόμενο από το περιεχόμενο των αυτών. Για ειδικές ανάγκες των ΔΛΠ χρησιμοποιούνται νέοι λογαριασμοί, κατά την κρίση των εταιρειών.

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

ΑΡΘΡΟ 140: Φορολογητέα Κέρδη ή Ζημιές

1. Τα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές της εταιρείας δεν επηρεάζονται από την εφαρμογή των ΔΛΠ.

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

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

ΑΡΘΡΟ 141: Χρηματοδοτικές Μισθώσεις

1. Οι εταιρείες που συνάπτουν χρηματοδοτικές μισθώσεις, είτε ως εκμισθωτές είτε ως μισθωτές, έχουν τη δυνατότητα της επιμέτρησης και απεικόνισης των

συναλλαγών αυτών στα λογιστικά τους βιβλία, είτε με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, υπό την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που επιλέγεται ακολουθείται με συνέπεια μέχρι τη λήξη της κάθε χρηματοδοτικής μίσθωσης.

2. Η υιοθέτηση της, με βάση τα ΔΛΠ, μεθόδου λογιστικής απεικόνισης των χρηματοδοτικών μισθώσεων δεν συνεπάγεται αναμόρφωση του λογιστικού κέρδους (ή ζημιάς), για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου κέρδους (ή ζημιάς).

3. Ειδικότερα, κατά την πρώτη εφαρμογή, με βάση τα ΔΛΠ μεθόδου λογιστικής απεικόνισης υφιστάμενης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ των μέχρι της στιγμής εκείνης λογιστικά αναγνωρισθέντων εσόδων ή εξόδων και των εσόδων ή εξόδων που θα είχαν αναγνωριστεί, εάν είχε εφαρμοστεί η προδιαγραφόμενη από τα ΔΛΠ μέθοδος, προστίθεται ή αφαιρείται από το φορολογητέο κέρδος (ή ζημιά) που προκύπτει μέσα στη χρήση κατά την οποία εφαρμόζεται, για πρώτη φορά η μέθοδος που προδιαγράφεται από τα ΔΛΠ.

4. Νοείται, ότι οι Α.Ε. και Ε.Π.Ε. που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά τα ΔΛΠ, υποχρεούνται να υιοθετούν την προδιαγραφόμενη από τα ΔΛΠ μέθοδο λογιστικής απεικόνισης των συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης, αλλά έχουν το δικαίωμα, αν το επιθυμούν, να αναμορφώνουν το λογιστικό τους κέρδος (ή ζημιά), με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας για σκοπούς προσδιορισμού του φορολογητέου τους κέρδους (ή ζημιάς).

ΑΡΘΡΟ 142: Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

1. Ως χρονικό σημείο πρώτης εφαρμογής των ΔΛΠ ορίζεται το χρονικό σημείο έναρξης της χρήσεως σε σχέση με την οποία συντάσσονται και δημοσιεύονται για πρώτη φορά οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετηθέντα ΔΛΠ. Οι προβλεπόμενες από το νόμο αυτό διαδικασίες εφαρμογής αρχίζουν να εφαρμόζονται κατά την έναρξη της χρήσεως την οποία πρωτογενώς καλύπτουν οι συντασσόμενες ετήσιες ή περιοδικές οικονομικές καταστάσεις.

3. Κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, είναι ενδεχόμενο να προκύψουν διαφορές αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, δεδομένης της υιοθέτησης διαφορετικών από τους μέχρι τη στιγμή εκείνη, ακολουθούμενους κανόνες αποτίμησης. Μέσα στη χρήση και πριν από τη σύνταξη και δημοσίευση οποιωνδήποτε περιοδικών οικονομικών καταστάσεων, γίνονται οι αναγκαίες λογιστικές εγγραφές στο Ημερολόγιο

Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών με διάκριση μεταξύ των εγγραφών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα προγενέστερων χρήσεων, με τρόπο που να διευκολύνει την (εξωλογιστική) αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων της αμέσως προηγούμενης χρήσεως, ώστε τα συγκριτικά στοιχεία που παρατίθενται, να είναι πράγματι συγκρίσιμα.

ΑΡΘΡΟ 143: Μεταβατικές διατάξεις επί των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

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

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

3. Η προβλεπόμενη εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του ΣΟΕΛ προς την ΕΛΤΕ, υποβάλλεται μέσα σε τρεις μήνες από την ημερομηνία ισχύος του νόμου αυτού και η σχετική απόφαση της ΕΛΤΕ εκδίδεται μέσα σε δύο μήνες από τη λήψη της εισήγησης.

1.3 Διαφορές μεταξύ Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η απόφαση της υιοθέτησης των ΔΛΠ αποτελεί μια επανάσταση για τα ελληνικά λογιστικά δεδομένα, η οποία, όμως, εγκυμονεί και αρκετούς κινδύνους, όσον αφορά στην ποιότητα εφαρμογής, σε βραχυπρόθεσμο τουλάχιστον ορίζοντα, σε μια αγορά που οι πάντες έχουν συνηθίσει να συντάσσουν «Φορολογικούς Ισολογισμούς» βάσει του ιστορικού κόστους.

Με στόχο τη διερεύνηση, εντοπισμό και καταγραφή των αποκλίσεων που παρουσιάζουν τα Εθνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι επτά μεγαλύτερες εταιρίες παροχής λογιστικών υπηρεσιών διεθνώς*, πραγματοποίησαν σχετική έρευνα, τα αποτελέσματα της οποίας ακολουθούν σε τρεις ενότητες, παρουσιάζοντας τις κυριότερες διαφορές μεταξύ των Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

A. ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΙΣ ΑΚΟΛΟΥΘΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ, ΕΙΝΑΙ ΠΙΘΑΝΟΝ ΝΑ ΔΙΑΦΕΡΟΥΝ ΑΠΟ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ, ΛΟΓΩ ΤΗΣ ΑΠΟΥΣΙΑΣ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΚΑΝΟΝΩΝ ΜΕΤΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ :

1. Απομειώσεις των ασώματων παγίων (IAS 36) (Impairment of assets).

Το ΔΛΠ 36 ορίζει ότι μια απομείωση παγίου πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο οποτεδήποτε διαπιστώνεται ότι η αξία του παγίου στα βιβλία, υπερβαίνει τις αναμενόμενες εισροές (ανακτώμενο ποσό).

Ως αναμενόμενες εισροές ορίζεται: το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και της παρούσας αξίας. Ως παρούσα αξία ορίζεται: οι εισροές από τη συνήθη χρήση του παγίου πλέον την ανακτώμενη αξία, η οποία εισρέει κατά την πώληση του παγίου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής.

Οι μελλοντικές ταμειακές ροές εκφράζονται σε παρούσες αξίες.

Μια ζημιά από την απομείωση ενός ασώματου παγίου θα πρέπει να αναγνωρίζεται σαν έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων αμέσως και με τους όρους που προαναφέρθηκαν, εκτός αν άλλο ΔΛΠ ορίζει διαφορετικά.

2. Αναβαλλόμενοι φόροι (IAS 12) (Income taxes).

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12, κάθε συναλλαγή πρέπει να αντιμετωπίζεται και από την πλευρά των μελλοντικών λογιστικών επιπτώσεων επί του ισολογισμού (balance sheet basis), οι οποίες προκαλούνται κατά την εξόφληση απαιτήσεων και την πληρωμή των υποχρεώσεων, σε σχέση πάντα με τα ποσά που εγγράφονται στα βιβλία.

Οι προσωρινές διαφορές μεταξύ απαιτήσεων ή υποχρεώσεων και της φορολογικής τους βάσης, προκαλούν προσωρινές φορολογικές διαφορές, οι οποίες πρέπει να αναγνωρίζονται στον ισολογισμό (π.χ. διαφορά που προκύπτει από την απόσβεση ενός παγίου με βάση την ωφέλιμη ζωή και αυτής που διενεργείται με βάση τον φορολογικό συντελεστή).

Λογιστικά κέρδη ή ζημιές :

Είναι το ποσό των κερδών ή της ζημιάς για μια λογιστική χρήση, προ της αφαίρεσης των φόρων.

Φορολογικά κέρδη ή ζημιές :

Είναι τα ποσά που υπολογίζονται με βάση την νομοθεσία και καταβάλλονται ως φόρος εισοδήματος.

Φορολογικό έξοδο (έσοδο) :

Είναι το συνολικό ποσό το οποίο προκύπτει από τον καθορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς και το οποίο αναφέρεται σε τρέχοντα ή αναβαλλόμενο φόρο.

Τρέχων φόρος :

Είναι το ποσό του φόρου εισοδήματος που πρέπει να πιστωθεί (χρεωθεί) και αναφέρεται σε φορολογικά κέρδη (ζημιές) για τη χρήση.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις:

Είναι τα ποσά του φόρου εισοδήματος πληρωτέα σε μελλοντικές χρήσεις και τα οποία προκύπτουν από φορολογικές προσωρινές διαφορές.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις :

Είναι τα ποσά του φόρου εισοδήματος που θα επιστραφούν σε μελλοντικές χρήσεις και έχουν σχέση με :

- α) Εκτιμώμενες προσωρινές διαφορές
- β) Το υπόλοιπο των φορολογικών ζημιών
- γ) Το υπόλοιπο των αχρησιμοποίητων φορολογικών πιστώσεων.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις πρέπει να εκτιμώνται βάσει των φορολογικών συντελεστών, οι οποίοι αναμένεται να

ισχύουν κατά την χρονική στιγμή πραγματοποίησης της ωφέλειας ή τακτοποίησης της υποχρέωσης.

Επίσης δεν επιτρέπεται υποτίμηση φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης.

B. ΔΕΝ ΥΠΑΡΧΟΥΝ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΠΟΥ ΝΑ ΕΠΙΒΑΛΛΟΥΝ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΣΤΙΣ ΕΞΗΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ :

1. Γνωστοποιήσεις που απαιτούνται όταν μεταβληθεί η μέθοδος αποτίμησης από FIFO σε LIFO (IAS 2,36) (Inventories).

Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στο χαμηλότερο κόστος μεταξύ του ιστορικού κόστους κτήσεως και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Το κόστος κτήσεως των αποθεμάτων θα πρέπει να προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου FIFO ή της μεθόδου του Μέσου Σταθμικού.

Εναλλακτικά μπορεί να χρησιμοποιηθεί η LIFO.

Όταν όμως χρησιμοποιηθεί η LIFO θα πρέπει να γνωστοποιηθεί : α) η μικρότερη αξία μεταξύ της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των μεθόδων FIFO και Μέσου Σταθμικού και β) η μικρότερη αξία μεταξύ της LIFO και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Επίσης, στο κόστος των αποθεμάτων θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται όλα τα ειδικά έξοδα αγορών, το κόστος μετατροπής και άλλα κόστη που συνέβαλλαν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάσταση και τοποθεσία.

2. Παρουσίαση των μεταβολών της καθαρής θέσης (IAS1,7) (Presentation of Financial statements).

Σκοπός του ΔΛΠ Ιείναι να δώσει κατευθύνσεις με στόχο την εξασφάλιση της σύγκρισης με τις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων ή περιόδων, αλλά και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων.

Οι πλήρεις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν :

α) τον ισολογισμό

β) την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

γ) κατάσταση η οποία να εμφανίζει: είτε όλες τις μεταβολές στην καθαρή θέση ή τις αλλαγές στην Κ.Θ. που είναι άλλες από αυτές που προκλήθηκαν από συναλλαγές με τους μετόχους ή από μερίσματα προς τους μετόχους.

δ) κατάσταση ταμειακών ροών

ε) ακολουθούμενες λογιστικές αρχές και επεξηγηματικές σημειώσεις (προσάρτημα) .

Μόνο σε εξαιρετικά σπάνιες περιστάσεις είναι δυνατή η απομάκρυνση από το πρότυπο και μόνο όταν η διεύθυνση της οικονομικής μονάδας κρίνει ότι θα προκληθούν συγχύσεις από την τήρηση του προτύπου. Σε μια τέτοια περίπτωση πρέπει να δοθούν όλες οι απαραίτητες εξηγήσεις και να αξιολογηθεί η σκοπιμότητα της ενέργειας.

3. Κατάσταση ταμειακών Ροών (IAS 7) (Cash Flow statements).

Οι πληροφορίες των ταμειακών ροών είναι χρήσιμες για να γνωστοποιούν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων την ικανότητα της επιχείρησης να αποκτά μετρητά και ισοδύναμα μετρητών, καθώς και την ανάγκη για την επιχείρηση να αριστοποιεί την χρήση των μετρητών.

Κάθε επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει κατάσταση ταμειακών ροών, σύμφωνα με αυτό το λογιστικό πρότυπο, ως αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών της καταστάσεων, για την περίοδο που είναι υποχρεωμένη να δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το πρότυπο :

το ταμείο περιλαμβάνει :

τα ανά χείρας χρήματα και τις καταθέσεις όψεως

τα ισοδύναμα μετρητών είναι :

βραχυπρόθεσμες επενδύσεις που ρευστοποιούνται άμεσα και με μικρό ρίσκο ή βαθμό μεταβολής.

ταμειακές ροές είναι :

οι εισροές και εκροές των μετρητών και των ισοδυναμών τους.

4. Ο δείκτης κέρδη ανά μετοχή για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις (IAS 33) (Earmug per share).

Ο δείκτης P/E θα πρέπει να υπολογίζεται με την διαίρεση των κερδών ή ζημιών της χρήσης, τα οποία αναφέρονται στους κοινούς μετόχους, δια του σταθμισμένου μέσου αριθμού των υφισταμένων κοινών μετοχών της χρήσης.

Προς χάριν του υπολογισμού των βασικών κερδών ανά μετοχή, το καθαρό κέρδος ή ζημιά για τη χρήση αναφερόμενο στους κοινούς μετόχους, θα πρέπει να είναι το καθαρό κέρδος ή ζημιά μετά την αφαίρεση των προνομιούχων μερισμάτων.

Ο σταθμισμένος μέσος αριθμός των κοινών μετοχών που υφίστανται κατά την χρήση και για όλες τις χρήσεις που δημοσιεύονται, θα πρέπει να προσαρμόζεται

εξ' αφορμής γεγονότων, τα οποία έχουν μεταβάλλει τον αριθμό των κοινών μετόχων, χωρίς να έχουν επέλθει αλλαγές στις πηγές.

Γ. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΑΚΟΛΟΥΘΟΥΝΤΑΙ ΟΙ ΠΑΡΑΚΑΤΩ ΑΡΧΕΣ, ΟΙ ΟΠΟΙΕΣ ΜΠΟΡΕΙ ΝΑ ΟΔΗΓΗΣΟΥΝ ΣΕ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΑ ΔΛΠ.

1. Τα ανόργανα έσοδα και έξοδα ορίζονται ευρύτερα και συμπεριλαμβάνουν κέρδη και ζημιές από διάθεση παγίων, την αναστροφή των προβλέψεων κτλ. (Profit or Loss For the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies).

Τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα είναι αυτά που προκύπτουν από γεγονότα ή συναλλαγές, οι οποίες διαχωρίζονται καθαρά από τις συνήθειες δραστηριότητες της επιχείρησης και ως εκ τούτου δεν αναμένονται συχνά ή κανονικά.

Οι συνήθειες δραστηριότητες είναι αυτές που αναλαμβάνονται από την επιχείρηση σαν μέρος της δραστηριότητας της επιχείρησης, καθώς και εκείνες οι δραστηριότητες στις οποίες παρεπομένως εμπλέκεται η επιχείρηση, συμπτωματικά ή με σκοπό την ωφέλεια από αυτές τις δράσεις.

Ουσιαστικά όλα τα κονδύλια των εσόδων και των εξόδων συμμετέχουν στον καθορισμό των καθαρών κερδών ή ζημιών της περιόδου ως κανονικές δραστηριότητες.

Συνεπώς, μόνο σε σπάνιες περιπτώσεις ένα γεγονός ή μια συναλλαγή μπορεί να αποφέρει ένα έκτακτο και ανόργανο αποτέλεσμα.

2. Κέρδη από συναλλαγματικές διαφορές μεταφέρονται για συμψηφισμό στην επόμενη χρήση (The effects of Changes in Foreign Exchange Rates).

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τακτοποίηση απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, είτε από την έκφραση σε ξένο νόμισμα υποχρεώσεων ή απαιτήσεων στις λογιστικές καταστάσεις, θα πρέπει να λογίζονται στην χρήση κατά την οποία προκύπτουν. Εξαιρέση γίνεται αν οι συναλλαγματικές διαφορές προέρχονται από επενδύσεις σε ξένες επιχειρήσεις ή σε χρηματοπιστωτικά

προϊόντα, οπότε οι συναλλαγματικές διαφορές επηρεάζουν την καθαρή θέση έως την πώλησή τους. Τότε, ανάλογα με το αποτέλεσμα θα λογισθεί το κέρδος ή η ζημιά.

3. Κόστη ερευνών και ανάπτυξης εμφανίζονται στο ενεργητικό (Intangible Assets).

Οι δαπάνες για την έρευνα ή την ανάπτυξη δε θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν ασώματα πάγια στοιχεία του ενεργητικού, αλλά θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έξοδα κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκαν.

Ασώματα πάγια είναι: Σαφώς προσδιορισμένα μη-χρηματικά στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία δεν έχουν φυσική υπόσταση, χρησιμεύοντα για την παραγωγή ή την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών για ενοικίαση από τρίτους ή ακόμα για διοικητικούς σκοπούς.

Μια δαπάνη μπορεί να αναγνωριστεί σαν ασώματο πάγιο αν και μόνο αν, η επιχείρηση είναι σε θέση να αποδείξει την τεχνική ικανότητά της να ολοκληρώσει το πάγιο, να το χρησιμοποιήσει και να το πωλήσει. Ακόμη, η επιχείρηση οφείλει να αποδείξει την δυνατότητα του ασώματος παγίου να δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

4. Το κόστος και οι εισπράξεις κατά την εκπλήρωση ενός εργολαβικού συμβολαίου δεν αναγνωρίζονται πάντα σύμφωνα με την αρχή της τμηματικής περατώσεως του έργου. (Construction Contracts).

Όταν τα αποτελέσματα ενός εργολαβικού συμβολαίου είναι δυνατό να μετρηθούν αξιόπιστα, τα κόστη και οι εισπράξεις που σχετίζονται με το εργολαβικό θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έσοδα και έξοδα αναλογικά, με αναφορά στο συγκεκριμένο στάδιο περατώσεως του συμβολαίου κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

Όταν γίνει πιθανή μια ζημιά από εργολαβικό συμβόλαιο και το πιθανολογούμενο κόστος πρόκειται να υπερβεί τις συνολικές εισπράξεις, τότε αυτή θα πρέπει αμέσως να αναγνωριστεί ως έξοδο.

5. Η αξία των οικοπέδων και των κτιρίων αναπροσαρμόζεται (κάθε τετραετία) με διοικητικές αποφάσεις και όχι με βάση τις αγοραίες τιμές (Property-Plant and equipment).

Ένα στοιχείο του ενσώματου ενεργητικού, θα πρέπει να αναγνωρίζεται στο ιστορικό κόστος κτήσεως, μειωμένο από τις αποσβέσεις (τρέχουσα αξία).

Εναλλακτικά προς το προηγούμενο, ένα πάγιο θα πρέπει να αναπροσαρμόζει την τρέχουσα αξία του εφόσον αυτή διαφέρει από την ακριβοδίκαιη αξία της αγοράς, κατά την ημερομηνία της επισκόπησης.

Οι αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται τακτικά, ώστε η αξία του παγίου να μην διαφέρει ουσιαστικά από αυτή που προσδιορίζεται αν αποτιμούνται στην ακριβοδίκαιη αξία της αγοράς κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

Επίσης, όταν διαπιστώνεται με βάση τη μέθοδο των αναμενόμενων εισροών, ότι ένα πάγιο δεν θα καλύψει την τρέχουσα αξία του, θα πρέπει αυτή να μειωθεί στο ύψος της αξίας που αναμένεται να ανακτηθεί.

Το ποσό της μείωσης αποτελεί έξοδο της χρήσης, εκτός αν βαρύνει τυχόν αποθεματικό από υπεραξία του παγίου.

6. Τα πάγια που αποκτώνται με τη μέθοδο του Finance leasing, δεν εμφανίζονται στο ενεργητικό. Οι δόσεις που πληρώνονται κατά το operating leasing δεν αναγνωρίζονται σε συνεχή βάση (Accounting for leases).

Ως χρηματοδοτική μίσθωση θεωρείται κατά το ΔΛΠ 17 : η συμφωνία εκείνη δια της οποίας ο ιδιοκτήτης μεταφέρει στον ενοικιαστή, αντί ενοικίου, το δικαίωμα να χρησιμοποιεί ένα πάγιο για συμφωνημένο χρόνο.

Το χρηματοοικονομικό leasing, είναι εκείνο κατά το οποίο μεταφέρονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες από την ιδιοκτησία ενός παγίου. Ο τίτλος μπορεί τελικά να μεταβιβαστεί ή και να μην μεταβιβαστεί.

Κατά το Financial leasing ο αποκτών ουσιαστικά το πάγιο ακόμη και αν δεν διαθέτει τίτλο κυριότητας, καρπώνεται όλες τις ωφέλειες για το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του παγίου, πληρώνοντας το ποσό κατά προσέγγιση της ακριβοδίκαιης αξίας του. Το πάγιο αυτό θα πρέπει να εμφανίζεται στον ισολογισμό ως ποσό ίσο με τις λαμβανόμενες από τον ιδιοκτήτη του δόσεις, για την επένδυση και τις υπηρεσίες του. Η αποτίμηση γίνεται δηλαδή με βάση την

ακριβοδίκαιη αξία ή αν αυτή είναι χαμηλότερη, στην παρούσα αξία των ελάχιστων μισθωμάτων μειωμένων κατά το ποσό των τόκων.

Το operating leasing, είναι η μίσθωση εκείνη που διαφέρει κατά οποιοδήποτε τρόπο από το Financial leasing.

Κατά το operating leasing, τα μισθώματα θα πρέπει να αναγνωρίζονται σε συνεχή βάση στον ισολογισμό και να εμφανίζονται ως μέσο-βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Επίσης απαιτείται να γνωστοποιούνται ο αριθμός και ο χρόνος κατά τον οποίο οφείλονται οι δόσεις του leasing.

7. Οι προβλέψεις σχηματίζονται με βάση τη φορολογική νομοθεσία ακόμα και όταν δεν υπάρχει υποχρέωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, ενώ δεν βαρύνουν τα αποτελέσματα στην ώρα τους. (Provisions, Coutingent-Liabilities and Coutingent Assets).

Το ΔΛΠ 37 ορίζει ότι μια πρόβλεψη θα πρέπει να αναγνωρίζεται μόνο όταν :

α) μία επιχείρηση έχει μια παρούσα υποχρέωση σαν αποτέλεσμα παρελθόντος γεγονότος.

β) είναι πιθανή μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη και τα οποία θα απαιτηθούν για να ταυτοποιήσουν μια υποχρέωση

γ) είναι δυνατή μια αξιόπιστη προσέγγιση της υποχρέωσης

Έχει μεγάλη σημασία, οι προβλέψεις να γίνονται εγκαίρως, ώστε η πρόβλεψη να αντιπροσωπεύει μια παρούσα αξία της δαπάνης, η οποία τελικά θα απαιτηθεί.

8. Τα προτεινόμενα μερίσματα εμφανίζονται στο παθητικό πριν αυτά εγκριθούν (Events after the balance sheet date).

Το ΔΛΠ 10 αναφέρει ότι τα μερίσματα τα οποία προτάθηκαν μετά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, αλλά πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, θα πρέπει να αναφέρονται στον ισολογισμό είτε ως ξεχωριστό μέρος της καθαρής θέσης ή σαν απλή σημείωση επί των οικονομικών καταστάσεων και πάντως όχι σαν υποχρέωση.

9. Η υπεραξία (goodwill) της επιχείρησης μπορεί να διαγραφεί σε βάρος της καθαρής θέσης (Business Combination).

Κάθε υπέρβαση του ποσού της εύλογης αξίας ορισμένου παγίου ή υποχρέωσης που προκύπτει κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, θα πρέπει να περιγράφεται ως υπεραξία και να αναγνωρίζεται σαν ασώματο πάγιο.

Η υπεραξία θα πρέπει να αποσβένεται, αναγνωριζόμενη ως κόστος, σύμφωνα με τη διάρκεια του ωφέλιμου χρόνου ζωής. Η περίοδος της απόσβεσης δεν θα πρέπει να υπερβαίνει τα πέντε χρόνια, εκτός αν μια μακρύτερη περίοδος απόσβεσης, που όμως δεν θα ξεπερνά τα είκοσι χρόνια από το χρόνο απόκτησης, είναι δυνατό να υποστηριχθεί.

10. Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση δανείου εκφρασμένου σε ξένο νόμισμα και με σκοπό να χρησιμοποιηθούν για την απόκτηση παγίου μεταφέρονται για απόσβεση κατά τα έτη αποπληρωμής του δανείου.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, οι συναλλαγματικές διαφορές οι οποίες προκύπτουν κατά την τακτοποίηση χρηματοπιστωτικών υποχρεώσεων θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έξοδο κατά την περίοδο που προέκυψαν, με εξαίρεση εκείνες που προκύπτουν από την επένδυση σε αλλοδαπή επιχείρηση, οι οποίες θα οδηγηθούν στην καθαρή θέση έως ότου να πωληθεί η επένδυση, οπότε και θα αναγνωριστεί το έσοδο ή το έξοδο.

11. Μερικές θυγατρικές με σημαντικά διαφοροποιημένες δραστηριότητες από τον υπόλοιπο όμιλο εξαιρούνται της ενοποίησης (Consolidated Financial Statements and Accounting For Investments in Subsidiaries).

Μια θυγατρική πρέπει να εξαιρείται από την ενοποίηση όταν :

α) Ο έλεγχος είναι προσωρινός και έχει αποκτηθεί με σκοπό να μεταβιβαστεί σύντομα

β) Λειτουργεί υπό σημαντικούς περιορισμούς, οι οποίοι δεν επιτρέπουν τη μεταφορά πόρων στη μητρική.

Μερικές φορές μια θυγατρική εξαιρείται της ενοποίησης όταν η δραστηριότητά της είναι διαφορετική σε σχέση με τις άλλες επιχειρήσεις του ομίλου.

Τέτοιες εξαιρέσεις δεν δικαιολογούνται, διότι είναι δυνατό να παρασχεθούν καλύτερες πληροφορίες στις ενοποιημένες καταστάσεις με συγκεκριμένες αναφορές στις διαφορετικές δραστηριότητες των θυγατρικών.

12. Οι κατεχόμενες ίδιες μετοχές θεωρούνται στοιχείο του ενεργητικού με εμφάνιση ανάλογου αποθεματικού στο παθητικό, ενώ η πώληση και το αποτέλεσμα από αυτή θεωρούνται έσοδο και έξοδο.

Η απόκτηση ιδίων μετοχών θα πρέπει να εμφανίζεται στον ισολογισμό ως ιδιαίτερο τμήμα της καθαρής θέσης. Κέρδη ή ζημιές από την έκδοση, την πώληση ή την ακύρωση αυτών των μετοχών δεν αναγνωρίζονται.

13. Το κόστος δανεισμού για απόκτηση παγίου κεφαλοποιείται και αποσβένεται εντός πενταετίας, ενώ θα πρέπει να προσαυξάνει το κόστος του παγίου και τις αποσβέσεις του.

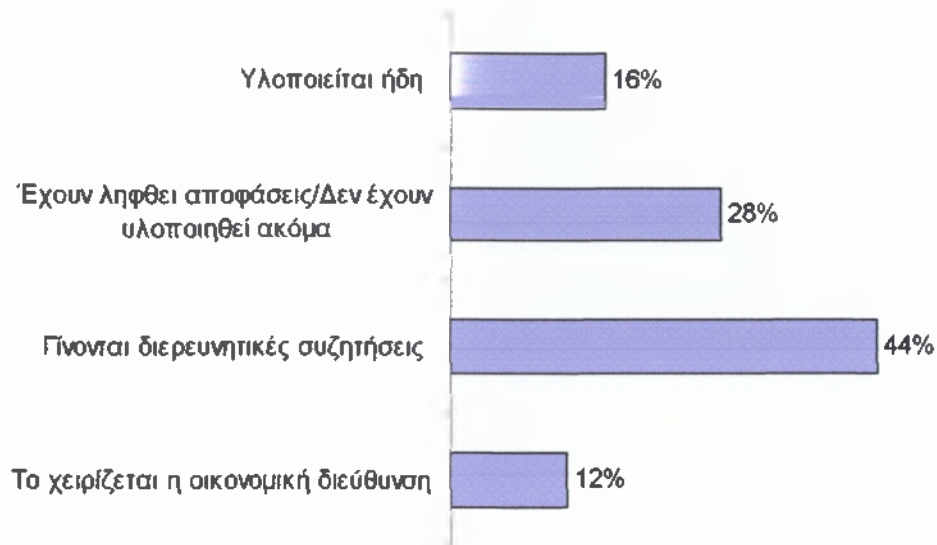
Το κόστος δανεισμού θα πρέπει να αναγνωρίζεται σαν έξοδο της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται, εκτός αν το κόστος δανεισμού είναι δυνατό να αποδοθεί κατευθείαν σε μια απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός παγίου ιδιαίτερης αξίας. Τότε το κόστος αυτό θα πρέπει να προσαυξάνει την αξία κτήσης του παγίου, υπό τον όρο ότι από την χρήση του παγίου προσδοκούνται μελλοντικά οφέλη.

1.4 Βαθμός ετοιμότητας των Ελληνικών επιχειρήσεων να υποδεχτούν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ – Επιπτώσεις στο μέλλον από την εφαρμογή τους στις Μ.Μ.Ε.

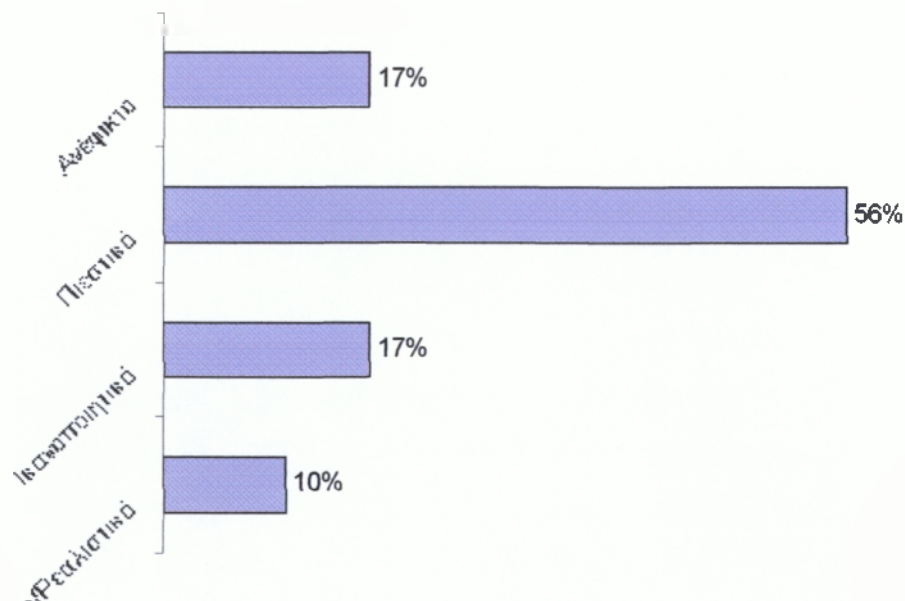
Η υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι πλέον πραγματικότητα. Το ερώτημα όμως που εύστοχα γεννάται είναι «πόσο έτοιμες είναι οι Ελληνικές επιχειρήσεις να εφαρμόσουν τις αλλαγές που προβλέπει το νέο νομοθετικό πλαίσιο της Ε.Ε.».

Το θέμα αυτό απασχόλησε πολλούς, γι' αυτό και αρκετές οικονομικές επιχειρήσεις ανέλαβαν τις σχετικές έρευνες. Τα αποτελέσματα αυτών των ερευνών έδειξαν πως, ενώ το μεγαλύτερο ποσοστό των εισηγμένων εταιρειών είναι πρόθυμες να ανταποκριθούν στις αλλαγές των ΔΛΠ, παρόλα αυτά, αδυνατούν να το πετύχουν.

Παρατηρώντας εκτενέστερα το παραπάνω ζήτημα διαπιστώθηκε πως η πλειοψηφία των επιχειρήσεων δεν έχει ξεκινήσει τις διαδικασίες για την υλοποίηση ενός ολοκληρωμένου σχεδίου δράσης, με το οποίο θα μεταβεί στα νέα λογιστικά πρότυπα. Συγκεκριμένα το 72% από αυτές βρίσκονται ακόμα σε πρώιμο στάδιο. Αναλύοντας το παραπάνω ποσοστό προκύπτει ότι το 44% των επιχειρήσεων είναι σε διαδικασία διερευνητικών συζητήσεων για την κατάρτιση ολοκληρωμένου σχεδίου δράσης, ενώ το 28% έχει συντάξει ολοκληρωμένο σχέδιο, το οποίο όμως δεν έχει μπει σε φάση υλοποίησης. Μόνο το 16% εξ' αυτών υλοποιεί κάποιο πρόγραμμα, ενώ ένα ποσοστό 12% μεταθέτει την ευθύνη της υλοποίησης αποκλειστικά στην οικονομική διεύθυνση.



Επίσης η έντονη ανασφάλεια που επικρατεί για τις νέες διαδικασίες, οδηγεί τις επιχειρήσεις να επιλέγουν, κατά τα πρώτα στάδια, την παράλληλη εφαρμογή των υφιστάμενων διαδικασιών και των διαδικασιών που προβλέπουν τα ΔΛΠ, με ό,τι αυτό συνεπάγεται από άποψη κόστους και χρόνου. Αρνητικά τοποθετείται το 73% των επιχειρήσεων ως προς το χρονοδιάγραμμα υλοποίησης, το οποίο αναλύεται στο 56% που θεωρεί το χρονοδιάγραμμα πειστικό και στο 17% που το θεωρούν ανέφικτο. Μόλις το 10% του συνόλου των επιχειρήσεων θεωρεί το χρονοδιάγραμμα ρεαλιστικό.



Από τα παραπάνω αποτελέσματα της έρευνας γίνονται εμφανή τα προβλήματα που πρόκειται να αντιμετωπίσουν οι περισσότερες από τις Ελληνικές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο Χ.Α. Τα νέο-εισελθέντα όμως Πρότυπα

θα επηρεάσουν εκτός από τις μεγάλες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην ελληνική αλλά και σε ξένες χρηματαγορές και τον 'κόσμο' των μικρών επιχειρήσεων, ειδικά σε μία χώρα όπως η δική μας που η συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων είναι μικρομεσαίες. Μπορεί οι μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις να φαντάζουν οικονομικά ασήμαντες και ολιγομελείς, ως μεμονωμένες μονάδες επιχειρηματικότητας όμως έχουν ιδιαίτερη σημασία στη συνολική απασχόληση και στη δημιουργία θέσεων εργασίας.

Μία πρώτη προσπάθεια για διαμόρφωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ειδικά για μικρομεσαίες επιχειρήσεις έγινε στο τέλος του 2003 με σκοπό τη διευκόλυνσή τους, ώστε να έχουν πρόσβαση στις εθνικές και διεθνείς χρηματαγορές και να ενταχθούν πιο αποτελεσματικά στο σημερινό παγκοσμιοποιημένο πλαίσιο της οικονομίας.

Κατά την εφαρμογή των νέων προτύπων οι επιχειρήσεις αυτές θα κληθούν να αντιμετωπίσουν ορισμένες προκλήσεις.

- **Ανταγωνιστικότητα**

Οι διατάξεις των ΔΠΛ/ΔΠΧΠ μέσω της υιοθέτησής τους έχουν σκοπό τη διασφάλιση υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομική πληροφόρηση, ώστε να προαχθεί η διαφάνεια και η εύρυθμη, αποτελεσματική, ομαλή και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Η καταχώρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, καθώς επίσης η γνωστοποίηση των ταμειακών ροών των εταιρειών, κατά τρόπο ενιαίο, βασισμένο σε χρηματοοικονομικές/λογιστικές μεθόδους διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής, θα βοηθήσει τις Ελληνικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση χρηματοοικονομικών πόρων, τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Μια τέτοια αλλαγή που επηρεάζει άμεσα τα δεδομένα ανταγωνιστικότητας είναι επιβεβλημένη προκειμένου και οι μικρές εταιρείες να έχουν βάσιμες προοπτικές επιβίωσης και μεγένθυσης.

- **Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση – Φορολογία**

Στο χώρο των επιχειρήσεων γίνεται αντιληπτό ότι το θέμα της εφαρμογής των ΔΠΛ δεν είναι μόνο λογιστικό αλλά και αλλαγής στη νοοτροπία πληροφόρησης/ δημοσιότητας όγκου στοιχείων. Οι ισχύουσες διατάξεις του Ν. 2190/1920, του ΕΓΛΣ και των αντίστοιχων κλαδικών σε πολλά σημεία διαφέρουν ουσιωδώς από τους κανόνες αποτίμησης και απεικόνισης των οικονομικών δεδομένων, που

εμπεριέχονται στα ΔΛΠ. Αυτό σημαίνει πως το θεσμικό πλαίσιο μεθόδων αποτίμησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, θα αποκτήσει διαφορετικό περιεχόμενο για τις εισηγμένες εταιρείες απ' ότι για τις υπόλοιπες. Οι ελληνικές επιχειρήσεις στο σύνολό τους θα βρεθούν αντιμέτωπες με ένα *θεσμικό σχίσμα* ανάμεσα στο σύνολο των ΔΛΠ και των Διερμηνειών τους από τη μια και την εθνική νομοθεσία του Ν. 2190/20 από την άλλη. Το *σχίσμα* ίσως διαφανεί όταν η φορολογική-νομική προσέγγιση των οικονομικών αποτελεσμάτων αρχίσει εν καιρό να διαφοροποιείται ανάμεσα σε εισηγμένες, μεγάλες και μικρές εταιρείες. Αν, επομένως κριθεί αναγκαία έστω και η σταδιακή προσαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας στη κατά τα ΔΛΠ απεικόνιση, αυτή η προσαρμογή θα πρέπει να αφορά και στις Μ.Μ.Ε. Κάτι τέτοιο θα τονίσει αλλά και θα τονώσει τις προοπτικές των ελληνικών επιχειρήσεων να επεκτείνουν τις δραστηριότητές τους, ώστε να εισέλθουν και αυτές κάποια στιγμή στην «αρένα των μεγάλων», χωρίς να συναντήσουν θεσμικά και γραφειοκρατικά εμπόδια κατά τη μετάβασή τους.

- **Αλλαγή νοοτροπίας**

Η αλλαγή νοοτροπίας αφορά σε όλο το εταιρικό περιβάλλον γι' αυτό και οι μικρές- μικρομεσαίες εταιρείες θα πρέπει να είναι προετοιμασμένες και θεσμικά κατοχυρωμένες ώστε να μπορέσουν να ανταποκριθούν στις νέες προκλήσεις. Με την εισαγωγή των ΔΛΠ στο ελληνικό εταιρικό και γενικότερα εμπορικό περιβάλλον, θα υπάρξει μια μετατόπιση από «Οικονομικές Καταστάσεις **συναλλακτικά ακριβείς και νομικά κατοχυρωμένες σε Οικονομικές Καταστάσεις χρηματοοικονομικά ακριβείς και εκτιμητικά προσδιορισμένες**». Οι συγκεκριμένες τακτικές και πρακτικές θα επηρεάσουν την καθημερινή εταιρική πραγματικότητα. Ο νομικός κόσμος, που ως τώρα είχε παράδοση «πρωταγωνιστή» στη διαχείριση και γενικά εμπλοκή του με τα εταιρικά και κυρίως φορολογικά θέματα των επιχειρήσεων θα χρειαστεί να επαναπροσδιορίσει τη θέση του και να εμπλουτίσει τις οικονομικές και λογιστικές γνώσεις του, βασισμένες πλέον στο νέο πλαίσιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

2. ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΔΠΧΠ

2.1 ΔΠΧΠ 1: Πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ

Το ΔΠΧΠ 1 «Πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ» θεσπίστηκε με σκοπό να διευκολύνει τη μετάβαση προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ). Εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2003 και αντικαθιστά τη διερμηνεία ΜΕΔ-8 που επέβαλλε πολύ βαρείς και αυστηρούς όρους στις εταιρίες που επέλεγαν να χρησιμοποιήσουν ΔΛΠ, αντί για τα γενικώς αποδεκτά σε εθνικό επίπεδο λογιστικά πρότυπα. Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, μια επιχείρηση υποχρεούται να εφαρμόσει το ΔΠΧΠ 1 για τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις στις χρήσεις που ξεκινούν την 01/01/2004 ή μετά από αυτήν.

Σκοπός του προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες αναπτύσσονται με βάση τα ΔΠΧΠ, είτε αφορούν σε ετήσιες, είτε σε ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, παρέχουν πληροφορίες υψηλής ποιότητας, οι οποίες:

- είναι διαφανείς στους χρήστες και συγκρίσιμες για τις περιόδους που παρουσιάζονται.
- παρέχουν την κατάλληλη βάση έναρξης για τη μεταγενέστερη λογιστική της επιχείρησης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.
- δημιουργούνται με κόστος που δεν υπερβαίνει τα σχετικά οφέλη που προκύπτουν για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Ως πεδίο εφαρμογής ορίζει τις πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, οι οποίες παρέχουν μία ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση συμμόρφωσης με αυτά, καθώς και τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες παρουσιάζουν πληροφορίες για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις αντίστοιχες ετήσιες. Το ΔΠΧΠ 1 δεν έχει εφαρμογή στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν ήδη τα ΔΠΧΠ, καθώς επίσης και στις περιπτώσεις αλλαγής λογιστικών πολιτικών, για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ. Οι μεταβολές αυτές στις λογιστικές πολιτικές γίνονται με βάση τις διατάξεις του υπάρχοντος ΔΛΠ8, Λογιστικές Αρχές, Μεταβολές στις

Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη, καθώς και με τις μεταβατικές διατάξεις των επιμέρους άλλων Προτύπων.

Οι επιχειρήσεις που επιθυμούν ή υποχρεούνται να εφαρμόσουν για πρώτη φορά τα ΔΠΧΠ, θα πρέπει να ακολουθήσουν μια σειρά λογιστικών βημάτων, που είναι τα εξής:

- Καθορισμός ημερομηνίας μετάβασης.
- Επιλογή λογιστικών πολιτικών με βάση τα ΔΠΧΠ.
- Απαλλαγές και εξαιρέσεις από την πλήρη συμμόρφωση με κάθε Πρότυπο.
- Κατάρτιση Ισολογισμού Έναρξης.
- Κατάρτιση πρώτων οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΠΧΠ (με συγκριτική πληροφόρηση).

Ημερομηνία μετάβασης μιας επιχείρησης στα ΔΠΧΠ θεωρείται η έναρξη της πρώτης χρήσης για την οποία παρουσιάζονται πλήρη συγκριτικά στοιχεία. Εάν για παράδειγμα μια επιχείρηση πρέπει να συντάξει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ στις 31/12/2006, ημερομηνία μετάβασης είναι η 31/12/2004. Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση το διάστημα 01/01/2005 – 31/12/2005 θα παρουσιάσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, αλλά σύμφωνα και με τα ΔΛΠ (όπως προβλέπει το ΔΠΧΠ 1), χωρίς όμως οι δεύτερες να υποχρεούνται να δημοσιευτούν.

Στα πλαίσια της εφαρμογής των ΔΠΧΠ παρέχονται κάποιες συγκεκριμένες εξαιρέσεις από τις διατάξεις άλλων ΔΠΧΠ, καθώς και εξαιρέσεις από την αναδρομική εφαρμογή κάποιων άλλων Προτύπων. Σκοπός των εξαιρέσεων αυτών είναι να διευκολυνθούν οι επιχειρήσεις και να αποφεύγουν το υπερβολικό κόστος που θα απαιτούσε η πλήρης αναδρομική εφαρμογή για κάποια θέματα των ΔΛΠ και το οποίο δεν θα αντισταθμιζόταν από τα αντίστοιχα οφέλη που θα αντλούσαν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα μια επιχείρηση κατά τη μετάβαση και μόνο στα ΔΠΧΠ μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει μια ή και περισσότερες από τις παρακάτω εξαιρέσεις από τις διατάξεις άλλων ΔΠΧΠ :

α) Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων

Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 1 μια επιχείρηση κατά τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει το ΔΠΧΠ 3 (όπως αυτό αντικατέστησε το ΔΛΠ 22) αναδρομικά για τις παρελθούσες ενοποιήσεις επιχειρήσεων. Επίσης μπορεί να επιλέξει να εφαρμόσει αναδρομικά τις διατάξεις του ΔΠΧΠ 3 από μια ημερομηνία, όμως, και μετά. Στην περίπτωση που κάνει αυτήν την επιλογή

επαναδιατυπώνει ουσιαστικά όλες τις ενοποιήσεις που έλαβαν χώρα μετά την ημερομηνία αυτή και όχι τις προηγούμενες. Πρακτικά η εξαίρεση αυτή, σημαίνει αποδοχή των λογιστικών χωρισμών που είχαν γίνει σύμφωνα με τις Εθνικές Λογιστικές Αρχές, οι οποίες απορρέουν από την 7^η Ευρωπαϊκή Λογιστική Οδηγία και δεν απέχουν πολύ από τα ΔΠΧΠ.

β) Εύλογη Αξία ή Αναπροσαρμογή ως Εκτιμώμενο Κόστος (κόστος κτήσης)

Η εξαίρεση αυτή έχει εφαρμογή στα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία, καθώς και στα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Έτσι μία επιχείρηση κατά την ημερομηνία μετάβασης έχει τις παρακάτω δυνατότητες :

i) Να αποτιμήσει κάποιο ή κάποια ενσώματα ή άυλα περιουσιακά στοιχεία στην εύλογη αξία τους (αγοραία ή τρέχουσα) και να καταχωρήσει τις διαφορές που θα προκύψουν σε σχέση με τη λογιστική τους αξία, είτε στα αποτελέσματα εις νέον (με βάση το ιστορικό κόστος), είτε στα ίδια κεφάλαια ως πλεόνασμα αποτίμησης (με βάση τις αναπροσαρμοσμένες αξίες). Και στις δύο παραπάνω περιπτώσεις, οι μεταγενέστερες αποσβέσεις υπολογίζονται επί της εύλογης αξίας, με βάση την εναπομένουσα ωφέλιμη τιμή.

ii) Να δεχτεί τυχόν αναπροσαρμογές που είχαν γίνει και οι οποίες ήταν γενικά συγκρίσιμες με το κόστος ή το αποσβέσιμο κόστος. Στην περίπτωση των ακινήτων, οι αξίες κτήσεως των παγίων θεωρούνται ως κόστος για την μετέπειτα λογιστική, αναπροσαρμοζόμενων μόνο των αποσβεσθέντων μέχρι την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Οι μέχρι την ημερομηνία αυτή αποσβέσεις δεν υπολογίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή των στοιχείων. Τυχόν αναπροσαρμογές καταχωρούνται στα κέρδη εις νέον.

iii) Να δεχτεί τυχόν αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων αυτών στην εύλογη αξία τους, που είχε γίνει στο παρελθόν από κάποια συγκεκριμένη αιτία, ως κόστος εκκίνησης για την μετέπειτα λογιστική. Τέτοιου είδους αναπροσαρμογές μπορεί να έχουν γίνει εξαιτίας μιας ιδιωτικοποίησης ή μιας δημόσιας προσφοράς. Τότε αναπροσαρμόζονται μόνο οι αποσβεσθείσες αξίες από την ημερομηνία αναπροσαρμογής, αν οι αποσβέσεις δεν είχαν υπολογιστεί με βάση την ωφέλιμη ζωή των στοιχείων. Οι αναπροσαρμογές αυτές καταχωρούνται στα αποτελέσματα εις νέον.

γ) Παροχές Εργαζομένων

Οι υποχρεώσεις προς τους εργαζομένους που προκύπτουν από τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, όπως οι αποζημιώσεις του Ν. 2112/20 στη

χώρα μας, υπολογίζονται αναλογιστικώς και το σωρευμένο ποσό αυτών κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ, καταχωρείται στα αποτελέσματα εις νέον. Το ΔΛΠ 19 προβλέπει την ύπαρξη ενός περιθωρίου στα αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές, που ανέρχεται στο 10% της σωρευμένης δέσμευσης, της καθορισμένης παροχής κατά το προηγούμενο έτος και το οποίο, μπορεί να μην καταχωρείται ως μείωση ή αύξηση της υποχρέωσης. Παρόλα αυτά, μια επιχείρηση που υιοθετεί τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά, μπορεί να καταχωρήσει το σύνολο των σωρευμένων κερδών ή ζημιών έστω και αν η μεταγενέστερη αρχή της είναι να χρησιμοποιεί την επιλογή της μη καταχώρησης των αναλογιστικών αποτελεσμάτων που εμπίπτουν μέσα στο περιθώριο.

δ) Σωρευμένες Συναλλαγματικές Διαφορές

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την μετατροπή επιχειρηματικών δραστηριοτήτων εταιρίας του εξωτερικού, που τηρεί τα βιβλία της σε διαφορετικό νόμισμα από αυτό της μητρικής, καταχωρούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων. Κατά την εκποίηση των δραστηριοτήτων, οι συναλλαγματικές διαφορές μεταφέρονται στα αποτελέσματα, διαμορφώνοντας έτσι το τελικό κέρδος ή ζημιά από την εκποίηση. Παρόλα αυτά μια επιχείρηση που υιοθετεί τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά μπορεί να θεωρήσει ότι οι σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές είναι μηδέν.

ε) Σύνθετα Χρηματοοικονομικά Μέσα

Με βάση της διατάξεις του ΔΛΠ 32, κάθε σύνθετο χρηματοοικονομικό μέσο θα πρέπει να διαχωρίζεται σε στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και σε στοιχείο υποχρέωσης. Εάν κατά την ημερομηνία μετάβασης το μέρος που αντιστοιχεί στην υποχρέωση δεν υπάρχει, έχει δηλαδή εξαλειφθεί, τότε μπορεί η επιχείρηση να μην κάνει τον αναδρομικό διαχωρισμό του ποσού, καθώς δεν οδηγεί σε ουσιαστική πληροφόρηση.

στ) Περιουσιακά Στοιχεία και Υποχρεώσεις θυγατρικών

Στην περίπτωση που μια θυγατρική, συγγενής ή κοινοπραξία, υιοθετεί τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά μεταγενέστερα από τη μητρική της, τότε στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της αποτιμά τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της είτε :

- με τις ίδιες λογιστικές αξίες, με τις οποίες περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, πριν γίνουν οι εγγραφές προσαρμογής για λόγους ενοποίησης ή

- με τις λογιστικές αξίες που διαμορφώνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Προτύπου και οι οποίες βασίζονται στην ημερομηνία μετάβασης της θυγατρικής στα ΔΠΧΠ.

Εάν όμως η θυγατρική υιοθετεί τα ΔΠΧΠ σε ημερομηνία προγενέστερη της μητρικής, τότε κατά την ενοποίηση θα πρέπει να χρησιμοποιήσει τις ίδιες λογιστικές πολιτικές, όπως αυτές προσδιορίζονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κάθε θυγατρικής, μετά τις απαραίτητες αναπροσαρμογές για τις ανάγκες της ενοποίησης.

ζ) Ταξινόμηση Χρηματοοικονομικών Μέσων που είχαν Αναγνωριστεί Προγενέστερα

Το ΔΠΧΠ 1 δίνει την δυνατότητα στα χρηματοοικονομικά μέσα που είχαν αναγνωριστεί σε προγενέστερη ημερομηνία από την ημερομηνία μετάβασης να ταξινομηθούν (σύμφωνα με το ΔΛΠ 39) είτε στην κατηγορία των «Χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία μέσω της κατάστασης αποτελεσμάτων Χρήσης», είτε στην κατηγορία των «Διαθεσίμων προς Πώληση»

η) Πληροφορίες Βασιζόμενες σε Συμμετοχικούς Τίτλους

Μια επιχείρηση που εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά ενθαρρύνεται, αλλά δεν υποχρεώνεται να εφαρμόσει το ΔΠΧΠ 2 για συμμετοχικούς τίτλους που εκχωρήθηκαν πριν από την 07/11/2002 και εξασκήθηκαν πριν την 01/01/2005 ή την ημερομηνία μετάβασης στα Πρότυπα (όποια από τις δύο είναι μεταγενέστερη)

θ) Ασφαλιστικές Συμβάσεις

Μια επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να εφαρμόσει τις μεταβατικές διατάξεις του ΔΠΧΠ 4, το οποίο αφορά στη λογιστική των ασφαλιστικών συμβάσεων, όταν εφαρμόζει για πρώτη φορά τα ΔΠΧΠ. Το σχετικό Πρότυπο απαγορεύει, επί του παρόντος, την αλλαγή στις λογιστικές πολιτικές.

Οι εξαιρέσεις στην αναδρομική εφαρμογή άλλων προτύπων σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 1 είναι οι εξής 4 :

α) Διαγραφή Χρηματοοικονομικών στοιχείων Ενεργητικού και Υποχρεώσεων

Μια επιχείρηση που υιοθετεί τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά, εφαρμόζει τις διατάξεις του ΔΛΠ 39 περί διαγραφής των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, από την ημερομηνία εφαρμογής του (01/01/2004). Έτσι αν μια επιχείρηση διέγραψε σύμφωνα με τα προηγούμενα Λογιστικά Πρότυπα, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις, δεν πρέπει

να επαναφέρει και να καταχωρήσει τα στοιχεία αυτά. Θα πρέπει όμως να αναγνωρίσει στις οικονομικές της καταστάσεις όλα τα παράγωγα ή άλλα δικαιώματα που διατηρήθηκαν μετά την πράξη διαγραφής, καθώς και να συμπεριλάβει σε αυτές κάθε οικονομική μονάδα ειδικού σκοπού που ελέγχει κατά την ημερομηνία μετάβασης.

β) Λογιστική Αντιστάθμισης των Κινδύνων

Το ΔΛΠ 39 απαιτεί από μια επιχείρηση κατά την ημερομηνία μετάβασης :

- να αποτιμήσει όλα τα παράγωγα στην εύλογη αξία τους
- να διαγράψει όλα τα αναβαλλόμενα κέρδη ή ζημιές που είχαν υπολογιστεί με τις προηγούμενες λογιστικές πολιτικές και τα οποία εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Έτσι οι επιχειρήσεις δεν θα πρέπει να εμφανίζουν στον Ισολογισμό Έναρξης μία σχέση αντιστάθμισης κινδύνου, η οποία δεν ικανοποιεί τις προϋποθέσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 39. Τέτοιες αντισταθμίσεις σύμφωνα με τα Προηγούμενα Λογιστικά Πρότυπα πρέπει να διακόπτονται. Εάν ωστόσο, μία επιχείρηση έχει επιλέξει μια καθαρή θέση ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο, σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές πολιτικές, μπορεί, με βάση τα ΔΠΧΠ, να επιλέξει ένα συστατικό στοιχείο αυτής της καθαρής θέσης, ως αντισταθμιζόμενο στοιχείο, αρκεί αυτό να γίνει κατά την ημερομηνία μετάβασης.

γ) Εκτιμήσεις

Κατά την αποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, η διοίκηση της επιχείρησης πρέπει να διενεργεί ορισμένες εκτιμήσεις. Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 1, οι εκτιμήσεις αυτές θα πρέπει να είναι σύμφωνες με τις εκτιμήσεις που είχαν γίνει με τα προηγούμενα Λογιστικά Πρότυπα, κατά την ημερομηνία μετάβασης. Η παραπάνω αρχή εφαρμόζεται και για τις οικονομικές καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει συμφωνία μεταξύ των εκτιμήσεων, οι εκτιμήσεις με βάση τα προηγούμενα Πρότυπα θεωρούνται εσφαλμένες και αναπροσαρμόζονται αναδρομικά. Οι προκύπτουσες διαφορές καταχωρούνται στα αποτελέσματα εις νέου. Αναφορικά με τη διενέργεια των εκτιμήσεων διακρίνονται οι παρακάτω 3 περιπτώσεις :

ι) Οι εκτιμήσεις διενεργούνται με Λογιστικές Πολιτικές παρόμοιες με αυτές των ΔΠΧΠ

Ένα παράδειγμα εκτιμήσεων που διενεργούνται με λογιστικές πολιτικές παρόμοιες με αυτές των ΔΠΧΠ είναι η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων. Οι υπολογισμοί πρέπει να είναι συνεπείς με τις εκτιμήσεις των προηγούμενων Προτύπων, εκτός αν υπάρχει ένδειξη (π.χ. έκθεση ορκωτού ελεγκτή), ότι οι σχετικές εκτιμήσεις ήταν λανθασμένες. Σε αυτή την περίπτωση τα γεγονότα αυτά θα πρέπει να αντιμετωπίζονται ως μη διορθωτικά, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 10.

ii) Οι εκτιμήσεις διενεργούνται με βάση λογιστικές πολιτικές που διαφέρουν σημαντικά από τα ΔΛΠ

Παράδειγμα της περίπτωσης αυτής είναι η πρόβλεψη αποζημίωσης του προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης. Σε αυτού του είδους τις εκτιμήσεις επιτρέπονται προσαρμογές, αναλόγως, όμως, την έκταση των διαφορών στις λογιστικές πολιτικές.

iii) Οι εκτιμήσεις με βάση τα ΔΠΧΠ αφορούν σε στοιχεία που δεν αναγνωρίζονταν προηγουμένως

Η αναβαλλόμενη φορολογία αποτελεί παράδειγμα εκτιμήσεων με βάση τα ΔΠΧΠ που δεν αναγνωρίζονται από τα προηγούμενα Πρότυπα. Οι εκτιμήσεις αυτές δεν απαιτούνται προηγουμένως και διενεργούνται για πρώτη φορά, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Οι υπολογισμοί θα πρέπει να αντανakλούν στοιχεία που ισχύουν κατά την ημερομηνία μετάβασης.

δ) Πάγια Στοιχεία του Ενεργητικού Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες

Για τα πάγια στοιχεία του ενεργητικού που ικανοποιούν τα κριτήρια έναρξης τους στις 2 αυτές κατηγορίες (Κατεχόμενα προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες), το ΔΠΧΠ 3 εφαρμόζεται μετά την ημερομηνία έναρξης ισχύος (01/01/2005). Νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται, υπό την προϋπόθεση ότι τα στοιχεία για τις αποτιμήσεις, καθώς και κάθε άλλη απαραίτητη πληροφορία, ήταν διαθέσιμα στην ημερομηνία που θέτει το Πρότυπο. Εάν η ημερομηνία μετάβασης είναι πριν την 01/01/2005, τότε θα πρέπει να εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις του ΔΠΧΠ 5, ενώ αν είναι την 01/01/2005 ή μετά από αυτή, τότε το ΔΠΧΠ 5 θα πρέπει να εφαρμόζεται αναδρομικά.

Μετά τον καθορισμό της ημερομηνίας μετάβασης, την επιλογή λογιστικών πολιτικών και τις απαλλαγές και εξαιρέσεις που ακολουθούνται, η επιχείρηση θα πρέπει να προχωρήσει στην κατάρτιση του Ισολογισμού Έναρξης, που αποτελεί

το επόμενο στάδιο της διαδικασίας μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Για το λόγο αυτό διενεργούνται οι ακόλουθες ενέργειες :

- Να αναγνωρίζει τα στοιχεία του ενεργητικού και των υποχρεώσεων των οποίων η αναγνώριση επιβάλλεται από τα ΔΠΧΠ
- Να διαγράψει κονδύλια του ενεργητικού ή των υποχρεώσεων, όταν δεν επιτρέπεται η αναγνώριση από τα ΔΠΧΠ (π.χ. έξοδα πολυετούς απόσβεσης).
- Να αναταξινομήσει κονδύλια που είχε αναγνωρίσει με προηγούμενες αποδεκτές λογιστικές πολιτικές, ως στοιχείο του ενεργητικού, των υποχρεώσεων ή των ιδίων κεφαλαίων, αλλά σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ επιβάλλεται διαφορετικός λογιστικός χειρισμός.
- Να εφαρμόσει τις πολιτικές όλων των ΔΠΧΠ, στην αποτίμηση του ενεργητικού και των υποχρεώσεων.

Όλες οι προσαρμογές που θα προκύψουν θα αναγνωριστούν απευθείας στα κέρδη εις νέον κατά την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ.

Το τελευταίο στάδιο για τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ είναι η σύνταξη των πρώτων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες θα πρέπει να παρέχουν συγκριτική πληροφόρηση για ένα τουλάχιστον έτος. Εξαίρεση στον παραπάνω κανόνα αποτελεί η δυνατότητα που δίνεται, όπου η συγκριτική πληροφόρηση μπορεί να μην συμπεριλαμβάνει το ΔΛΠ 32 και 39, καθώς και το ΔΠΧΠ 4. Η εξαίρεση αυτή ισχύει υπό την προϋπόθεση ότι η ημερομηνία υιοθέτησης των νέων Προτύπων είναι πριν από την 01/01/2006. Στην περίπτωση που μια επιχείρηση παρουσιάζει στις οικονομικές καταστάσεις της ιστορικά στοιχεία, τα οποία αναφέρονται σε χρήσεις πριν από την ημερομηνία μετάβασης, τότε οι πληροφορίες αυτές δεν είναι υποχρεωτικό να αναμορφώνονται προκειμένου είναι σύμφωνες με τα ΔΠΧΠ. Σε μια τέτοια περίπτωση, η επιχείρηση πρέπει :

- Να παρουσιάζει διακεκριμένα αυτά τα στοιχεία σημειώνοντας ότι η αποτίμησή τους δε βασίζεται στις πολιτικές των ΔΠΧΠ.
- Να παρουσιάζει τις βασικές αναμορφώσεις που θα πρέπει να γίνουν, ώστε να συμφωνούν με τα ΔΠΧΠ. Η ανάλυση δεν είναι απαραίτητο να είναι ποσοτικοποιημένη.

Το ΔΠΧΠ 1 περιλαμβάνει επίσης και τις απαραίτητες επεξηγήσεις για τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ. Απαιτεί από τις επιχειρήσεις να παρέχουν πληροφορίες

σχετικά με τον τρόπο που έγινε η μετάβαση στις νέες λογιστικές πολιτικές, καθώς και με την επίδραση που είχε στην οικονομική τους θέση, στα αποτελέσματα και στις ταμειακές ροές.

Στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να περιλαμβάνονται οι εξής πληροφορίες :

- Συμφωνία των ιδίων κεφαλαίων με βάση και τις προηγούμενες λογιστικές πολιτικές και τα ΔΠΧΠ για τις ημερομηνίες :
 - i) την ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΠ
 - ii) την ημερομηνία λήξεως της περιόδου που παρουσιάστηκε για τελευταία φορά με τα προηγούμενα Λογιστικά Πρότυπα.
- Συμφωνία του κέρδους ή της ζημιάς, σύμφωνα με τα προηγούμενα Λογιστικά Πρότυπα, με το κέρδος ή τη ζημιά με βάση τα ΔΠΧΠ για την ίδια περίοδο.
- Εάν η επιχείρηση αναγνώρισε ζημιά λόγω μείωσης της αξίας στοιχείων του ενεργητικού για πρώτη φορά κατά την κατάρτιση του Ισολογισμού Έναρξης με βάση τα ΔΠΧΠ, καθώς και τις γνωστοποιήσεις που απαιτεί το ΔΛΠ 36 (μείωση της αξίας στοιχείων του Ενεργητικού).

2.2 ΔΠΧΠ 3: Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων

Το ΔΠΧΠ 3 τέθηκε σε ισχύ από την 01/01/2005 και υπό κάποιες αυστηρές προϋποθέσεις μπορεί να εφαρμοστεί αναδρομικά και για προγενέστερες ημερομηνίες. Η υιοθέτηση του ΔΠΧΠ 3 αντικατέστησε το ΔΛΠ 22 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων», το οποίο ίσχυε για την παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, καθώς επίσης και τις Διερμηνίες : ΜΕΔ 9, ΜΕΔ 22 και ΜΕΔ 28.

Σκοπός της δημιουργίας του είναι ο καθορισμός της κατάλληλης χρηματοοικονομικής παρουσίασης όταν μια επιχείρηση αναλαμβάνει μια ενοποίηση με άλλες επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα καθορίζει ότι όλοι οι επιχειρηματικοί συνδυασμοί αναγνωρίζονται, εφαρμόζοντας τη μέθοδο της απόκτησης. Αυτό σημαίνει ότι, η αποκτώσα επιχείρηση αναγνωρίζει τα στοιχεία του ενεργητικού και τις υποχρεώσεις της αποκτώμενης σε εύλογες αξίες, κατά την ημερομηνία απόκτησης. Επίσης αναγνωρίζει την υπεραξία της αποκτώμενης, η οποία εξετάζεται για τυχόν μετεγενέστερη μείωση της που δεν αποσβένεται.

Το ΔΠΧΠ 3 εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις που συντάσσουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, ενώ δεν ισχύει στις παρακάτω περιπτώσεις :

- Επιχειρήσεις που δημιουργούν μια κοινοπραξία.
- Ενοποιήσεις επιχειρήσεων που λειτουργούν κάτω από κοινό έλεγχο.
- Ενοποιήσεις επιχειρήσεων αμοιβαίων επιχειρηματικών οντοτήτων.
- Επιχειρήσεις οι οποίες ενοποιούνται με σύμβαση, χωρίς την ύπαρξη ιδιοκτησιακής σχέσης με κάποιο απο τα συνδεδεμένα μέρη.

Όλες οι ενοποιήσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται θα πρέπει να αναγνωρίζονται με βάση τη μέθοδο της αγοράς. Τα βήματα που διενεργούνται προκειμένου να εφαρμοστεί η μέθοδος αυτή είναι :

α) Προσδιορισμός της αποκτώσας επιχείρησης

Σε κάθε ενοποίηση επιχειρήσεων πρέπει να αναγνωρίζεται ποιά είναι η αποκτώσα επιχείρηση, δηλαδή το μέρος εκείνο που αποκτά τον έλεγχο πάνω στο άλλο συνδεδεμένο μέρος. Η αποκτώσα επιχείρηση προσδιορίζεται όταν ισχύει τουλάχιστον μία από τις παρακάτω προϋποθέσεις :

- Η αποκτώσα επιχείρηση αποκτά την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της αποκτώμενης
- Η αποκτώσα εξασφαλίζει τον έλεγχο της πλειοψηφίας των ψήφων της αποκτώμενης.
- Η αποκτώσα κατευθύνει την οικονομική και επιχειρηματική πολιτική της αποκτώμενης με σύμβαση ή νόμο, ακόμα και αν κατέχει ποσοστό μικρότερο του 50% των ψήφων
- Η αποκτώσα επιχείρηση μπορεί να διορίζει ή να παύει την πλειονότητα των μελών του Δ.Σ. ακόμα και αν κατέχει ποσοστό μικρότερο του 50% των ψήφων.
- Η αποκτώσα έχει τον έλεγχο της πλειοψηφίας των μελών του Δ.Σ. και ποσοστό μικρότερο του 50%.

Επιπλέον ενδείξεις προσδιορισμού της αποκτώσας επιχείρησης θα μπορούσαν να θεωρηθούν : i) Η επιχείρηση με τη μεγαλύτερη εύλογη αξία, ii) Η επιχείρηση που δίνει μετρητά ή άλλα στοιχεία του ενεργητικού εξασφαλίζοντας δικαιώματα ψήφου, iii) Η επιχείρηση της οποίας τα διευθυντικά στελέχη κυριαρχούν, iv) όταν η απόκτηση πραγματοποιείται μέσω ανταλλαγής μετοχών, τότε η επιχείρηση που τις εκδίδει αποτελεί την αποκτώσα.

β) Προσδιορισμός του κόστους απόκτησης

Το κόστος μιας αγοράς προσδιορίζεται από το άθροισμα των μετρητών ή ταμειακών ισοδύναμων που καταβλήθηκαν ή της εύλογης αξίας των στοιχείων που μεταβιβάστηκαν και των επιπλέον εξόδων που αφορούν άμεσα την ενοποίηση.

Άμεσα έξοδα μπορούν να θεωρηθούν οι αμοιβές των ελεγκτών, των λογιστών και των νομικών, οι οποίοι λαμβάνουν μέρος στις διαδικασίες εξαγοράς. Μελλοντικές ζημιές ή άλλα έξοδα που θα προκύψουν δεν επιβαρύνουν το κόστος της απόκτησης. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα έκδοσης χρηματοοικονομικών μέσων, τα οποία μειώνουν τα έσοδα από την έκδοση.

γ) Κατανομή του κόστους απόκτησης στα στοιχεία του ενεργητικού και των υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν κατά την ενοποίηση.

Τελευταίο βήμα για την εφαρμογή της μεθόδου αγοράς είναι η κατανομή του κόστους. Η αποκτώσα επιχείρηση, λοιπόν, πρέπει να αναγνωρίσει και κατόπιν να καταλείψει το κόστος της απόκτησης στα στοιχεία του ενεργητικού, των

υποχρεώσεων και των ενδεχομένων υποχρεώσεων. Τα κριτήρια που θα πρέπει να ικανοποιούν τα στοιχεία αυτά προκειμένου να αναγνωριστούν είναι:

- Για τα στοιχεία του ενεργητικού, να είναι πιθανό ότι μελλοντικά οικονομικά που προκύπτουν από αυτά, μπορεί να αποτιμηθούν αξιόπιστα στην εύλογη αξία τους.

- Για τις υποχρεώσεις, να είναι πιθανή η εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη, προκειμένου να διακανονιστούν και η εύλογη αξία τους να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

- Για τα άυλα πάγια της αποκτώμενης, να είναι αναγνωρίσιμα (να μπορούν να πωληθούν, να παραχωρηθούν, να ενοικιαστούν) και η αξία τους να μπορεί να αναγνωριστεί αξιόπιστα.

- Για μια ενδεχόμενη υποχρέωση, θα πρέπει να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Σε αντίθετη περίπτωση συμπεριλαμβάνεται στην υπεραξία της απόκτησης.

Πιθανά έσοδα και έξοδα της αποκτώμενης επιχείρησης από την ημερομηνία της απόκτησης, τα οποία βασίζονται στο κόστος της απόκτησης, η αποκτώσα θα τα συμπεριλάβει στα αποτελέσματα χρήσης.

Κατά την πραγματοποίηση κάθε ενοποίησης, η αποκτώσα επιχείρηση πρέπει να υπολογίζει την υπεραξία που προέκυψε από την απόκτηση, στην ημερομηνία της αγοράς. Η διαφορά που εμφανίζεται μεταξύ του κόστους της απόκτησης και του μεριδίου της αποκτώσας στα στοιχεία του ενεργητικού, αποτελεί την υπεραξία και μπορεί να είναι είτε θετική, είτε αρνητική. Η θετική υπεραξία αναγνωρίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού, ενώ η αρνητική μεταφέρεται εξ'ολοκλήρου στα αποτελέσματα χρήσης. Για την αντιμετώπιση της υπεραξίας που έχει προκύψει από ενοποιήσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν πριν την 31/03/2004, μια επιχείρηση επιβάλλεται :

i) να σταματήσει να αποσβένει την υπεραξία και παράλληλα να μην εμφανίζει το αναπόσβεστο υπόλοιπό της κατά την 31/12/2004.

ii) να εξετάζει από εκείνη την ημερομηνία την υπεραξία για πιθανή μείωση της αξίας της.

Τα στοιχεία που προκύπτουν από την συνένωση δύο επιχειρήσεων εμφανίζονται στο τέλος της χρήσης σε έναν κοινό ισολογισμό, τον «ενοποιημένο ισολογισμό». Μαζί με τον ενοποιημένο ισολογισμό η αποκτώσα επιχείρηση θα

πρέπει να αποκαλύψει στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις, πληροφορίες, οι οποίες θα επιτρέψουν στους χρήστες να εκτιμήσουν την οικονομική επίδραση των κερδών, των ζημιών, των διορθώσεων λαθών και των άλλων προσαρμογών που αναγνωρίστηκαν κατά την ενοποίηση των επιχειρήσεων, καθώς και τις αλλαγές στη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά τη διάρκεια της περιόδου. Οι πληροφορίες που καλείται η επιχείρηση να γνωστοποιήσει είναι :

- Τα ονόματα και την περιγραφή των δραστηριοτήτων των δύο επιχειρήσεων.
- Την ημερομηνία αγοράς.
- Το ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου που αποκτήθηκαν
- Το κόστος της απόκτησης.
- Λεπτομέρειες σχετικά με τις δραστηριότητες που η επιχείρηση έχει σκοπό να τερματίσει.
- Την αξία αποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων της θυγατρικής κατά την ημερομηνία της απόκτησης, καθώς και τις αξίες στις οποίες τα στοιχεία αυτά εμφανίζονται πριν από την απόκτηση.
- Την τυχόν μείωση της αξίας της υπεραξίας και των λογιστικών αποτελεσμάτων που έχουν αναγνωριστεί.
- Το τυχόν κέρδος που προέκυψε από την υπεραξία.
- Περιγραφή κάθε άυλου παγίου, που δεν αναγνωρίστηκε χωριστά από την υπεραξία.
- Το ποσό των αποτελεσμάτων της θυγατρικής που ενσωματώθηκαν στον ενοποιημένο Ισολογισμό από την ημερομηνία απόκτησης.

2.3 ΔΠΧΠ 4 Ασφαλιστικές Συμβάσεις

Το Πρότυπο αυτό εκδόθηκε προκειμένου να καλύψει το κενό που υπήρχε αναφορικά με τις ασφαλιστικές συμβάσεις και αποτελεί την πρώτη φάση του σχεδίου σχετικά με τη λογιστική των ασφαλιστικών συμβάσεων. Ένα ακόμη πρότυπο, η δεύτερη φάση του σχεδίου, προτίθεται να εκδοθεί από την IASB για το θέμα αυτό.

Το ΔΠΧΠ 4 ισχύει για τις οικονομικές καταστάσεις που θα καταρτιστούν την 01/01/2005 και μετά από την ημερομηνία αυτή με σκοπό :

- i) να βελτιώσει τη λογιστική των ασφαλιστικών συμβάσεων, μέχρι την ολοκλήρωση της δεύτερης φάσης του σχεδίου.
- ii) να απαιτήσει από τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τις ασφαλιστικές συμβάσεις, οι οποίες θα περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

Οι διατάξεις του Προτύπου εφαρμόζονται από τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, προκειμένου να αντιμετωπίσουν λογιστικά τις συμβάσεις που εκδίδουν. Εξαίρεση από την εφαρμογή αποτελούν οι παρακάτω περιπτώσεις :

- εγγυήσεις προϊόντων που εκδίδονται κατευθείαν από τον κατασκευαστή, έμπορο, κτλ.
- στοιχεία του ενεργητικού και υποχρεώσεις εργοδοτών, που αφορούν προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους.
- συμβατικά δικαιώματα ή υποχρεώσεις που εξαρτώνται από την μελλοντική χρήση ενός μη χρηματοοικονομικού στοιχείου.
- χρηματοοικονομικές εγγυήσεις που αναλαμβάνει ή διακρατεί μια επιχείρηση κατά τη μετάβαση χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού ή υποχρεώσεων σε άλλο μέρος.
- ενδεχόμενη αντιπαροχή που καταβάλλεται ή λαμβάνεται σε μία ενοποίηση επιχειρήσεων.
- συμβάσεις απευθείας ασφάλισης που κατέχει μια επιχείρηση, όταν δηλαδή η επιχείρηση είναι ο ασφαλιζόμενος.

Οι ασφαλιστικές συμβάσεις αποτελούν μια συμφωνία μεταξύ δύο μερών, της ασφαλιστικής επιχείρησης και του ασφαλιζόμενου, για τη μεταφορά ασφαλιστικού κινδύνου, ενός δηλαδή μελλοντικού γεγονότος που θα επηρεάσει

δυσμενώς τον ασφαλιζόμενο. Η μεταφορά του ασφαλιστικού κινδύνου επιτυγχάνεται μέσω της συμφωνίας καταβολής αποζημίωσης στον ασφαλιζόμενο, εφόσον πραγματοποιηθεί ένα μελλοντικό γεγονός, το οποίο χαρακτηρίζεται από αβεβαιότητα, είτε ως προς το χρόνο, είτε ως προς το ποσό καταβολής, είτε ακόμα ως προς το αν θα συμβεί.

Σε αυτό το σημείο είναι σημαντικό να γίνει διάκριση μεταξύ του ασφαλιστικού κινδύνου και των λοιπών κινδύνων, αφού η μεταφορά στον εκδότη μιας σύμβασης, ενός χρηματοοικονομικού κινδύνου χωρίς να του μεταφέρει και σημαντικό ασφαλιστικό κίνδυνο, δεν χαρακτηρίζεται ως ασφαλιστική σύμβαση. Μια σύμβαση θεωρείται ασφαλιστική, όταν ο ασφαλιστικός κίνδυνος προϋπάρχει και δεν δημιουργείται από αυτήν. Με την εφαρμογή του ΔΠΧΠ 4 τροποποιήθηκε ο ορισμός του χρηματοοικονομικού κινδύνου, έτσι ώστε να περιλαμβάνει εκτός από χρηματοοικονομικές μεταβλητές και μη χρηματοοικονομικές, οι οποίες δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένο αντισυμβαλλόμενο (π.χ. ο δείκτης θνησιμότητας ενός πληθυσμού ή ο δείκτης θερμοκρασίας της πόλης).

Ένας ασφαλιστικός κίνδυνος θεωρείται σημαντικός, όταν ένα ασφαλιζόμενο γεγονός μπορεί να αναγκάσει την ασφαλιστική επιχείρηση να καταβάλλει σημαντικές επιπλέον παροχές για κάθε περίπτωση.

Υστερα από μια μικρή ανάλυση των ασφαλιστικών συμβάσεων και των κινδύνων που εμπεριέχουν, επανερχόμαστε στο σκοπό της δημιουργίας του ΔΠΧΠ 4, τη γνωστοποίηση δηλαδή πληροφοριών σχετικά με τις ασφαλιστικές συμβάσεις στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Για να γίνουν κατανοητές οι πληροφορίες που απορρέουν από τις ασφαλιστικές συμβάσεις είναι απαραίτητη η αποτίμηση και αναγνώριση των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων.

Το ΔΠΧΠ 4 δεν εισάγει συγκεκριμένες μεθόδους αναγνώρισης και αποτίμησης των στοιχείων του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης, πράγμα που σημαίνει ότι η ασφαλιστική επιχείρηση θα συνεχίσει να εφαρμόζει τις υπάρχουσες λογιστικές πρακτικές με ορισμένες εξαιρέσεις που το Πρότυπο δεν την απαλλάσσει. Οι σημαντικότερες από αυτές τις εξαιρέσεις είναι: i) η διεξαγωγή εξέτασης της επάρκειας της ασφαλιστικής υποχρέωσης. Σύμφωνα με αυτή η ασφαλιστική επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά στο τέλος κάθε χρήσης σχετικά με το αν επαρκούν οι ασφαλιστικές υποχρεώσεις που έχουν αναγνωριστεί. Για την εκτίμηση χρησιμοποιούνται τρέχουσες εκτιμήσεις

μελλοντικών ταμειακών ροών, οι οποίες προκύπτουν από τις ασφαλιστικές συμβάσεις και στην περίπτωση που το υπόλοιπο των υποχρεώσεων υπολείπεται των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών, τότε η διαφορά θα αναγνωρίζεται στα Αποτελέσματα Χρήσης, ii) ο έλεγχος ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας των απαιτήσεων από αντασφαλιστές σύμφωνα με την οποία η ασφαλιστική επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να εξετάζει αν οι απαιτήσεις από αντασφαλιστές έχουν υποστεί ζημιά από μείωση της αξίας τους και στην περίπτωση που έχει συμβεί κάτι τέτοιο, τότε θα πρέπει να αναγνωρίζει τη ζημιά αυτή στα Αποτελέσματα Χρήσης.

Σαν γενική αρχή του ΔΠΧΠ 4 αναφέρεται ότι η ασφαλιστική επιχείρηση επιτρέπεται να αλλάξει τις λογιστικές πολιτικές αποτίμησης για τις συμβάσεις που εκδίδει, μόνο όταν η αλλαγή καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις περισσότερο σχετικές, αλλά όχι λιγότερο αξιόπιστες για τη λήψη χρηματοοικονομικών αποφάσεων από τους χρήστες. Αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές που το ΔΠΧΠ 4 αναφέρει είναι :

- i) Τρέχον Επιτόκιο. Η ασφαλιστική επιχείρηση έχει το δικαίωμα να αλλάξει τις λογιστικές πολιτικές, έτσι ώστε να επαναποτιμήσει ορισμένες υποχρεώσεις, λαμβάνοντας υπόψη τα τρέχοντα επιτόκια της αγοράς.
- ii) Συνέχιση των υφιστάμενων πρακτικών. Στην περίπτωση αυτή δεν απαγορεύεται να σταματήσει υφιστάμενες πρακτικές. Απαγορεύεται, όμως, αν δεν τις εφαρμόσει να τις εισάγει από την αρχή.
- iii) Συντηρητικότητα. Αν η ασφαλιστική επιχείρηση αποτιμά τις συμβάσεις εξαιρετικά ή επρκώς συντηρητικά, δεν απαιτείται να αλλάξει πολιτικές.
- iv) Μελλοντικά Περιθώρια Επενδύσεων. Δεν είναι απαραίτητο να αλλάξει πολιτικές προκειμένου να απομακρύνει τα μελλοντικά περιθώρια επενδύσεων.
- v) Σκιάδης Λογιστική. Η πρακτική της «σκιάδους λογιστικής» ισχύει όταν αναγνωρισμένο, αλλά μη πραγματοποιηθέν κέρδος (ή ζημιά) ενός στοιχείου του ενεργητικού επηρεάζει την αποτίμηση με τον ίδιο τρόπο που θα την επηρέαζε αν το κέρδος (ή ζημιά) είχε πραγματοποιηθεί.

Τέλος, αφού τα στοιχεία των συμβάσεων αναγνωριστούν και αποτιμηθούν, γνωστοποιούνται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 4, με σκοπό την παροχή πληροφοριών σχετικά με τα αναγνωρισμένα ποσά στις οικονομικές καταστάσεις

και την παροχή της δυνατότητας στους χρήστες να αξιολογήσουν τη φύση και την έκταση των κινδύνων που προέρχονται από τις συμβάσεις.

Σύμφωνα με την πρώτη κατηγορία θα πρέπει να γνωστοποιούνται :

- Οι λογιστικές πολιτικές αναφορικά με τις ασφαλιστικές συμβάσεις και τα σχετιζόμενα στοιχεία του ενεργητικού, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα.
- Τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα που έχουν αναγνωριστεί. Στην περίπτωση που η ασφαλιστική επιχείρηση είναι αυτασφαλιζόμενος, τότε θα πρέπει να γνωστοποιεί :
 - i) Κέρδη και ζημιές που έχουν αναγνωριστεί στα Αποτελέσματα Χρήσης από την απόκτηση αυτασφάλισης.
 - ii) Αν ο αυτασφαλιζόμενος αποσβένει κέρδη και ζημιές που προέκυψαν, γνωστοποιεί την απόσβεση για την περίοδο αυτασφάλισης και το αναπόσβεστο υπόλοιπο αρχής και τέλους περιόδου κερδών ή ζημιών.
- Τις διαδικασίες που εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των παραδοχών που έχουν τη μεγαλύτερη επίδραση στην αποτίμηση κερδών ή ζημιών και όταν αυτό είναι δυνατό οι γνωστοποιήσεις να είναι ποσοτικοποιημένες.

Σύμφωνα με τη δεύτερη κατηγορία των γνωστοποιήσεων σχετικά με τη φύση και την έκταση των κινδύνων θα πρέπει να γνωστοποιούνται :

- Οι σκοποί που επιδιώκονται με τη διαχείριση κινδύνων από ασφαλιστικές συμβάσεις και πολιτικές που μειώνουν τους κινδύνους αυτούς.
- Πληροφορίες σχετικά με τον ασφαλιστικό κίνδυνο, καθώς και πληροφορίες για την ευαισθησία των αποτελεσμάτων και των ιδίων κεφαλαίων σε μεταβολές μεταβλητών, συγκεντρώσεις ασφαλιστικού κινδύνου και πραγματικές απαιτήσεις για αποζημίωση, συγκρινόμενες με προηγούμενες εκτιμήσεις.
- Πληροφορίες σχετικά με τον κίνδυνο επιτοκίου και τον πιστωτικό κίνδυνο.
- Πληροφορίες σχετικές με την έκθεση σε κινδύνους επιτοκίου ή αγοράς βάσει ενσωματωμένων παραγώγων που εμπεριέχονται στην κύρια ασφαλιστική σύμβαση.

2.4 ΔΠΧΠ 5 Πάγια στοιχεία του Ενεργητικού Κατεχόμενα Προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται επί των οικονομικών καταστάσεων που ξεκινούν την 01/01/2005 και μετά από αυτήν, όπως και το ΔΠΧΠ 3 και 4. Στην περίπτωση που μια επιχείρηση εφαρμόζει τις διατάξεις του πριν από την ημερομηνία αυτή, τότε οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της. Το ΔΠΧΠ 5 κλήθηκε να αντικαταστήσει το ΔΛΠ 35 «Διακοπείσες Δραστηριότητες» με σκοπό να καθορίσει τις απαιτήσεις για την αναγνώριση και παρουσίαση των κατεχόμενων προς πώληση, παγίων στοιχείων του ενεργητικού και των δραστηριοτήτων που διακόπτονται, στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Σκοπός του επίσης είναι και να καθορίσει τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλα τα στοιχεία του ενεργητικού (ή ομάδες αυτών), τα οποία χαρακτηρίζονται ως κατεχόμενα προς πώληση και σε όλες τις διακοπείσες δραστηριότητες των επιχειρήσεων. Οι απαιτήσεις του, όμως, σχετικά με την αποτίμηση των στοιχείων του ενεργητικού, δεν εφαρμόζονται για όλες τις περιπτώσεις των στοιχείων αυτών, όπως : η αναβαλλόμενη φορολογία, παροχές σε εργαζομένους, χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού, πάγια στοιχεία που αποτιμώνται με τη μέθοδο της εύλογης αξίας κ.α.

Για να εφαρμοστεί το ΔΠΧΠ 5 θα πρέπει τα στοιχεία του ενεργητικού να χαρακτηριστούν ως κατεχόμενα προς πώληση όπως αναφέρθηκε παραπάνω. Έτσι για να προκύπτει κάτι τέτοιο, η λογιστική αξία του στοιχείου θα πρέπει να ανακτηθεί μέσω μιας πώλησης, παρά μέσω της συνεχιζόμενης χρήσης του από την επιχείρηση. Τα κριτήρια για την αναγνώριση αυτή του στοιχείου είναι :

- i) να είναι άμεσα διαθέσιμο προς πώληση, δηλαδή η Διοίκηση της επιχείρησης να έχει την πρόθεση, αλλά και την ικανότητα να μεταβιβάσει την κυριότητά του.
- ii) η πώληση να θεωρείται ιδιαίτερα πιθανή, δηλαδή η Διοίκηση της επιχείρησης να έχει καταρτίσει ένα δεσμευτικό σχέδιο πώλησης του στοιχείου, αλλά και να έχουν ξεκινήσει οι απαραίτητες διαδικασίες που απαιτούνται για τον εντοπισμό του κατάλληλου αγοραστή.

iii) η τιμή που πρόκειται να πωληθεί να είναι λογική και σε άμεση σχέση με την εύλογη αξία του.

iv) το γεγονός της πώλησης να ολοκληρωθεί εντός χρονικού διαστήματος ενός έτους από την ημερομηνία χαρακτηρισμού του ως κατεχόμενο προς πώληση.

Τα στοιχεία του ενεργητικού χαρακτηρίζονται ως κατεχόμενα προς πώληση κατά την ημερομηνία που θα ικανοποιούνται τα παραπάνω κριτήρια.

Το δεύτερο στοιχείο με το οποίο ασχολείται το ΔΠΧΠ 5 είναι οι διακοπείσες δραστηριότητες όπου μια επιχείρηση μπορεί να τερματίσει μια δραστηριότητα μέσω της εγκατάλειψης, χωρίς να υπάρξουν πωλήσεις στοιχείων του ενεργητικού. Μια επιχείρηση που τερματίζει μια δραστηριότητα, δηλαδή μια θυγατρική επιχείρηση που αποκτήθηκε με σκοπό τη μεταπώληση ή μια ξεχωριστή γραμμή επιχειρηματικής δραστηριότητας, θα πρέπει να παρουσιάζει τα αποτελέσματα, καθώς και τις ταμειακές ροές των στοιχείων του ενεργητικού. Επίσης θα πρέπει να περιλαμβάνεται σχετική γνωστοποίηση στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

Στη συνέχεια θα γίνει αναφορά στην αποτίμηση των διακοπείσων δραστηριοτήτων και των στοιχείων του ενεργητικού. Τα στοιχεία (ή οι ομάδες στοιχείων) του ενεργητικού, που έχουν αναγνωριστεί ως κατεχόμενα προς πώληση, αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής και της εύλογης αξίας τους, μειωμένης με τα έξοδα για την πραγματοποίηση της πώλησης, καθώς επίσης δεν διενεργούνται και αποσβέσεις επί της αξίας τους. Στην περίπτωση που η πώληση του στοιχείου αναμένεται να πραγματοποιηθεί μετά το πέρας του ενός έτους, η επιχείρηση θα πρέπει να αποτιμά τα έξοδα που αφορούν την πώληση στην παρούσα αξία αυτών και οποιαδήποτε αύξηση αυτής θα απεικονίζεται στα Αποτελέσματα Χρήσης ως χρηματοοικονομικό κόστος. Ακόμα στα Αποτελέσματα Χρήσης θα εμφανίζονται και τυχόν ζημιές, λόγω μείωσης της αξίας του παγίου.

Η αποτίμηση των στοιχείων που διακόπτεται η δραστηριότητά τους, γίνεται ανάλογα με τον τρόπο διακοπής τους. Αν η επιχείρηση προβεί στην πώληση όλων των στοιχείων ή μέρος αυτών, τα αποτιμά σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 5, εφόσον ικανοποιεί τα κριτήρια που τα χαρακτηρίζει ως κατεχόμενα προς πώληση. Εάν πάλι δεν πωληθούν και μεταφερθούν σε άλλες δραστηριότητες ή απλά εγκαταληφθούν, αποτιμώνται σύμφωνα με το κατά περίπτωση εφαρμοστέο Πρότυπο.

Τα διάφορα στοιχεία που προκύπτουν από την αποτίμηση εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων με σκοπό τη γνωστοποίησή τους στο ενδιαφερόμενο κοινό. Όσον αφορά τις δραστηριότητες που διακόπτονται η επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιεί:

α)**Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης**, στην οποία θα παρουσιάζει ένα ενιαίο κονδύλι που θα περιλαμβάνει το μετά φόρων αποτέλεσμα των συγκεκριμένων δραστηριοτήτων και το μετά φόρων αποτέλεσμα που αναγνωρίζεται είτε από την αποτίμηση είτε από την πώληση των στοιχείων που την αποτελούν. Επίσης το κονδύλι πρέπει να αναλύεται σε: i)έσοδα, έξοδα, και προ φόρων κέρδη ή ζημιές, ii)το ποσό του εξόδου για το φόρο εισοδήματος που αναλογεί, iii) κέρδος ή ζημιά που αναγνωρίστηκε από την πώληση ή αποτίμηση του στοιχείου, iv)το ποσό του εξόδου για φόρο εισοδήματος που αναλογεί στο παραπάνω κέρδος ή ζημιά.

β)**Κατάσταση Ταμειακών Ροών**. Συγκεκριμένα οι καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες αυτών παρουσιάζονται είτε στην Κατάσταση Ταμειακών Ροών είτε σε ιδιαίτερη σημείωση στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

γ)**Συγκρισιμότητα**. Να είναι δηλαδή δυνατή η σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσης με τις αντίστοιχες της προηγούμενης, αναπροσαρμόζοντας την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και την Κατάσταση Ταμειακών Ροών.

δ)**Προσαρμογές Κονδυλίων μετά τη διακοπή μιας δραστηριότητας**. Οι προσαρμογές αυτές σχετίζονται άμεσα με τη διάθεση μιας διακοπέας δραστηριότητας σε προηγούμενη περίοδο και αναγνωρίζονται στα Αποτελέσματα της περιόδου κατά την οποία προέκυψαν.

3. ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΤΩΝ IFRS ΚΑΤΑ ΤΗΝ 1^Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ.

Η παγκοσμιοποίηση των αγορών και η επέκταση πέρα από τα στενά εθνικά όρια, καλεί τις επιχειρήσεις να επανατοποθετήσουν την κουλτούρα και τη στρατηγική τους στο νέο περιβάλλον των ΔΠΧΠ/ΔΛΠ. Η εφαρμογή τους στη χώρα μας αποτελεί πρόκληση για τις επιχειρήσεις που προσπαθούν να καταρτίσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με στοιχεία που τα διέπει ομοιογένεια, διαφάνεια και συγκρισιμότητα.

Με την ολοκλήρωση της 1^{ης} εφαρμογής των ΔΠΧΠ από τις εισηγμένες εταιρίες στο ΧΑ, η Grand Thornton ανέλαβε να εξετάσει τις μεταβολές στα χρηματοοικονομικά μεγέθη των εταιριών και να αναδείξει τα πρότυπα που έχουν τις σημαντικότερες επιπτώσεις.

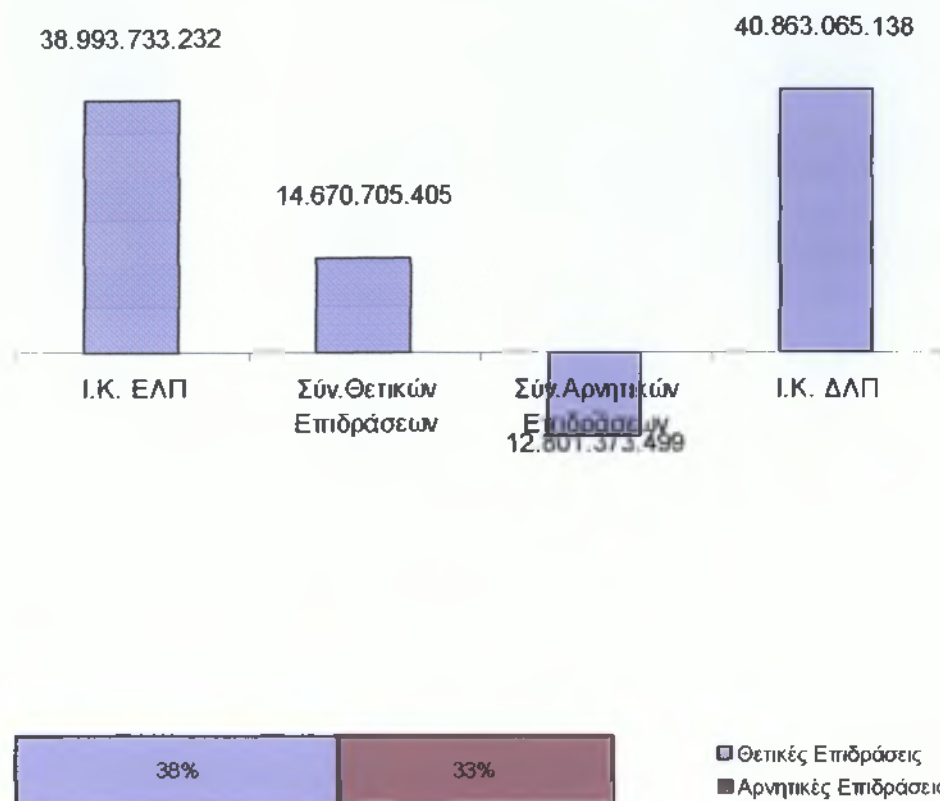
Οι πληροφορίες που συνέλεξε απεικονίζουν τις επιπτώσεις που προέκυψαν :

- στο σύνολο των εταιριών.
- στις εταιρίες που συνθέτουν τους χρηματιστηριακούς δείκτες.
- στις διάφορες κατηγορίες εταιριών του ΧΑ.

3.1 Επιπτώσεις στο σύνολο των εταιριών

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας που έγινε, οι επιπτώσεις παρουσιάζονται κυρίως στα Ίδια Κεφάλαια και στα Αποτελέσματα Χρήσης, τόσο στο σύνολο των εταιριών, όσο και στους επιμέρους κλάδους και κατηγορίες του ΧΑ. Τα ίδια κεφάλαια μετά την εφαρμογή των ΔΠΧΠ ωφελήθηκαν κατά 1.869 εκ. ευρο, ποσοστό δηλαδή 5%, το οποίο διαμορφώθηκε από την αλληλεπίδραση θετικών (38%) και αρνητικών επιδράσεων (33%), σε σχέση με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές.

ΣΥΝΟΛΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ-Ι.Κ.



Οι σημαντικότερες θετικές επιδράσεις που συντελούν στην ωφέλεια των ιδίων κεφαλαίων είναι : η αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά κύριο λόγο, με ποσοστό 32%, καθώς επίσης η αναγνώριση της υπεραξίας (goodwill), σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 3 και η αναγνώριση της διάθεσης, ως υποχρέωσης με έγκριση της Γ.Σ. Αρνητικά συνετέλεσαν η διενέργεια προβλέψεων για υποχρεώσεις προς τους εργαζόμενους και οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις, επιδράσεις που δεν ήταν αρκετές, ώστε να επιφέρουν δυσμενή εικόνα για την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ στον τομέα αυτό.

Τα αποτελέσματα Χρήσης, όπως και τα Ίδια Κεφάλαια, ωφελήθηκαν κατά 182 εκ. ευρο, σε σχέση με τα προηγούμενα λογιστικά πρότυπα, ποσοστό δηλαδή 4%. Στη διαμόρφωση του ποσοστού αυτού συνέλαβαν οι θετικές επιδράσεις που αποτελούν το 58% και οι αρνητικές το 54% των αποτελεσμάτων που δημοσιεύτηκαν.



ΣΥΝΟΛΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ-ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ



Ιδιαίτερα σημαντική θετική επίδραση αποτελεί η προσαρμογή της ωφέλιμης ζωής των ενσώματων ακινητοποιήσεων, η οποία επέφερε μείωση των αποσβέσεων. Σημαντικό παράγοντα αποτελεί επίσης και η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, υποχρεώσεων και προβλέψεων για διαφορές φορολογικών ελέγχων, που επιδρά και θετικά, αλλά και αρνητικά στα Αποτελέσματα Χρήσης. Κυριότερη, όμως, αρνητική επίδραση αποτελεί η διαγραφή των εξόδων ίδρυσης, πρώτης εγκατάστασης και των ασώματων ακινητοποιήσεων που δεν αναγνωρίζονται από το ΔΛΠ 38.

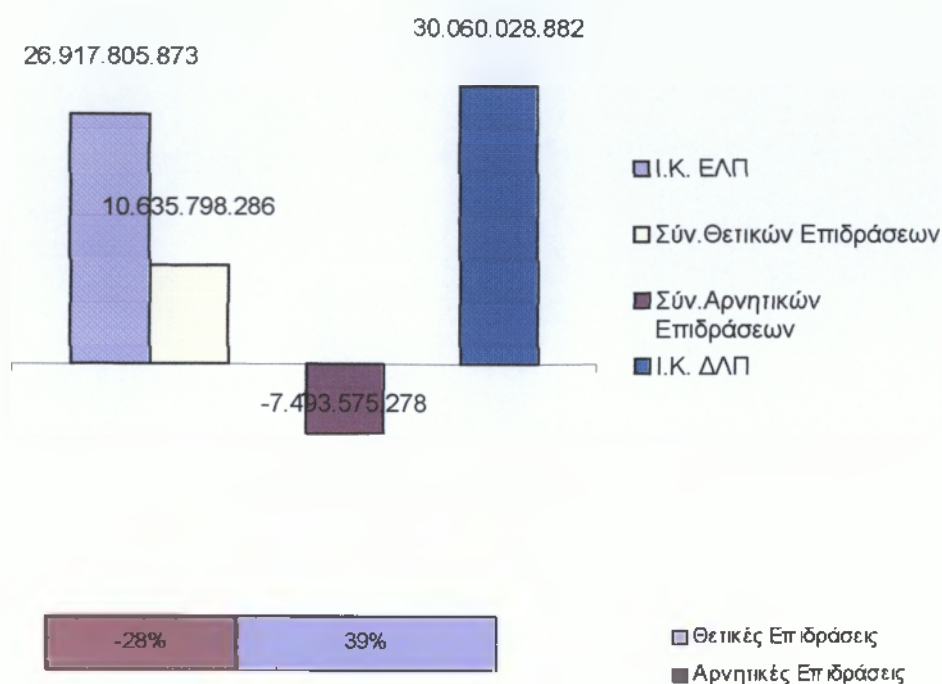
3.2 Επιπτώσεις μετάβασης στις εταιρείες που συνθέτουν τον Γενικό Δείκτη

Ένας ιδιαίτερος τομέας όπου η έρευνα της Grand Thornton εστιάζει την προσοχή της είναι οι επιπτώσεις από τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ, εταιριών που διαμορφώνουν το Γ.Δ. Οι εταιρίες που δραστηριοποιούνται με τους σημαντικότερους χρηματιστηριακούς δείκτες, όπως ο Γενικός Δείκτης, ο FTSE 20, ο FTSE MID 40 και ο Small Cap 30, έχουν παρόλα αυτά κοινά χαρακτηριστικά από απόψη κεφαλαιοποίησης, έτσι ώστε να μπορούν να συμπεριληφθούν σε μια κοινή ομάδα. Στη συνέχεια θα παρατηρήσουμε τις επιδράσεις στα Ίδια Κεφάλαια και στα Αποτελέσματα Χρήσης, για τις εταιρίες του κάθε δείκτη χωριστά.

ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΕΙΚΤΗΣ

Από την παρατήρηση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων των εταιριών που συμμετέχουν στο Γενικό Δείκτη, τα Ίδια Κεφάλαια ευνοήθηκαν από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ κατά 3.142 εκ. ευρο σε σχέση με τα Ίδια Κεφάλαια των καταστάσεων, σύμφωνα με τις παλαιότερες λογιστικές αρχές. Οι θετικές επιδράσεις αποτελούν το 39%, ενώ οι αρνητικές το 28%, κάτι που σημαίνει ότι η ωφέλεια τους ανέρχεται στο 11%.

ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΕΙΚΤΗΣ-Ι.Κ.

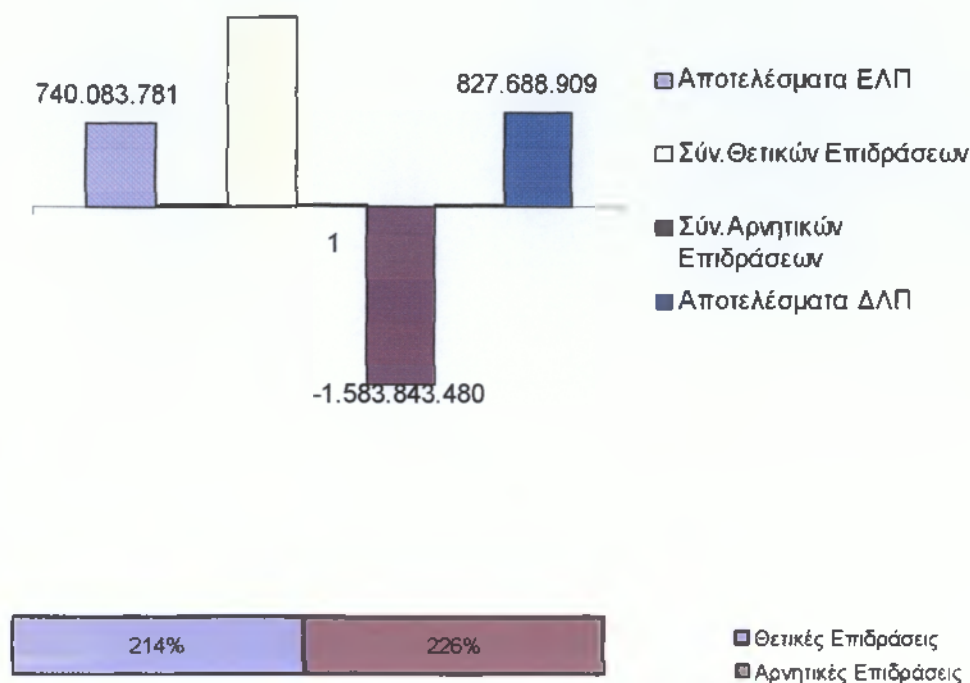


Θετικά στοιχεία που επηρέασαν τα Ίδια Κεφάλαια, είναι η αναπροσαρμογή των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε εύλογες αξίες στο μεγαλύτερο ποσοστό, η αναγνώριση της διάθεσης ως υποχρέωσης και η αναγνώριση του goodwill, αν και θα πρέπει να σημειωθεί ότι το μεγαλύτερο μέρος της αύξησης προέρχεται από μια μόνο εταιρία.

Αντίθετα οι αρνητικές επιδράσεις, οι οποίες κατέχουν και μικρότερο ποσοστό, προκύπτουν κατά κύριο λόγο από τη διενέργεια προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις και από την αναγνώριση υποχρεώσεων προς τους εργαζομένους.

Όπως και στην κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων, και στα Αποτελέσματα Χρήσης υπάρχει ενίσχυση από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ, σε σχέση με τις προηγούμενες χρήσεις κατά 88 εκ. ευρο. Ποσοστό δηλαδή 12%, που προέρχεται τόσο από θετικές, όσο και από αρνητικές επιδράσεις.

ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΕΙΚΤΗΣ-ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

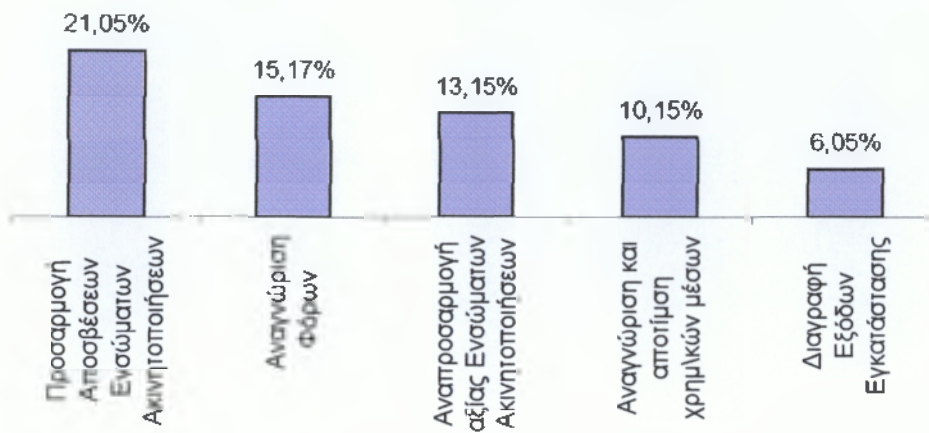


Οι θετικότερες επιδράσεις στα Αποτελέσματα των εταιριών του Γενικού Δείκτη επήλθαν από την προσαρμογή της ωφέλιμης ζωής των ενσώματων ακινητοποιήσεων και από την αναπροσαρμογή των επενδυτικών ακινήτων σε εύλογη αξία με βάση το ΔΛΠ 40. Ακολούθως, οι αρνητικές προέρχονται από τη διαγραφή των εξόδων εγκατάστασης και από την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων.

Από την περαιτέρω ανάλυση των δεικτών που θα προκύψει και οι θετικές, αλλά και οι αρνητικές επιδράσεις δεν διαφέρουν στις διάφορες εταιρίες. Αυτό που τις διαφοροποιεί είναι το μέγεθος της κάθε μιας επίδρασης, που εκφράζεται με ποσοστό.

Έτσι και στην προκειμένη περίπτωση αυτό που πρέπει περισσότερο να τονιστεί δεν είναι το είδος των θετικών και αρνητικών επιδράσεων, αλλά η ομοιομορφία που παρατηρείται στα μεγέθη της.

Γ.Δ.-Αποτελέσματα Θετικών Επιδράσεων



Γ.Δ.-Αποτελέσματα Αρνητικών Επιδράσεων

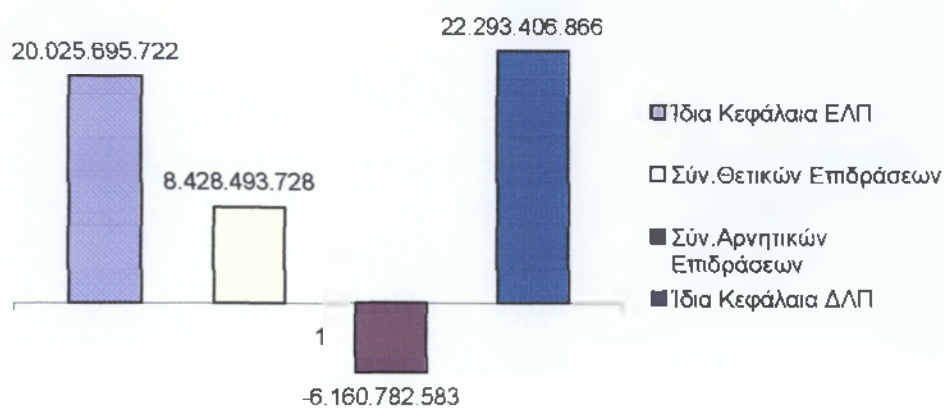


FTSE 20

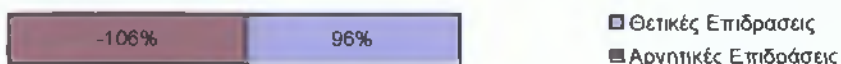
Οι επιδράσεις που παρατηρούνται, τόσο οι θετικές όσο και οι αρνητικές, είναι οι ίδιες για όλες τις εταιρίες που δραστηριοποιούνται στους διάφορους δείκτες, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω. Η αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινήτοισησεων, η αναγνώριση του goodwill, καθώς και οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και η αναγνώριση παροχών προς τους εργαζόμενους, αποτελούν στοιχεία που διαμορφώνουν και τα Ίδια Κεφάλαια και τα Αποτελέσματα Χρήσης του κάθε δείκτη, με διαφορετική βαρύτητα κάθε φορά.

Τα Ίδια Κεφάλαια των εταιριών του δείκτη FTSE 20 ενισχύθηκαν από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ, αφού η συνολική ωφέλεια ανέρχεται στο 42%, σε σχέση με τις αρνητικές επιδράσεις που φτάνουν στο 31%.

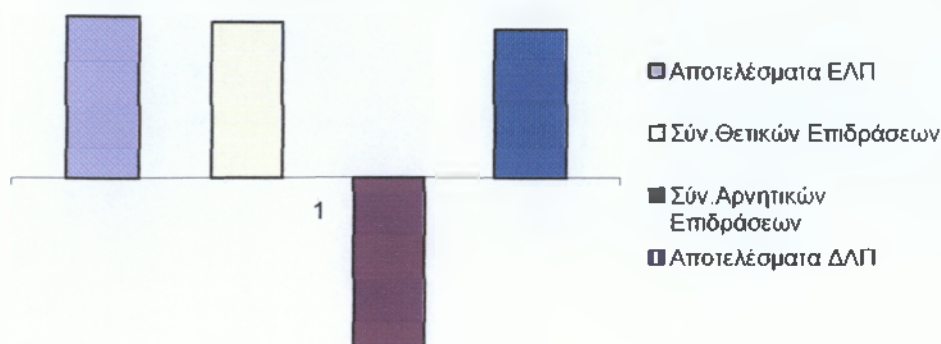
FTSE 20-I.K.



Στο σημείο, όμως, που πρέπει να σταθούμε και να δείξουμε μεγαλύτερη προσοχή είναι οι επιπτώσεις από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ στα Αποτελέσματα Χρήσης του δείκτη αυτού. Οι αρνητικές επιδράσεις είναι στο σύνολό τους περισσότερες, με ποσοστό 106%, έναντι των θετικών με 96%. Η προσαρμογή των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων, που ωφέλησαν με μεγάλο ποσοστό τα αποτελέσματα των Ίδιων Κεφαλαίων, δεν αποτέλεσε τόσο σημαντική θετική επίπτωση, ώστε να κρατήσει σε χαμηλά ποσοστά τις αρνητικές, που οφείλονται, κυρίως, στην αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων.



FTSE 20-ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

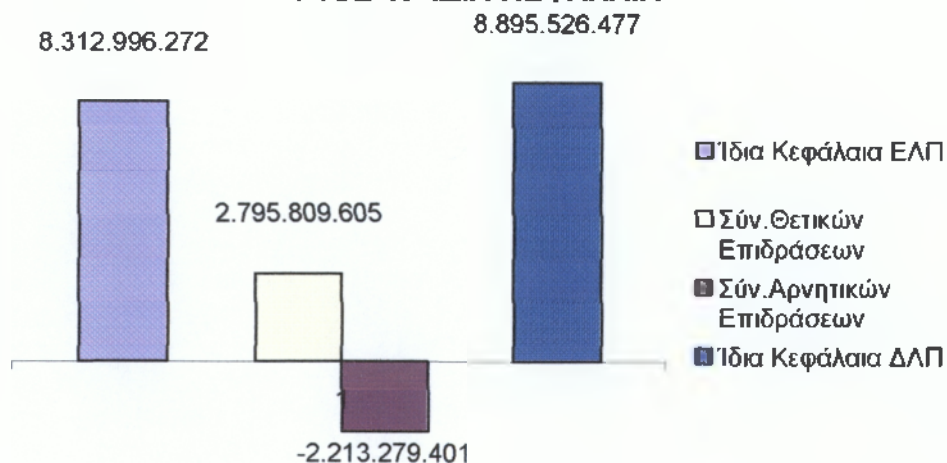


FTSE MID 40

Η γενική εικόνα των εταιριών του δείκτη FTSE MID 40 δείχνει ενίσχυση από την αλλαγή των προηγούμενων λογιστικών αρχών με τα ΔΠΧΠ. Οι θετικές επιδράσεις στα Ίδια Κεφάλαια, αλλά και στα Αποτελέσματα Χρήσης κατέχουν μεγαλύτερο ποσοστό σε σχέση με τις αρνητικές, όπως παρουσιάζεται από την έρευνα που έγινε.

Συγκεκριμένα, η πορεία των επιχειρήσεων του δείκτη αυτού, όπως και του Γενικού Δείκτη που αναλύθηκε παραπάνω, στον τομέα των Ιδίων Κεφαλαίων είναι ευνοϊκή, αφού οι θετικές επιδράσεις στο σύνολό τους είναι περισσότερες (34%), έναντι των αρνητικών (27%).

FTSE 40-ΊΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ



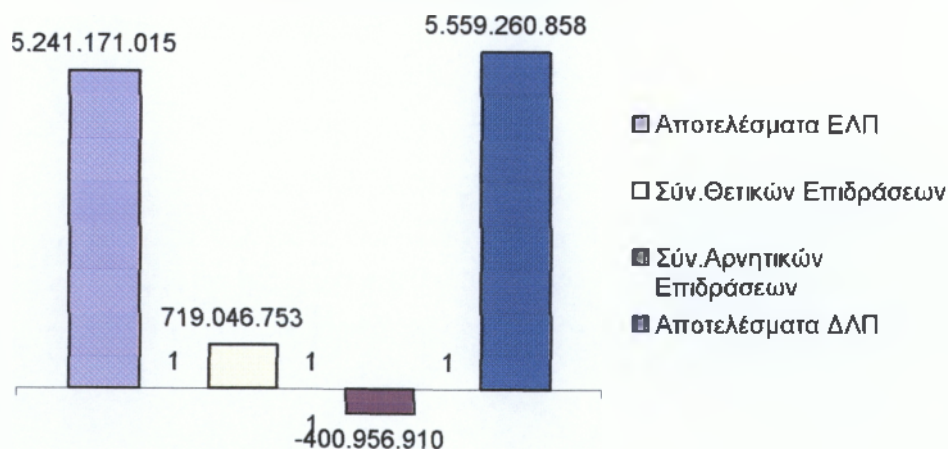


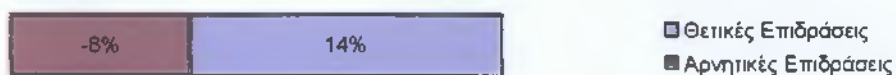
Οι ευνοϊκές επιπτώσεις διαμορφώνονται κυρίως από την αναπροσαρμογή σε εύλογες αξίες των ενσώματων ακινητοποιήσεων, όπου καταλαμβάνει περίπου το 73% του συνόλου των επιπτώσεων αυτών.

Οι αρνητικές επιδράσεις στη συνέχεια, αν και μικρότερες σε ποσοστό, παρουσιάζουν μια πιο ομοιόμορφη κατανομή, όσον αφορά το ύψος, αλλά και το εύρος τους. Η αναγνώριση των φόρων, των επιχορηγήσεων, η αναγνώριση του goodwill που επιβαρύνουν τα ίδια κεφάλαια, παραμένουν σε χαμηλά επίπεδα, τόσο, ώστε να μην δημιουργούνται σημαντικά προβλήματα από την αλλαγή των προτύπων.

Ευνοϊκές, όμως, είναι οι επιπτώσεις και για τον τομέα των Αποτελεσμάτων, αφού οι αρνητικές επιδράσεις είναι λιγότερες από τις θετικές (8%-14%), ποσοστά που δεν παρουσιάζουν σημαντικές ποσοστιαίες μεταβολές.

FTSE MID 40-ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ



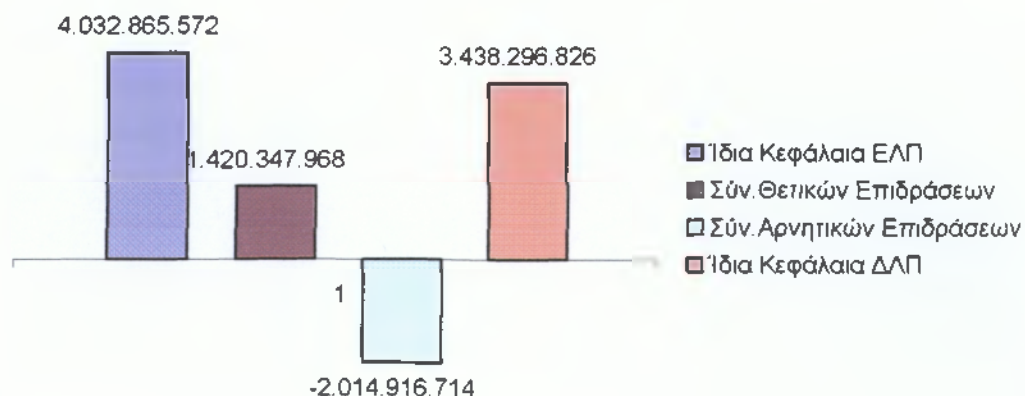


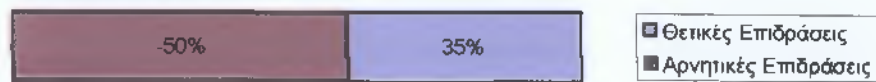
Τα στοιχεία που διαμόρφωσαν τη θετική εξέλιξη δεν διαφέρουν από εκείνα των υπολοίπων δεικτών που παρουσιάστικαν παραπάνω. Στις αρνητικές, όμως, επιδράσεις αξίζει να αναφερθεί ένα νέο στοιχείο, οι μισθώσεις-leasing. Η αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μισθώσεων-leasing είναι εκείνη που επιβαρύνει στο μεγαλύτερο ποσοστό (19%) τα Αποτελέσματα Χρήσης κατά την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ, αλλά παρόλα αυτά δεν είναι αρκετό, ώστε να επιρεάσει ολόκληρη τη μετάβαση στα νέα πρότυπα.

SMALL CAP 80

Στις εταιρίες που δραστηριοποιούνται στο δείκτη αυτό, παρατηρείται μείωση των Ιδίων Κεφαλαίων από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ σε σχέση με τις προηγούμενα ακολουθούμενες λογιστικές αρχές. Η μείωση αυτή σημαίνει την επικράτηση των αρνητικών επιδράσεων (50%), έναντι των θετικών (35%).

SMALL CAP 80-ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

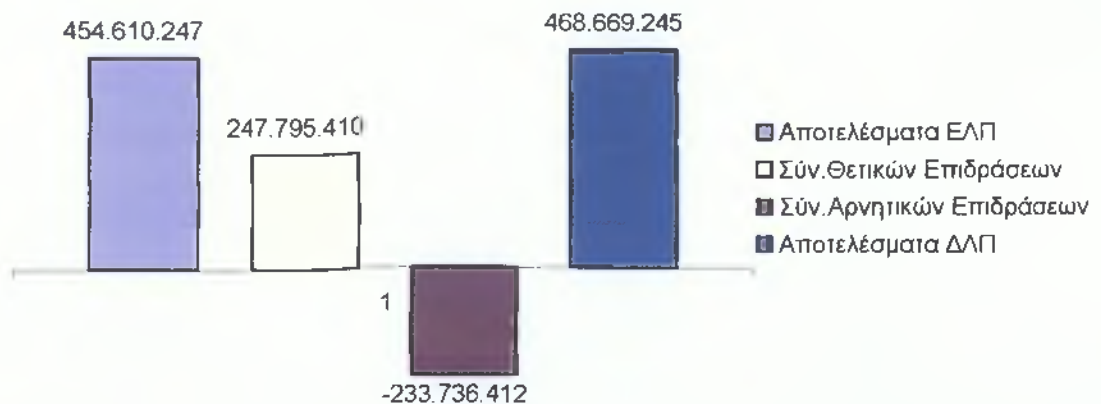


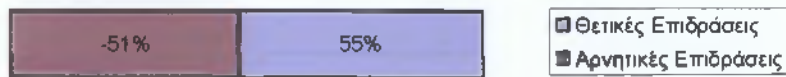


Τα ποσοστά των επιμέρους θετικών επιδράσεων διατηρούνται σε χαμηλά επίπεδα. Τη μεγαλύτερη ίσως άνοδο αυτών, εμφανίζουν οι ενσώματες ακινητοποιήσεις με την αναπροσαρμογή τους σε εύλογες αξίες. Σε αντίθεση, όμως, με τις θετικές, οι αρνητικές επιδράσεις εμφανίζουν μια πιο ομοιόμορφη κατανομή στα μεγέθη τους.

Όσον αφορά, στη συνέχεια, τα Αποτελέσματα Χρήσης, εκεί τα πράγματα γίνονται πιο θετικά για τις επιδράσεις από τα νέα πρότυπα. Οι θετικές καταλαμβάνουν το 55%, ενώ οι αρνητικές το 51%.

SMALL CAP 80 - ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ





Και στις δύο περιπτώσεις υπάρχει ομοιόμορφη κατανομή στα μεγέθη των επιδράσεων με χαμηλά ποσοστά, κάτι που μειώνει τη μεταξύ διαφορά των συνόλων τους μόλις στο 4%.

3.3 Επιπτώσεις μετάβασης ανά κατηγορία εταιρειών του Χ.Α.

Από τα στοιχεία της έρευνας της Grand Thornton εξετάστηκαν και αναλύθηκαν οι επιδράσεις στις εταιρίες με κοινά κλαδικά χαρακτηριστικά. Ιδιαίτερο ενδιαφέρον επέδειξε για τις εταιρίες των κατηγοριών Βασικά Υλικά, Καταναλωτικά Προϊόντα, Καταναλωτικά Αγαθά, Βιομηχανίες, Τηλεπικοινωνίες, Πετρέλαιο και Αέριο, Κοινής Ωφέλειας, Τεχνολογίας, Υγείας και Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών. Για την καλύτερη και πιο κατανοητή αναφορά στην ενότητα αυτή, η ανάλυση θα γίνει με βάση τα Ίδια Κεφάλαια και τα Αποτελέσματα Χρήσης, τις δύο, δηλαδή, κατηγορίες που επιδρά κυρίως η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ.

Συνολικά τα Ίδια Κεφάλαια παρουσιάζουν τη μεγαλύτερη αύξηση με την υιοθέτηση των νέων προτύπων από τις εταιρίες που συνθέτουν την κατηγορία των Βασικών Υλικών και των Καταναλωτικών Προϊόντων. Οι θετικές επιδράσεις υπερίσχυσαν των αρνητικών με αρκετά μεγάλες ποσοστιαίες διαφορές, 17% και 44% αντίστοιχα. Η σημαντικότερη θετική επίδραση στα Ίδια Κεφάλαια των εταιριών των Καταναλωτικών Προϊόντων προέρχεται από την αναγνώριση της υπεραξίας (goodwill) σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 3, αυτό, όμως, που πρέπει να επισημανθεί είναι ότι η επίδραση αυτή προκύπτει, κυρίως, από μια μόνο επιχείρηση. Και στην κατηγορία των Βασικών Υλικών πρέπει να πούμε ότι οι θετικές επιδράσεις διαμορφώθηκαν, κυρίως, από την αναπροσαρμογή των

ενσώματων ακινητοποιήσεων (33%), αφού οι υπόλοιπες βρίσκονται σε πολύ χαμηλά επίπεδα.

Ευνοϊκές είναι οι επιπτώσεις και από τις κατηγορίες Τηλεπικοινωνίας, Καταναλωτικών Αγαθών, Πετρελαίου και Βιομηχανικών με ποσοστά 13%, 11%, 10% και 5%. Η κατηγορία της Υγείας αν και εντάσσεται στις ευνοϊκές για τον τομέα των Ιδίων Κεφαλαίων, μάλλον αδιάφορη θα μπορούσαμε να την χαρακτηρίσουμε, αφού οι θετικές επιδράσεις υπερिशχούν των αρνητικών μόλις 1%.

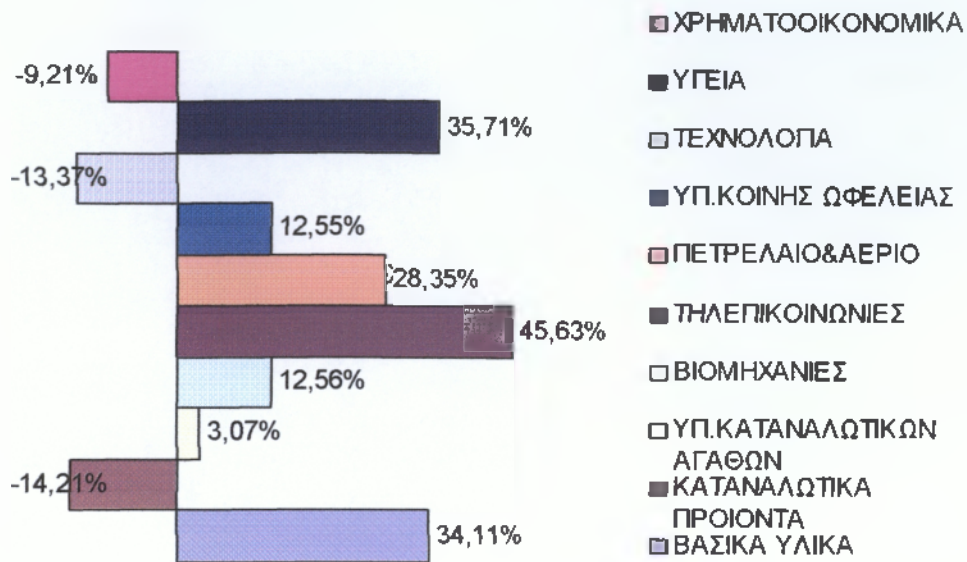
Η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ είχε, όμως, και αρνητικό αντίκτυπο στα Ίδια Κεφάλαια ορισμένων άλλων κατηγοριών. Οι εταιρίες Κοινής Ωφέλειας είναι εκείνες που κατέχουν το μεγαλύτερο ποσοστό, 23%, αρνητικών επιδράσεων που προέρχονται κατά βάση από την αναγνώριση επιχορηγήσεων. Ποσοστό 22% αρνητικών επιπτώσεων παρουσίασαν και οι εταιρίες Τεχνολογίας, ενώ εκείνες των Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών 3%. Για την τελευταία, όμως, κατηγορία προκύπτει πως οι αρνητικές επιπτώσεις προέρχονται από τον κλάδο των τραπεζών και ιδιαίτερα των ασφαλειών.

Η εικόνα των Αποτελεσμάτων Χρήσης, ύστερα από την εφαρμογή των νέων προτύπων, εμφανίζεται ευνοϊκή στο σύνολο των κατηγοριών. Οι Τηλεπικοινωνίες κατέχουν το μεγαλύτερο ποσοστό ευνοϊκών επιπτώσεων 46%, ενώ ακολουθεί ο κλάδος της Υγείας με 36% και τα Βιομηχανικά Υλικά με 34%. Για τις τρεις παραπάνω κατηγορίες εταιρειών, αλλά και για τις περισσότερες, η αναγνώριση παροχών στους εργαζομένους, καθώς και η προσαρμογή των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων αποτελούν τις κυριότερες επιδράσεις για την ενίσχυση των Αποτελεσμάτων. Οι εταιρείες Πετρελαίου και Αερίου με ποσοστό 29%, Κοινής Ωφέλειας και Βιομηχανιών με 13% και Καταναλωτικών Αγαθών με 3% ανήκουν και αυτές στις ευνοημένες από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ με μικρότερα ποσοστά όμως εξίσου σημαντικά.

Εκτός από εκείνες που ευνοήθηκαν, κάποιες άλλες παρουσίασαν μείωση στα αποτελέσματά τους από την εφαρμογή των νέων Προτύπων σε σχέση με τις προηγούμενα ακολουθούμενες λογιστικές αρχές. Η κατηγορία των Καταναλωτικών Προϊόντων εμφανίζει τη μεγαλύτερη μείωση 14%, ενώ στη συνέχεια ακολουθεί η κατηγορία της Υγείας με 13% και των Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών με 9%, η οποία οφείλεται στην αναγνώριση παροχών σε εργαζομένους και η διαγραφή εξόδων των ασώματων

ακίνητοποιήσεων.

% ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΕΠΙΔΡΑΣΕΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ



Εκείνο που μπορούμε να διαπιστώσουμε από την παρατήρηση των δύο πινάκων είναι ότι, η κατηγορία των Χρηματοοικονομικών Υπηρεσιών παρουσιάζει συνολικά αρνητικές επιπτώσεις τόσο στα Ίδια Κεφάλαια όσο και στα Αποτελέσματα Χρήσης ύστερα από την εφαρμογή των Προτύπων.

4 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ- ΣΥΝΗΘΗ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΣΤΗΝ ΕΠΙΛΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ.

Οι πρώτες ενδείξεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ από τις Ελληνικές επιχειρήσεις δείχνουν ότι πέτυχαν μια αξιόπιστη παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών, παρότι οι συνθήκες υιοθέτησής τους ήταν ιδιαίτερα δύσκολες. Από τη μέχρι τώρα όμως ανάλυση των Προτύπων καταλαβαίνουμε πως η υιοθέτησή τους θα δημιουργούσε προβλήματα κυρίως πρακτικά όπως:

- Η δυσκολία της συλλογής και επεξεργασίας απαιτούμενων πληροφοριών (ιδίως σε ομίλους με πολλές θυγατρικές εταιρείες)
- Η μικρή έως ανεπαρκής εμπειρία για αρκετά από τα στελέχη που καλούνται στην κατάρτιση ή στον έλεγχο εργασιών που αφορούν είτε α) μετατροπή από ΕΛΠ σε ΔΛΠ είτε β) εξ αρχής κατάρτιση κατά τα ΔΛΠ οικονομικών καταστάσεων.
- Οι επιλογές που είχαν κατά τα ΕΛΠ οι εταιρείες, ως προς τον υπολογισμό ορισμένων κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεών τους, με συνέπεια να μην εντοπίζονται εύκολα οι αριθμητικές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ για κάθε συγκεκριμένο μέγεθος.

Τα παραπάνω προβλήματα οδηγούν τους καταρτίζοντες τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, να διαπράττουν σφάλματα από τα οποία τα συνηθέστερα είναι:

1. Χρησιμοποίηση μη επικαιροποιημένης έκδοσης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.
2. Εσφαλμένος υπολογισμός ή και χειρισμός της ‘υπεραξίας’ .
3. Εσφαλμένος υπολογισμός αποσβέσεων .
4. Εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων.
5. Ασυμφωνία ή πλασματική συμφωνία λογαριασμού ‘Αποτελέσματα εις νέον’.
6. Εσφαλμένος υπολογισμός ή και παρουσίαση των Δικαιωμάτων μειοψηφίας.
7. Εσφαλμένος υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων.
8. Σφάλματα Κοστολόγησης .

9. Χρησιμοποίηση λογαριασμών 'ευκολίας' για τακτοποίηση διαφορών.
10. Διαφορετική αντιμετώπιση (π.χ. αποτίμηση) από διαφορετικές εταιρείες του ομίλου.

1. Χρησιμοποίηση μη επικαιροποιημένης έκδοσης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Απαιτείται αυξημένη προσοχή, για όσους προσπαθήσουν να εφαρμόσουν τα νέα Πρότυπα, ως προς την έκδοση που θα χρησιμοποιηθεί, είτε πρόκειται για το πρωτότυπο κείμενο στη Αγγλική γλώσσα είτε για τη μετάφραση στην Ελληνική. Ιδιαίτερα στην περίπτωση της χρησιμοποίησης της μετάφρασης, πρέπει η προσοχή να είναι ακόμα πιο αυξημένη, διότι δεν υπάρχουν ετήσιες επανεκδόσεις, όπως στην περίπτωση του πρωτότυπου Αγγλικού κειμένου. Το κείμενο των ΔΛΠ, στην Ελληνική γλώσσα, θα αποτελεί την πλέον επικαιροποιημένη έκδοση, κατά τη στιγμή έκδοσης σχετικού νόμου.

2. Εσφαλμένος υπολογισμός ή και χειρισμός της 'υπεραξίας'

Ο υπολογισμός της υπεραξίας, δηλαδή της διαφοράς του τιμήματος που καταβάλλεται για την απόκτηση μιας συμμετοχής γίνεται με τη χρήση δύο βασικών παραμέτρων:

- του τιμήματος που συμφωνείται
- της λογιστικής αξίας της εκδότριας εταιρείας κατά την ημερομηνία απόκτησης της συμμετοχής.

Όσον αφορά το τίμημα που συμφωνείται, συνήθως δεν υπάρχει δυσκολία στον προσδιορισμό, εκτός αν υπάρχουν δικαιώματα απόκτησης συμμετοχής υπό όρους ή αν συμφωνείται το τίμημα να είναι συνάρτηση μεγεθών που ενδεχομένως δεν έχουν οριστικοποιηθεί. Τις περισσότερες φορές δυσκολία προκύπτει στον υπολογισμό της λογιστικής αξίας της εκδότριας εταιρείας κατά την ημερομηνία απόκτησης της συμμετοχής, δεδομένου ότι πρέπει να περιλαμβάνεται:

- και το αποτέλεσμα της περιόδου που δεν έχει υπολογιστεί και δεν έχει μεταφερθεί στα ίδια κεφάλαια
- και η αναλογία των μερισμάτων πληρωτέων που θα εισπραχθούν από το μέτοχο- αγοραστή.

3.Εσφαλμένος υπολογισμός αποσβέσεων

Για να υπάρχει η διασφάλιση ότι υπολογίζονται σωστά οι αποσβέσεις κατά τα ΔΛΠ, τα πάγια πρέπει να παρακολουθούνται ταυτόχρονα σε δύο διαφορετικά μητρώα παγίων, ένα σύμφωνα με τα ΕΛΠ και ένα σύμφωνα με τα ΔΛΠ, αρκεί να έχει καταχωρηθεί σωστά η αρχική αξία των παγίων και να έχει εκτιμηθεί με προσοχή η ωφέλιμη ζωή τους. Και με τον παραπάνω τρόπο όμως, η τήρηση χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή ώστε:

- το τελικό αποτέλεσμα των κατά ΔΛΠ αποσβέσεων να είναι αυτό που κοστολογείται και να κοστολογείται σωστά
- το αποτέλεσμα που προκύπτει κατά την πώληση ενός παγίου να υπολογίζεται επίσης κατά ΔΛΠ και να είναι αυτό που καταχωρείται στα αποτελέσματα.

Σε αντίθετη περίπτωση, που τα πάγια δηλαδή δεν παρακολουθούνται ταυτόχρονα σε δύο διαφορετικά μητρώα παγίων, τότε είναι απαραίτητο να υπολογιστούν οι διαφορές των αποσβέσεων μεταξύ:

- την κατά ΕΛΠ που έχουν καταχωρηθεί
- την κατά ΔΛΠ που έπρεπε να έχουν καταχωρηθεί.

4. Εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων

Η παρακολούθηση των χαρτοφυλακίων από τις επιχειρήσεις απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή και ως προς την καταγραφή των χρεογράφων σε αυτά και ως προς την αποτίμησή τους. Ένα σύνηθες λάθος που παρατηρείται είναι η καταγραφή κάποιου τίτλου σε λανθασμένο χαρτοφυλάκιο. Αποτέλεσμα της ενέργειας αυτής είναι η σημαντική διαφοροποίηση στα Αποτελέσματα Χρήσης όπου και καταχωρούνται οι διαφορές των αποτιμήσεων των χρεογράφων.

5.Ασυμφωνία ή πλασματική συμφωνία λογαριασμού ‘Αποτελέσματα εις νέον’

Η συμφωνία του λογαριασμού ‘Αποτελέσματα εις νέον’ είναι ένα από τα βασικά σημεία ελέγχου της πληρότητας και ορθότητας των εργασιών κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων καθώς και του τελικού αποτελέσματος. Δύο από τα βασικότερα σημεία στα οποία πρέπει να εστιάζεται η προσοχή του καταρτίζοντος και ελέγχοντος τις οικονομικές καταστάσεις είναι:

- τα ίδια κεφάλαια έναρξης (κυρίως ο λογαριασμός 'αποτελέσματα εις νέον' ενάρξεως).
- η διασφάλιση ότι τα αποτελέσματα αθροίζουν διαχρονικά στο σωστό σύνολο π.χ μια αποσβεστέα αξία.

Η εμπειρία όμως από την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κατά την ελληνική νομοθεσία, δεν ήταν η καλύτερη δυνατή σχετικά με την παρακολούθηση του λογαριασμού 'Αποτελέσματα εις νέον' και ιδιαίτερα της σχέσης ιδίων κεφαλαίων και αποτελεσμάτων της κλειόμενης χρήσης.

Μέσω της χρήσης του Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, που προβλέπεται στην περίπτωση των ΔΛΠ, θα επιλύονται και θέματα που, κατά τη σύνταξη ενοποιημένων κατά ΕΛΠ οικονομικών καταστάσεων, υπήρχαν δισταμένες απόψεις. Ως γενικός κανόνας που πρέπει να τηρείται κατά τις εργασίες μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ είναι οι εξής:

Οι λογιστικές εγγραφές οποιασδήποτε χρήσης πρέπει να τεκμηριώνονται επαρκώς και να φυλάσσονται κατάλληλα ώστε και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές που θα είναι απαραίτητες για τη μετατροπή της επόμενης περιόδου ή χρήσης, να μπορούν να βασιστούν στις πρώτες, δεδομένου ότι πρέπει να υπάρχει απόλυτη συνέχεια και συμφωνία των κονδυλίων των Ιδίων Κεφαλαίων από χρήση σε χρήση.

6.Εσφαλμένος υπολογισμός ή και παρουσίαση των Δικαιωμάτων μειοψηφίας

Τα σημεία που πρέπει να επιδεικνύεται προσοχή, σχετικά με τα Δικαιώματα μειοψηφίας είναι:

- το ποσοστό συμμετοχής, στις περιπτώσεις που υπάρχουν αμοιβαίες συμμετοχές, οπότε και χρειάζεται μαθηματική προσέγγιση στον υπολογισμό του.
- η σκοπιμότητα της εξέτασης της τυχόν επίδρασης επί των Δικαιωμάτων μειοψηφίας από μεταβολές των ποσοστών συμμετοχής κατά τη διάρκεια της χρήσης.
- η βάση υπολογισμού των Δικαιωμάτων μειοψηφίας, που πρέπει να είναι τα κατά τα ΔΛΠ μεγέθη και όχι τα αντίστοιχα κατά ΕΛΠ.

Σχετικά με την παρουσίαση των Δικαιωμάτων μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, απαιτείται η παρουσίασή τους εκτός των ιδίων κεφαλαίων.

7. Εσφαλμένος υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων

Ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων στηρίζεται σε δύο βασικές παραμέτρους:

- τις προσωρινές διαφορές που υπάρχουν κατά την ημερομηνία ισολογισμού, μεταξύ των λογιστικών και φορολογικών αποτελεσματικών μεγεθών και
- το συντελεστή υπολογισμού των φόρων

Επίσης ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων στηρίζεται στην ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, έτσι ώστε πολλές μεταβολές ή ρυθμίσεις της να επηρεάζουν σημαντικά και τις προηγούμενες χρήσης. Τέτοιες περιπτώσεις μπορεί να είναι η μεταβολή του συντελεστή υπολογισμού του φόρου εισοδήματος και η ενδεχόμενη ύπαρξη ρύθμισης περαιώσης φορολογικών χρήσεων οι οποίες δεν έχουν ελεγχθεί.

Ο προγραμματισμός των ταμειακών ροών της επιχείρησης ή του ομίλου, πρέπει να λαμβάνει υπόψη κατάλληλα την αναμενόμενη χρονική διασπορά της αναγνώρισης/ τακτοποίησης των προσωρινών διαφορών, που θα σημαίνουν και αντίστοιχη φορολογική τακτοποίηση. Μπορεί δηλαδή μια υποχρέωση αναβαλλόμενων φόρων να αναμένεται να τακτοποιηθεί στην περίοδο των Χ επόμενων ετών, αρχής γενομένης από τη χρήση Ψ.

Οι αναβαλλόμενοι φόροι δεν αποτελούν πάντοτε κονδύλι υποχρέωσης, άρα πρέπει να δίνεται προσοχή ώστε ο υπολογισμός αναβαλλόμενων φόρων να λογιστικοποιείται και να εμφανίζεται στη σωστή πλευρά του ισολογισμού.

8. Σφάλματα Κοστολόγησης

Δύο από τα σημαντικότερα κονδύλια που περιλαμβάνονται και συνυπολογίζονται στις εργασίες κοστολόγησης είναι οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων και οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού.

α) Το πρώτο από τα δύο μεγέθη, *οι αποσβέσεις*, αποτελούν ένα από τα στοιχεία που αναμένονται σημαντικές μεταβολές μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ. Οι μεταβολές επί των αποσβέσεων, αφού εντοπιστούν και υπολογιστούν, στη συνέχεια αναμορφώνουν τα κονδύλια εκείνα τα οποία, οι κατ' αρχήν υπολογισμένες κατά ΕΛΠ αποσβέσεις είχαν κοστολογηθεί. Αρκετές φορές, κατά τη μετατροπή, λαμβάνεται ως δεδομένο ότι οι διαφορές επί των αποσβέσεων της χρήσης μεταφέρονται στο 'Κόστος Πωληθέντων'. Αν όμως οι αποσβέσεις των παγίων είχαν επιβαρύνει μόνο κατά 50% το 'Κόστος Πωληθέντων' και επιπλέον είχαν επιβαρύνει τα 'Εξοδα Διοίκησης' και τα 'Εξοδα Διάθεσης' κατά 30% και 20% αντίστοιχα, τότε η τακτοποίηση πρέπει να είναι διαφορετική.

β) *Οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού* πρέπει να προσαυξηθούν με το κόστος εκείνο που πρέπει να επιβαρύνει την κλειόμενη χρήση και αναφέρεται στη δημιουργία πρόβλεψης για παροχές και αποζημιώσεις στο προσωπικό. Οι μεταβολές αυτές επί του κόστους προσωπικού, αφού εντοπιστούν και υπολογιστούν, πρέπει στη συνέχεια να αναμορφώσουν τα στοιχεία εκείνα στα οποία είχαν κοστολογηθεί οι λοιπές αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού.

Εκτός από τα δύο αυτά μεγέθη πρέπει να εξεταστεί αν υπάρχουν και άλλες πράξεις που είναι διαφοροποιημένες μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ και επηρεάζουν τους κοστολογικούς υπολογισμούς όπως ι) μία πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων ή ιι) να διαιρετικό αποτέλεσμα από συναλλαγή εντός ομίλου να επηρεάζει τα κοστολογικά στοιχεία.

9.Χρησιμοποίηση λογαριασμών «ευκολίας» για τακτοποίηση διαφορών

Εάν το εξεταζόμενο έργο ήταν η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ, η διαδικασία αυτή, ξεκινώντας από την πρωτογενή καταχώρηση των λογιστικών εγγραφών για όλη τη χρήση, θα ήταν εξαιρετικά χρονοβόρα, αλλά σαφώς λιγότερο επικίνδυνη.

Η ανάγκη των λογιστών για χρησιμοποίηση λογαριασμών «ευκολίας» τους οδηγεί στη εργασία της εξωλογιστικής μετατροπής από ΕΛΠ σε ΔΛΠ. Λόγω αφενός της σημαντικής δυσκολίας κάποιων εγγραφών μετατροπής και αφετέρου της σχετικά μικρής εμπειρίας στη χώρα μας σε μετατροπές από ΕΛΠ σε ΔΛΠ είναι πιθανό να υπάρχει προβληματισμός για την τακτοποίηση «αγνώστων» ως προς το χειρισμό κονδυλίων και διαφορών, που είναι πιθανό (αλλά όχι πάντα και

σωστό) να καταλήξουν σε λογαριασμούς όπως 'Λοιπά Έξοδα', 'Πιστωτές Διάφοροι' και βεβαίως στο λογαριασμό 'Αποτελέσματα εις νέον'.

Ιδιαίτερη προσοχή στις εγγραφές μετατροπής απαιτείται στη λογιστικοποίηση των απαραίτητων και μόνο κονδυλίων στο λογαριασμό 'Αποτελέσματα εις νέον'. Σε κάθε εγγραφή μετατροπής, το κονδύλι που καταχωρείται στο λογαριασμό αυτό είναι εκείνο που αφορά τις προηγούμενες χρήσεις ή περιόδους.

10. Διαφορετική αντιμετώπιση (π.χ. αποτίμηση) από διαφορετικές εταιρείες του ομίλου.

Ο ενοποιημένος ισολογισμός είναι στην ουσία η εμφάνιση όλων των περιουσιακών στοιχείων που ανήκουν στις ενοποιημένες εταιρείες. Έτσι, δεν είναι δυνατό για παράδειγμα, τα πάγια μιας εταιρείας του ομίλου να εμφανίζονται στο κόστος κτήσης και τα πάγια της ίδιας κατηγορίας, μιας άλλης εταιρείας του ίδιου ομίλου, να εμφανίζονται αποτιμημένα από ειδικό εκτιμητή.

Κατά γενικό κανόνα, δεν είναι αποδεκτό, ο χειρισμός μιας εταιρείας του ομίλου να είναι διαφορετικός από τον αντίστοιχο μιας άλλης εταιρείας του ίδιου ομίλου, ακόμη και αν πρόκειται για δύο χειρισμούς που είναι εξίσου αποδεκτοί από τα ΔΛΠ. Οι διαφορετικές αντιμετώπισεις καλό είναι να εντοπίζονται έγκαιρα από τις διοικήσεις των εταιρειών, ώστε να υπάρχει ο χρόνος της κατάλληλης προετοιμασίας.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ - ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα ΔΠΧΠ αποτελούν σήμερα τη βάση της λογιστικής σε περισσότερες από 100 χώρες. Η εφαρμογή τους από τις ελληνικές επιχειρήσεις αποτελεί αναμφισβήτητα μία πρόκληση αλλά και μια ευκαιρία. Παρουσιάζοντας τα οικονομικά δεδομένα μ' έναν τρόπο κοινά αποδεκτό σε διεθνές επίπεδο, ξεφεύγουν από τα στενά όρια της ελληνικής αγοράς και καλούνται να μετρήσουν τις πραγματικές τους δυνάμεις σε μια ευρύτερη αγορά. Βέβαια η δυναμική και οι πραγματικές δυνατότητες κάθε επιχείρησης δεν εξαρτώνται από τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζει, όμως η χρήση διεθνώς αποδεκτών λογιστικών αρχών παρουσίασης, αυτομάτως την κατατάσσει σε μια κοινή βάση σύγκρισης και αξιολόγησης με ότι αυτό συνεπάγεται. Ομαδοποιώντας τις επιπτώσεις μπορούμε να τις εντάξουμε σε τρεις επιμέρους κατηγορίες.

Α. ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Η άποψη που ισχύει, πως η εφαρμογή των ΔΛΠ θα οδηγήσει στη διαφάνεια και στην αλήθεια των παρουσιαζόμενων οικονομικών καταστάσεων, δεν είναι απόλυτα σωστή. Η διαφάνεια δεν εξασφαλίζεται από τις λογιστικές αρχές, αλλά μέσα από την ύπαρξη ενός ισχυρού και εφαρμόσιμου θεσμικού πλαισίου. Και τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ θέτουν μια αυστηρή απαίτηση για πλήρη συμμόρφωση με αυτά, σε συνδυασμό με τις αναλυτικές πληροφορίες που καλούνται να παράσχουν οι επιχειρήσεις. Τα παραπάνω δύο στοιχεία θα οδηγήσουν στην απεικόνιση της πραγματικής εικόνας των επιχειρήσεων, θα προσφέρουν εμπιστοσύνη και θα ενθαρρύνουν τις επενδύσεις, την οικονομική ανάπτυξη και τη δημιουργία θέσεων εργασίας.

Β. ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΣΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΓΕΘΗ

Οι απόψεις ως προς τις επιδράσεις στα οικονομικά μεγέθη των επιχειρήσεων από την εφαρμογή των ΔΛΠ δίστανται. Υπάρχει η μία άποψη, η οποία κάνει λόγο για επικράτηση αρνητικών επιπτώσεων, καθώς οι επιχειρήσεις θα αναγκαστούν να εμφανίσουν υποχρεώσεις τις οποίες μέχρι σήμερα δεν εμφάνιζαν (προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και υποχρεώσεις προς τους εργαζομένους). Υπάρχει όμως και η αντίθετη άποψη σύμφωνα με την οποία θα υπάρχει βελτίωση των μεγεθών, καθώς η αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων σε τρέχουσες τιμές θα εμφανίσει τα αφανή αποθεματικά τους. Η άποψή μου είναι ότι, το ισοζύγιο των επιδράσεων από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ δε μπορεί να κριθεί για όλες συνολικά τις επιχειρήσεις, καθώς επίσης θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι στις περισσότερες περιπτώσεις υπάρχουν στα μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων θετικές, αλλά και αρνητικές αναμορφώσεις.

- η απαλοιφή των επιδράσεων που έχουν ορισμένες φορολογικές διατάξεις στις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα ΕΛΠ, π.χ. ο τρόπος αποτίμησης συμμετοχών, διενέργεια προβλέψεων κ.α.
- οι διαφορές που υπάρχουν σε ορισμένες διατάξεις των ΔΛΠ, σε σύγκριση με τα αντίστοιχα ελληνικά, για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος π.χ. έξοδα πολυετούς απόσβεσης επιβαρύνουν κατά βάση τα αποτελέσματα χρήσης που γίνονται, σε αντίθεση με τα ΕΛΠ όπου μπορούν να αποσβεστούν σε έως και 5 έτη.
- η παρουσίαση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε τρέχουσες τιμές, αλλά και η υποχρέωση για την αποτίμηση ορισμένων κατηγοριών απαιτήσεων και υποχρεώσεων με τη χρήση μεθόδων προεξόφλησης, είναι δύο σημαντικές αλλαγές που εισάγουν τα ΔΛΠ, σε σύγκριση με τα αντίστοιχα ελληνικά και οι οποίες αναμένεται να έχουν σημαντική επίδραση στα οικονομικά μεγέθη των επιχειρήσεων.

Γ. ΚΟΣΤΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Το μεγαλύτερο εμπόδιο, κυρίως για την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ, αποτελεί η απροθυμία για αλλαγή λόγω του κόστους που καλούνται να αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις. Η προσθήκη, η τροποποίηση του υπάρχοντος λογισμικού, οι οργανωτικές αλλαγές, η χρήση εξειδικευμένων συμβούλων κ.τ.λ. είναι αναπόφευκτα κόστη τα οποία αναγκαστικά επιβαρύνουν τον προϋπολογισμό των επιχειρήσεων. Το πόσο σημαντική θα είναι αυτή η επίδραση, εξαρτάται από το μέγεθος, αλλά και κυρίως από το βαθμό της υπάρχουσας οργάνωσης.

Για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε περισσότερες από μία χώρες, η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων θα μειώσει τα κόστη της συμμόρφωσής τους σύμφωνα με τις διάφορες εθνικές διατάξεις και καθεστώτα. Μια κοινή χρηματοοικονομική γλώσσα, όπως αυτή που προτείνεται από την Ε.Ε., παρέχει στους επενδυτές την ευκολότερη σύγκριση των οικονομικών αποτελεσμάτων, με αποτέλεσμα περισσότερες ευκαιρίες για επέκταση των επενδύσεων και βελτίωση των αποδόσεών τους λόγω της απομάκρυνσης του επενδυτικού κινδύνου.

Τα ΔΛΠ δεν αποτελούν μια **ΑΡΙΣΤΗ ΜΕΘΟΔΟ** απεικόνισης των οικονομικών αποτελεσμάτων και αυτό πρέπει να ξεκαθαριστεί. Σκάνδαλα γίνονταν και θα συνεχίσουν να γίνονται. Και αυτό, όχι επειδή φταίνε τα πρότυπα, αλλά γιατί η λογιστική επιστήμη ανήκει στις κοινωνικές επιστήμες και στις κοινωνικές επιστήμες, ο άνθρωπος διαδραματίζει πολύ σημαντικό ρόλο. Τα οικονομικά λοιπόν σκάνδαλα έχουν να κάνουν με τη νοοτροπία της κάθε κοινωνίας και τις ηθικές αρχές του κάθε ατόμου.

Δε θα πρέπει όμως να εξετάζουμε μόνο τις εισηγμένες εταιρίες. Εκείνες με καλούς συμβούλους και καλά οργανωμένα λογιστήρια μπορούν να ανταπεξέλθουν στις αλλαγές που απαιτούν τα νέα πρότυπα. Αυτό που πρέπει να απασχολήσει τους καταρτίζοντες τα ΔΛΠ είναι οι μικρότερες επιχειρήσεις. Για παράδειγμα, οι τράπεζες δε θα είναι δυνατό να διατηρούν διαφορετικό τμήμα για εκείνες τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους ακολουθώντας το ΕΓΛΣ και άλλο για εκείνες που ακολουθούν τα ΔΛΠ. Έτσι θα απαιτήσουν από όλες τις επιχειρήσεις να προσκομίζουν τα στοιχεία τους με κοινή μέθοδο και αυτή θα είναι

τα ΔΛΠ. Το συμβούλιο των ΔΛΠ έχει δημοσιεύσει κάποιες προτάσεις για τη δημιουργία ΔΛΠ/ΔΠΧΠ για μικρομεσαίες επιχειρήσεις, αλλά οι προσπάθειες αυτές πρέπει να ενταθούν, γιατί υπάρχει ο κίνδυνος να συνεργαστούν με χαμηλής ποιότητας και κόστους επαγγελματίες. Κάτι τέτοιο, όχι μόνο δε θα ωφελήσει, αλλά θα δημιουργήσει έντονο πρόβλημα στον σημαντικότερο τομέα της Ελληνικής οικονομίας τις *μικρομεσαίες επιχειρήσεις*

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Ε. :Ανώνυμη Εταιρεία

Γ.Δ. :Γενικός Δείκτης

Γ.Σ. :Γενική Συνέλευση

Δ.Λ.Π. :Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Δ.Π.Χ.Π. :Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Δ.Σ. :Διοικητικό Συμβούλιο

Ε.Γ.Λ.Σ. :Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΕΛΤΕ :Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης Ελέγχων

Ε.Π.Ε. :Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

Ι.Κ. :Ίδια Κεφάλαια

Κ.Θ. :Καθαρή Θέση

Μ.Μ.Ε. :ΜικροΜεσαία Επιχείρηση

Σ.Ο.Ε.Λ. :Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

Φ.Π.Α. :Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

Χ.Α. :Χρηματιστήριο Αξιών

FIFO: First In First Out

LIFO: Last In First Out

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Εφημερίδα ΚΑΘΗΜΕΡΙΝΗ 9 Απριλίου 2004.
- Φ.Ε.Κ. 263 Α', 23.12.2004 – ΝΟΜΟΣ 3301.
- Δελτίο Τύπου **ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑΣ** κατά την 336 η 21.04.2005 του Δ.Σ.
- **ΣΩΤΗΡΙΑ ΣΙΓΓΑΛΟΥ**, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις*, Λονδίνο 26 Μαΐου 2004.
- **ΣΕΜΙΝΑΡΙΟ**: *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Οι νέες λογιστικές αρχές και ο Ν.3229/2004 για την εφαρμογή τους στην Ελλάδα* από το Σώμα Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών.
- **ΣΕΜΙΝΑΡΙΟ**: *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα* από την PriceWaterHouseCoopers, Απρίλιος 2004.
- **ΈΡΕΥΝΑ**: *Επιπτώσεις των IFRS από την πρώτη εφαρμογή τους στις εισηγμένες εταιρίες στο Χ.Α.* από την Grant Thornton.
- **ΙΩΑΝΝΗΣ ΦΙΛΟΣ**: *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οδηγός πρώτης εφαρμογής*, Εκδοτικός οίκος «Πάμισος» Αθήνα 2003

ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

- www.soel.gr
- www.taxis.gr
- www.gus.gr
- www.pandektis.gr
- www.imerisia.gr
- www.naftemporiki.gr
- www.grant-thornton.gr
- www.pwc.com
- www.e-forologia.gr

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ



011000381002040016



737

ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

ΤΕΥΧΟΣ ΠΡΩΤΟ

Αρ. Φύλλου 38

10 Φεβρουαρίου 2004

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3229

Εποπτεία της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτεία και έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις.

**Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ
ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ**

Εκδίδουμε τον ακόλουθο νόμο που ψήφισε η Βουλή:

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'
ΕΠΟΠΤΕΙΑ ΤΗΣ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ**

**Άρθρο 1
Σύσταση**

Συνιστάται νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με την επωνυμία «Επιτροπή Εποπτείας Ιδιωτικής Ασφάλισης» (ΕΠ.Ε.Ι.Α.) και με έδρα την Αθήνα, το οποίο εποπτεύεται από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών.

**Άρθρο 2
Σκοπός**

1. Σκοπός της Επιτροπής είναι η εποπτεία των ασφαλιστικών επιχειρήσεων με έδρα την Ελλάδα και των υποκαταστημάτων τους στο εξωτερικό, καθώς και των αλλοδαπών ασφαλιστικών επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, είτε υπο καθεστώς εγκατάστασης είτε υπο καθεστώς ελεύθερης παροχής υπηρεσιών και ιδίως ο έλεγχος της τήρησης των διατάξεων περί περιθωρίου φερεγγυότητας, τεχνικών αποθεματικών και η γενικότερη αξιολογήση της οικονομικής κατάστασης, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων και των προοπτικών βιωσιμότητας των εποπτευόμενων ασφαλιστικών επιχειρήσεων, καθώς και ο έλεγχος της εφαρμογής στον ασφαλιστικό τομέα των διατάξεων περί νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες.

2. Για τους σκοπούς του νόμου αυτού στις ασφαλιστικές επιχειρήσεις περιλαμβάνονται και οι αντασφαλιστικές επιχειρήσεις.

**Άρθρο 3
Αρμοδιότητες**

1. Προς εκπλήρωση του σκοπού της η Επιτροπή έχει ιδίως τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

α) Χρησιμεύει και ανακαλεί τις άδειες λειτουργίας των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξε-

ων της κείμενης νομοθεσίας για την ιδιωτική ασφάλιση. Οι αποφάσεις για τη χορήγηση και την ανακλήση άδειας δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνησεως (Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε.). Με αποφάσεις της Επιτροπής μπορεί να εξειδικεύονται τα προβλεπόμενα από τη νομοθεσία κριτήρια χορήγησης των αδειών αυτών, εφόσον αυτό απαιτείται για την εκπλήρωση των καθηκόντων της.

β) Εποπτεύει την τήρηση της νομοθεσίας, καθώς και τη λειτουργία των ασφαλιστικών εταιριών έως και την εκκαθάριση τους, ασκώντας όλες τις επαπτικές αρμοδιότητες του Υπουργείου Ανάπτυξης, όπως προβλέπονται στην κείμενη νομοθεσία και ιδίως στα άρθρα 3, 6 παρ. 3, 6α, 6β, 6γ, 7, 8, 9, 10, 11, 12α, 13γ, 15, 15α, 17α, 17γ, 19, 20, 24, 24α, 35, 36, 37, 42, 42β, 42γ, 42δ, 55, 57, 58 και 59 του Ν.Δ. 400/1970 (ΦΕΚ 10 Α?).

γ) Ρυθμίζει με κανονιστικές πράξεις κάθε ειδικότερο αντικείμενο για την εκπλήρωση του σκοπού της και εν γένει για την εφαρμογή του νόμου αυτού. Όπου παρέχεται νομοθετική εξουσιοδότηση για ρύθμιση θεμάτων εποπτείας ασφαλιστικών επιχειρήσεων με υπουργικές αποφάσεις, τα θέματα αυτά ρυθμίζονται εφεξής με πράξεις κανονιστικού χαρακτήρα ή, ανάλογα με τη φύση τους, με αποφάσεις ατομικού περιεχομένου της Επιτροπής. Οι κανονιστικού περιεχομένου αποφάσεις της Επιτροπής δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνησεως.

δ) Επεξεργάζεται και εισήγεται προς τον εποπτεύοντα Υπουργό και τον Υπουργό Ανάπτυξης και ννωμοδοτεί προς αυτούς, εφόσον της ζητηθεί, για την τροποποίηση και συμπλήρωση του θεσμικού πλαισίου της ιδιωτικής ασφάλισης.

ε) Καθορίζει με περιεχόμενο της εποπτείας των διαμεσολαβούντων προσώπων στις ασφάλισεις, ιδίως όσον αφορά την τήρηση και το περιεχόμενο του οικείου μητρώου κατά κατηγορία διαμεσολαβούντος, την υποβολή και το περιεχόμενο οικονομικών καταστάσεων ή άλλων οικονομικών και λοιπών στοιχείων αναγκαίων για την άσκηση της εποπτείας.

στ) Καθορίζει με αποφάσεις της τις περιπτώσεις επιβολής τακτικών ή έκτακτων ελέγχων, τη διαδικασία και τα όργανα διεξαγωγής των ελέγχων αυτών και δύναται να υποχρεώνει τις ελεγχόμενες ασφαλιστικές εταιρίες και τους διαμεσολαβούντες να υποβάλλουν, περιοδικά ή κατά περίπτωση, σε αυτήν ή στα όργανα ελέγχου, όλα τα στοιχεία που είναι αναγκαία για την άσκηση του ελέγχου.

στ) Ασκεί όλες τις αρμοδιότητες που προβλέπονται γι' αυτόν από το νόμο αυτόν ή του ανασίθενται με απόφαση του Δ.Σ..

Άρθρο 9 Πόροι

1. Η Επιτροπή έχει τους εξής πόρους:

α) Εισφορά των εποπτευόμενων ασφαλιστικών επιχειρήσεων υπολογιζόμενη σε ποσοστό επί της ετησίας συνολικής παραγωγής καθαρών ασφαλιστρών. Η εισφορά δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό ένα τοις χιλίοις επί της ετησίας παραγωγής ασφαλιστρών. Με απόφαση του εποπτευόμενου Υπουργού, μετά από εισήγηση του Δ.Σ. της Επιτροπής, καθορίζονται η εισφορά των ασφαλιστικών επιχειρήσεων και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή της διάταξης αυτής.

β) Τα πρόστιμα που επιβάλλονται από την Επιτροπή και κάθε άλλο συναφές έσοδο, τα οποία εισπράττονται κατά τις διατάξεις του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων.

γ) Επιχορήγηση από τον Κρατικό Προϋπολογισμό του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, που καθορίζεται κάθε φορά με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, εφόσον οι λοιποί ποροι δεν επαρκούν για την κάλυψη των δαπανών της Επιτροπής.

2. Αν οι πόροι επαρκούν για την κάλυψη του προϋπολογισμού της Επιτροπής, το προκύπτον πλεόνασμα κατά την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους χρησιμοποιείται προς κάλυψη του προϋπολογισμού του επόμενου έτους.

Άρθρο 10 Οργανισμός της Επιτροπής

1. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται ύστερα από πρόταση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών, Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Ανάπτυξης, μέσα σε έξι μήνες από την ισχύ του νόμου αυτού και αποτελεί τον Οργανισμό της Επιτροπής, ρυθμίζονται οι βασικοί κανόνες οργάνωσης και λειτουργίας της Επιτροπής, περιλαμβανομένων των πειθαρχικών κανόνων που διέπουν τα μέλη του Δ.Σ. και τους υπαλλήλους της, ο αριθμός, οι οργανικές θέσεις και τα προσόντα του προσωπικού της, η υπηρεσιακή κατάσταση των ανωτέρω, η διάρθρωση και οι αρμοδιότητες των υπηρεσιών, η διαδικασία μετάταξης και απόσπασης κατά παρέκκλιση των κειμένων διατάξεων και κάθε θέμα που είναι αναγκαίο για την οργάνωση και λειτουργία της Επιτροπής. Εξειδικεύεται των κανόνων αυτών μπορεί να περιέχεται στον εσωτερικό κανονισμό της Επιτροπής.

2. Η πρόσληψη και η αμοιβή του ειδικού επιστημονικού προσωπικού και των δικηγόρων γίνονται κατά παρέκκλιση των κειμένων διατάξεων περί προσλήψεων και αμοιβών στο δημόσιο τομέα, με απόφαση του Δ.Σ. της Επιτροπής εγκρινόμενη από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών.

3. Το προσωπικό της Επιτροπής μπορεί να προέρχεται εν μέρει από μετάταξη ή απόσπαση από το προσωπικό της ήδη υπάρχουσας Διεύθυνσης Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων και Αναλογιστικής του Υπουργείου Ανάπτυξης, κατά προτεραιότητα, από άλλα Υπουργεία, Ν.Π.Δ.Δ. ή δημοσίους οργανισμούς.

4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, ύστερα από εισήγηση του Δ.Σ. της Επιτροπής, μπορεί να προβλεφθεί η χορήγηση ειδικού μηνιαίου επιδόματος εξειδικευμένων υπηρεσιών στους τακτικούς, πλην του ειδικού επιστημονικού προσωπικού, υπαλλή-

λους της Επιτροπής, καθώς και στους υπαλλήλους που αποσπώνται ή μετατάσσονται σε αυτήν κατά την προηγούμενη παράγραφο.

Άρθρο 11 Οικονομικός έλεγχος - Προϋπολογισμός - Απολογισμός

1. Ο οικονομικός έλεγχος της Επιτροπής ασκείται από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών και περιλαμβάνει την έγκριση του προϋπολογισμού και του απολογισμού, καθώς και την άσκηση διαχειριστικού ελέγχου.

2. Κάθε χρόνο γίνεται έλεγχος της οικονομικής διαχείρισης της Επιτροπής για τον προηγούμενο χρόνο από δύο ορκωτούς λογιστές, που ορίζονται από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών μετά από σχετική αίτηση της Επιτροπής. Το πόρισμα του ελέγχου κοινοποιείται στον εποπτευόμενα Υπουργό μέσα σε ένα μήνα από την υποβολή του στην Επιτροπή. Ο Υπουργός μπορεί οποτεδήποτε να διατάξει εκτακτο έλεγχο οικονομικής διαχείρισης. Οι δαπάνες των ελέγχων βαρύνουν την Επιτροπή.

3. Το οικονομικό έτος αρχίζει την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους. Δύο μήνες πριν από την έναρξη κάθε έτους συντάσσεται ο προϋπολογισμός του επόμενου οικονομικού έτους και μέσα σε τρεις μήνες από την έναρξη του συντάσσεται ο απολογισμός του προηγούμενου οικονομικού έτους. Ο προϋπολογισμός και ο απολογισμός συντάσσονται από τον Γενικό Διευθυντή, εγκρίνονται από το Δ.Σ. και στη συνέχεια υποβάλλονται προς έγκριση στον εποπτευόμενα Υπουργό.

4. Για κάθε πιστώση που δεν προβλέπεται στον αρχικό προϋπολογισμό, καθώς και για κάθε τροποποίηση αυτού και του απολογισμού απαιτείται απόφαση του Δ.Σ. της Επιτροπής και έγκριση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

Άρθρο 12 Προμήθειες - Αναθέσεις έργου

1. Προμήθειες ή αναθέσεις έργου διενεργούνται με απόφαση του Δ.Σ. της Επιτροπής ή του Γενικού Διευθυντή της, ύστερα από εξουσιοδότηση του Δ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις του κανονισμού προμηθειών και ανάθεσης έργου, τον οποίο καταρτίζει και εγκρίνει το Δ.Σ., στα πλαίσια των κειμένων διατάξεων περί προμηθειών και αναθέσεων έργου.

2. Οι προμήθειες, εκτελέσεις έργου, εκπτώσεις εντύπων και κάθε συναφής δραστηριότητα διεξάγονται και οι παραλαβές διενεργούνται από Επιτροπή Προμηθειών, η οποία συνιστάται με απόφαση του Δ.Σ. στην αρχή κάθε οικονομικού έτους και αποτελείται από τρεις υπαλλήλους της Επιτροπής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 13

Στον Κ.Ν. 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» προστίθεται Κεφάλαιο 15, ως εξής:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 15 ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Α.Π.)

ΑΡΘΡΟ 134

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

1. Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματι-

σπριακή αγορά, συντάσσουν Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L 243) και των Κανονισμών που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission), κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού. Επιπλέον, οι μητρικές εταιρείες συντάσσουν Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Πρότυπα που προαναφέρονται. Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται: α) για οποιαδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις, που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου και β) για τις Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις των συνδεδεμένων, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε, με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεων, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδος εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

2. Οι μη εισηγμένες και μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης μπορούν να συντάσσουν τις προβλεπόμενες από την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εφόσον η εφαρμογή των Προτύπων αυτών έχει εγκριθεί από Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταιρών της εταιρείας με απόφαση, που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 29 και της παραγράφου 1 του άρθρου 31 ή του άρθρου 13 του Ν. 3190/1955 (ΦΕΚ 91/9Α/16.4 55), αντίστοιχα, και υπο την προϋπόθεση ότι η σχετική απόφαση θα προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε (5) συνεχόμενες χρήσεις. Αν δεν ροσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των Προτύπων, η χετική απόφαση θα ισχύει μέχρι ανακλήσεώς της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει προ της παρέλευσης της ενταξίας. Η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των εθνών Λογιστικών Προτύπων από μητρική εταιρεία /κατεστημένη στην Ελλάδα αυτόματα συνεπάγεται την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από όλες τις συνδεδεμένες, όπως αυτές ορίζονται στην περίπτωση της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε, με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδος, εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

ΑΡΘΡΟ 135

ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΣΥΝΤΕΤΑΓΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ετήσιες ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις των ανωνύμων εταιρειών, καθώς και η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και το Πιστοποιητικό Ελέγχου της παραγράφου 4 του άρθρου 43β, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από

τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης και, σε περίπτωση τροποποίησής τους, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την τροποποίηση:

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

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

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

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

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

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

3. Στη δημοσιότητα της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού υποβάλλονται και οι Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Τριμηνιαίες Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, που προβλέπονται από το Π.Δ. 360/1985 (ΦΕΚ 129 Α'). Με τις Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και τις Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις του δεύτερου τριμήνου της χρήσεως, στην ως άνω δημοσιότητα υποβάλλεται και το Πιστοποιητικό Επισκόπησης των τακτικών Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών της συντάκτριας εταιρείας. Το περιεχόμενο και η μορφή των Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων είναι τα οριζόμενα από τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ενώ το περιεχόμενο και η μορφή του Πιστοποιητικού Επισκόπησης είναι τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 137. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται η σύνταξη και δημοσίευση των Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων του τελευταίου τριμήνου της χρήσεως, εφόσον μέσα σε τρεις (3) μήνες από το τέλος της χρήσεως συντάσσονται και δημοσιεύονται οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις της χρήσεως. Οι αντίθετες διατάξεις των άρθρων 4, 5 και 6 του Π.Δ. 360/1985 δεν εφαρμόζονται.

4. Επιπλέον από τη δημοσιότητα που προβλέπεται από τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου αυτού, οι ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, τα υιο-

θετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δημοσιεύουν, υποχρεωτικά, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 43β και της παραγράφου 4 του άρθρου 22 του Ν. 3190/1955, αντίστοιχα, τα στοιχεία και τις πληροφορίες που ορίζονται με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και του Υπουργού Ανάπτυξης. Αυτές οι οικονομικές καταστάσεις, όπως θα ορισθούν στην κοινή υπουργική απόφαση, δημοσιεύονται στις εφημερίδες όπως ο νόμος ορίζει. Τα στοιχεία αυτά, τα οποία, με ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών της εταιρείας, πρέπει να προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, δημοσιεύονται όπως προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού, αλλά απαιτείται η αυτοισα δημοσίευσή τους στο Τεύχος Ανωμόνων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως. Ειδικότερα, η δημοσιότητα των στοιχείων και των πληροφοριών, που ορίζονται με την προαναφερόμενη κοινή υπουργική απόφαση και αφορούν ενδιάμεσες της χρήσεως περιόδους, περιορίζεται στη δημοσιότητα που προβλέπεται από το άρθρο 3 του Π.Δ. 360/1985.

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

ΑΡΘΡΟ 136

ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται στη σύνταξη Εκθέσεως του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών της εταιρείας, με περιεχόμενο το προβλεπόμενο από τα Πρότυπα αυτά, αντί εκείνου που ορίζεται από τα εδάφια α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 43α και από την παράγραφο 3 του άρθρου 107 και από την παράγραφο 3 του άρθρου 22 του Ν. 3190/1955.

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

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

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

ΑΡΘΡΟ 137

ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΚΑΙ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται να υποβάλλουν τις καταστάσεις αυτές σε έλεγχο Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, ενώ οι Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις του δεύτερου τριμήνου της χρήσεως, όταν επιβάλλεται η σύνταξή τους, υποβάλλονται σε επισκόπηση από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και τα Πιστοποιητικά Επισκοπήσεως δημοσιεύεται, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το άρθρο 135, μαζί με τις Ενδιάμεσες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις.

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

3. Οι προβλεπόμενες από την παράγραφο 1 του άρθρου 37, από το εδάφιο γ' της παραγράφου 3, από την παράγραφο 4 του άρθρου 43α του νόμου αυτού και από το άρθρο 6 του Π.Δ. 360/1985 αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και κάθε άλλη διάταξη αντίθετη με τις διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της προβλεπόμενης από την προηγούμενη παράγραφο απόφασης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελεγχών (Ε.Λ.Τ.Ε.).

ΑΡΘΡΟ 138

ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΓΕΘΩΝ

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

ΑΡΘΡΟ 139

ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

1. Οι εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, έχουν δικαίωμα να αποκλίνουν από τις διατάξεις του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) ή των αντίστοιχων κλαδικών, στα βαθμό που η διοίκηση της εταιρείας κρίνει, αιτιολογημένα, ότι η απόκλιση είναι αναγκαία για την εύρυθμη

εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και υποχρεούνται να αποκλίνουν, όπου οι προδιαγραφόμενοι από τους υφιστάμενους νόμους κανόνες αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων έρχονται σε αντίθεση με τους κανόνες αποτίμησης, που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οι διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43, 43α, 105 και 107 και κάθε άλλη αντίθετη νομοθετική διάταξη δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση των εταιρειών που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

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

ΑΡΘΡΟ 140 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ

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

2. Στο βαθμό που οι κανόνες αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή από τους κανόνες αποτίμησης του Κεφαλαίου 5 και ισχύουν για τις εταιρείες που δεν εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, διαφέρουν από τους αντίστοιχους κανόνες αποτίμησης που ορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία και, κατά συνέπεια, διαφοροποιείται το λογιστικό κέρδος (ή ζημιά) από το κέρδος (ή ζημιά) που υπόκειται σε φορολόγηση, τηρείται ξεχωριστό Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, στα οποία καταχωρίζονται και παρακολουθούνται οι διαφορές αυτές, ούτως ώστε, με την υιοποίηση του κυρίως Καθολικού με το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, κατά λογαριασμό, να παρέχεται η δυνατότητα προσδιορισμού του φορολογητέου κέρδους (ή ζημιάς), σύμφωνα με τις σχετικές φορολογικές διατάξεις και τους φορολογικούς κανόνες αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

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

Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών της εταιρείας.

4. Κατ' εξαίρεση, η αξία των μενόντων αποθεμάτων των ιδιοπαροχθέντων ετοιμών προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη, που υπεισέρχεται στον προσδιορισμό του κόστους των πωληθέντων προϊόντων, δεν αναπροσαρμόζεται, έστω και αν περιέχει στοιχεία κόστους, όπως αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων, που έχουν ποσοτικοποιηθεί πάνω σε διαφορετική βάση και, συνεπώς, συνθέτουν, στο σύνολό τους, στοιχείο αναπροσαρμογής. Οι διαφορές αυτές, εφόσον υπάρχουν, ποσοτικοποιούνται και απεικονίζονται στο Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών και το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών σε ετήσια συνολική βάση, ανεξάρτητα αν συνθέτουν στοιχεία του κόστους των πωληθέντων ή των μενόντων προϊόντων. Ανάλογη εξαίρεση παρέχεται και στην περίπτωση της αποτίμησης των προϊόντων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

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

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

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

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

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

ΑΡΘΡΟ 141 ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

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

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

3. Ειδικότερα, κατά την πρώτη εφαρμογή της προδιαγραφόμενης από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μεθόδου λογιστικής απεικόνισης υφιστάμενης σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ των μέχρι της στιγμής εκείνης λογιστικά αναγνωρισθέντων εσόδων ή εξόδων και των εσόδων ή εξόδων που θα είχαν αναγνωρισθεί, εάν είχε εφαρμοσθεί η προδιαγραφόμενη από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μέθοδος, από την αρχική σύναψη της χρηματοδοτικής μισθωτικής σύμβασης, προστίθεται ή αφαιρείται από το φορολογητέο κέρδος (ή ζημιά) που προκύπτει μέσα στη χρήση κατά την οποία εφαρμόζεται, για πρώτη φορά, η μέθοδος που προδιαγράφεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

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

ΑΡΘΡΟ 142 ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

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

2. Κατά την πρώτη εφαρμογή των υιοθετηθέντων από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις των ιδίων των Προτύ-

πων ως προς τον τρόπο της πρώτης εφαρμογής τους.

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

ΑΡΘΡΟ 143 ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

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

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

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

Άρθρο 14

Τροποποίηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Στο άρθρο 7 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων προστίθενται παράγραφοι 6 και 7 ως εξής:

«6. Οι ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που εφαρμόζουν, είτε υποχρεωτικά είτε

προαιρετικά, τα υιοθετηθέντα με Κανονισμό της Επιτροπής της Ευρωπαϊκής Ένωσης Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου 15 του Κ.Ν. 2190/1920, εξαιρούνται από την υποχρέωση εφαρμογής ειδικότερων διατάξεων του νόμου αυτού, στο βαθμό που οι διατάξεις αυτές είναι αντίθετες με τις ρυθμίσεις του Κ.Ν. 2190/1920.

7. Διευκρινίζεται ότι ως υποκειμενα στις διατάξεις του νόμου αυτού λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων θεωρούνται τόσο τα τηρούμενα για σκοπούς εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων λογιστικά βιβλία όσο και τα συμπληρωματικά φορολογικά βιβλία στα οποία καταχωρίζονται οι διαφορές μεταξύ των κανόνων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και των αντίστοιχων φορολογικών κανόνων. Επίσης διευκρινίζεται ότι οι προβλεπόμενες από τον νόμο αυτόν κυρώσεις για τη μη τήρηση ή την πλημμελή τήρηση των λογιστικών βιβλίων, συμπεριλαμβανομένων και των συμπληρωματικών φορολογικών βιβλίων, παραμένουν σε ισχύ.»

Άρθρο 15

1. Οι τραπεζικές, ασφαλιστικές και εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ανώνυμες εταιρίες και οι θυγατρικές αυτών κατά 95% τουλάχιστον μπορούν ετησίως να αναπροσαρμόζουν στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30.12.2003 την αναπροσβεστη αξία των κτιρίων και εγκαταστάσεων κτιρίων τους και την αξία των εδαφικών εκτάσεων τους στην εύλογη αξία, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που θεσμοθετήθηκαν με το άρθρο 1 του Ν. 2992/2002 (ΦΕΚ 54 Α') και το άρθρο 21 του Ν. 3148/2003 (ΦΕΚ 136 Α') και ειδικότερα με βάση τα προβλεπόμενα από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16, το οποίο υιοθετήθηκε από τον 1725/2003 Κανονισμό της Επιτροπής (ΕΚ) 29.9.2003 με βάση τον Κανονισμό ΕΚ 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου. Ολόκληρο το ποσό ή μέρος της υπεραξίας αναπροσαρμογής μπορεί να μεταφέρεται απευθείας σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) στο όνομα του νομικού προσώπου. Το σχηματιζόμενο αποθεματικό λειτουργεί σύμφωνα με το άρθρο αυτό με προσριμό το συμφηφισιό της ζημίας που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων, καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας, στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρεχουσας τιμής, όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση β' της παραγράφου 6 του άρθρου 43 του Κ.Ν. 2190/1920. Ο φόρος αυτός αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α') μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση και δεν εκπίπεται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως για τον υπολογισμό των φορολογητέων εσόδων της. Οι διατάξεις του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α') και του άρθρου 113 του Ν. 2238/1994 ισχύουν για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

2. Το ποσό της υπεραξίας της παραγράφου 1 που προκύπτει αποκλειστικά από την αναπροσαρμογή της αναπό-

σβεστης αξίας των κτιρίων και εγκαταστάσεων κτιρίων, σε περίπτωση κεφαλαιοποίησής του, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στο όνομα του νομικού προσώπου, εξαντλουμένης για το ποσό της κεφαλαιοποίησης κάθε φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου και των μετοχών αυτού. Ο φόρος αυτός αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση και δεν εκπίπεται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως για τον υπολογισμό των φορολογητέων εσόδων της. Οι διατάξεις του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 113 του Ν. 2238/1994 ισχύουν για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

Αντίθετα σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης του ποσού της υπεραξίας της παραγράφου 1, το οποίο προκύπτει αποκλειστικά από την αναπροσαρμογή της αξίας των εδαφικών εκτάσεων, αυτό δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος.

3. Σε περίπτωση διανομής του σχηματιζόμενου αποθεματικού της παραγράφου 1 αυτο φορολογείται με βάση τις γενικές διατάξεις. Οι διατάξεις του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 113 του Ν. 2238/1994 ισχύουν και κατά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

4. Σε περίπτωση μη κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας αναπροσαρμογής, οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις που αναλογούν επί του μέρους που υπερβαίνει την αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Αντίθετα εκπίπτουν οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις που αναλογούν επί του μέρους της υπεραξίας αναπροσαρμογής που κεφαλαιοποιήθηκε σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού.

5. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων του άρθρου αυτού εφαρμόζονται ανάλογα και στα ακίνητα που περιλαμβάνονται στα περιουσιακά στοιχεία που απαρτίζουν την ασφαλιστική τοποθέτηση των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

6. Σε περίπτωση πώλησης ακινήτου του οποίου η αναπόσβεστη αξία ή η αξία κτήσης, κατά περίπτωση, έχει αναπροσαρμοσθεί σύμφωνα με την παραγραφο 1, ως αξία πώλησης για την εφαρμογή των διατάξεων της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α') δεν μπορεί να ληφθεί μικρότερη από αυτή που πρόκυψε μετά την αναπροσαρμογή αυτή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΕΠΟΠΤΕΙΑΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΥΧΕΡΩΝ ΠΑΙΧΝΙΔΙΩΝ ΚΑΙ ΘΕΜΑΤΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΚΑΖΙΝΟ

Άρθρο 16

1. Συστήνεται διοικητική αρχή, η οποία υπάγεται στην εποπτεία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, με την επωνυμία Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Τυχερών Παιχνιδιών, με έδρα την Αθήνα και σκοπό την εποπτεία των τυχερών παιχνιδιών, καθώς και την ενάσκηση όλων των αρμοδιοτήτων που της ανατίθενται.

2. Η Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Τυχερών Παιχνιδιών έχει διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια. Οι διατάξεις των άρθρων 2, 3 και 4 του Ν. 3051/2002 (ΦΕΚ 220 Α') εφαρμόζονται αναλόγως και στην Επιτροπή.

Άρθρο 11

Τροποποίηση των διατάξεων του κεφαλαίου 15 του Κ.Ν. 2190/1920 και των διατάξεων του Π.Δ. 360/1985 (ΦΕΚ 129 Α΄) σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και μεταβατικές διατάξεις για την εφαρμογή των Διεθνών

Λογιστικών Προτύπων στις Οικονομικές Καταστάσεις του Π.Δ. 360/1985

1. Τα δύο πρώτα εδάφια της παραγράφου 1 του άρθρου 134 του Κ.Ν. 2190/1920, όπως προστέθηκε με το άρθρο 13 του Ν. 3229/2004 (ΦΕΚ 38 Α), αντικαθίστανται ως εξής:

«Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, συντάσσουν Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (Ι 243) και των Κανονισμών που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission), κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού. Επιπλέον, οι μητρικές εταιρείες συντάσσουν Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, σύμφωνα με τα Πρότυπα που προαναφέρονται».

2. Η περίπτωση β' του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 134 του Κ.Ν. 2190/1920 αντικαθίσταται ως εξής:

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

3. Η παράγραφος 3 και το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 135 του Κ.Ν. 2190/1920 καταργούνται.

4. Στο τέλος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 135 του Κ.Ν. 2190/1920 προστίθεται η φράση: «με την επιφύλαξη των πρόσθετων οικονομικών ή πρόσθετων λογιστικών στοιχείων που τυχόν απαιτούνται, από άλλες κανονιστικές αρχές για τις εταιρείες των οποίων οι κινητές αξίες είναι εισηγμένες και σε εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά».

5. Η παράγραφος 1 του άρθρου 137 του Κ.Ν. 2190/1920, όπως προστέθηκε με το άρθρο 13 του Ν. 3229/2004, αντικαθίσταται ως εξής:

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

6. Η παράγραφος 2 του άρθρου 137 του Κ.Ν. 2190/1920, όπως προστέθηκε με το άρθρο 13 του Ν. 3229/2004, αντικαθίσταται ως εξής:

«2. Οι αναγκαίες αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών ορίζονται με απόφαση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), ύστερα από σχετική εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου

του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, μέσα στα πλαίσια των κανόνων που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (International Federation of Accountants)».

7. Η παράγραφος 3 του άρθρου 137 του Κ.Ν. 2190/1920, όπως προστέθηκε με το άρθρο 13 του Ν. 3229/2004, αντικαθίσταται ως εξής:

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

8. Μετά το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 139 του Κ.Ν. 2190/1920 προστίθεται νέο εδάφιο ως εξής:

«Κατά την εφαρμογή των αποκλίσεων της παρούσας παραγράφου, δεν επιτρέπεται η χρησιμοποίηση των υποχρεωτικών λογαριασμών του Σχεδίου Λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. και των κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων για πράξεις με διαφορετικό περιεχόμενο από το περιεχόμενο των λογαριασμών αυτών. Για ειδικές ανάγκες των Δ.Λ.Π. χρησιμοποιούνται νέοι λογαριασμοί, κατά την κρίση των εταιριών»

9. Η παράγραφος 1 του άρθρου 143 του Κ.Ν. 2190/1920, όπως προστέθηκε με το άρθρο 13 του Ν. 3229/2004, αντικαθίσταται ως εξής:

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

10. Η παράγραφος 2 του άρθρου 143 του Κ.Ν. 2190/1920 αντικαθίσταται ως εξής:

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

11. Οι παράγραφοι 2, 3, 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 140 του Κ.Ν. 2190/1920 καταργούνται και οι παράγραφοι 8 και 9 του ίδιου άρθρου αναριθμούνται σε 2 και 3, αντίστοιχα.

12. Η παράγραφος 4 του άρθρου 2 του Π.Δ. 360/1985 αντικαθίσταται ως εξής:

«4. Οι εταιρείες που καταρτίζουν και δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2, υποχρεούνται να καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις για το πρώτο και το τρίτο τρίμηνο κάθε οικονομικής χρήσης».

13. Στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Π.Δ. 360/1985 προστίθεται νέο εδάφιο ως εξής:

«Οι καταστάσεις αυτές αναρτώνται επίσης, ταυτόχρονα με τη δημοσίευσή τους, στην ιστοσελίδα της εταιρίας, η οποία είναι προσπελάσιμη στο ευρύ κοινό και παραμένουν προσπελάσιμες για χρονικό διάστημα δύο τουλάχιστον ετών από την πρώτη δημοσίευσή τους».

14. Η παράγραφος 1 του άρθρου 4 του Π.Δ. 360/1985 αντικαθίσταται ως εξής:
«1. Με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς ορίζονται τα στοιχεία και οι πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και δημοσιεύονται σύμφωνα με το άρθρο 2».

15. Το άρθρο 6 του Π.Δ. 360/1985 αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και δημοσιεύονται σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 2 υποβάλλονται σε επισκόπηση από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές και εκδίδεται Έκθεση Επισκόπησης που δημοσιεύεται μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το άρθρο 3.

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

16. Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και δημοσιεύονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του Π.Δ. 360/1985 και οι οποίες αφορούν χρονικές περιόδους που λήγουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2004 συντάσσονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθμ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L 243) και από τους Κανονισμούς που εκδίδονται από την Επιτροπή (Commission), κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του Κανονισμού αυτού.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις του άρθρου 2 του Π.Δ. 360/1985 που δημοσιεύουν για την περίοδο που λήγει στις 30.6.2005 ανώνυμες εταιρείες με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, των οποίων η οικονομική χρήση λήγει στις 30 Ιουνίου.



Sir David Tweedie

Πρόεδρος του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)

“Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν την βάση της λογιστικής σε περισσότερες από 100 χώρες”

Συνέντευξη από μια προσωπικότητα διεθνούς θελήνεκούς από το χώρο της οικονομίας και, συγκεκριμένα, των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, φιλοξενούμε σ' αυτό το τεύχος. Πρόκειται για τον Sir David Tweedie, πρόεδρο του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), ο οποίος αναφέρεται σε όλες τις πρόσφατες εξελίξεις από το χώρο των Δ.Π.Χ.Π., στα εμπόδια που συναντούν στη διάδοσή τους, στα Δ.Λ.Π. για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, καθώς και στον επαγγελματικό τίτλο πιστοποίησης στα Δ.Π.Χ.Π. Η συνέντευξη του προέδρου του IASB αναδημοσιεύεται από το περιοδικό "International Accountant" του AIA (Ένωση Διεθνών Ορκωτών Λογιστών της Μεγάλης Βρετανίας) και δημοσιεύεται και στα αγγλικά.

1. Η τελευταία συνέντευξη που είχατε παραχωρήσει στο περιοδικό International Accountant ήταν τον Σεπτέμβριο του 2003. Από τότε υπήρξαν αρκετές εξελίξεις στο θέμα της υιοθέτησης των ΔΠΧΠ. Είσατε ευχαριστημένος από την πρόοδο που έχει σημειωθεί μέχρι τώρα και πιστεύετε ότι υπάρχουν πράγματα τα οποία πρέπει να αλλιάξουν;

Σίγουρα υπάρχει ακόμα αρκετή δουλειά που πρέπει να γίνει και το Συμβούλιο αντιμετωπίζει ορισμένα ενδιαφέροντα θέματα, αλλά είμαστε σίγουρα πολύ πιο κοντά στον στόχο μας τη δημιουργία ενός πακέτου από λογιστικά πρότυπα υψηλής ποιότητας τα οποία θα χρησιμοποιούνται στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές. Σήμερα τα ΔΠΧΠ αποτελούν τη βάση της λογιστικής σε περισσότερες από 100 χώρες.

Από το 2005, οι χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης ξεκίνησαν να χρησιμοποιούν τα ΔΠΧΠ και η μετάβαση υπήρξε σχετικά ομαλή. Στην Ασία και την Ωκεανία η χρήση των ΔΠΧΠ εξαπλώνεται. Η Κίνα έχει ξεκινήσει την υιοθέτηση ενός νέου πακέτου από λογιστικά πρότυπα βασισμένα στα ΔΠΧΠ, ο πρωθυπουργός της Ινδίας πρόσφατα επέβαλε την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ, ενώ η κυβέρνηση της Κορέας σκέφτεται την υιοθέτησή τους μέχρι το τέλος της δεκαετίας.

Η πρόοδος που σημειώνει το σχέδιο σύγκλισης των ΔΠΧΠ με τα αμερικάνικα λογιστικά πρότυπα είναι σημαντική και το σχέδιο της Αμερικανικής Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (US Securities and Exchange Commission) αυξάνει την πιθανότητα οι καταστάσεις των ΔΠΧΠ να χρησιμοποιηθούν, χωρίς μετατροπές, στις ΗΠΑ μέχρι το 2009.

Την ίδια στιγμή, το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων παρουσίασε μέτρα τα οποία αποβλέπουν στην βελτίωση της διαφάνειας. Έχουμε ολοκληρώσει ένα έργο το οποίο έχει βελτιώσει το πακέτο των προτύπων που έχουμε κληρονομήσει, με αποτέλεσμα να βλέπουμε επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα ΔΠΧΠ να λογιστικοποιούν τα stock option των μετοχών τους ως έξοδα, ενώ και η λογιστική

1. International Accountant last interviewed you in September 2003, since then the adoption of IFRSs has come a long way. Are you pleased with the progress and with hindsight is there anything you would change?

There is certainly a lot of work to be done and some challenging issues facing the IASB, but we are certainly a lot closer to our objective - a single set of high quality accounting standards used in the world's capital markets. IFRSs now form the basis of accounting in more than 100 countries.

In 2005, the countries of the European Union began to use IFRSs and the transition has been relatively smooth. In Asia-Oceania, use of IFRSs is expanding. China has just adopted a new set of standards based upon IFRSs, India's Prime Minister recently called for the adoption of IFRSs and Korea is considering the adoption of IFRSs by the end of the decade.

The convergence project with the United States is progressing well and the SEC roadmap raises the possibility that IFRS statements could be used without reconciliation in the United States by 2009.

At the same time, the IASB has introduced measures aimed at improving transparency. We completed a comprehensive project that improved the set of standards that we had inherited and as a result we now see companies using IFRSs having to account for their stock options as expense, whilst pension accounting has been improved and will be improved further.

2. What do you consider to be the single largest obstacle in widespread adoption of IFRSs?

The greatest obstacle is reluctance to change, either because

παρακολούθηση των συνταξιοδοτικών σχημάτων έχει βελτιωθεί και αναμένεται να βελτιωθεί ακόμη περισσότερο.

2. Ποιο πιστεύετε ότι είναι το μεγαλύτερο εμπόδιο στη διάδοση της υιοθέτησης των ΔΠΧΠ;

Το μεγαλύτερο εμπόδιο αποτελεί η απροθυμία για αλλαγή, είτε εξαιτίας του κόστους της οποιασδήποτε μετάβασης σε ένα νέο σύστημα, σε σχέση με την άνεση που προσφέρουν οι ήδη υπάρχοντες κανόνες, είτε εξαιτίας του έννομου συμφέροντος.

Το σημαντικότερο είναι να σκεφτούμε την ανάπτυξη των ΔΠΧΠ μέσα από ένα ευρύτερο πλαίσιο, πέρα από την καθαρά λογιστική τους προσέγγιση. Οι παγκόσμιες οικονομίες ενοποιούνται. Ο ανταγωνισμός για επενδυτικά κεφάλαια αυξάνει και οι επενδυτές θα απαιτούν συνεχώς αυξημένη διαφάνεια. Τα ΔΠΧΠ αναμένεται να προσφέρουν αυξημένη εμπιστοσύνη και να ενθαρρύνουν τις επενδύσεις, την οικονομική ανάπτυξη και τη δημιουργία θέσεων εργασίας.

3. Ο απόλυτος στόχος σας είναι η γενική υιοθέτηση των ΔΠΧΠ. Ποια θα είναι τα πλεονεκτήματα για τα λογιστικά επαγγέλματα και την παγκόσμια οικονομία;

Για επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε περισσότερες από μία χώρες, η αποδοχή των διεθνών λογιστικών προτύπων θα περικόψει τα κόστη της συμμόρφωσής τους που απαιτούνται σύμφωνα με τις διάφορες εθνικές διατάξεις και καθεστώτα. Για παράδειγμα, πριν το 2005, οι θυγατρικές επιχειρήσεις των πολυεθνικών εταιριών στην Ευρώπη έπρεπε να συμμορφωθούν με τα εθνικά λογιστικά πρότυπα της κάθε χώρας και ύστερα η μητρική εταιρία έπρεπε να ενοποιήσει τους διαφορετικούς εθνικούς λογαριασμούς σε μία οικονομική κατάσταση σύμφωνα με τις απαιτήσεις της χώρας της. Αυτή η διαδικασία ήταν εξαιρετικά δαπανηρή και σπαταλούσε τους πολυτιμους πόρους της εταιρίας. Μία κοινή χρηματοοικονομική γλώσσα, που εφαρμόζεται με συνέπεια, θα επιτρέψει στους επενδυτές την ευκολότερη σύγκριση των οικονομικών αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές χώρες, παρέχοντας περισσότερες ευκαιρίες για επενδύσεις και παγκόσμια εξάπλωση. Η απομάκρυνση ενός σημαντικού επενδυτικού κινδύνου - η ανησυχία ότι η εννοιολογική σημασία των διαφορετικών εθνικών λογιστικών διατάξεων δεν έχουν γίνει πλήρως κατανοητές - θα μειώσει το κόστος κεφαλαίου και θα δημιουργήσει νέες ευκαιρίες για επέκταση των επενδύσεων και βελτίωση των αποδόσεών τους.

Αυτό το σημείο είναι ιδιαίτερα ουσιαστικό, την στιγμή που οι επιχειρήσεις, οι κυβερνήσεις και οι απλοί πολίτες εξαρτώνται όλο και περισσότερο από τις κεφαλαιαγορές για να πετύχουν μία ασφαλή σύνταξη στους εργαζόμενους τους.

Για τους ελεγκτές ένα ενιαίο πακέτο λογιστικών προτύπων θα επιτρέψει στις διεθνείς ελεγκτικές εταιρίες να τυποποιήσουν την εκπαίδευση και κατάρτιση του προσωπικού τους και να διαβεβαιώσουν την ποιότητα των εργασιών τους σε

of the cost of any transition to a new system, comfort with existing rules, or vested interest.

The most important thing is to see the development of IFRSs in a context beyond accounting. The world's economies are integrating. Competition for scarce capital is increasing and investors will demand increased transparency. IFRSs are about providing that increased confidence and encouraging investment, economic growth and job creation.

3. Your ultimate goal is total adoption of IFRSs. What are the benefits for the profession and the world economy?

For companies operating in more than one jurisdictions, the acceptance of international standards will cut the cost of complying with various national regimes. For example, before 2005, subsidiary companies of multinationals in Europe needed to comply with national standards in each jurisdiction and then the parent company needed to consolidate those different national accounts into a single statement according to its home country's requirements. This process was extremely costly and inherently wasteful of scarce resources.

A common financial language, applied consistently, will enable investors to compare the financial results of companies operating in different jurisdictions more easily and provide more opportunity for investment and diversification. The removal of a major investment risk - the concern that the nuances of different national accounting regimes have not been fully understood - should reduce the cost of capital and open new opportunities for diversification and improved investment returns. This point is particularly relevant at a time when companies, countries and individuals are increasingly dependent upon capital markets to provide a secure retirement for their employees.

For auditors, a single set of accounting standards should enable international audit firms to standardise training and better assure the quality of their work on a global basis. An international approach for accounting should also permit international capital to flow more freely, enabling audit firms and their clients to develop consistent global practice to accounting problems and thus further enhancing consistency. Lastly, for regulators, the confusion associated with needing to understand various reporting regimes would be reduced.

4. A number of countries have partially adopted IFRSs - does this have any advantage or does it just blur the boundaries further?

παγκόσμια βάση.

Μία διεθνής προσέγγιση για τη λογιστική θα επιτρέψει επίσης στα διεθνή κεφάλαια να κινηθούν πιο ελεύθερα, επιτρέποντας στις ελεγκτικές εταιρίες και τους πελάτες τους να αναπτύξουν μια σταθερή παγκόσμια πρακτική για τα λογιστικά προβλήματα και να ενισχύσουν περισσότερο την συνέπεια. Τέλος, για τους ρυθμιστές, η σύγχυση που συνδέεται με την ανάγκη της κατανόησης των εκθέσεων των διαφόρων τυποποιήσεων θα μειωθεί.

4. Αρκετές χώρες έχουν υιοθετήσει μερικώς τα ΔΠΧΠ. Το γεγονός αυτό δημιουργεί κάποιο πλεονέκτημα ή απλώς "θολώνει το τοπίο" σχετικά με την πλήρη υιοθέτησή τους; Αυτό είναι ένα θέμα, το οποίο εμείς στο Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και το επιβλέπον όργανο (Ιδρυτικοί Θεματοφύλακες της Επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων - IASB) ελέγχουμε με προσοχή. Η μερική υιοθέτηση των λογιστικών προτύπων, ιδιαίτερα όταν η απόκλισή τους από το ολοκληρωμένο πακέτο των ΔΠΧΠ είναι ασαφής, ενδεχομένως να υπονομεύσει την εμπιστοσύνη στα ΔΠΧΠ και στις κεφαλαιαγορές γενικότερα. Ο κίνδυνος είναι ότι θα επιστρέψουμε σε ένα εθνικό σύστημα λογιστικών προτύπων (GAAP).

5. Συμφωνείτε ότι υπάρχει ανάγκη απλούστευσης ορισμένων λογιστικών προτύπων;

Βεβαίως. Όπως ανέφερα, το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κληρονόμησε ένα πακέτο λογιστικών προτύπων από τον προκάτοχό του. Εάν είχαμε ξεκινήσει από την αρχή, πιθανότατα να είχαμε καταλήξει σε διαφορετικά αποτελέσματα, αλλά έπρεπε να ξεκινήσουμε από κάπου. Μην ξεχνάτε ότι πάρα πολλές επιχειρήσεις χρησιμοποιούσαν ήδη τα ΔΛΠ, όταν δημιουργήθηκε ο IASB. Επιπλέον, χρειαζόμασταν μία σταθερή πλατφόρμα για την υιοθέτηση των προτύπων από την Ευρωπαϊκή Ένωση το 2005, επομένως πολλές φορές περιοριστήκαμε στο να προβούμε σε μικρές βελτιώσεις.

Τώρα, θα εστιαστούμε στην δημιουργία προτύπων τα οποία θα είναι λιγότερο σύνθετα. Το σχέδιό μας για αντικατάσταση του ΔΛΠ 39 είναι ένα καλό παράδειγμα. Υιοθετώντας βεβαίως πρότυπα, τα οποία είναι λιγότερο σύνθετα, δεν σημαίνει ότι θα είναι και λιγότερο αυστηρά.

6. Ποια είναι η άποψή σας σχετικά με την υιοθέτηση ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ; Πρέπει να υιοθετηθούν αυτά που υπάρχουν σήμερα ή διαφορετικά πρότυπα;

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει δημοσιεύσει τις προτάσεις του για την δημιουργία ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, οι οποίες απλοποιούν σημαντικά το πακέτο των λογιστικών προτύπων. Αναγνωρίσαμε ότι ολοκληρωμένο το πακέτο των ΔΠΧΠ μπορεί να είναι πολύ σύνθετο για μία μικρή επιχείρηση με 50 άτομα προσωπικό ή λιγότερα, η οποία δεν επιδιώκει να χρηματοδοτήσει τις επενδύσεις της μέσω

This is an issue that we at the IASB and our oversight body the IASC Foundation Trustees, are monitoring closely. Partial adoption of the standards, particularly when the deviation from the full set of IFRSs is unclear, will potentially undermine confidence in IFRSs and capital markets more generally. The risk is that we will return to a system of national GAAP.

5.: Do you accept that there is a need to simplify some standards?

Certainly. As I mentioned, the IASB inherited a set of standards from our predecessor organisation. If we had started from scratch, we might have reached different outcomes, but we needed to start from somewhere. Don't forget that

"A common financial language, applied consistently, will enable investors to compare the financial results of companies operating in different jurisdictions more easily"

many companies were already using IASs when we were formed. Furthermore, we needed to have a stable platform for EU adoption in 2005 and therefore were often limited to making minor improvements.

Now we will focus on developing principle-based standards that are less complex. Our project to replace IAS 39 is a good example. Having standards that are less complex, though, does not mean less rigorous.

6. What is your view of adoption of IFRSs for SMEs - identical or different standards?

The IASB is about to publish its proposal for IFRSs for SMEs, which simplifies the set of standards significantly. We recognised that the full volume of standards may be too complex for a small company of 50 employees or less that is not seeking investment by the public. The simplified set of standards will be about one-tenth the size of the full IFRSs. We look forward to receiving comments on our proposal during the next six months.

7. AIA have developed a Diploma in IFRSs, which has been successfully implemented in a number of countries -

δημόσιας άντλησης κεφαλαίων. Τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα θα είναι σε μέγεθος ίσα με το ένα δέκατο του πλήρους πακέτου των ΔΠΧΠ. Αναμένουμε να λάβουμε σχόλια και παρατηρήσεις επί των προτάσεων μας για την δημιουργία ΔΠΧΠ για ΜΜΕ μέσα στους επόμενους έξι μήνες.

7. Η Ένωση Διεθνών Ορκωτών Λογιστών (ΑΙΑ) έχει αναπτύξει έναν επαγγελματικό τίτλο πιστοποίησης

“Μία κοινή οικονομική γλώσσα, που εφαρμόζεται με συνέπεια, θα επιτρέψει στους επενδυτές την ευκολότερη σύγκριση των οικονομικών αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές χώρες”

(Diploma) στα ΔΠΧΠ, το οποίο έχει εφαρμοστεί με επιτυχία σε πολλές χώρες. Θεωρείτε ότι ο ρόλος του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, των Επαγγελματικών Οργανισμών ή των Ιδιωτικών Εταιριών είναι να προσφέρουν εκπαίδευση στα λογιστικά πρότυπα;

Θεωρώ ότι όλοι μας έχουμε έναν ρόλο σε αυτή τη διαδικασία. Η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και το σώμα του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει καθιερώσει μία εκπαιδευτική πρωτοβουλία, η οποία στοχεύει στην ανάπτυξη οδηγίων και παροχής εξηγηματικού υλικού. Δεν έχουμε σαν αντικείμενο δραστηριότητας την εκπαίδευση και την πρακτική δοκιμή. Αυτός είναι ρόλος των λογιστικών σωμάτων και των επαγγελματικών ενώσεων.

8. Στις αρχές του τρέχοντος έτους η εφημερίδα Financial Times και η ελεγκτική εταιρία Price Waterhouse Coopers της Μεγάλης Βρετανίας ζήτησε να εγκαταλειφθεί η προσπάθεια σύγκλισης των ΔΠΧΠ με την Αμερική. Πόσο καταστροφικό μπορεί να είναι αυτό για τις εργασίες του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και ποια είναι η θέση σας;

Δεν πιστεύω ότι ήταν καταστροφικό. Εξάλλου, η μητρική εταιρία Price Waterhouse Coopers αμέσως πήρε θέση στην ανακοίνωση της αγγλικής θυγατρικής της, τονίζοντας την υποστήριξή της στην προσπάθεια σύγκλισης.

Είναι λογικό ένα έργο τέτοιας σπουδαιότητας να προσελκύει ποικίλες απόψεις και αντιδράσεις, τις οποίες ωστόσο καλωσορίζουμε σαν μέρος της τρέχουσας διαδικασίας διαβούλευσης. Αλλά επειδή οι ΗΠΑ αποτελούν τη μεγαλύτερη

do you consider it the role of the IASB, accountancy bodies or individuals to educate on these standards?

I believe that we all have a part to play in the process. The IASC Foundation, the IASB's parent body, has established an educational initiative, aimed at developing guidance and explanatory material. We are not in the business of training and testing. That is the role of the accountancy bodies and the profession.

8. *Earlier this year the Financial Times and PwC (UK) called for further convergence of IFRSs to be abandoned. How damaging is this to the work of the IASB and what is your response?*

I don't believe that it was damaging and indeed the global PwC firm immediately renounced the report and stressed its support for convergence.

That said, a project of this importance will always attract a broad range of views - all of which we welcome as part of the ongoing consultation process, but as the largest capital market in the World the US cannot be ignored when it comes to developing truly global accounting standards.

As I said before, the simple fact is that capital markets are integrating. Differences in accounting methodologies and reporting systems impose an increasing burden on economic efficiency. They make cross-border comparisons difficult and costly. They may mislead markets and capital allocation. They also encourage a competition in laxity, because countries may reduce the quality of their standards in a short-sighted attempt to attract listings or to appeal to special interests. None of these consequences serves the inter-

“Partial adoption of the standards, particularly when the deviation from the full set of IFRSs is unclear, will potentially undermine confidence in IFRSs and capital markets more generally”

ests of the global economy in general and the investors in particular.

Convergence between IASB and US standards is just one step, albeit a major one, on the road towards 'high quality, understandable and enforceable global accounting stan-

κεφαλαιαγορά του κόσμου, δεν μπορούν να αγνοηθούν, όταν πρέπει να αναπτυχθούν πραγματικά παγκόσμια λογιστικά πρότυπα.

Όπως επισήμανα και προηγουμένως, είναι γεγονός ότι οι κεφαλαιαγορές αρχίζουν και ενοποιούνται. Διαφορές στις λογιστικές μεθοδολογίες και στα συστήματα αναφορών και εκθέσεων δημιουργούν μία αυξημένη ευθύνη σχετικά με την οικονομική αποδοτικότητα. Κάνουν τις συγκρίσεις μεταξύ των χωρών δύσκολες και κοστοβόρες. Μπορεί να παραπλανήσουν τις αγορές και την κατανομή των κεφαλαίων. Επίσης ενθαρρύνουν μία μορφή χαλαρού ανταγωνισμού, επειδή οι χώρες μπορεί να μειώσουν την ποιότητα των προτύπων τους σε μία βραχυχρόνια προσπάθεια να προσελκύσουν την εισαγωγή εταιριών στο χρηματιστήριο τους ή να επικαλεστούν ιδιαίτερα κίνητρα. Κανένα από τα παραπάνω επακόλουθα δεν εξυπηρετεί τα κίνητρα της παγκόσμιας οικονομίας γενικά και των επενδυτών ειδικότερα.

Η σύγκλιση μεταξύ των ΔΠΧΠ με τα αμερικάνικα λογιστικά πρότυπα είναι απλά ένα βήμα, πολύ σημαντικό βέβαια, για την δημιουργία ποιοτικών, κατανοητών και εφαρμόσιμων πρακτικά λογιστικών προτύπων παγκοσμίως.

Λόγω της δέσμευσής μας για την προσπάθεια σύγκλισης, δημιουργείται μια πραγματική ευκαιρία να φέρουμε τις αμερικάνικες επιχειρήσεις στον κόσμο των ΔΠΧΠ, κάτι που αποτελεί πολύ μεγάλο επίτευγμα για να το αγνοήσουμε.

9. Πόσο ρεαλιστική είναι η δημιουργία ενός "χρυσού προτύπου χρηματοοικονομικής αναφοράς" λαμβάνοντας υπόψη τις πολιτικές επιρροές και την αντιπαράθεση τους με κανόνες και αρχές;

Έχουμε δεσμευθεί να αναπτύξουμε ένα τέτοιο "χρυσό πρότυπο". Αυτές οι επιρροές θα υπήρχαν είτε λειτουργούσαμε σε εθνικό είτε σε διεθνές επίπεδο και είναι πράγματι μέρος μιας υγιούς διαδικασίας. Είναι η δουλειά μας, ως ρυθμιστές των προτύπων, να ακούμε όλες τις απόψεις και να αναπτύξουμε ένα πακέτο από πρότυπα που παρέχουν βελτιωμένη διαφάνεια.

10. Στα επόμενα χρόνια αναμένεται να επικρατήσει μία κατάσταση σταθερότητας, καθώς δεν προβλέπεται η υιοθέτηση νέων ΔΠΧΠ έως το 2009. Πως βλέπετε την πρόοδο των ΔΠΧΠ σε αυτό το χρονικό διάστημα;

Είναι αλήθεια ότι δεν απαιτούνται νέα ΔΠΧΠ μέχρι το 2009. Πιστεύουμε ότι οι επιχειρήσεις και οι ελεγκτές χρειάζονται κάποιο χρόνο μέχρι να προσαρμοστούν στο νέο σύστημα. Παρόλα αυτά, θα συνεχίσουμε τις εργασίες μας για να υλοποιηθούν όσα συμφωνήθηκαν στο μνημόνιο που υπογράφηκε (Memorandum of Understanding) με το Αμερικάνικο Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (US FASB) και να συμβουλευόμαστε όλους τους ενδιαφερόμενους κατά την διάρκεια της διαδικασίας. Υπάρχει ένας σημαντικός αριθμός θεμάτων στην ατζέντα μας - ασφάλειες, συντάξεις, leasing, το εννοιολογικό πλαίσιο - για τα οποία πρέπει να σημειωθεί σημαντική πρόοδος.

dards.'

Because of our commitment to convergence, there is a realistic opportunity to bring the US into the IFRS world and this is too big a prize to ignore.

9. How realistic is a 'gold standard of reporting standards' given political influences and the ongoing argument over rules and principles?

We are committed to developing such a gold standard. Those influences would exist whether we operated in a national or international setting and indeed are part of a healthy process. It is our job as a standard-setter to listen to

"The IASB is about to publish its proposal for IFRSs for SMEs, which simplifies the set of standards significantly. The simplified set of standards will be about one-tenth the size of the full IFRSs"

all views and develop a set of standards that provides improved transparency.

10. The next few years should see a period of stability as there are no more new IFRSs on the agenda until 2009. How do you see IFRSs progressing in this time frame?

It is true that we are not requiring new standards before 2009. We believed that companies and auditors needed some time to adjust to the new system. However, we will continue our work, try to meet the milestones set out in the Memorandum of Understanding with the FASB and consult the various interested parties throughout the process. There are a number of important issues on our agenda - insurance, pensions, leasing, the conceptual framework - and significant progress to be made.

Παράδειγμα

Μετατροπή οικονομικών καταστάσεων από τα Ελληνικά Πρότυπα στα Δ.Π.Χ.Π. στην περίπτωση Χρηματοδοτικής μίσθωσης

Έστω τα κατωτέρω δεδομένα:

(α) Τα αποτελέσματα πέντε συνεχόμενων περιόδων της εταιρείας Α, μοναδικό έξοδο της οποίας είναι το ετήσιο μίσθωμα Χρηματοδοτικής μίσθωσης πενταετούς διάρκειας, αξίας 700, και η οποία αφορά την μίσθωση παγίου αξίας 3.000 με ωφέλιμη ζωή 4 χρόνια:

	Έτος 1	Έτος 2	Έτος 3	Έτος 4	Έτος 5	Σύνολο
Έσοδα	1.000	1.200	1.300	1.500	1.600	6.600
Έξοδα (μίσθωμα)	700	700	700	700	700	3.500
Κέρδη προ φόρων	300	500	600	800	900	3.100
Φόρος εισοδ. 35%	105	175	210	280	315	1.085
Καθαρά κέρδη	195	325	390	520	585	2.015

(β) Η ανάλυση των μισθωμάτων σε κεφάλαιο και τόκους έχει ως εξής:

	Κεφάλαιο		Τόκοι		Μισθώματα
Έτος 1	580	+	120	=	700
Έτος 2	590	+	110	=	700
Έτος 3	600	+	100	=	700
Έτος 4	610	+	90	=	700
Έτος 5	620	+	80	=	700
	<u>3.000</u>		<u>500</u>		<u>3.500</u>

Με βάση τα παραπάνω τα αποτελέσματα κατά τα Δ.Π.Χ.Π. θα είχαν ως εξής:

	Έτος 1	Έτος 2	Έτος 3	Έτος 4	Έτος 5	Σύνολο
Έσοδα	1.000	1.200	1.300	1.500	1.600	6.600
Αποσβέσεις (3.000/4)	750	750	750	750	0	3.000
Τόκοι	120	110	100	90	80	500
	130	340	450	660	1.520	3.100
Φόρος εισοδ. 35%	46	119	157	231	532	1.085
Καθαρά κέρδη	84	221	293	429	988	2.015

Ας υποθέσουμε στην συνέχεια ότι η Α αποφασίζει να εφαρμόσει τα Δ.Π.Χ.Π. (να δείξει αποτελέσματα και Ισολογισμό) για πρώτη φορά το 3ο έτος το οποίο θα είναι συγκριτικό για το 4ο έτος. Τούτο σημαίνει κατάρτιση του Ισολογισμού ενάρξεως, δηλαδή του Ισολογισμού στο τέλος του 2ου έτους. Για την απλοποίηση υποτίθεται ότι όλες οι εγγραφές των ελληνικών Προτύπων έχουν γίνει μετρητοίς.

Με δεδομένα τα ανωτέρω, ο Ισολογισμός των Ελληνικών Προτύπων στο τέλος του 2ου έτους είναι:

Ισολογισμός Ελλ. Προτύπων Τέλος 2^{ου} έτους

Ταμείο	520		Κ.Ν.	520
--------	-----	--	------	-----

Οι εγγραφές μετατροπής επ' αυτού του Ισολογισμού για την μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Π. στο τέλος του 2ου έτους θα είναι:

1) Πάγια	3.000	Υποχρεώσεις	3.000
<hr/>		<hr/>	
2) Υποχρεώσεις	1.170	Αποσβεσθέντα πάγια	1.500
Κέρδη εις νέον	330		
<hr/>		<hr/>	
Προσδιορισμός αναβαλλόμενου φόρου		1.500	
Λογιστική αξία παγίου 3.000 - 1.500 =		<u>0</u>	
Φορολογική βάση παγίου		1.500	
Προσωρινή διαφορά (Φορολογητέα)		<u>X 35%</u>	
Αναβαλλόμενη Φορολογική υποχρέωση		<u>525</u>	
Λογιστική αξία υποχρέωσης 3.000 - 1.170 =		1.830	
Φορολογική βάση υποχρέωσης		<u>0</u>	
Προσωρινή διαφορά (εκπεστέα)		1.830	
		<u>X 35%</u>	
Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση (Α.Φ.Α.)		<u>640</u>	
Η εγγραφή θα είναι:			
3) Αναβαλ. Φορολ. Απαιτήσεις	115	Κέρδη εις νέον (Κ.Ν.)	115
	(640-525)		

Μετά τις εγγραφές αυτές, ο Ισολογισμός ενάρξεως κατά τα Δ.Π.Χ.Π. θα είναι:

Ισολογισμός Δ.Π.Χ.Π. Τέλος 2 ^{ου} έτους			
Πάγια 0 + 1.500 =	1.500	Κ.Ν. 520 - 330 =	305
Α.Φ.Α. 0 + 115 =	115	Υποχρ. 0 + 3.000-1.170 =	<u>1.830</u>
Ταμείο 520 + 0 =	<u>520</u>		
	<u>2.135</u>		<u>2.135</u>

Ο Ισολογισμός και τα αποτελέσματα του 3^{ου} έτους κατά τα Ελληνικά Πρότυπα έχουν ως εξής:

Ισολογισμός 3 ^{ου} έτους κατά τα Ελλ. Πρότυπα			
Ταμείο	910	Κ.Ν.	910
Αποτελέσματα 3ου έτους			
Έσοδα	1.300		
Έξοδα	<u>700</u>		
	600		
Φόρος εισοδήματος	<u>210</u>		
Καθαρά κέρδη	<u>390</u>		

Πριν γίνει οτιδήποτε άλλο, στο τέλος του 3^{ου} έτους επαναφέρονται οι εγγραφές τέλους του 2^{ου} έτους:

1) Πάγια	3.000	Υποχρεώσεις	3.000
<hr/>		<hr/>	
2) Υποχρεώσεις	1.170	Αποσβεσθέντα πάγια	1.500
Κέρδη εις νέον	330		
<hr/>		<hr/>	
3) Αναβαλ. Φορολ. Απαιτήσεις	115	Κέρδη εις νέον	115
<hr/>		<hr/>	
Στην συνέχεια γίνονται οι εγγραφές που αφορούν το 3ο έτος και οι οποίες είναι:			
4) Αποσβέσεις	750	Έξοδα (μισθώματα)	700
Τόκοι	100	Αποσβεσθέντα πάγια	750
Υποχρεώσεις	600		
<hr/>		<hr/>	
5) Αναβαλ. Φορολ. Απαιτήσεις	53	Φόρος εισοδήματος (έξοδο)	53
<hr/>		<hr/>	

Η εγγραφή του φόρου προκύπτει ως εξής:

Λογιστική αξία παγίου	3.000	-	1.500	=	750
Φορολογική βάση παγίου			<u>0</u>		
Προσωρινή διαφορά (Φορολογητέα)			750		
			<u>X 35%</u>		
Αναβαλ. Φορολ. υποχρέωση			<u>263</u>		
Λογιστική αξία υποχρέωσης	3.000	-	1.170	-	600
Φορολογική βάση υποχρέωσης			<u>0</u>		
Προσωρινή διαφορά (εκπεστέα)			1.230		
			<u>X 35%</u>		
Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση			<u>431</u>		

431 - 263 = 168 υπόλοιπο Α.Φ.Α. στο τέλος του 3^{ου} έτους. Αφαιρείται το υπόλοιπο του τέλους του 2^{ου} έτους και η διαφορά βαρύνει το 3^ο έτος 168-115=53.

Κατόπιν τούτων ο Ισολογισμός και τα αποτελέσματα του τρίτου έτους κατά τα Δ.Π.Χ.Π. θα έχουν:

Ισολογισμός 3^{ου} έτους κατά τα Δ.Π.Χ.Π.

Πάγια $0 + 3.000 - 1.500 - 750 =$ 750	Κ.Ν. $910 - 330 + 115 - 750 -$ $100 + 700 + 53 =$ 598
Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση $0 + 115 + 53 =$ 168	Υποχρ. $0 + 3.000 - 1.170 - 600 =$ <u>1.230</u>
Ταμείο $910 + 0 =$ <u>910</u>	
<u>1.828</u>	<u>1.828</u>

Αποτελέσματα 3^{ου} έτους κατά τα Δ.Π.Χ.Π.

Έσοδα	1.300
Έξοδα $700 - 700 =$	0
Αποσβέσεις $0 + 750 =$	750
Τόκοι $0 + 100 =$	<u>100</u>
	450
Φόρος εισοδήματος $210 - 53 =$	<u>157</u>
Καθαρά κέρδη	<u><u>293</u></u>

Πριν γίνει οτιδήποτε άλλο, στο τέλος του 4ου έτους, επαναφέρονται οι εγγραφές τέλους του 3ου έτους.

1) Πάγια 3.000	Υποχρεώσεις 3.000
2) Υποχρεώσεις 1.170 Κέρδη εις νέον 330	Αποσβεσθέντα πάγια 1.500
3) Αναβαλ. Φορολ. Απαιτήσεις 115	Κέρδη εις νέον 115
4) Κέρδη εις νέον 750 Κέρδη εις νέον 100 Υποχρεώσεις 600	Κέρδη εις νέον 700 Αποσβεσθέντα πάγια 750
5) Αναβαλ. Φορολ. Απαιτήσεις 53	Κέρδη εις νέον 53

Στην συνέχεια γίνονται οι εγγραφές του 4ου έτους, οι οποίες είναι:

6) Αποσβέσεις 750 Τόκοι 90 Υποχρεώσεις 610	Έξοδα 700 Αποσβεσθέντα πάγια 750
---	---

Η εγγραφή των φόρων υπολογίζεται με το ίδιο τρόπο όπως και προηγουμένως, δηλαδή:

Λογιστική αξία παγίου $3.000 - 1.500 - 750 - 750 =$	0
Φορολογική βάση παγίου	<u>0</u>
Προσωρινή διαφορά	0
Λογιστική αξία υποχρέωσης $3.000 - 1.170 - 600 - 610 =$	620
Φορολογική βάση υποχρέωσης	<u>0</u>
Προσωρινή διαφορά (εκπεστέα)	620
	<u>X 35%</u>
	<u>217</u>

Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση

$217 - 168 = 49$.

Ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα κατά τα Ελληνικά Πρότυπα στο τέλος του 4^{ου} έτους έχουν ως εξής:

Ισολογισμός 4^{ου} έτους κατά τα Ελλ. Πρότυπα

Ταμείο	1.430	K.N.	1.430
Αποτελέσματα 4ου έτους			
Έσοδα	1.500		
Έξοδα	<u>700</u>		
	800		
Φόρος εισοδήματος	<u>280</u>		
Καθαρά κέρδη	<u>520</u>		

Λαμβανομένων υπόψη των εγγραφών προσαρμογής ο Ισολογισμός και τα αποτελέσματα γίνονται:

Ισολογισμός 4^{ου} έτους κατά τα Δ.Π.Χ.Π.

Πάγια $0 + 3.000 - 1.500 - 750 - 750 =$	0	K.N.	$1.430 - 330 + 115 - 750 -$
			$100 + 700 + 53 - 750 - 90 + 700 + 49 =$
A.Φ.A. $0 + 115 + 53 + 49 =$	217	Υποχρ. $0 + 3.000 - 1.170 - 600 - 610 =$	1.027
Ταμείο $1.430 + 0 =$	<u>1.430</u>		<u>620</u>
	<u>1.647</u>		<u>1.647</u>

Αποτελέσματα 4ου έτους κατά τα Δ.Π.Χ.Π.

Έσοδα	1.500
Έξοδα $700 - 700 =$	0
Αποσβέσεις $0 + 750 =$	750
Τόκοι $0 + 90 =$	<u>90</u>
	660
Φόρος Εισοδ. $280 - 49$	<u>231</u>
Καθαρά κέρδη	429

Πριν γίνει οτιδήποτε άλλο, στο τέλος του 5ου χρόνου, επαναφέρονται οι εγγραφές τέλους 4ου έτους.

1) Πάγια	3.000	Υποχρεώσεις	3.000
<hr/>		<hr/>	
2) Υποχρεώσεις	1.170	Αποσβεσθέντα πάγια	1.500
Κέρδη εις νέον	330	<hr/>	
3) Αναβαλ. Φορολ. Απαιτήσεις	115	Κέρδη εις νέον	115
<hr/>		<hr/>	
4) Κέρδη εις νέον	750	Κέρδη εις νέον	700
Κέρδη εις νέον	100	Αποσβεσθέντα πάγια	750
Υποχρεώσεις	600	<hr/>	
5) Αναβαλ. Φορολ. Απαιτήσεις	53	Κέρδη εις νέον	53
<hr/>		<hr/>	
6) Κέρδη εις νέον	750	Κέρδη εις νέον	700
Κέρδη εις νέον	90	Αποσβεσθέντα πάγια	750
Υποχρεώσεις	610	<hr/>	
7) Αναβαλ. Φορολ. Απαιτήσεις	49	Κέρδη εις νέον	49
<hr/>		<hr/>	
Στην συνέχεια γίνονται οι εγγραφές του 5ου έτους και οι οποίες είναι:			
8) Τόκοι	80	Έξοδα	700
Υποχρεώσεις	620	<hr/>	
9) Φόρος εισοδήματος	217	Αναβαλ. Φορολ. Απαιτήσεις	217
<hr/>		<hr/>	

Η εγγραφή των φόρων υπολογίζεται με το ίδιο τρόπο όπως και προηγουμένως, δηλαδή:

Λογιστική αξία παγίου	3.000 - 1.500 - 750 - 750 =	0
Φορολογική βάση παγίου		<u>0</u>
Προσωρινή διαφορά		0
Λογιστική αξία υποχρέωσης	3.000 - 1.170 - 600 - 610 - 620 =	0
Φορολογική βάση υποχρέωσης		<u>0</u>
Προσωρινή διαφορά (εκπεστέα)		0

Αναβαλλόμενος φόρος χρήσης 0. Συνεπώς το σωρευμένο υπόλοιπο της προηγούμενης χρήσεως (217) αντιλογίζεται.

Ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα του 5ου έτους σύμφωνα με τα Ελληνικά Πρότυπα έχουν ως εξής:

Ισολογισμός 5^{ου} έτους κατά τα Ελλ. Πρότυπα

Ταμείο	2.015	Κ.Ν.	2.015
Αποτελέσματα 5ου έτους			
Έσοδα	1.600		
Έξοδα	<u>700</u>		
	900		
Φόρος εισοδήματος	<u>315</u>		
Καθαρά κέρδη	<u>585</u>		

Λαμβανομένων υπόψη των τροποποιητικών εγγραφών ο Ισολογισμός και τα αποτελέσματα κατά τα Δ.Π.Χ.Π. του 5ου έτους θα έχουν:

Ισολογισμός 5^{ου} έτους κατά τα Δ.Π.Χ.Π.

Πάγια $0+3.000-1.500-750-750 =$	0	Κ.Ν. $2.015-330+115-750-$	
		$100+700+53-750-$	
		$90+700+49-80+700-217 =$	2.015
Α.Φ.Α. $0 + 115 + 53 + 49 - 217 =$	0	Υποχρ. $3.000 - 1.170 - 600 - 610 - 620 =$	<u>0</u>
Ταμείο $2.015 + 0 =$	<u>2.015</u>		
	<u>2.015</u>		<u>2.015</u>

Αποτελέσματα 5ου έτους κατά τα Δ.Π.Χ.Π.

Έσοδα	1.600
Έξοδα $700 - 700 =$	0
Τόκοι $0 + 80 =$	<u>80</u>
	1.520
Φόρος Εισοδ. $315 + 217$	<u>532</u>
Καθαρά κέρδη	<u>988</u>