



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

***ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΕΠΙΦΕΡΟΥΝ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ
ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ ΣΤΙΣ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ***

ΔΑΡΑΒΕΛΑΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ

ΚΟΡΩΝΙΟΣ ΝΙΚΗΤΑΣ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΦΑΤΟΥΡΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

ΚΑΛΑΜΑΤΑ 2007

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο	4
1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ.....	4
1.2 ΟΙ ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΠΗΓΑΜΕ ΣΤΑ ΔΛΠ.....	13
1.3 ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ- ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΑ ΔΛΠ.....	18
1.4 ΟΡΙΣΜΟΣ ΔΛΠ- ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ.....	20
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο	47
2.1 Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ.....	47
2.2 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΠΕΙΑΣ.....	48
2.3 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ.....	49
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	50
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο	51
3.1. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΒΑΣΗ ΤΟΥ Ν 2190/20.....	51
3.2 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΒΑΣΗ ΔΛΠ 1.....	59
3.3 ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΒΑΣΗ ΔΛΠ 7.....	71
3.4 ΔΙΑΦΟΡΕΣ.....	81
3.5 ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΤΕΧΝΟΔΟΜΙΚΗΣ ΛΟΓΩ ΤΩΝ ΔΛΠ. ΠΩΣ ΕΠΗΡΕΑΣΤΗΚΑΝ ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ.....	88
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	97
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	98
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	103
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	104
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	109
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	110

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1.....	89
Πίνακας 2.....	92
Πίνακας 3.....	93
Πίνακας 4.....	95

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΧΗΜΑΤΩΝ

ΣΧΗΜΑ 1.....	12
--------------	----

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα αναφορά αποτελεί μελέτη της εισαγωγής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην χώρα μας και τις αλλαγές που αυτά επέφεραν στην λογιστική ενημέρωση και παρουσίαση.

Στο πρώτο κεφάλαιο θα ασχοληθούμε γενικά με τα ΔΛΠ, όπως το ιστορικό της μετάβασης, τους λόγους που πήγαμε στα ΔΛΠ, δηλαδή για ποιο λόγο εισήχθησαν, θα παρουσιάσουμε το θεσμικό πλαίσιο καθώς και τα ΔΛΠ.

Στο δεύτερο κεφάλαιο θα παρουσιάσουμε τις λογιστικές αρχές πάνω στις οποίες βασίζονται τα ΔΛΠ.

Στο τρίτο κεφάλαιο θα δούμε αναλυτικά περί των ΔΛΠ 1 και 7, ενώ θα παρουσιάσουμε και τι ισχύει γενικά για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΕΓΛΣ. Θα αναλύσουμε τις διαφορές των δύο καταστάσεων, και θα κλείσουμε την παρούσα αναφορά με τα προβλήματα και τα οφέλη που προέκυψαν από την εισαγωγή των ΔΛΠ.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

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

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

Παράλληλα, η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων είναι χρήσιμη και για τις ίδιες τις οικονομικές μονάδες, καθόσον οι διοικήσεις τους έχουν την δυνατότητα να συγκρίνουν την αποδοτικότητά των μονάδων που διοικούν με άλλες ανταγωνιστικές οικονομικές μονάδες, σε τοπικό και διεθνές επίπεδο.

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

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

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

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

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

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

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

1.1 ΙΣΤΟΡΙΚΟ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ

Οι οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων για τις χρήσεις 2003 και 2004 δημοσιεύθηκαν με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Οι οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονταν με το ΕΓΛΣ διακρίνονταν από την ομοιομορφία, προσανατολιζόνταν στην παροχή πληροφοριών στο κύριο σώμα των οικονομικών καταστάσεων και διέπονταν από την αρχή του Ιστορικού Κόστους. Το προσάρτημα που συνόδευε τις οικονομικές καταστάσεις περιείχε περιορισμένο αριθμό πληροφοριών και αναλύσεων. Τα πιστοποιητικά των Ορκωτών ελεγκτών που συνόδευαν τις οικονομικές καταστάσεις περιείχαν παρατηρήσεις, πολλές φορές ιδιαίτερα σημαντικές, χωρίς όμως να λαμβάνονται πάντοτε υπόψη από τα ενδιαφερόμενα μέρη.

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

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

Δεύτερον, οι ελληνικές επιχειρήσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ έπρεπε να αλλάξουν νοοτροπία. Η νομοθεσία μας όσον αφορά τα λογιστικά θέματα χαρακτηρίζονταν από ένα πλέγμα διατάξεων, οι οποίες οδηγούσαν στην εφαρμογή στενά άκαμπτων κανόνων. Τα ΔΛΠ ως κείμενα αρχών απομακρύνονται από την εφαρμογή άκαμπτων κανόνων και επιβάλλουν στις επιχειρήσεις να κρίνουν υποκειμενικά συναλλαγές και γεγονότα και να τα απεικονίζουν λογιστικά με τρόπο

που να εξασφαλίζει τους αντικειμενικούς σκοπούς που τα ΔΛΠ θέτουν. Η δυσκολία που έπρεπε να ξεπερασθεί στο θέμα αυτό δεν πρέπει να υποτιμάται.

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

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

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

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

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

Τελειώνοντας, οφείλουμε να αποδώσουμε τίτλο τιμής στον πιο σπουδαίο παράγοντα που είχε και θα έχει μοναδικό και κρίσιμο ρόλο στην εφαρμογή των ΔΛΠ¹ στη χώρα μας. Τον αφανή Έλληνα λογιστή. Αυτόν τον επαγγελματία που καλείται να επιδείξει ιδιαίτερη

¹ www.epixeirisi.gr

προσαρμοστικότητα και επιμέλεια στην εκτέλεση των νέων αυξημένων καθηκόντων της εργασίας του. Το νέο εγχείρημα της ορθής εφαρμογής των ΔΛΠ αποτελεί παράλληλα για τον κλάδο των ορκωτών ελεγκτών-λογιστών μια μοναδική ευκαιρία περαιτέρω καταξίωσης και αναβάθμισης του επαγγέλματός τους.

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

Σχετικά με το IASB2 και την IFRIC

Ο IASB, που εδρεύει στο Λονδίνο, άρχισε να λειτουργεί το 2001. Χρηματοδοτείται από εισφορές που συγκεντρώθηκαν από τα μέλη του Διοικητικού του Συμβουλίου, από το Ίδρυμα IASC, από μεγάλες λογιστικές εταιρίες, ιδιωτικούς χρηματοδοτικούς οργανισμούς και βιομηχανικές εταιρίες από όλο τον κόσμο, κεντρικές και αναπτυξιακές τράπεζες, και άλλους διεθνείς και επαγγελματικούς οργανισμούς. Τα 14 μέλη του IASB (12 από τα οποία είναι πλήρους απασχόλησης) προέρχονται από εννέα χώρες και έχουν διαφορετική επαγγελματική κατάρτιση. Το IASB έχει αναλάβει να αναπτύξει, για το δημόσιο συμφέρον, ένα απλό σύνολο από υψηλής ποιότητας, παγκόσμια λογιστικά πρότυπα που απαιτούν ξεκάθαρες και συγκρίσιμες πληροφορίες σε οικονομικές καταστάσεις γενικής χρήσης. Για την επίτευξη αυτού του στόχου, το IASB συνεργάζεται με αυτούς που θέτουν τα εθνικά λογιστικά πρότυπα για να πετύχει σύγκλιση των λογιστικών προτύπων σε ολόκληρο τον κόσμο.

Η IFRIC συνεδρίασε για πρώτη φορά τον Φεβρουάριο του 2002. Περιλαμβάνει 12 μέλη με δικαίωμα ψήφου (όλα με μερική

² www.iasb.org

απασχόληση) που προέρχονται από διάφορες χώρες και έχουν διαφορετική επαγγελματική κατάρτιση, και συνεδριάζει περίπου 9 φορές το χρόνο υπό Προέδρου που δεν έχει δικαίωμα ψήφου. Ο πρωταρχικός ρόλος της IFRIC είναι να εξετάσει, επί επίκαιρης βάσης εντός του γενικού πλαισίου των Διεθνών Προτύπων Οικονομικών Εκθέσεων και της Οργάνωσης του IASB, λογιστικά ζητήματα τα οποία είναι πιθανόν να έχουν αποκλίνουσα ή μη αποδεκτή αντιμετώπιση λόγω της απουσίας έγκυρης καθοδήγησης, με στόχο να φτάσει σε ομοφωνία για την κατάλληλη λογιστική αντιμετώπιση. Κατά την ανάπτυξη Διερμηνειών, η IFRIC συνεργάζεται στενά με παρεμφερείς εθνικές επιτροπές διερμηνείας.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση³ εναρμονίζει τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που παρέχουν οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες προκειμένου να εξασφαλισθεί η προστασία των επενδυτών. Με την εφαρμογή διεθνών λογιστικών κανόνων αποσκοπείτε η διαφύλαξη της εμπιστοσύνης προς τις χρηματοπιστωτικές αγορές και, ταυτόχρονα, η διευκόλυνση της διαπραγμάτευσης κινητών αξιών σε διασυνοριακό και διεθνές επίπεδο.

Ιστορικό

Στην ανακοίνωση της Επιτροπής που εκδόθηκε στις 13 Ιουνίου 2000 με τίτλο «Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: η μελλοντική πορεία» προτεινόταν να καταστεί υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της ΕΕ να καταρτίζουν υποχρεωτικά τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα από το 2005. Στις 17 Ιουλίου, το Συμβούλιο ECOFIN χαιρέτησε αυτή την ανακοίνωση και τόνισε στα πορίσματά του ότι η συγκρισιμότητα, η αξιοπιστία και η διαφάνεια των λογαριασμών των ευρωπαϊκών

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

επιχειρήσεων αποτελούν θεμελιώδες στοιχείο της ολοκλήρωσης και της διεθνούς ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών χρηματοπιστωτικών αγορών. Εξάλλου, η εναρμόνιση αυτού του θέματος θεωρείται σημαντική για το « πρόγραμμα δράσης για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες » -ΠΔΧΥ. Επιπλέον, οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις συμφωνούν με την έγκριση προτύπων ΔΛΠ, δεδομένου ότι αυτό θα διευκολύνει την εμπορευσιμότητα κινητών αξιών, τις διασυνοριακές συγχωνεύσεις και εξαγορές, καθώς και τις πράξεις χρηματοδότησης. Η κοινοτική λογιστική νομοθεσία της δεκαετίας του 1970 πρέπει να ενημερωθεί για να ανταποκριθεί στο αίτημα των σύγχρονων επενδυτών. Συγκεκριμένα, οι τίτλοι μιας εταιρείας συχνά ανήκουν σε επενδυτές προερχόμενους από διάφορα μέρη του κόσμου.

Ορισμοί

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) αποκαλούμενα «International Accounting Standards» (IAS) εκδίδονται από τον «Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» - ΟΔΛΠ (EN) [«International Accounting Standards Board» (IASB)⁴] που είναι εγκατεστημένος στο Λονδίνο και στον οποίο θα εκπροσωπείται η Επιτροπή. Στο μέλλον, οι κοινοί αυτοί κανόνες θα μετονομαστούν σε «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης» - ΔΠΧΠ (EN), [«International Financial Reporting Standards» (IFRS)].

Προτεραιότητες

Δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, μέσω της αύξησης της συγκρισιμότητας των καταστάσεων στην ενιαία αγορά, προκειμένου να διευκολυνθεί ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία κεφαλαίων. Ανάγκη έγκρισης κανονισμού προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι όλες

⁴ www.iasb.org

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

Πεδίο εφαρμογής

Από το 2005 όλες οι εισηγμένες εταιρίες της ΕΕ (συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων) πρέπει να εφαρμόζουν διεθνή λογιστικά πρότυπα υψηλής ποιότητας κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν αυτές τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν αυτό το σύστημα στις εταιρικές καταστάσεις τους. Θα είναι ακόμη δυνατόν να επιβάλλουν τη νέα νομοθεσία σε μη εισηγμένες τράπεζες ή ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

Χρονοδιάγραμμα και καθεστώς των λογιστικών οδηγιών

Παρά το γεγονός ότι ως ημερομηνία-στόχος έχει τεθεί το 2005, ο προτεινόμενος κανονισμός θα τεθεί σε ισχύ αμέσως, παρέχοντας στα κράτη μέλη το χρόνο να προσαρμοστούν σταδιακά. Εξάλλου, η νομοθεσία για τα πρότυπα ΔΛΠ θα συμπληρώσει τις απαιτήσεις που περιέχονται στις λογιστικές οδηγίες. Τέλος, τα κράτη μέλη μπορούν να αναστείλουν την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων έως το 2007 για τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο της Κοινότητας και σε οργανωμένη αγορά τρίτης χώρας.

Μηχανισμός προσαρμογής

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

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

Ο κανονισμός θα εγκριθεί σύμφωνα με μηχανισμό διπλής διάρθρωσης:

- ένα κανονιστικό επίπεδο με τη σύσταση κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, που θα απαρτίζεται από αντιπροσώπους των κρατών μελών και θα προεδρεύετε από την Επιτροπή. Αυτή θα αποφασίσει την ενδεχόμενη έγκριση των προτύπων ΔΛΠ στη βάση πρότασης της Επιτροπής. Στόχος είναι να εξασφαλισθεί απόλυτη διαφάνεια και ευθύνη έναντι του Συμβουλίου και του Κοινοβουλίου.
- ένα τεχνικό επίπεδο με τη σύσταση τεχνικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, της συμβουλευτικής ομάδας για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην Ευρώπη (EFRAG), που θα απαρτίζεται από εμπειρογνώμονες σε θέματα λογιστικής του ιδιωτικού τομέα πολλών κρατών μελών. Αυτή θα παρέχει εγκαίρως τη συνδρομή και τις αναγκαίες αρμοδιότητες για την αξιολόγηση των προτύπων ΔΛΠ και θα συμβουλεύει την Επιτροπή για το ενδεχόμενο τροποποίησης της ισχύουσας νομοθεσίας.

Προοπτικές

Ο κανονισμός είναι άμεσα εφαρμοστέος και δεν απαιτείται μεταφορά του στο εσωτερικό δίκαιο των κρατών μελών. Προβλέπει ότι η Επιτροπή θα εξετάσει τη λειτουργία των μηχανισμών και των διαδικασιών μετά την εφαρμογή τους, το αργότερο μέχρι το δεύτερο εξάμηνο του 2007.

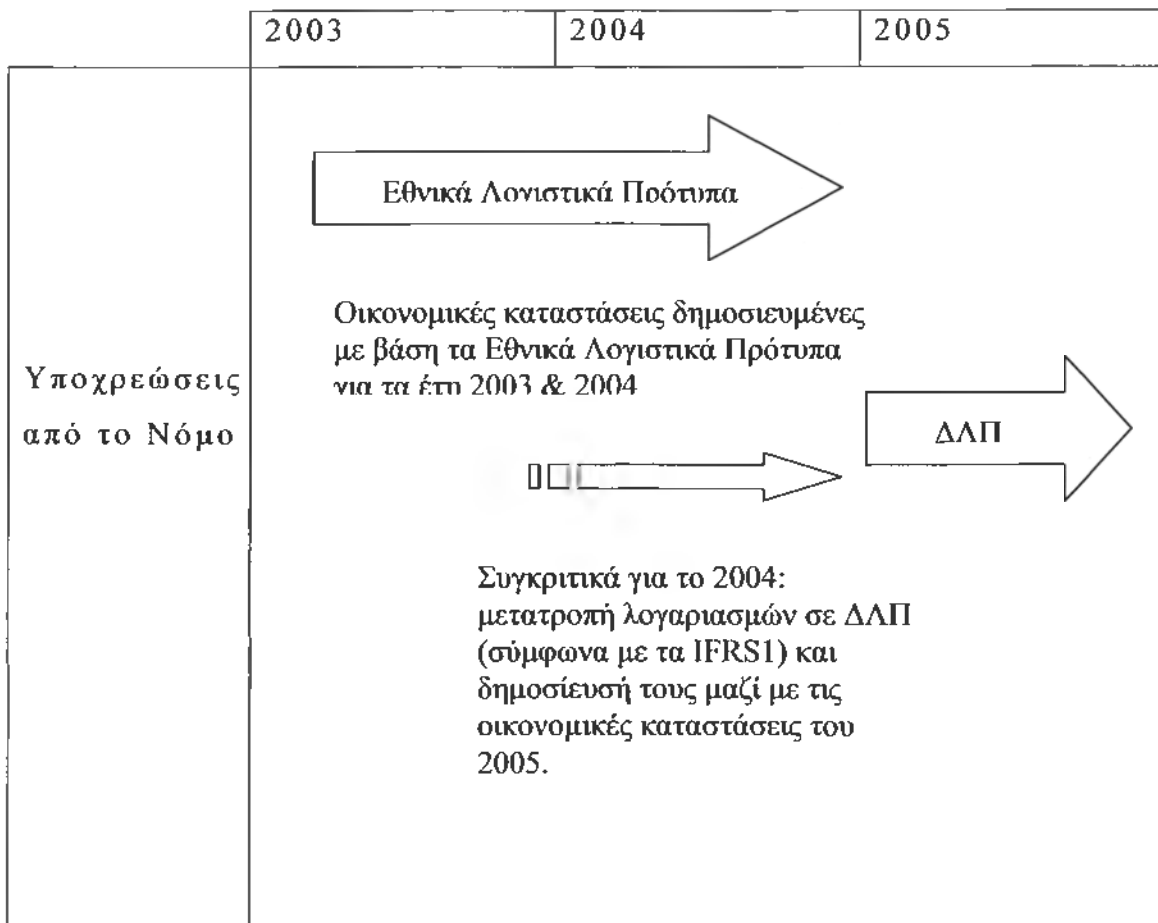
Μετά τη θετική γνώμη της κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η Επιτροπή εγκρίνει τον κανονισμό για το λογιστικό πρότυπο ΔΛΠ 39. Το πρότυπο αυτό ισχύει για όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης από την 1η Ιανουαρίου 2005 με την επιφύλαξη δύο προσωρινών εξαιρέσεων. Η πρώτη αφορά την εφαρμογή του συστήματος «εύλογης αξίας» (fair value) σε όλα τα στοιχεία του

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

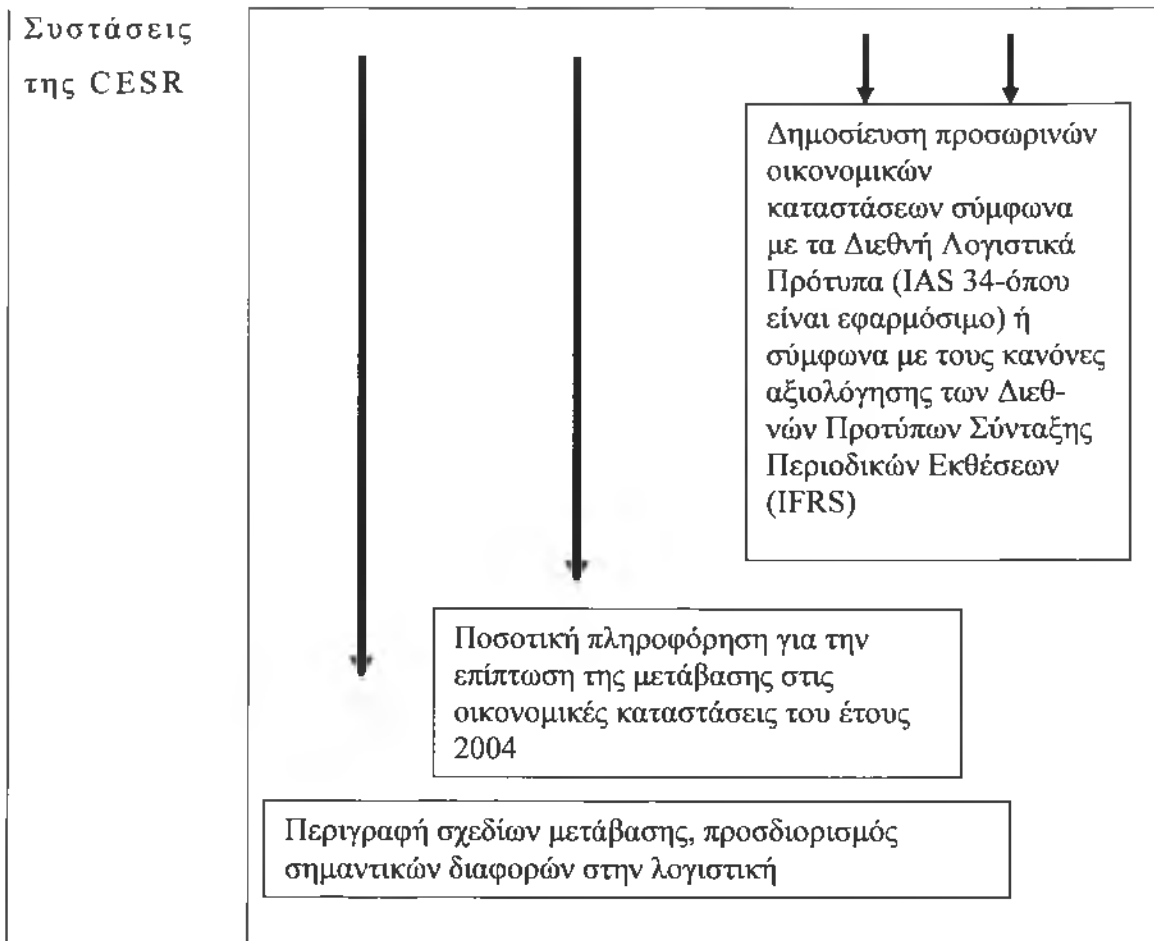
Προκειμένου να διευκολυνθεί η μετάβαση προς τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) και τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) θεσπίστηκε το ΔΠΧΠ 1: Πρώτη εφαρμογή των προτύπων διεθνούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Αντικαθιστά τη διερμηνεία ΜΕΔ-8 που επέβαλλε πολύ βαρείς και αυστηρούς όρους στις εταιρείες που επέλεγαν να χρησιμοποιήσουν ΔΛΠ αντί για τα γενικώς αποδεκτά σε εθνικό επίπεδο λογιστικά πρότυπα. Το νέο πρότυπο ΔΠΧΠ 1: Πρώτη εφαρμογή των προτύπων διεθνούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης λαμβάνει υπόψη τις ανάγκες των εισηγμένων επιχειρήσεων της ΕΕ που θα χρησιμοποιήσουν τα ΔΛΠ για πρώτη φορά από 1ης Ιανουαρίου 2005. Το πρότυπο περιλαμβάνει τη διαδικασία που πρέπει να τηρηθεί κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ, ιδίως όσον αφορά τον ισολογισμό έναρξης που αποτελεί το σημείο εκκίνησης για την εφαρμογή των ΔΛΠ/ ΔΠΧΠ. Εκτός αυτού, εγγυάται την ύπαρξη διαφάνειας καθώς υποχρεώνει την δημοσιεύουσα οντότητα να εξηγήσει τις επιπτώσεις της μετάβασης στα ΔΛΠ για την οικονομική της κατάσταση, για τα αποτελέσματα χρήσης και τις ταμειακές ροές της, προκειμένου να περιορισθούν οι αντιδράσεις της αγοράς.

Παράρτημα που απεικονίζει το προτεινόμενο χρονοδιάγραμμα για να δημοσιοποιήσουν οι εκδότριες εταιρείες το σχέδιο δράσης τους που αφορά τη μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα⁵

ΣΧΗΜΑ Ι
1



⁵ www.europarl.europa.eu



1.2 ΟΙ ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΠΗΓΑΜΕ ΣΤΑ ΔΛΠ

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

Οι επενδυτές, προκειμένου να τοποθετήσουν τα κεφάλαιά τους, στηρίζονται, σε μεγαλύτερο ή μικρότερο βαθμό, σε μελέτες που διενεργούν ειδικοί χρηματοοικονομικοί αναλυτές. Τα στοιχεία αυτών των μελετών βασίζονται, κυρίως, στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες δημοσιεύονται από τις οικονομικές μονάδες, ενώ οι

⁶ www.eurobank.gr

πληροφορίες που αντλούνται από αυτές, εξαρτώνται από τα λογιστικά πρότυπα, με βάση τα οποία οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται.

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

Παράλληλα, η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων είναι χρήσιμη και για τις ίδιες τις οικονομικές μονάδες, καθόσον οι διοικήσεις τους έχουν την δυνατότητα να συγκρίνουν την αποδοτικότητά των μονάδων που διοικούν με άλλες ανταγωνιστικές οικονομικές μονάδες, σε τοπικό και διεθνές επίπεδο.

Η πρόσφατη εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ) δημιουργεί προϋποθέσεις για σοβαρές αλλαγές στο λογιστικό επάγγελμα, τόσο στην χώρα μας, όσο και διεθνώς. Ο λόγος καθιέρωσης των διεθνών λογιστικών προτύπων, ήταν, διότι μέσω της διεθνοποίησης των συναλλαγών μέσω της παγκοσμιοποίησης, τα κεφάλαια προς επένδυση έπρεπε να βρουν ασφαλούς τρόπους αξιολόγησης των επενδύσεών τους. Οι διαφορετικές λογιστικές και νομοθετικές καταστάσεις κάθε κράτους, αποτελούσε εμπόδιο στην σωστή αξιολόγηση, αφού τα μεγέθη των οικονομικών οργανισμών

παρουσιάζονταν υποκειμενικά με βάση τις κείμενες διατάξεις κάθε κράτους, με αποτέλεσμα να απαιτούνται ειδικές γνώσεις της ειδικής κατάστασης του κάθε κράτους. Μέσω των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, οι λογιστικές πληροφορίες έχουν την ίδια έννοια σε κάθε κράτος, με αποτέλεσμα να κάνουν πιο εύκολη και χρηστική την επεξεργασία των λογιστικών καταστάσεων, ενώ μπορούν να εξαχθούν ασφαλή συμπεράσματα για τα κεφάλαια τα οποία είναι διαθέσιμα προς επένδυση.

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

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

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

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων, είναι η παροχή πληροφοριών, σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση των οικονομικών μονάδων, για μια συγκεκριμένη περίοδο. Τα Δ.Π.Χ.Π. έχουν σχεδιασθεί

προκειμένου να εφαρμόζονται από τις κερδοσκοπικές οικονομικές μονάδες (εμπορικές, βιομηχανικές, χρηματοοικονομικές κ.λ.π.), με σκοπό να βοηθήσει τους, ανά τον κόσμο, επενδυτές, ερευνητές και λοιπούς χρήστες (πιστωτές, εργαζόμενους, ρυθμιστικές αρχές κ.λ.π.) στη λήψη ορθών οικονομικών αποφάσεων.

Ορισμένα από τα βασικά χαρακτηριστικά πάνω στα οποία έχουν δομηθεί τα Δ.Π.Χ.Π., είναι τα παρακάτω⁷:

α) Ακριβοδίκαιη παρουσίαση

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

β) Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

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

γ) Αρχή των δεδουλευμένων εσόδων εξόδων

Οι λογιστικοί χειρισμοί, σε κάθε περίπτωση, εφαρμόζονται στη βάση της αρχής των δεδουλευμένων εσόδων - εξόδων, γεγονός που ουσιαστικά σημαίνει ότι τα έσοδα και τα έξοδα λογίζονται στη χρήση

⁷ www.gus.gr

που αυτά αφορούν, ανεξάρτητα από τον χρόνο είσπραξης - πληρωμής τους.

δ) Ομοιομορφία παρουσίασης

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

ε) Σημαντικότητα

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

στ) Συμψηφισμός

Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού - παθητικού, εσόδων - εξόδων, κερδών - ζημιών, εκτός από τις περιπτώσεις που οι συμψηφισμοί επιτρέπονται από πρότυπα ή διερμηνείες.

ζ) Συγκριτική πληροφόρηση

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

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

Εκτός από την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π, που έχει επιβληθεί από τον νόμο, παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής τους και στις υπόλοιπες οικονομικές μονάδες. Εκτιμάται ότι αργά ή γρήγορα η υποχρέωση αυτή θα επεκταθεί και στις εκτός χρηματιστηριακής αγοράς οικονομικές μονάδες, έτσι ώστε τα Δ.Π.Χ.Π. να αντικαταστήσουν τα εθνικά λογιστικά πρότυπα. Η αναμενόμενη αυτή εξέλιξη θα πρέπει να βρει τις διοικήσεις των οικονομικών μονάδων όσο το δυνατόν πιο έτοιμες. Ανεξάρτητα από το πότε θα εναρμονισθούν πλήρως τα εθνικά λογιστικά πρότυπα με αυτά των Δ.Π.Χ.Π., ένα εύλογο ερώτημα που τίθεται είναι αν, με δεδομένη τη δυνατότητα της επιλεκτικής εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π., υπάρχουν σημαντικοί λόγοι που θα έκαναν τις οικονομικές μονάδες, που δεν έχουν από τον νόμο υποχρέωση, να υιοθετήσουν την εφαρμογή τους. Είναι προφανές ότι οι ωφέλειες από τη χρησιμοποίηση των Δ.Π.Χ.Π. δεν αφορούν μόνο τις οικονομικές μονάδες στις οποίες ο νόμος τα επιβάλλει, αλλά και τις αντίστοιχες, κυρίως, μεγάλου και μεσαίου μεγέθους οικονομικές μονάδες, καθόσον η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. βελτιώνει και αναπτύσσει την επικοινωνία μεταξύ των διοικήσεών τους με τους μετόχους και τους υποψήφιους επενδυτές, διευρύνοντας παράλληλα το έδαφος για πρόσβαση στη διεθνή αγορά κεφαλαίου (π.χ. εξεύρεση επενδυτών, απόκτηση δανειακών κεφαλαίων με ανταγωνιστικό κόστος).

1.3 ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ- ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΑ ΔΛΠ

Ήδη έχει περάσει πάνω από ένας χρόνος από τότε που τα Δ.Π.Χ.Π. μπήκαν στη ζωή μας. Η πράξη έδειξε ότι η μετάβαση από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα στα Δ.Π.Χ.Π ήταν και είναι ένα ιδιαίτερα δύσκολο εγχείρημα και όχι μια απλή αλλαγή στον τρόπο λογιστικοποίησης και παρουσίασης των οικονομικών δεδομένων,

γεγονός που απαιτεί μεγάλη προσπάθεια, ιδιαίτερα σε χώρες, όπως η Ελλάδα, που τα εθνικά λογιστικά πρότυπα είναι προσανατολισμένα, σε ορισμένες περιπτώσεις, στις φορολογικές ανάγκες, παρά στην πλήρη και ουσιαστική ενημέρωση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Είναι αδιαμφισβήτητο ότι, η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. αποτελεί μια λογιστική επανάσταση με ιδιαίτερα θετικά αποτελέσματα.

Μια απλή σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται με βάση τα Δ.Π.Χ.Π., με τις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις, που συντάσσονται με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα καταδεικνύει την ποιοτική διαφορά. Λόγω του ότι, η μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Π. είναι εγχείρημα στρατηγικής σημασίας, η επιτυχία του απαιτεί τη συνεχή και ενεργή υποστήριξη της Διοίκησης της οικονομικής μονάδας. Η Διοίκηση οφείλει να καθοδηγεί, να ενθαρρύνει και να παρακολουθεί την υλοποίηση της μετάβασης, κάνοντας σαφή, στο σύνολο των εμπλεκομένων, τη σημασία του έργου, κοινοποιώντας παράλληλα σε αυτούς τους τρόπους για την επιτυχή ολοκλήρωσή του.

Το Θεσμικό Πλαίσιο που ίσχυε

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

Τα πιστοποιητικά των Ορκωτών ελεγκτών που συνόδευαν τις οικονομικές καταστάσεις περιείχαν παρατηρήσεις, πολλές φορές ιδιαίτερα σημαντικές, χωρίς όμως να λαμβάνονται πάντοτε υπόψη από τα ενδιαφερόμενα μέρη.

1.4 ΟΡΙΣΜΟΣ ΔΛΠ- ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα⁸ αποτελούν μια επιλεγμένη σειρά γενικώς παραδεγμένων λογιστικών αρχών και μεθόδων, που αποβλέπουν στην ομοιόμορφη κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης κα.) των εταιριών με εισηγμένες κατά προτίμηση μετοχές. Αυτό επιτυγχάνεται μετά από αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην πραγματική τους αξία, ώστε οι παρεχόμενες χρηματοοικονομικές πληροφορίες να είναι ομοιόμορφες, χρήσιμες, κατανοητές και αξιόπιστες σε διεθνές επίπεδο.

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

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

- (α) ισολογισμό,
- (β) κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,
- (γ) κατάσταση που να παρουσιάζει:
 - (i) είτε όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, είτε
 - (ii) τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους μετόχους και από διανομές στους μετόχους,
- (δ) κατάσταση Ταμιακών ροών, και
- (ε) λογιστικές αρχές και επεξηγηματικές σημειώσεις.

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

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

(α) Των κύριων παραγόντων και επιδράσεων που προσδιορίζουν την απόδοση της επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο περιβάλλον, στο οποίο αυτή δραστηριοποιείται, της ανταπόκρισης της επιχείρησης σε αυτές τις μεταβολές και την επίδρασή τους, καθώς και της πολιτικής της επιχείρησης για επενδύσεις προς διατήρηση και ενίσχυση της απόδοσης, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής της για τα μερίσματα.

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

(γ) Της δυναμικής και των πόρων της επιχείρησης, η αξία των οποίων δεν αντανακλάται στον ισολογισμό, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πολλές επιχειρήσεις παρουσιάζουν, πέραν από τις οικονομικές καταστάσεις, πρόσθετες καταστάσεις, όπως περιβαλλοντολογικές εκθέσεις και καταστάσεις προστιθέμενης αξίας, ειδικώς σε κλάδους όπου οι περιβαλλοντικοί παράγοντες είναι σημαντικοί και όπου οι εργαζόμενοι θεωρούνται ότι είναι μια σημαντική ομάδα χρηστών. Οι επιχειρήσεις προτρέπονται να παρουσιάζουν τέτοιες πρόσθετες καταστάσεις, αν η διοίκηση πιστεύει ότι θα βοηθήσουν τους χρήστες να πάρουν οικονομικές αποφάσεις.

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

ΦΑΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ

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

- οι μεταβολές που προκαλούνται από τις πράξεις εγγράφονται με λογιστικές εγγραφές. Με βάση τα αντίστοιχα παραστατικά, οι έχουσες οικονομική σημασία και επίπτωση πράξεις αναλύονται, αναγνωρίζονται και εγγράφονται διπλογραφικά με τον τρόπο της ημερολογιακής εγγραφής και κατά χρονολογική σειρά, στο βιβλίο πρώτης εγγραφής, το Ημερολόγιο, λαμβάνοντας το όνομα του στοιχείου στο οποίο αναφέρονται. Επίσης οι πράξεις αυτές θα πρέπει να αναφέρονται ή να αναγνωρίζονται σύμφωνα με το συγκεκριμένο στοιχείο του ισολογισμού ή της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, το οποίο επηρεάζουν - όλες οι μεταβολές ομαδοποιούνται, με την έννοια ότι μετά την εγγραφή στο ημερολόγιο αυτές μεταφέρονται στους αναλυτικούς και συγκεντρωτικούς λογαριασμούς, που τηρούνται σε ειδικά λογιστικά βιβλία αναλυτικά και γενικά καθολικά. Η ομαδοποίηση αυτή εξυπηρετεί στην φάση της αναφοράς τον υπολογισμό του αποτελέσματος κέρδος ή ζημιά, συσχετίζοντας έσοδα με έξοδα, συγκεντρώνοντάς τα από τους αντίστοιχους λογαριασμούς τους.

ΦΑΣΗ ΤΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

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

- μετά τον πρώτο έλεγχο για την ακρίβεια των εγγραφών και μεταφορά τους στα καθολικά, όλες οι τελευταίες και μη

καταχωρημένες πράξεις και εκκρεμότητες, εσωτερικές και εξωτερικές, που κρίνονται ότι ανήκουν στην οικονομική δραστηριότητα της περιόδου που θέλουμε να αναφερθούμε, καταχωρούνται και αυτές κανονικά στους αντίστοιχους λογαριασμούς. Στην φάση αυτή γίνονται και οι όποιες διορθώσεις και προσαρμογές που χρειάζεται να γίνουν.

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

- η φάση της σύνταξης των λογιστικών καταστάσεων αρχίζει με την εξαγωγή του αποτελέσματος της περιόδου, λογιστικά πρώτα με τον κατάλληλο συνδυασμό των σχετικών λογαριασμών. Οι λογαριασμοί αυτοί, οι οποίοι περιέχουν τα μεγέθη που θα δώσουν το αποτέλεσμα της περιόδου μετά την εξαγωγή του και την μεταφορά του σε ειδικό λογαριασμό αποτελεσμάτων περιόδων(χρήσεων), μηδενίζονται για να δεχθούν τα ίδια στοιχεία μεν, αλλά της επόμενης περιόδου/ χρήσης. Πριν τον μηδενισμό τους συντάσσεται και η γνωστή κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, όπου ο υπολογισμός του αποτελέσματος γίνεται αριθμητικά, έσοδα μείον έξοδα. Στην συνέχεια συντάσσεται ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και καταχωρείται λογιστικά στους αντίστοιχους λογαριασμούς. Τέλος συντάσσεται ο ισολογισμός του τέλους της περιόδου. Όλοι οι λογαριασμοί στο τέλος της χρήσης κλείνουν με μια εγγραφή(εγγραφή απογραφής) και τα υπόλοιπα της απογραφής, μεταφέρονται στην επόμενη χρήση.

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

Δ.Λ.Π 1⁹ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Α) ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

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

Β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων

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

Γ) Μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων

Η κατάσταση αυτή πρέπει να παρουσιάζει:

- i) Το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσης
- ii) Κάθε έσοδο και έξοδο και κάθε κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια.
- iii) Την σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών που αντιμετωπίστηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Επιπρόσθετα πρέπει να παρουσιάζονται:

- iv) Μεταφορές κεφαλαίων από και προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων.
- v) Το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημίας στην αρχή της χρήσης και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς και την κίνηση της χρήσεως.

⁹ www.gus.gr

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

Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών

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

Ε) Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων

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

- i) παρουσίαση πληροφοριών για τις βάσεις καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επιλέγησαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα.
- ii) Γνωστοποίηση των πληροφοριών που απαιτούνται από τα ΔΛΠ, οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις.
- iii) Παροχή πρόσθετων πληροφοριών που είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.
- iv) Παρουσίαση των μεθόδων αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν
- v) Γνωστοποίηση οποιουδήποτε ειδικότερου λογιστικού χειρισμού που κρίνεται απαραίτητη για την ορθή κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

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

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

Δ.Λ.Π 2¹⁰ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Τα αποθέματα αποτιμούνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία

¹⁰ www.gus.gr

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

Στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να γνωστοποιούνται:

- Η λογιστική μέθοδος αποτίμησης των αποθεμάτων και προσδιορισμού του κόστους αυτών,
- Η συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων και η λογιστική αξία ανά κατηγορία αποθεμάτων, σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχείρησης,
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων που αποτιμήθηκαν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία,
- Το ποσό ανάκτησης της υποτιμημένης αξίας των αποθεμάτων που καταχωρήθηκε ως έσοδο στην παρούσα χρήση καθώς και οι συνθήκες που οδήγησαν στην ανάκτηση αυτή,
- Η λογιστική αξία των αποθεμάτων τα οποία έχουν ενεχυριασθεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων,
- Η αξία της υποτίμησης των αποθεμάτων η οποία καταχωρήθηκε στα έξοδα της χρήσεως, και
- Οι γνωστοποιήσεις που αφορούν την χρησιμοποίηση της μεθόδου LIFO, όπως αναφέρεται παραπάνω.

Δ.Λ.Π 7 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ.

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

δραστηριότητες ως εξής:

- Τα ταμειακά διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα είναι τα μετρητά ή οι καταθέσεις της επιχείρησης, οι οποίες μπορούν να αναληφθούν άμεσα, καθώς και οι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, οι οποίες είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά διαθέσιμων και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.
- Επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης καθώς και οι άλλες δραστηριότητες, οι οποίες δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές.
- Επενδυτικές δραστηριότητες είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα.
- Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες, που καταλήγουν σε μεταβολή στο μέγεθος και την συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης.

Δ.Λ.Π 8¹¹ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ , ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ.

Το κέρδος ή/ η ζημιά χρήσεως αποτελείται από :

- κέρδος η ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες
- έκτακτα κονδύλια

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

¹¹ www.gus.gr

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

Έκτακτα κέρδη / ζημιές

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

Αναθεώρηση λογιστικών εκτιμήσεων

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

Θεμελιώδη λογιστικά σφάλματα

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

σφάλματος να γίνει στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης χωρίς ανάλογη υποχρεωτική επανασύνταξη των προηγούμενων περιόδων, οπότε απαιτείται πλήρης γνωστοποίηση στις Σημειώσεις.

Αλλαγή σε λογιστικές αρχές

Αλλαγή σε λογιστικές αρχές επιτρέπεται μόνο όταν αυτή :

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

Η αλλαγή εφαρμόζεται αναδρομικά, δια μέσου του υπολοίπου έναρξης του λογαριασμού κερδών εις νέο, και ανασυντάσσεται η συγκριτική πληροφορία των παρελθουσών χρήσεων εάν αυτό είναι εφικτό να γίνει, διαφορετικά λογίζεται στα αποτελέσματα χρήσης οπότε απαιτείται σύνταξη pro-forma οικονομικών συγκριτικών καταστάσεων. Απαιτείται γνωστοποίηση στις Σημειώσεις.

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

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

Δ.Α.Π 11 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ.

Οι συμβάσεις κατασκευής έργων θα πρέπει να αντιμετωπίζονται σε επίπεδο κάθε μίας ξεχωριστής σύμβασης (εκτός εάν οι συμβάσεις έχουν συναφθεί σαν ένα ενιαίο σύνολο ή αποτελούν στην πραγματικότητα μέρος ενός ενιαίου προγράμματος με γενικό όριο

κέρδους). Τα συμβατικά έσοδα και έξοδα θα πρέπει να αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης του έργου (percentage of completion) κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού όταν η έκβαση της σύμβασης μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Σε περίπτωση μη αξιόπιστης εκτίμησης του αποτελέσματος της σύμβασης το κόστος θα πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία πραγματοποιήθηκε και το έσοδο θα πρέπει να καταχωρείται μόνο στην έκταση που το πραγματοποιημένο συμβατικό κόστος πιθανολογείται ότι θα ανακτηθεί (cost recovery method). Οποιαδήποτε αναμενόμενη ζημία από την σύμβαση κατασκευής θα πρέπει να επιβαρύνει άμεσα τα αποτελέσματα.

Οι γνωστοποιήσεις οι οποίες απαιτούνται από την επιχείρηση είναι:

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

Δ.Α.Π 12¹² ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο της χρήσης και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά. Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί του λογιστικού αποτελέσματος και

¹² www.gus.gr

αφού ληφθούν υπόψη οι μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης υπολογισμού. Ο φόρος που αντιστοιχεί στις προσωρινές (temporagy) διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών εξόδων/ εσόδων, λογίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά και υπολογίζεται σαν διαφορά στοιχείων του ισολογισμού μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης αυτών. Όταν μία χρονική διαφορά κλείσει, τότε αντिलογίζεται και ο αντίστοιχος αναβαλλόμενος φόρος, που είχε λογισθεί όταν είχε προκύψει αρχικά η διαφορά. Χρησιμοποιείται ο φορολογικός συντελεστής ο οποίος πιθανολογείται ότι θα ισχύει κατά την πραγματοποίηση της χρονικής διαφοράς.

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

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

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

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

Δ.Λ.Π 16 ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ.

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

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

Αποτίμηση μεταγενέστερη από την αρχική καταχώριση:

A) Βασική μέθοδος:

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

B) Εναλλακτική μέθοδος:

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

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

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

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

Αποσβέσεις:

Το πάγιο πρέπει να αποσβένεται σύμφωνα με την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, έτσι ώστε η δαπάνη αποσβέσεως να συσχετίζεται με τα αντίστοιχα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την χρησιμοποίησή του.

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

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

Δ.Λ.Π 17 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ.

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

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

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

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

- Μεταβίβαση κυριότητας εκμισθούμενου παγίου στον μισθωτή κατά τη λήξη της μίσθωσης.
- Παρέχεται στο μισθωτή η δυνατότητα αγοράς του παγίου στο τέλος της μίσθωσης σε αξία σημαντικά χαμηλότερη από την αναμενόμενη αγοραία αξία του παγίου και υπάρχει πρόθεση αγοράς του παγίου από πλευράς μισθωτή.
- Η διάρκεια μίσθωσης καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του παγίου ανεξάρτητα από μεταβίβαση κυριότητας η μη.
- Η παρούσα αξία των μισθωμάτων είναι μεγαλύτερη η περίπου ίση από την αγοραία αξία του παγίου ανεξάρτητα από μεταβίβαση κυριότητας η μη.

Στα βιβλία του εκμισθωτή:

- Το σύνολο των τοκοχρεολυτικών μισθωμάτων απεικονίζεται σαν απαίτηση και πιστώνεται με τα εισπραττόμενα μισθώματα.

- Το σύνολο των τόκων των μισθωμάτων πιστώνεται σε λογαριασμό εσόδων επομένων χρήσεων (unearned income) και μεταφέρεται στα αποτελέσματα κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

Στα βιβλία του μισθωτή:

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

Πώληση και επαναμίσθωση

Στις περιπτώσεις πώλησης και επαναμίσθωσης σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης, η τυχόν διαφορά μεταξύ τιμήματος πώλησης και καθαρής αναπόσβεστης αξίας του παγίου, κεφαλαιοποιείται και αποσβένεται στην διάρκεια της μίσθωσης.

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

Δ.Λ.Π 18¹³ ΕΣΟΔΑ.

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

- i) πώληση αγαθών
- ii) παροχή υπηρεσιών

¹³ www.gus.gr

iii) χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

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

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

Αποτίμηση του εσόδου:

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

Πώληση αγαθών

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

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

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

iii) Το ποσό του εσόδου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

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

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

Παροχή υπηρεσιών:

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

συναλλαγής και να αναμένει βάσιμα τα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

Τόκοι, δικαιώματα και μερίσματα:

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

- i) Οι τόκοι πρέπει να λογίζονται βάσει μιας χρονικής αναλογίας σύμφωνα με την πραγματική απόδοση του περιουσιακού στοιχείου.
- ii) Τα δικαιώματα να λογίζονται με βάση την πραγματοποίηση, σύμφωνα με το ουσιαστικό μέρος της σχετικής σύμβασης.
- iii) Τα μερίσματα να λογίζονται, όταν οριστικοποιείται το δικαίωμα είσπραξης τους από τους μετόχους.

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

Δ.Λ.Π 19 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ.

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

- Υπεσχημένων παροχών και
- Καθορισμένων καταβολών

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

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

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

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

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

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

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

Δ.Α.Π 21¹⁴ ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΙΣΟΤΙΜΙΕΣ.

Στη ημερομηνία σύνταξης ισολογισμού,

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

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

Οι συναλλαγματικές διαφορές αυτές λογίζονται κατά κανόνα στα αποτελέσματα.

Δ.Α.Π 22 ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.

Το ΔΑΠ 22 θεωρεί όλες τις πράξεις συγχωνεύσεων και εξαγορών ως “εξαγορές” (acquisitions) με άμεση αναγνώριση υπεραξίας (goodwill) που προκύπτει σαν διαφορά μεταξύ του τιμήματος που

¹⁴ www.gus.gr

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

Δ.Λ.Π 23 ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ.

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

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

Δ.Λ.Π 24 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΟΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ.

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

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

Οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν:

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

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

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

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

- Είτε η καθαρή περιουσία, που είναι διαθέσιμη για παροχές, η αναλογιστική παρούσα αξία των υποσχόμενων παροχών αποχώρησης με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων και μη κατοχυρωμένων παροχών και το προκύπτον πλεόνασμα ή έλλειμμα,
- Η κατάσταση της καθαρής περιουσίας, που είναι διαθέσιμη για παροχές, η οποία συμπεριλαμβάνει σημείωση, που γνωστοποιεί την αναλογιστική παρούσα αξία των υπεσχημένων παροχών αποχώρησης με διάκριση μεταξύ κατοχυρωμένων και μη κατοχυρωμένων παροχών είτε παραπομπή για αυτήν την πληροφόρηση σε μία συνημμένη αναλογιστική μελέτη.

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

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

Το ΔΑΠ 27 δίνει τους ακόλουθους ορισμούς:

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

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

Μητρική είναι μια επιχείρηση που έχει μία ή περισσότερες θυγατρικές.

Όμιλος είναι μια μητρική και όλες οι θυγατρικές της.

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

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

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

Συγγενής επιχείρηση θεωρείται εκείνη στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και ταυτόχρονα δεν είναι θυγατρική.

Ουσιώδης επιρροή κατά κύριο λόγο τεκμαίρεται όταν ο επενδυτής κατέχει τουλάχιστον το 20% των δικαιωμάτων ψήφου.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να απεικονίζουν τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός αν δεν υπάρχει πρόθεση διαρκούς διακράτησης της επένδυσης, οπότε αυτή απεικονίζεται με τη μέθοδο του κόστους κτήσεως.

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

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

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

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών

ιδρυμάτων, προκειμένου οι χρήστες αυτών των οικονομικών καταστάσεων να πληροφορηθούν για τα ειδικά χαρακτηριστικά των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μιας Τράπεζας.

Δ.Λ.Π 31¹⁵ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ.

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

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

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

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

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

Συμψηφισμός υποχρέωσης και απαίτησης επιτρέπεται μόνο όταν :

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

Πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις :

- πολιτικές διαχείρισης κινδύνου
- πολιτική αντιστάθμισης κινδύνων
- η έκθεση σε επιτοκιακό κίνδυνο

¹⁵ www.gus.gr

- η έκθεση στον πιστωτικό κίνδυνο
- η εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών προϊόντων

Δ.Α.Π 33 ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ.

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

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

Δ.Α.Π 34 ΕΝΔΙΑΜΕΣΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.

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

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

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

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

Δ.Λ.Π 36¹⁶ ΑΠΑΞΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ.

Το ΔΛΠ 36 έχει εφαρμογή κυρίως στην λογιστική αντιμετώπιση της υποτίμησης των ασώματων περιουσιακών στοιχείων, της υπεραξίας και των παγίων στοιχείων. Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να διαπιστώνει κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη ότι ένα περιουσιακό στοιχείο είναι υποτιμημένο. Σε περίπτωση ύπαρξης τέτοιας ένδειξης η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμά το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Για την εκτίμηση αν και κατά πόσο υπάρχει ένδειξη για την υποτίμηση ενός περιουσιακού στοιχείου η επιχείρηση θα πρέπει να συνεκτιμά τόσο εξωτερικές όσο και εσωτερικές πηγές πληροφόρησης.

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

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

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

Μια πρόβλεψη καταχωρείται όταν:

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

¹⁶ www.gus.gr

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

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

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

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

Δ.Λ.Π 40¹⁷ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ .

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

¹⁷ www.gus.gr

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

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

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

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

Δ.Λ.Π 41 ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ.

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

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Δ.Γκινόγλου- Π.Ταχυνάκης- Σ.Μωυσή(2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική
2. Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. **1606/2002** του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων.
3. www.epixeirisi.gr
4. www.eurobank.gr
5. www.europarl.europa.eu
6. www.gus.gr
7. www.iasb.org

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

2.1 Η ΑΡΧΗ ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Μία από τις βασικές αρχές της Λογιστικής είναι αυτή της αρχής του κόστους¹⁸. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η οποία αναφέρεται και σαν αρχή του Ιστορικού Κόστους, το κόστος είναι η κατάλληλη βάση για την μέτρηση και καταχώρηση της αξίας των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων, των εσόδων και των εξόδων, των υποχρεώσεων και του κεφαλαίου, τόσο στην αρχή όταν αυτά αποκτήθηκαν, όσο και μετέπειτα, όταν αυτά χρησιμοποιούνται.

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

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

¹⁸ Δ.Γκινόγλου-Π.Ταχυνάκης-Σ.Μωυσή(2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική

ισοδύναμη αξία σε μετρητά των μετοχών που δόθηκαν σαν αντάλλαγμα.

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

2.2 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΣΥΝΕΠΕΙΑΣ

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι μέθοδοι, οι διαδικασίες και οι κανόνες που εφαρμόζονται από χρήση σε χρήση από μια επιχείρηση θα πρέπει να είναι ίδιοι¹⁹ για να υπάρχει συγκρισιμότητα και να αποκλείονται οι αλλοιώσεις των λογιστικών μεγεθών από τις λογιστικές αλλαγές. Αυτό σημαίνει πως εάν ένα πάγιο σε μια διαχειριστική περίοδο αποτιμηθεί σε τιμές κτήσης ή κόστους και στην επόμενη περίοδο αποτιμηθεί σε τρέχουσες τιμές, τότε θα αλλοιωθεί η περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης. Το ίδιο θα συμβεί και στα αποθέματα αν αποτιμηθούν σε μία χρήση με την μέθοδο FIFO και την επόμενη χρήση με την μέθοδο LIFO. Τότε θα οδηγηθούμε σε διαφορετικά λογιστικά αποτελέσματα.

Όσον αφορά τους όρους και τις προϋποθέσεις που ισχύουν για να μεταβάλλει μια επιχείρηση τους κανόνες αποτίμησης έχουμε ήδη

¹⁹ Δ.Γκινόγλου-Π.Ταχυνάκης-Σ.Μωυσή(2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική

πει αρκετά και πιστεύουμε πως δεν χρειάζεται να αναλύσουμε περισσότερο. Ενδεικτικά αναφέρουμε πως τους όρους και τις προϋποθέσεις τις αναφέρει ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων και ο Ν 2190/20 περί Ανωνύμων Εταιριών.

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

2.3 Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ

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

²⁰ Δ.Γκινόγλου-Π.Ταχυνάκης-Σ.Μωυσή(2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

3.1. ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΒΑΣΗ ΤΟΥ Ν 2190/20

Σύνταξη και έγκριση από το Διοικητικό Συμβούλιο Ανώνυμης Εταιρείας των ετήσιων οικονομικών της καταστάσεων²¹

1. Διαχειριστική περίοδος - Εταιρική χρήση

Η ημερομηνία έναρξης και λήξης της διαχειριστικής περιόδου (εταιρικής χρήσης) κάθε ανώνυμης εταιρείας περιλαμβάνεται υποχρεωτικά σε άρθρο του καταστατικού της.

Η αλλαγή του χρόνου λήξης της εταιρικής χρήσης της ανώνυμης εταιρείας αποτελεί τροποποίηση του καταστατικού της και επομένως για την αλλαγή αυτή απαιτείται απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της και έγκριση της αρμόδιας εποπτεύουσας Αρχής στην οποία τηρείται ο φάκελός της. Η διαδικασία της σχετικής τροποποίησης του καταστατικού της εταιρείας, πρέπει να συντελεστεί πριν τη λήξη του χρόνου της εταιρικής χρήσης που είχε ορισθεί στο καταστατικό της.

Αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου με σύντμηση ή επιμήκυνση αυτής επιτρέπεται, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλλουν. Η αλλαγή αυτή επιτρέπεται, με έγκριση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., μετά από σχετική αίτηση, που υποβάλλεται το αργότερο μέσα σε ένα (1) μήνα πριν τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου της οποίας ζητείται η επιμήκυνση ή ένα (1) μήνα πριν από την αιτούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου. Η αίτηση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί. Κατ' εξαίρεση, για την αλλαγή για πρώτη φορά του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου δεν απαιτείται έγκριση της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.,

²¹ www.e-forologia.gr

αλλά η υποβολή σχετικής γνωστοποίησης η οποία υποβάλλεται στις ανωτέρω οριζόμενες προθεσμίες.

Η διαχειριστική περίοδος (εταιρική χρήση) της ανώνυμης εταιρείας περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατ' εξαίρεση, η διαχειριστική περίοδος κατά την έναρξη της εταιρείας (πρώτη εταιρική χρήση) ή σε περίπτωση αλλαγής του χρόνου λήξης της εταιρικής χρήσης, μπορεί να περιλαμβάνει μικρότερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα ή και μεγαλύτερο, όχι όμως πάνω από είκοσι τέσσερις (24) μήνες. Η ανώνυμη εταιρεία υποχρεούται να κλείνει την εταιρική της χρήση (διαχειριστική περίοδο) την 30ή Ιουνίου ή την 31η Δεκεμβρίου εκάστου έτους.

Κατ' εξαίρεση μπορεί να κλείνει τη διαχείρισή του:

α) Το υποκατάστημα, πρακτορείο ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής επιχείρησης, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή του το κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή.

β) Η ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή επιχείρηση με ποσοστό 50% τουλάχιστον, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση.

γ) Η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, στην οποία μετέχει αλλοδαπή επιχείρηση με το ίδιο ή μεγαλύτερο ποσοστό, κατά τον ίδιο χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η αλλοδαπή επιχείρηση.

δ) Η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό (50%) άλλη ημεδαπή επιχείρηση, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείρισή της η συμμετέχουσα επιχείρηση.

2. Σύνταξη ετήσιων οικονομικών καταστάσεων

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της ανώνυμης εταιρείας περιλαμβάνουν σύμφωνα με το άρθρο 42α του Κ.Ν. 2190/20: α) Τον ισολογισμό, β) Το λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως", γ) Τον "πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων" και δ) Το προσάρτημα.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43 και 43α του Κ.Ν. 2190/20 με βάση τα υποδείγματα 4.1.103, 4.1.202, 4.1.302 και 4.1.402 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980 (Γενικό Λογιστικό Σχέδιο). Οι πράξεις του ισολογισμού, καθώς και το κλείσιμο αυτού, περατούνται μέσα σε τέσσερις (4) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Την ευθύνη για τη σύνταξη των ετησίων οικονομικών καταστάσεων έχει το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας. Το Διοικητικό Συμβούλιο καταρτίζει επίσης την έκθεση διαχείρισης με την οποία παρέχει πληροφορίες για την εικόνα των εργασιών και της οικονομικής θέσης της εταιρείας. Η έκθεση υποβάλλεται στην Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων (άρθρο 43α, παρ. 3 του Κ.Ν. 2190/20).

3. Μικρού μεγέθους Α.Ε. - Συνοπτικός ισολογισμός - Συνοπτικό προσάρτημα

Ως μικρού μεγέθους ανώνυμες εταιρείες θεωρούνται από το νόμο (άρθρο 42α παρ. 6 του Κ.Ν. 2190/20) εκείνες που δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια:

- α) Σύνολο ισολογισμού (ενεργητικού): 1.500.000 ευρώ
- β) Καθαρός κύκλος εργασιών: 3.000.000 ευρώ
- γ) Μέσος όρος απασχοληθέντος προσωπικού κατά τη διάρκεια της χρήσης: 50 άτομα.

Οι κατά την έννοια αυτή μικρού μεγέθους ανώνυμες εταιρείες, εφόσον για δύο συνεχείς χρήσεις δεν υπερβούν τα δύο από τα τρία ως άνω κριτήρια, απολαμβάνουν τα εξής πλεονεκτήματα:

α) Δεν έχουν υποχρέωση να χρησιμοποιούν Ορκωτούς Ελεγκτές - Λογιστές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών - Λογιστών, για τον έλεγχο των ετησίων οικονομικών τους καταστάσεων (άρθρο 36 παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/20).

β) Δικαιούνται να δημοσιεύουν συνοπτικό ισολογισμό (άρθρα 42α παρ. 6 και 43β παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/20).

γ) Μπορούν να καταρτίσουν συνοπτικό προσάρτημα (άρθρο 43α παρ. 2 του Κ.Ν. 2190/20).

4. Υπογραφή ετήσιων οικονομικών καταστάσεων

Για να ληφθεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων έγκυρη απόφαση για έγκριση των ετησίων οικονομικών καταστάσεων ανώνυμης εταιρείας (οι οποίες προηγουμένως θα έχουν εγκριθεί από το Διοικητικό Συμβούλιο), πρέπει να έχουν υπογραφεί από τρία τουλάχιστον διαφορετικά πρόσωπα (άρθρο 42α παρ. 5 του Κ.Ν. 2190/20), που είναι τα εξής:

- α) Ο Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου ή ο αναπληρωτής του.
- β) Ο Διευθύνων ή Εντεταλμένος Σύμβουλος και, σε περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιος σύμβουλος, ή η ιδιότητά του συμπίπτει με εκείνη των ανωτέρω προσώπων, από ένα μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου που ορίζεται από αυτό και
- γ) Ο υπεύθυνος για τη διεύθυνση του λογιστηρίου.

Έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, αν και δεν αναφέρεται τούτο ρητά στο νόμο, ότι και στην περίπτωση που η ιδιότητα του υπευθύνου για τη διεύθυνση του λογιστηρίου της εταιρείας, συμπίπτει με τις ιδιότητες των προσώπων που αναφέρονται στις ανωτέρω περιπτώσεις α' και β', πρέπει να εξουσιοδοτηθεί από το Διοικητικό Συμβούλιο ένα ακόμη μέλος του για την υπογραφή των οικονομικών καταστάσεων.

Σημειώνεται ότι η Διοίκηση δεν δέχεται ως έγκυρες τις οικονομικές καταστάσεις που δεν είναι υπογεγραμμένες από τρία τουλάχιστον διαφορετικά πρόσωπα. Τα παραπάνω πρόσωπα, σε περίπτωση διαφωνίας από πλευράς νομιμότητας του τρόπου κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, οφείλουν να εκθέσουν εγγράφως τις αντιρρήσεις τους στη Γενική Συνέλευση των μετόχων.

5. Προσόντα υπεύθυνου λογιστηρίου για υπογραφή ισολογισμού

Οι προϋποθέσεις και τα τυπικά προσόντα των προσώπων, που έχουν δικαίωμα να υπογράψουν τον ισολογισμό και το λογαριασμό

αποτελεσμάτων χρήσης των επιχειρήσεων, η οποία έχει ως ακολούθως:

"Ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου αυτού, καθώς και οι πίνακες που ορίζονται από την περίπτωση Γ' της παρ. 7 του άρθρου 7 του Κώδικα αυτού, υπογράφονται και από τον υπεύθυνο κατάρτισης αυτών λογιστή φοροτεχνικό, κάτοχο σχετικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος κατά τα ειδικότερα οριζόμενα από τις διατάξεις του Π.Δ. 340/1998 με αναγραφή ονοματεπωνύμου, της διεύθυνσης κατοικίας του ή της έδρας του επαγγέλματός του, κατά περίπτωση, του ΑΦΜ, της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. για τη φορολογία του, τον αριθμό μητρώου της άδειας άσκησης επαγγέλματος και την κατηγορία της άδειας. Όταν ο λογιστής - φοροτεχνικός υπογράφει ως εκπρόσωπος γραφείου παροχής λογιστικών και φοροτεχνικών υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Π.Δ. 340/1998, αναγράφεται ακόμη η επωνυμία του γραφείου, η διεύθυνση της έδρας, ο Α.Φ.Μ., η αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ο αριθμός μητρώου της άδειας λειτουργίας του γραφείου".

6. Έγκριση οικονομικών καταστάσεων από το Διοικητικό Συμβούλιο

Το Διοικητικό Συμβούλιο έχει την ευθύνη για τη σύνταξη των ετησίων οικονομικών καταστάσεων (ισολογισμό, λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως, πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και προσάρτημα).

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις πριν την υποβολή τους για έγκριση στην Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων, εγκρίνονται από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας (άρθρο 42α παρ. 5 του Κ.Ν. 2190/20). Το Διοικητικό Συμβούλιο εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις σε συνεδρίασή του, που χρονολογικά τοποθετείται μεταξύ της ημερομηνίας περάτωσης της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων και της ημερομηνίας υποβολής στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, η οποία υποβάλλεται μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της

διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα σ' αυτήν.

Η έγκριση του Διοικητικού Συμβουλίου αφορά όχι μόνο τον ισολογισμό, αλλά στο σύνολό τους τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, όπως ορίζονται στο άρθρο 42α παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/20, ήτοι το Διοικητικό Συμβούλιο προβαίνει στην έγκριση του ισολογισμού, του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως, του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και του προσαρτήματος.

Στη συνέχεια οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, μετά την έγκρισή τους από το Διοικητικό Συμβούλιο, υποβάλλονται για έγκριση στην Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων. Στην περίπτωση που δεν εγκριθούν ως έχουν, το Διοικητικό Συμβούλιο υποχρεούται να τις αναμορφώσει σύμφωνα με τις υποδείξεις της Γενικής Συνέλευσης.

7. Απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Α.Ε. για έγκριση των οικονομικών καταστάσεων

Σύμφωνα με τις διατάξεις της 3/24-11-1992 εγκυκλίου του Υπ. Οικονομικών (παρ. 7.8), στο βιβλίο πρακτικών του Διοικητικού Συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας, πρέπει να καταχωρείται η απόφαση του Δ.Σ. για τη διανομή των κερδών, πριν από την ημερομηνία συνόδου της Γενικής Συνέλευσης για την έγκριση του ισολογισμού. Σημειώνεται ότι το "Προσάρτημα" (περί του περιεχομένου του προσαρτήματος βλέπε άρθρο 43α του Κ.Ν. 2190/20) αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των ετησίων οικονομικών καταστάσεων και ως εκ τούτου εγκρίνεται από το Διοικητικό Συμβούλιο μαζί με τον "Ισολογισμό", το "Λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως" και τον "Πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων". Τούτο σημαίνει ότι καταχωρείται στο πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου ολόκληρο το κείμενο του προσαρτήματος μαζί με τον ισολογισμό, το λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως και τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων.

8. Διάθεση καθαρών κερδών

Καθαρά κέρδη της ανώνυμης εταιρείας είναι αυτά που προκύπτουν μετά την αφαίρεση, από τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα κέρδη κάθε εξόδου, κάθε ζημίας, των προβλεπομένων από το νόμο αποσβέσεων και κάθε άλλου εταιρικού βάρους (άρθρο 45 παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/20). Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις επιβάλλεται κράτηση ορισμένου ποσοστού από τα καθαρά κέρδη, για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και τη διανομή του πρώτου μερίσματος. Σε περίπτωση που παραμένει υπόλοιπο ποσό καθαρών κερδών, τούτο διατίθεται κατά τα οριζόμενα στο καταστατικό της εταιρείας. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Κατά συνέπεια προκύπτει ότι, το τακτικό αποθεματικό που σχηματίζουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και τα κέρδη που διανέμουν (μερίσματα, αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου, κέρδη στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό) είναι ελεύθερα φόρου, καθόσον προέρχονται από το υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση από αυτά του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, ο οποίος αποτελεί εταιρικό βάρος της εταιρείας.

Η διανομή των καθαρών κερδών ανώνυμης εταιρείας, τελεί υπό ορισμένες προϋποθέσεις και απαγορεύσεις, που είναι οι εξής:

- Μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο (άρθρο 43 παρ. 3δ του Κ.Ν. 2190/20).
- Δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους, εφόσον, κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας, όπως προσδιορίζονται στο υπόδειγμα ισολογισμού που προβλέπεται από το άρθρο 42γ του Κ.Ν. 2190/20, είναι ή θα γίνει, μετά από τη διανομή αυτή, κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου, προσαυξημένου με τα αποθεματικά για τα

οποία η διανομή τους απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό. Το ποσό αυτό του μετοχικού κεφαλαίου μειώνεται κατά το ποσό που δεν έχει ακόμα κληθεί να καταβληθεί (άρθρο 44α, παρ. 1, του Κ.Ν. 2190/20).

• Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει, προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά, για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη Γενική Συνέλευση η διανομή τους και μειωμένο κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό (άρθρο 44α παρ. 2 του Κ.Ν. 2190/20).

9. Δημοσίευση ετησίων οικονομικών καταστάσεων

1. Ο ισολογισμός της εταιρείας, ο λογαριασμός "αποτελέσματα χρήσεως" και ο "πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων", μαζί με το σχετικό πιστοποιητικό ελέγχου, όταν προβλέπεται ο έλεγχος από Ορκωτούς Ελεγκτές - Λογιστές, δημοσιεύονται είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της γενικής συνέλευσης, στις πιο κάτω εφημερίδες (άρθρο 43β παρ. 4 και 5 του Κ.Ν. 2190/20).

α) Στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, σύμφωνα με το άρθρο 7β, παρ. 1, εδάφιο β' του Κ.Ν. 2190/20.

β) Σε μία ημερήσια πολιτική εφημερίδα που εκδίδεται στην Αθήνα και έχει ευρύτερη κυκλοφορία σε ολόκληρη τη χώρα.

γ) Σε μία ημερήσια οικονομική εφημερίδα από εκείνες που ορίζονται ως οικονομικές εφημερίδες με απόφαση του Υπουργού Εμπορίου.

δ) Σε μία ημερήσια ή εβδομαδιαία τουλάχιστον εφημερίδα, από εκείνες που εκδίδονται στην έδρα της και σε περίπτωση που δεν εκδίδεται εφημερίδα στην περιοχή αυτή σε μία ημερήσια ή εβδομαδιαία τουλάχιστον εφημερίδα από τις εκδιδόμενες στην πρωτεύουσα του Νομού, στον οποίο η εταιρεία έχει την έδρα της. Εξαιρετικά αν η εταιρεία εδρεύει σε Δήμο ή Κοινότητα του Νομού

Αττικής, εκτός του Δήμου Αθηναίων, ο ισολογισμός κ.λπ. πρέπει να δημοσιεύονται σε μία ημερήσια ή εβδομαδιαία τουλάχιστον εφημερίδα από εκείνες που εκδίδονται στην έδρα της και σε περίπτωση που δεν εκδίδεται εφημερίδα στην περιοχή αυτή σε μία ημερήσια ή εβδομαδιαία τουλάχιστον εφημερίδα από τις εκδιδόμενες στην έδρα της Νομαρχίας, στην οποία υπάγεται η εταιρεία.

2. Το προσάρτημα του ισολογισμού δεν δημοσιεύεται στις ως άνω αναφερόμενες εφημερίδες, υποβάλλεται στην αρμόδια εποπτεύουσα αρχή, είκοσι (20) ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της τακτικής Γενικής Συνέλευσης μαζί με τον ισολογισμό το λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως" και τον "πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων", μόνο για καταχώριση στο Μητρώο Α.Ε.

3.2 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΒΑΣΗ ΔΛΠ 1

ΣΚΟΠΟΣ

1. Σκοπός αυτού του Προτύπου²² είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασης των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός το Πρότυπο θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους. Η αναγνώριση, η αποτίμηση και η γνωστοποίηση συγκεκριμένων συναλλαγών και γεγονότων εξετάζεται σε άλλα Πρότυπα και Διερμηνείες.

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

2. Αυτό το Πρότυπο θα εφαρμόζεται σε όλες τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται

²² www.gus.gr

σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.).

3. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να εξυπηρετούν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν οικονομικές αναφορές ειδικά καταρτιζόμενες ώστε να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή εντός άλλου δημόσιου εγγράφου, όπως μια ετήσια έκθεση ή ένα ενημερωτικό δελτίο. Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη δομή και το περιεχόμενο συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση Οικονομική Αναφορά. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται εξ' ίσου σε όλες τις οντότητες και ανεξάρτητα αν αυτές πρέπει να παρουσιάζουν συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, καθώς ορίζεται στο ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις.

4. Αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για μία επιχείρηση με σκοπό το κέρδος, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρηματικών μονάδων του δημόσιου τομέα. Οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού τομέα, δημόσιες ή κρατικές επιχειρήσεις, που επιδιώκουν να εφαρμόσουν αυτό το Πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις.

5. Ομοίως, οντότητες που δε διαθέτουν ίδια κεφάλαια όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση (ήτοι κάποια αμοιβαία κεφάλαια) και οντότητες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια (ήτοι κάποιες συλλογικές οντότητες) μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των μελών ή των μεριδιούχων.

ΣΚΟΠΟΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ²³

6. Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μία δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οντότητας. Επιδίωξη των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμιακές ροές της οντότητας, που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ενός ευρύ κύκλου χρηστών. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης, από τη Διοίκηση, των πόρων που της εμπιστεύθηκαν. Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της οντότητας:

- (α) τα περιουσιακά στοιχεία,
- (β) τις υποχρεώσεις,
- (γ) τα ίδια κεφάλαια,
- (δ) τα έσοδα και τις δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών και,
- (ε) άλλες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, και
- (στ) τις ταμιακές ροές.

Αυτές οι πληροφορίες, παράλληλα με άλλες πληροφορίες στις σημειώσεις, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της οντότητας και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα αυτών.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΣΥΝΘΕΤΟΥΝ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

7. Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- (α) ισολογισμό,
- (β) κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,
- (γ) κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που να παρουσιάζει είτε:
 - (i) όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, είτε

²³ www.gus.gr

(ii) τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα του μετόχου,

(δ) κατάσταση ταμιακών ροών

και,

(ε) σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις

8. Πολλές οντότητες παρουσιάζουν, πέραν των οικονομικών καταστάσεων, μια χρηματοοικονομική επισκόπηση της διοίκησής τους, που περιγράφει και επεξηγεί τα κύρια χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής επίδοσης και της οικονομικής θέσης της οντότητας, καθώς και τις κύριες αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει. Η αναφορά αυτή μπορεί να περιλαμβάνει μια επισκόπηση:

(α) των κύριων παραγόντων και επιδράσεων που προσδιορίζουν την χρηματοοικονομική επίδοση, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο περιβάλλον στο οποίο η οντότητα λειτουργεί, της ανταπόκρισης της οντότητας σε αυτές τις μεταβολές και την επίδρασή τους, καθώς και την επενδυτική πολιτική της οντότητας για τη διατήρηση και ενίσχυση της χρηματοοικονομικής επίδοσης, συμπεριλαμβανομένης της πολιτικής της για τα μερίσματα,

(β) οι πηγές χρηματοδότησης της οντότητας και η στοχευόμενη αναλογία υποχρεώσεων προς ίδια κεφάλαια

και

(γ) οι πόροι της οντότητας που δεν αναγνωρίζονται στον ισολογισμό σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

9. Πέραν από τις οικονομικές καταστάσεις, πολλές οντότητες επίσης παρουσιάζουν αναφορές και καταστάσεις, όπως περιβαλλοντολογικές αναφορές και καταστάσεις προστιθέμενης αξίας, ειδικά σε βιομηχανίες όπου οι περιβαλλοντικοί παράγοντες είναι σημαντικοί και όπου οι εργαζόμενοι θεωρούνται ότι είναι μια σημαντική ομάδα χρηστών. Αναφορές και καταστάσεις που παρουσιάζονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Ανέφικτος²⁴ Η εφαρμογή μιας απαίτησης είναι ανέφικτη όταν η οντότητα δεν μπορεί να την εφαρμόσει έχοντας καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτήν την κατεύθυνση.

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) είναι Πρότυπα και Διερμηνείες που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.). Περιλαμβάνουν:

(α) Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς,

(β) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

και,

(γ) Διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.), ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

Σημαντικός²⁵ Οι παραλείψεις και οι ανακρίβειες είναι σημαντικές αν θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της κακής διατύπωσης, κρινόμενη βάσει των συνθηκών που την περιστοιχίζουν. Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου ή ένας συνδυασμός των δύο, θα μπορούσε να είναι ο καθοριστικός παράγοντας. Οι σημειώσεις (το προσάρτημα) εμπεριέχουν πληροφορίες πέραν όσων παρουσιάζονται στον ισολογισμό, την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, την κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμιακών ροών. Οι σημειώσεις παρέχουν αφηγηματικές περιγραφές ή αναλύσεις των στοιχείων που γνωστοποιούνται στις καταστάσεις αυτές και πληροφορίες για στοιχεία που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση στις καταστάσεις.

²⁴ www.gus.gr

²⁵ www.gus.gr

11. Η αξιολόγηση αν μία παράλειψη ή ανακρίβεια θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών και συνεπώς να καταστεί σημαντική, απαιτεί εξέταση των χαρακτηριστικών των εν λόγω χρηστών. Το Πλαίσιο για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων δηλώνει στην παράγραφο 25 ότι «οι χρήστες υποτίθεται ότι διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια» Συνεπώς, η αξιολόγηση πρέπει να λάβει υπόψη τον τρόπο με τον οποίο χρήστες με τέτοιες ιδιότητες θα μπορούσε εύλογα να αναμένεται ότι θα επηρεαστούν στη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

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

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

Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις, η διοίκηση θα προβαίνει σε εκτίμηση της δυνατότητας της οντότητας να διατηρηθεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Οι οικονομικές καταστάσεις θα καταρτίζονται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός αν η διοίκηση είτε προτίθεται να ρευστοποιήσει την οντότητα είτε να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές είτε δεν έχει καμία πραγματική εναλλακτική επιλογή απ' το να πράξει έτσι. Όταν κατά την

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

Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων

Η οντότητα θα καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της τηρώντας το λογιστικό χειρισμό με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, με εξαίρεση τις πληροφορίες των ταμιακών ροών. Όταν γίνεται χρήση του λογιστικού χειρισμού με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, τα στοιχεία αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα και δαπάνες (τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων) όταν πληρούν τους όρους και τα κριτήρια αναγνώρισης για τα στοιχεία εκείνα στο Πλαίσιο.

Ομοιομορφία της παρουσίασης

Η εμφάνιση και η κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διατηρείται όμοια από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν:

(α) είναι φανερό, μετά από σημαντική αλλαγή στο είδος των δραστηριοτήτων της οντότητας ή επανεξέταση των οικονομικών καταστάσεών της, ότι άλλη παρουσίαση ή κατάταξη θα ήταν πιο κατάλληλη βάσει των κριτηρίων για την επιλογή και εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών του ΔΛΠ 8

ή

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

Ουσιαστικότητα και ολότητα

Κάθε σημαντική κατηγορία παρομοίων στοιχείων πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Στοιχεία διαφορετικού είδους ή λειτουργίας θα απεικονίζονται ξεχωριστά εκτός αν είναι επουσιώδη.

Συμψηφισμός

Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις καθώς και τα έσοδα και οι δαπάνες, δε θα συμψηφίζονται εκτός αν απαιτείται ή επιτρέπεται από Πρότυπο ή Διερμηνεία.

Συγκριτική πληροφόρηση

Εκτός όταν ένα Πρότυπο ή μία Διερμηνεία επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά, η συγκριτική πληροφόρηση θα γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο για όλα τα ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Η συγκριτική πληροφόρηση θα συμπεριλαμβάνεται στην αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν είναι απαραίτητη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου.

Όταν είναι ανέφικτο να επαναταξινομηθεί η συγκριτική πληροφόρηση, η οντότητα θα γνωστοποιεί:

- (α) τους λόγους για τους οποίους δεν έγινε η επανακατάταξη και
- (β) το είδος των προσαρμογών που θα είχαν γίνει εάν είχαν επαναταξινομηθεί τα ποσά.

ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Εισαγωγή

Το παρόν Πρότυπο απαιτεί συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων ή της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και απαιτεί γνωστοποίηση άλλων συγκεκριμένων κονδυλίων είτε στην όψη των καταστάσεων αυτών είτε στις σημειώσεις. Το ΔΛΠ 7 θέτει τις απαιτήσεις για την παρουσίαση της κατάστασης ταμιακών ροών.

Εξατομίκευση των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις θα εξατομικεύονται σαφώς και θα διακρίνονται από άλλες πληροφορίες στα ίδιο δημοσιευόμενο έντυπο. Κάθε στοιχείο που συγκροτεί τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύεται σαφώς. Επιπρόσθετα, οι ακόλουθες πληροφορίες πρέπει προέχοντας να εκτίθενται με εμφανή τρόπο και να επαναλαμβάνονται, όταν είναι αναγκαίο για την πέπουσα κατανόηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται:

- (α) το όνομα της αναφερούσας οντότητας ή άλλος προσδιορισμός της ταυτότητας και κάθε αλλαγή των πληροφοριών αυτών συγκριτικά με την προηγούμενη ημερομηνία ισολογισμού,
- (β) αν οι οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν την οντότητα μεμονωμένα ή όμιλο οντοτήτων,
- (γ) την ημερομηνία του ισολογισμού ή της περιόδου που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις, ανάλογα με εκείνο το στοιχείο των οικονομικών καταστάσεων,
- (δ) το νόμισμα παρουσίασης καθώς προσδιορίζεται στο ΔΛΠ 21, Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος,
- (ε) ο βαθμός της στρογγυλοποίησης που χρησιμοποιήθηκε στην παρουσίαση των ποσών στις οικονομικές καταστάσεις.

Ισολογισμός

Διαχωρισμός κυκλοφορούντων/ μη κυκλοφορούντων στοιχείων
Η οντότητα θα παρουσιάζει κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και βραχυπρόθεσμες και μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ως ξεχωριστές κατατάξεις στην όψη του ισολογισμού της.

Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία

Ένα περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κυκλοφορούν όταν καλύπτει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα στοιχεία:
(α) αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή προορίζεται για πώληση ή ανάλωση, κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οντότητας,

(β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,

(γ) αναμένεται να διακανονιστεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού

ή

(δ) είναι μετρητά ή ταμιακά ισοδύναμα

Όλα τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να κατατάσσονται ως μη κυκλοφορούντα.

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις

Μία υποχρέωση κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη όταν καλύπτει οποιοδήποτε από τα ακόλουθα κριτήρια:

(α) αναμένεται να διακανονιστεί κατά την κανονική πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της οντότητας,

(β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς,

(γ) αναμένεται να διακανονιστεί εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού

ή

(δ) η οντότητα δεν κατέχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Όλες οι λοιπές υποχρεώσεις πρέπει να κατατάσσονται ως μη βραχυπρόθεσμες.

Η οντότητα κατατάσσει τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αυτές ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όταν πρέπει να διακανονιστούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, ακόμη και στην περίπτωση που:

(α) η αρχική προθεσμία ήταν για περίοδο μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών

και

(β) ολοκληρώνεται συμφωνία αναχρηματοδότησης ή επαναδιαπραγμάτευσης των όρων εξόφλησης σε μακροπρόθεσμη βάση, μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και πριν εγκριθούν για έκδοση οι οικονομικές καταστάσεις.

Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί, είτε στην όψη του ισολογισμού είτε στις σημειώσεις, περαιτέρω υποκατηγορίες των συγκεκριμένων κονδυλίων που παρουσιάστηκαν, ταξινομημένες με τρόπο που αρμόζει στις δραστηριότητες της οντότητας.

Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

Κέρδος ή ζημία περιόδου

Κάθε στοιχείο των εσόδων και των δαπανών που αναγνωρίζεται σε μία περίοδο θα περιλαμβάνεται στο κέρδος ή τη ζημία εκτός αν κάποιο Πρότυπο ή Διερμηνεία απαιτεί διαφορετικά. Πληροφορίες που παρουσιάζονται στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων

Η όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων θα περιλαμβάνει, κατ' ελάχιστον, συγκεκριμένα κονδύλια που παρουσιάζουν τα ακόλουθα ποσά για την περίοδο:

(α) έσοδα,

(β) χρηματοοικονομικά κόστη,

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

(δ) έξοδο φόρου,

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

και

(στ) κέρδος ή ζημία.

Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην όψη της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στις σημειώσεις (προσάρτημα) Όταν τα στοιχεία των εσόδων και των δαπανών είναι σημαντικά, το είδος και τα ποσά τους θα γνωστοποιούνται ξεχωριστά.

Οι περιπτώσεις που θα έδιναν αφορμή για ξεχωριστή γνωστοποίηση των στοιχείων των εσόδων και των δαπανών περιλαμβάνουν:

- (α) την υποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή των ενσώματων ακινητοποιήσεων στο ανακτήσιμο ποσό, όπως επίσης και τις αναστροφές τέτοιων υποτιμήσεων,
- (β) την αναδιάρθρωση των δραστηριοτήτων μιας οντότητας και την αντιστροφή των οποιωνδήποτε προβλέψεων για κόστη αναδιάρθρωσης,

(γ) διαθέσεις στοιχείων των ενσώματων ακινητοποιήσεων,

(δ) διαθέσεις επενδύσεων,

(ε) διακοπείσες δραστηριότητες(ΔΠΧΠ5)

(στ) νομικοί διακανονισμοί

και

(ζ) άλλες αναστροφές προβλέψεων.

Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων

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

(α) κέρδος ή ζημία περιόδου,

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

(γ) συνολικά έσοδα και δαπάνες της περιόδου [υπολογιζόμενα ως άθροισμα του (α) και (β)], που δείχνει ξεχωριστά τα συνολικά ποσά που αναλογούν σε κατόχους μετοχών της μητρικής εταιρίας και σε συμφέροντα μειοψηφίας

και

δ) Μία κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που περιλαμβάνει μόνο τα στοιχεία αυτά θα ονομάζεται κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων.

Κατάσταση ταμιακών ροών

Οι πληροφορίες περί ταμιακών ροών παρέχουν στους χρήστες μια βάση εκτίμησης της ικανότητας της οντότητας να δημιουργεί ταμιακά

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

3.3 ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ ΒΑΣΗ ΔΛΠ 7

Το ΔΛΠ 7²⁶ θα πρέπει να αναγνωστεί στο πλαίσιο του αντικειμενικού σκοπού του και της Εισαγωγής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και του Πλαισίου για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.

ΣΚΟΠΟΣ

Οι πληροφορίες ως προς τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης είναι χρήσιμες, για την παροχή στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας βάσης, να εκτιμούν τη δυνατότητα της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, αλλά και τις ανάγκες της επιχείρησης να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμιακές ροές.

Οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες απαιτούν μια εκτίμηση της δυνατότητας μιας επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα, καθώς και του χρόνου και της βεβαιότητας της δημιουργίας των διαθεσίμων αυτών.

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

ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

²⁶ www.gus.gr

Η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει μια κατάσταση ταμιακών ροών, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου και να την παρουσιάζει ως ένα αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων της για κάθε περίοδο, για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις.

Αυτό το Πρότυπο αντικαθιστά το ΔΛΠ 7, "Κατάσταση Μεταβολών της Χρηματοοικονομικής Θέσεως", που είχε εγκριθεί τον Ιούλιο του 1977.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης ενδιαφέρονται για το πώς η επιχείρηση δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα. Αυτό είναι άσχετο από τη φύση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και ανεξάρτητο από το αν τα ταμιακά διαθέσιμα μπορεί να θεωρηθούν ως προϊόν της επιχείρησης, όπως μπορεί να συμβαίνει στην περίπτωση ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος. Οι επιχειρήσεις χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα για τους ίδιους ουσιαστικά λόγους, παρά την οποιαδήποτε διαφορά που θα μπορούσε να υπάρχει στις κύριες δραστηριότητές τους που δημιουργούν έσοδα. Χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα για να διεξάγουν τις επιχειρηματικές δραστηριότητές τους, να πληρώνουν τις υποχρεώσεις τους και να παρέχουν οφέλη στους επενδυτές τους. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο επιβάλλει σε όλες τις επιχειρήσεις να παρουσιάζουν μια κατάσταση ταμιακών ροών.

ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΙΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΡΟΕΣ

Η κατάσταση ταμιακών ροών, όταν χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις, παρέχει πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές στην καθαρή περιουσία μιας επιχείρησης, τη χρηματοοικονομική δομή της (που συμπεριλαμβάνει τη ρευστότητά και τη φερεγγυότητά της) και τις δυνατότητές της να επηρεάζει τα ποσά και το χρόνο των ταμιακών ροών για να τις προσαρμόζει στην αλλαγή των συνθηκών και των ευκαιριών. Οι πληροφορίες για τις ταμιακές ροές είναι χρήσιμες στην

εκτίμηση της δυνατότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα και επιτρέπουν στους χρήστες να αναπτύξουν πρότυπα για να εκτιμούν και να συγκρίνουν την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών των διαφόρων επιχειρήσεων. Επίσης, αυξάνουν τη συγκρισιμότητα της παρουσιαζόμενης επιχειρηματικής απόδοσης για διαφορετικές μεταξύ τους επιχειρήσεις, γιατί περιορίζουν τις επιδράσεις της χρησιμοποίησης διαφορετικών λογιστικών χειρισμών για τις ίδιες συναλλαγές και γεγονότα.

Πληροφορίες για τις προηγηθείσες ταμιακές ροές χρησιμοποιούνται συχνά ως ένδειξη του ποσού, του χρόνου και της βεβαιότητας των μελλοντικών ταμιακών ροών. Αυτές είναι επίσης χρήσιμες για τον έλεγχο της ακρίβειας προηγούμενων εκτιμήσεων, για τις μελλοντικές ταμιακές ροές και για την εξέταση της σχέσης μεταξύ της κερδοφορίας και των καθαρών ταμιακών ροών και της επίδρασης των μεταβολών των τιμών.

ΟΡΙΣΜΟΙ

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

Ταμιακά διαθέσιμα είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της επιχείρησης και από καταθέσεις, που μπορεί να αναληφθούν άμεσα.

Ταμιακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμιακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

Ταμιακές ροές νοούνται τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων.

Επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές.

Επενδυτικές δραστηριότητες είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμιακά ισοδύναμα. Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες που καταλήγουν σε μεταβολές στο μέγεθος και στη συγκρότηση του μετοχικού κεφαλαίου και του δανεισμού της επιχείρησης.

Ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα

ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Η κατάσταση ταμιακών ροών πρέπει να απεικονίζει τις ταμιακές ροές στη διάρκεια της περιόδου, ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Μια επιχείρηση παρουσιάζει τις ταμιακές ροές της από επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, κατά τρόπο ο οποίος αρμόζει περισσότερο προς την επιχειρηματική μορφή της. Η κατάταξη κατά δραστηριότητα παρέχει πληροφορίες, που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν την επίδραση αυτών των δραστηριοτήτων στην οικονομική θέση της επιχείρησης και το ποσό των ταμιακών διαθέσιμων και των ταμιακών της ισοδύναμων. Αυτές οι πληροφορίες μπορεί επίσης να χρησιμοποιούνται για να εκτιμώνται οι σχέσεις μεταξύ αυτών των δραστηριοτήτων.

Επιχειρηματικές δραστηριότητες

Το ποσό των ταμιακών ροών που προέρχεται από επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι ένας δείκτης - κλειδί της έκτασης στην οποία οι επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης έχουν δημιουργήσει επαρκείς ταμιακές ροές για να εξοφλούν δάνεια, να διατηρούν την επιχειρηματική ικανότητα της επιχείρησης, να πληρώνουν μερίσματα και να γίνουν νέες επενδύσεις, χωρίς προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης. Πληροφορίες σχετικά με τα ειδικά συστατικά στοιχεία των προηγούμενων επιχειρηματικών ταμιακών ροών είναι χρήσιμες, σε συνδυασμό με άλλες πληροφορίες, για την πρόβλεψη μελλοντικών επιχειρηματικών ταμιακών ροών.

Οι ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες προέρχονται βασικά από τις κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης. Συνεπώς, προέρχονται γενικά από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή της ζημίας. Παραδείγματα ταμιακών ροών από επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι:

(α) Εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.
(β) Εισπράξεις από δικαιώματα εκμετάλλευσης, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα.

(γ) Πληρωμές τοις μετρητοίς προς προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών.

(δ) Πληρωμές τοις μετρητοίς προς εργαζομένους και για λογαριασμό τους.

(ε) Εισπράξεις και πληρωμές τοις μετρητοίς μιας ασφαλιστικής επιχείρησης για ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, συντάξεις και άλλες ασφαλιστικές παροχές.

(στ) Πληρωμές τοις μετρητοίς ή επιστροφές φόρων εισοδήματος, εκτός αν μπορεί ειδικά να εξατομικευτούν ως χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες.

(ζ) Εισπράξεις και πληρωμές από συμβάσεις που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς.

Επενδυτικές δραστηριότητες

Η ιδιαίτερη γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί οι ταμιακές ροές αντιπροσωπεύουν την έκταση κατά την οποία έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμιακές ροές. Παραδείγματα ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι:

(α) Πληρωμές τοις μετρητοίς για την απόκτηση ενσώματων παγίων, άυλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι πληρωμές συμπεριλαμβάνουν και εκείνες που σχετίζονται με κεφαλαιοποίηση κόστους ανάπτυξης και ιδιοκατασκευαζόμενα ενσώματα πάγια.

(β) Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων παγίων, άϋλων περιουσιακών στοιχείων και λοιπών μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων.

(γ) Πληρωμές τοις μετρητοίς για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χρεωστικών τίτλων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από πληρωμές τοις μετρητοίς για μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα ή για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς).

(δ) Εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων ή χρεωστικών τίτλων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από τις εισπράξεις για μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα και για εκείνα που κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς).

(ε) Ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται σε τρίτους (άλλα εκτός από προκαταβολές και δάνεια που δίδονται από ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα).

(στ) Εισπράξεις από την εξόφληση προκαταβολών και δανείων, που είχαν δοθεί σε τρίτους (άλλες εκτός από προκαταβολές και δάνεια ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος).

(ζ) Πληρωμές τοις μετρητοίς για συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, για συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης (options) και συμβάσεις ανταλλαγών (swaps), εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς ή οι πληρωμές τοις μετρητοίς κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

(η) Εισπράξεις από συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης και προθεσμιακές συμβάσεις, συμβάσεις δικαιωμάτων προαίρεσης (options) και συμβάσεις ανταλλαγών (swaps), εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για συναλλακτικούς ή εμπορικούς σκοπούς ή οι εισπράξεις κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Όταν μία σύμβαση λογιστικοποιείται για αντιστάθμιση μιας συγκεκριμένης θέσεως, τότε οι ταμιακές ροές της σύμβασης

κατατάσσονται κατά τον ίδιο τρόπο, όπως οι ταμιακές ροές της αντισταθμιζόμενης θέσης.

Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες

Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι σημαντική, γιατί είναι χρήσιμη στην προεκτίμηση διεκδικήσεων πάνω στις μελλοντικές ταμιακές ροές από τους χρηματοδότες της επιχείρησης. Παραδείγματα ταμιακών ροών, που προέρχονται από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι:

(α) Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων.

(β) Πληρωμές τοις μετρητοίς στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της επιχείρησης.

(γ) Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων.

(δ) Εκταμιεύσεις για αποπληρωμή δανείων.

(ε) Πληρωμές τοις μετρητοίς του μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου χρηματοδοτικής μίσθωσης.

ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

Ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα που έχουν εισπραχθεί πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά από τόκους και μερίσματα που έχουν καταβληθεί. Οι ταμιακές ροές από τόκους και μερίσματα πρέπει να κατατάσσονται κατά ένα σταθερό τρόπο από περίοδο σε περίοδο, ως επιχειρηματικές ή επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Το συνολικό ποσό των τόκων που καταβλήθηκαν κατά τη διάρκεια μιας περιόδου εμφανίζεται στην κατάσταση ταμιακών ροών, είτε έχει καταχωρηθεί ως έξοδο στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε έχει κεφαλαιοποιηθεί, σύμφωνα με τον προβλεπόμενο εναλλακτικό χειρισμό στο ΔΛΠ 23 "Κόστος Δανεισμού".

Για ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, οι τόκοι που καταβλήθηκαν και οι τόκοι και τα μερίσματα που εισπράχθηκαν συνήθως κατατάσσονται ως

επιχειρηματικές ταμιακές ροές. Όμως, δεν υπάρχει κοινή συναίνεση στην κατάταξη αυτών των ταμιακών ροών από άλλες επιχειρήσεις. Τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορεί να καταταγούν στις επιχειρηματικές ταμιακές ροές, γιατί υπεισέρχονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας. Εναλλακτικά, τόκοι που καταβλήθηκαν και τόκοι και μερίσματα που εισπράχθηκαν μπορεί να καταταγούν στις χρηματοοικονομικές ταμιακές ροές και επενδυτικές ταμιακές ροές αντίστοιχα, γιατί αποτελούν τα κόστη εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων ή τις αποδόσεις των επενδύσεων.

Μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορεί να καταταγούν στις χρηματοοικονομικές ταμιακές ροές, γιατί αποτελούν ένα κόστος εξεύρεσης χρηματοοικονομικών πόρων. Εναλλακτικά, μερίσματα που καταβλήθηκαν μπορεί να καταταγούν ως ένα συνθετικό στοιχείο των ταμιακών ροών από επιχειρηματικές δραστηριότητες, ώστε να μπορέσουν οι χρήστες να προσδιορίσουν τη δυνατότητα μιας επιχείρησης να καταβάλει μερίσματα από τις επιχειρηματικές ταμιακές ροές.

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ταμιακές ροές που προκύπτουν από φόρους εισοδήματος πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά και πρέπει να κατατάσσονται ως ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες, εκτός αν είναι δυνατόν ειδικώς να συσχετιστούν με τις χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες.

Οι φόροι εισοδήματος προκύπτουν από συναλλαγές, οι οποίες δημιουργούν ταμιακές ροές κατατασσόμενες στην κατάσταση ταμιακών ροών στις επιχειρηματικές, επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Παρόλο που το έξοδο φόρου μπορεί να είναι άμεσα σχετιζόμενο προς τις επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, οι σχετικές ταμιακές ροές φόρου είναι συχνά πρακτικά αδύνατο να εξατομικεύονται και μπορεί να προκύπτουν σε διαφορετική περίοδο από εκείνη των ταμιακών ροών της βασικής συναλλαγής. Για το λόγο αυτό, οι φόροι που

καταβλήθηκαν συχνά κατατάσσονται ως ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όμως, όταν είναι πρακτικά δυνατόν οι ταμιακές ροές φόρου να συσχετισθούν άμεσα προς μία ιδιαίτερη συναλλαγή, η οποία δημιουργεί ταμιακές ροές που κατατάσσονται στις επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, τότε οι ταμιακές ροές φόρου κατατάσσονται σε μία από τις δραστηριότητες αυτές, όπως αρμόζει. Όταν οι ταμιακές ροές φόρου κατανέμονται σε περισσότερες από μία δραστηριότητες, πρέπει να γνωστοποιείται το συνολικό ποσό των φόρων που καταβλήθηκε.

ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

Όταν η λογιστικοποίηση μιας επένδυσης σε συγγενή ή σε θυγατρική γίνεται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης ή της μεθόδου του κόστους, ο επενδυτής περιορίζει την αναφορά της επένδυσης αυτής στην κατάσταση ταμιακών ροών, μόνο σε ότι αφορά στις μεταξύ αυτού και της συγγενούς ή της θυγατρικής ταμιακές ροές, όπως για παράδειγμα, στα μερίσματα και στις προκαταβολές.

ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΕΙΣ ΘΥΓΑΤΡΙΚΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΜΟΝΑΔΩΝ

Το σύνολο των ταμιακών ροών που προκύπτουν από αποκτήσεις και από διαθέσεις θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων, πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά και να κατατάσσεται στις επενδυτικές δραστηριότητες.

Τόσο για τις αποκτήσεις θυγατρικών ή άλλων επιχειρηματικών μονάδων, όσο και για τις διαθέσεις τέτοιων μονάδων κατά τη διάρκεια της περιόδου, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το συνολικό ποσό για κάθε ένα από τα ακόλουθα:

- (α) Το συνολικό αντάλλαγμα της αγοράς ή της διάθεσης.
- (β) Την αναλογία του ανταλλάγματος αγοράς ή πώλησης που καλύπτεται από ταμιακά διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα.
- (γ) Το ποσό των ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε.

(δ) Το ποσό των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, εκτός των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδύναμων της θυγατρικής ή της επιχειρηματικής μονάδας που αποκτήθηκε ή διατέθηκε, συνοπτικά για κάθε κύρια κατηγορία.

ΜΗ ΤΑΜΙΑΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Επενδυτικές και χρηματοοικονομικές συναλλαγές που δεν απαιτούν τη χρήση ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων, πρέπει να εξαιρούνται από την κατάσταση ταμιακών ροών. Οι συναλλαγές αυτές πρέπει να γνωστοποιούνται με τις άλλες οικονομικές καταστάσεις, κατά τρόπο που να παρέχονται όλες οι σχετικές πληροφορίες για αυτές τις επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

ΣΥΝΘΕΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΚΑΙ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΙΣΟΔΥΝΑΜΩΝ

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη σύνθεση των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων και να παρουσιάζει μία συμφωνία των ποσών της κατάστασης των ταμιακών ροών της με τα αντίστοιχα κονδύλια του ισολογισμού.

ΑΛΛΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί, μαζί με ένα σχόλιο της διοίκησης, τα ποσά των σημαντικών υπολοίπων ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων, που κατέχονται από την επιχείρηση και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο.

3.4 ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Ελληνικό Δίκαιο²⁷

Το άρθρο 42α του κωδ. Ν.2190/1920 ορίζει τα περί οικονομικών καταστάσεων σε ότι αφορά μεμονωμένες επιχειρήσεις. Το άρθρο 100, αντίστοιχα ορίζει τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις μεμονωμένων επιχειρήσεων:

- Ισολογισμός
- Λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως

²⁷ Εμμανουήλ Σακέλλης(2005): Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ

➤ Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων

➤ Προσάρτημα

Σε ότι αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, δεν προβλέπεται η σύνταξη Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων.

Άρθρο 42α, § 2, Ν.2190/1920:

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διαρθρώσεως, της χρηματοοικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας.

Με την υιοθέτηση της 4ης Οδηγίας της ΕΟΚ, δεν υπάρχουν πλέον αξιόλογες διαφορές σε ότι αφορά τις Βασικές Λογιστικές Αρχές με τις οποίες γίνεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Οι γενικές αρχές του ν. 2190 είναι στην ουσία ίδιες με αυτές των ΔΛΠ.

Έχει υιοθετηθεί η οριζόντιου τύπου κατάταξη των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, κατά αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως για τα πρώτα ή του βαθμού ληκτότητας για τις δεύτερες. Αντίθετα, σύμφωνα με τη σειρά του βαθμού ρευστοποιήσεως η ληκτότητας καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις των Τραπεζών.

Η παρουσίαση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως γίνεται σε κάθετη διάταξη με υποχρεωτική αναγραφή του κύκλου εργασιών, γεγονός που παραπέμπει στη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία, που αναφέρεται και στο ΔΛΠ 1.

Δεν προβλέπεται η σύνταξη κατάστασης Μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.

Κατάσταση ταμειακών ροών συντάσσουν μόνο οι εισηγμένες εταιρείες.

Οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στο Προσάρτημα καθορίζονται από τις διατάξεις του Ν.2190 (κυρίως του άρθρου 43α).

ΔΛΠ 1

Το Πρότυπο αυτό έχει εφαρμογή για την παρουσίαση όλων των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τόσο σε επίπεδο

μεμονωμένης επιχειρήσεως, όσο και σε επίπεδο ομίλου επιχειρήσεων. Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων τελεί υπό την ευθύνη του Διοικητικού Συμβουλίου της επιχείρησης.

Στοιχεία που συνθέτουν τις Οικονομικές Καταστάσεις:

A) Ισολογισμός

B) Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Γ) Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων

Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών

E) Επεξηγηματικές σημειώσεις

Γενικές Αρχές και Λογιστικές μέθοδοι:

1) Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμειακές ροές της επιχειρήσεως.

2) Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί τη συμμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μόνο όταν ικανοποιούνται όλες οι απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου. Ακατάλληλοι λογιστικοί χειρισμοί δεν αποκαθίστανται με σημειώσεις ή επεξηγηματικό υλικό.

3) Κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με την αρχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

4) Τήρηση της αυτοτέλειας των χρήσεων

5) Ομοιομορφία της παρουσίασης και ταξινόμησης των στοιχείων.

6) Κάθε ουσιώδες στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις.

7) Συμψηφισμός περιουσιακών στοιχείων και εσόδων-εξόδων δεν επιτρέπεται, εκτός αν απαιτείται ή επιτρέπεται από κάποιο Πρότυπο ή αν κέρδη και ζημίες από όμοιες συναλλαγές δεν είναι ουσιώδη.

8) Συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη χρήση για όλες τις αριθμητικές πληροφορίες των οικονομικών καταστάσεων. Όταν η παρουσίαση των στοιχείων μεταβάλλεται, τα συγκριτικά κονδύλια πρέπει να ανακατατάσσονται με ανάλογη γνωστοποίηση.

9) Ποιοτικά χαρακτηριστικά (Σαφήνεια, συνέπεια, αξιοπιστία, σημαντικότητα και επικράτηση της ουσίας επί του τύπου.)

Δομή και Περιεχόμενο των Οικονομικών Καταστάσεων²⁸:

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εξατομικεύονται σαφώς και να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Για την κατάλληλη κατανόηση των πληροφοριών που παρουσιάζονται, θα πρέπει επίσης να αναφέρονται ευκρινώς, η επωνυμία της επιχειρήσεως, η περίοδος που καλύπτεται, το τηρούμενο νόμισμα, ο βαθμός ακρίβειας των ποσών που παρουσιάζονται και το αν αφορούν την επιχείρηση μεμονωμένα ή όμιλο επιχειρήσεων.

A) ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

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

B) Κατάσταση Αποτελεσμάτων

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

Γ) Μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων

Η κατάσταση αυτή πρέπει να παρουσιάζει:

- i) Το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσης
- ii) Κάθε έσοδο και έξοδο και κάθε κέρδος ή ζημιά που καταχωρείται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια.
- iii) Την σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών που αντιμετωπίστηκαν σύμφωνα με το ΔΛΠ 8.

Επιπρόσθετα πρέπει να παρουσιάζονται:

²⁸ Εμμανουήλ Σακέλλης(2005): Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ

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

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

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

Τα στοιχεία (iv) μέχρι (vi) είναι δυνατόν να μην παρουσιάζονται στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων αλλά στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων.

Δ) Κατάσταση ταμειακών ροών

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

Ε) Προσάρτημα των Οικονομικών Καταστάσεων

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

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

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

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

iv) Παρουσίαση των μεθόδων αποτίμησης που χρησιμοποιήθηκαν

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

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

Τέλος πρέπει να γνωστοποιούνται, αν αυτό δεν γίνεται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, η έδρα και η νομική μορφή της επιχείρησης, η χώρα ίδρυσης, μια περιγραφή της φύσης των εργασιών και των κυριότερων δραστηριοτήτων της, η επωνυμία της μητρικής αν

πρόκειται για όμιλο επιχειρήσεων και ο αριθμός των εργαζομένων στο τέλος της χρήσης ή ο μέσος όρος κατά τη διάρκεια αυτής.

Φορολογικά Σχόλια

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

Το άρθρο 29 παρ. 1 του ΚΒΣ ορίζει ότι στο Βιβλίο Απογραφών εγγράφονται, στις σχετικές προθεσμίες, ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και η κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης. Τίθεται λοιπόν το ζήτημα αν η εισαγωγή νέων μορφών οικονομικών καταστάσεων (στο επίπεδο της κάθε εταιρείας) θα επηρεάσει τη μορφή και το περιεχόμενο του Βιβλίου Απογραφών και Ισολογισμού.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Ελληνικό δίκαιο

Σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), οι εταιρίες οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στον Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται στην κατάρτιση κατάστασης ταμειακών ροών, η οποία παρουσιάζει τις ταμειακές ροές ταξινομημένες κατά λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές ροές εμφανίζονται με βάση την έμμεση μέθοδο (καθαρές ροές από πληρωμές και εισπράξεις), ενώ δεν προβλέπεται η χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου (αναμόρφωση κερδών χρήσεως).

ΔΛΠ 7

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

- Τα ταμειακά διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα είναι τα μετρητά ή οι καταθέσεις της επιχείρησης, οι οποίες μπορούν να αναληφθούν άμεσα, καθώς και οι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας

επενδύσεις, οι οποίες είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά διαθέσιμων και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

- Επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης καθώς και οι άλλες δραστηριότητες, οι οποίες δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μπορούν να εμφανιστούν είτε με την χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου, όπου εμφανίζονται οι ακαθάριστες πληρωμές (π.χ. προς προμηθευτές κλπ) και εισπράξεις (πχ. από πελάτες κλπ), ή με την χρησιμοποίηση της έμμεσης μεθόδου, με βάση την οποία το κέρδος ή η ζημία της περιόδου αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής φύσεως, των δεδουλευμένων εισπράξεων ή πληρωμών, καθώς και στοιχείων εξόδων ή εσόδων, που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.
- Επενδυτικές δραστηριότητες είναι η απόκτηση και η διάθεση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων και άλλων επενδύσεων, που δεν συμπεριλαμβάνονται στα ταμειακά ισοδύναμα. Στις επενδυτικές δραστηριότητες θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά οι πληρωμές και εισπράξεις από την αγορά ή πώληση παγίων, συμμετοχών και χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων (συμπεριλαμβανομένων και των συμμετοχών σε θυγατρικές), καθώς και χορηγούμενες προκαταβολές και δάνεια προς τρίτους και εξοφλήσεις αυτών (πλην δανείων τα οποία χορηγούνται από πιστωτικά ιδρύματα).
- Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες, που καταλήγουν σε μεταβολή στο μέγεθος και την συγκρότηση των ιδίων κεφαλαίων και του δανεισμού της επιχείρησης. Στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες πρέπει να εμφανίζονται χωριστά οι πληρωμές και οι εισπράξεις, που προκύπτουν από την έκδοση ή εξαγορά μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής, από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων κλπ.

Οι ταμειακές ροές, οι οποίες προέρχονται από φόρους εισοδήματος, πρέπει να εμφανίζονται χωριστά μέσα στην κατηγορία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, εκτός αν μπορούν να συσχετισθούν με μία από τις δύο άλλες κατηγορίες.

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

Φορολογικά Σχόλια

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

3.5 ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΤΕΧΝΟΔΟΜΙΚΗΣ ΛΟΓΩ ΤΩΝ ΔΛΠ. ΠΩΣ ΕΠΗΡΕΑΣΤΗΚΑΝ ΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ²⁹

²⁹ τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων είναι από το site www.eate.gr

Πίνακας 1

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

	1 Ιανουαρίου 2004 ΕΠΛΔΑ	1 Ιανουαρίου 2004 Αναπροσαρμογές	1 Ιανουαρίου 2004 ΔΠΧΠ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
Μη κυκλοφορούν ενεργητικό			
Ενσώματα πάγια	254.397	(98.785)	155.612
Αυλα περιουσιακά στοιχεία	15.654	(15.133)	521
Επενδύσεις σε ακίνητα	-	110.747	110.747
Επενδύσεις	170.330	(170.330)	-
Επενδύσεις σε συγγενείς εταιρείες (με τη μέθοδο της καθαρής θέσης)	-	110.461	110.461
Επενδύσεις σε κοινοπραξίες	-	440	440
Λοιπές επενδύσεις	-	24.766	24.766
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	-	5.320	5.320
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	312	35.697	36.009
	<u>440.693</u>	<u>3.183</u>	<u>443.876</u>
Κυκλοφορούν ενεργητικό			
Αποθέματα	43.761	19.956	63.716
Πελάτες και λοιπές απαιτήσεις	296.724	210.045	506.769
Χρεόγραφα	5.383	(1.250)	4.133
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	146.450	54.151	200.602
	<u>492.318</u>	<u>282.902</u>	<u>775.220</u>
Σύνολο ενεργητικού	<u>933.011</u>	<u>286.086</u>	<u>1.219.097</u>
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ			
Ίδια κεφάλαια αποδιδόμενα στους μετόχους			
Μετοχικό κεφάλαιο	75.989	(26)	75.963
Αποθεματικό υπέρ το άρτιο	302.061	0	302.061
Ίδιες Μετοχές	-	(9.515)	(9.515)
Λοιπά αποθεματικά	200.481	(38.486)	161.995
Κέρδη / (Ζημιές) εις νέον	(112.782)	73.494	(39.288)
	<u>465.749</u>	<u>25.468</u>	<u>491.217</u>
Δικαιώματα μειοψηφίας	142.144	8.376	150.520
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	<u>607.893</u>	<u>33.844</u>	<u>641.737</u>
ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
Μικροπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Δάνεια μακροπρόθεσμα	19.800	5.947	25.747
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	-	11.723	11.723
Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού	279	4.183	4.462
Επχορηγήσεις	-	2.557	2.557
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	560	(82)	478
Λοιπές προβλέψεις μακροπρόθεσμες	317	19.336	19.653
	<u>20.957</u>	<u>43.663</u>	<u>64.620</u>
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Προμηθευτές & λοιπές υποχρεώσεις	209.262	144.063	353.325
Τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (Φόρος εισοδήματος πληρωτέος)	35.123	12.861	47.984
Δάνεια μακροπρόθεσμα	31.574	79.035	110.609
Μερίσματα πληρωτέα	28.202	(27.380)	822
	<u>304.161</u>	<u>208.579</u>	<u>512.740</u>
Σύνολο υποχρεώσεων	<u>325.118</u>	<u>252.242</u>	<u>577.360</u>
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων και υποχρεώσεων	<u>933.011</u>	<u>286.086</u>	<u>1.219.097</u>

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε τα εξής(σε χιλ/€):

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

1. τα ενσώματα πάγια του ομίλου μειώθηκαν λόγω ΔΛΠ κατά 98.785
2. τα άυλα πάγια στοιχεία μειώθηκαν λόγω ΔΛΠ κατά 15.133
3. οι επενδύσεις σε ακίνητα αυξήθηκαν κατά 110.747(λόγω μεταφοράς των ποσών από τα ενσώματα πάγια και από τα άυλα πάγια)
4. ο λογαριασμός επενδύσεις(ποσό 170.330) διαγράφηκε λόγω ΔΛΠ και το υπόλοιπό του μεταφέρθηκε τμηματικά στις επόμενες κατηγορίες
5. οι επενδύσεις σε συγγενείς εταιρίες αυξήθηκε κατά 110.461(πρώτη τήρηση του λογαριασμού)
6. οι επενδύσεις σε κοινοπραξίες αυξήθηκαν κατά 440
7. οι λοιπές επενδύσεις αυξήθηκαν κατά 24.766
8. οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αυξήθηκαν κατά 5.320
9. οι λοιπές μακροχρόνιες απαιτήσεις αυξήθηκαν κατά 35.697
10. τα αποθέματα αυξήθηκαν κατά 19.956
11. οι πελάτες αυξήθηκαν κατά 210.045
12. τα χρεόγραφα της εταιρίας μειώθηκαν κατά 1.250
13. τα ταμειακά διαθέσιμα της εταιρίας αυξήθηκαν κατά 54.151

ΠΑΘΗΤΙΚΟ ΚΑΙ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

14. το μετοχικό κεφάλαιο του ομίλου μειώθηκε κατά 26
15. οι ίδιες μετοχές μειώθηκαν κατά 9.515
16. τα λοιπά αποθεματικά μειώθηκαν κατά 38.486
17. τα κέρδη χρήσης εις νέο αυξήθηκαν κατά 73.494
18. τα δικαιώματα μειοψηφίας αυξήθηκαν κατά 8.376
19. τα μακροχρόνια δάνεια του ομίλου αυξήθηκαν 5.947

20. οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αυξήθηκαν κατά 11.723
21. οι προβλέψεις αποζημίωσης λόγω αποχώρησης του προσωπικού αυξήθηκαν κατά 4.183
22. οι επιχορηγήσεις του ομίλου αυξήθηκαν κατά 2.557
23. οι λοιπές μακροχρόνιες υποχρεώσεις μειώθηκαν κατά 82
24. οι λοιπές μακροχρόνιες προβλέψεις αυξήθηκαν κατά 19.336
25. οι προμηθευτές αυξήθηκαν κατά 144.063
26. ο φόρος εισοδήματος πληρωτέος αυξήθηκε κατά 12.861
27. τα μακροχρόνια δάνεια του ομίλου αυξήθηκαν κατά 79.035
28. τα μερίσματα πληρωτέα μειώθηκαν κατά 27.380

Πίνακας 2

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

	<u>ΕΓΠΛΑ</u>	<u>Αναμορ- φώσεις</u>	<u>ΔΠΧΠ</u>
Κύκλος εργασιών	425.982	349.068	775.050
Κόστος Πωλήσεων	(318.627)	(294.950)	(613.577)
Μικτό Κέρδος	107.354	54.119	161.473
Λοιπά έσοδα / (έξοδα) εκμετάλλευσης (καθαρά)	(3.213)	143	(3.070)
Έξοδα διάθεσης	(1.137)	(1.116)	(2.253)
Έξοδα διοίκησης	(19.367)	(13.819)	(33.186)
Αποτελέσματα εκμετάλλευσης	83.637	39.327	122.964
Έσοδα από μερίσματα	47.940	(46.882)	1.058
Κέρδη από συνδεδεμένες επιχειρήσεις	-	(114)	(114)
Κέρδη / Ζημιές από κοινοπραξίες	-	224	224
Χρηματοοικονομικά έξοδα - καθαρά	(13.716)	10.125	(3.591)
Κέρδη προ φόρων	117.861	2.680	120.541
Φόρος εισοδήματος	(43.110)	(4.919)	(48.029)
Καθαρά κέρδη περιόδου	<u>74.751</u>	<u>(2.240)</u>	<u>72.512</u>

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε τα εξής(σε χιλ/€):

1. οι πωλήσεις του ομίλου λόγω ΔΛΠ αυξήθηκαν κατά 349.068
2. το κόστος των πωλήσεων μειώθηκε κατά 294.950
3. τα έσοδα της εκμετάλλευσης αυξήθηκαν κατά 143
4. τα έξοδα διάθεσης μειώθηκαν κατά 1.116
5. τα έξοδα της διοίκησης μειώθηκαν κατά 13.819
6. τα έσοδα από μερίσματα μειώθηκαν κατά 46.882
7. τα κέρδη από συνδεδεμένες εταιρίες μειώθηκαν κατά 114
8. τα κέρδη από κοινοπραξίες αυξήθηκαν κατά 224
9. τα χρηματοοικονομικά έξοδα αυξήθηκαν κατά 10.125
10. ο φόρος εισοδήματος του ομίλου μειώθηκε κατά 4.919
11. τα καθαρά κέρδη μειώθηκαν κατά 2.240

Πίνακας 3

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Όλα τα ποσά είναι σε χιλιάδες Ευρώ.

	1 Ιανουαρίου 2004	31 Δεκεμβρίου 2004
Ίδια Καφάλαια Εταιριών που ενοποιήθηκαν κατά τις Ελληνικές Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές	607.893	627.936
Επίδραση από κατασκευαστικά συμβόλαια	30.752	30.988
Αναμόρφωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους βάσει αναλογιστικής μελέτης	(2.655)	(1.872)
Αποτίμηση ενοποιούμενων συμμεταχών βάσει ΔΠΧΠ	(987)	(987)
Αναγνώριση υποχρέωσης για εξαγορά μειοψηφίας σε θυγατρική	(18.327)	(18.327)
Διαγραφή ελλών στοιχείων ενεργητικού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του Δ.Λ.Π 38	(17.057)	(31.086)
Αντιλογισμός μερισμάτων προς διανομή έως την έγκριση της Γενικής Συνέλευσης	27.817	29.529
Αντιλογισμός υποχρέωσης προς μετόχους μειοψηφίας ΑΚΤΩΡ για το μέρισμα χρήσης 2003/2004	13.985	12.158
Ίδιες μετοχές αφαιρετικά από τα Ίδια Καφάλαια	(9.515)	(7.983)
Αναπροσαρμογές αναβαλλόμενης φορολογίας	9.923	5.199
Επίδραση ενοποίησης εταιρειών και κοινοπραξιών για πρώτη φορά σύμφωνα με ΔΠΧΠ	310	(3.516)
Αντιλογισμός Δορετών Μετοχών από θυγατρικές που δεν είχαν απαληφθεί στην ελληνική ενοποίηση	-	1.462
Λοιπές αναμορφώσεις	(407)	4.289
Σύνολο αναμορφώσεων μεταβασής σε ΔΠΧΠ	33.844	41.655
Σύνολο Ίδιων Κεφαλαίων σύμφωνα με ΔΠΧΠ	641.737	669.591

Από τα παραπάνω συμπεραίνουμε τα εξής(σε χιλ/€):

1. τα ίδια κεφάλαια του ομίλου αυξήθηκαν κατά 30.752 λόγω της επίδρασης των ΔΛΠ στα κατασκευαστικά συμβόλαια
 2. οι προβλέψεις για τις παροχές στους εργαζομένους μειώθηκαν κατά 2.655
 3. η αποτίμηση συμμετοχών βάση ΔΛΠ μειώθηκαν κατά 987
 4. η αναγνώριση της υποχρέωσης για εξαγορά μειοψηφίας σε θυγατρική μειώθηκε κατά 18.327
 5. η διαγραφή άυλων στοιχείων ενεργητικού που δεν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του ΔΛΠ 38 ανήλθε στο ποσό των -17.057
 6. το ποσό των ιδίων μετοχών που αφαιρέθηκαν από τα ίδια κεφάλαια ανήλθε στο ποσό των 9.515
 7. οι αναπροσαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας ανήλθε στο ποσό των 9.928
 8. η επίδραση της ενοποίησης εταιρειών και κοινοπραξιών για πρώτη φορά σύμφωνα με ΔΠΧΠ ανήλθε στο ποσό των 310
- οι λοιπές αναμορφώσεις μείωσαν τα ίδια κατά 407

Πίνακας 4

ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

ΕΝΟΠΙΩΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Όλα τα ποσά είναι σε χιλιάδες Ευρώ.

	31 Δεκεμβρίου 2004
Σύνολο Κερδών προ Φόρων σύμφωνα με τις Ελληνικές Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές	117.861
Φόρος Εισοδήματος	(43.110)
Σύνολο Κερδών μετά Φόρων σύμφωνα με τις Ελληνικές Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές	74.751
Αναβαλλόμενος Φόρος	(527)
Αντιλαγισμός Αποσβέσεων για τα Αύλα τα οποία έχουν διαγραφεί	5.634
Αμοιβές και Λοιπές Παροχές Δ.Σ. και Λοιπών Στελεχών μέσω διάθεσης	(7.350)
Πρόβλεψη Αποζημίωσης Προσωπικό	1.639
Κέρδη / (Ζημιές) από Κοινοπραξίες	4.892
Διαφορά Αποσβέσεων λόγω διαφορετικής μελέτης ζωής από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ	895
Εφαρμογή Δ.ΛΠ 11 σε Κατασκευαστικά Συμβόλαια	1.558
Μεταφορά Εσόδου σε Έσοδα Επικείμενων Χρήσεων	(870)
Ζημιά από αποτίμηση ιδίων μετοχών που δεν αναγνωρίζεται στα ΔΠΧΠ	1.532
Απαμείωση	(5.966)
Ενοποίηση νέων εταιρειών	(2.009)
Λοιπα	(1.667)
Σύνολο απομorfώσεων μεταβασης σε ΔΠΧΠ	(2.340)
Σύνολο Κερδών σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ	<u>72.512</u>

Όσον αφορά την κατάσταση των ταμειακών ροών δεν θα προχωρήσουμε σε κάποιο σχόλιο διότι η κατάσταση αυτή είναι η πρώτη που δημοσιεύθηκε από την εισαγωγή των προτύπων και δεν έχει γίνει κάποια μεταβολή.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Εμμανουήλ Σακέλλης(2005): Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ
2. www.eate.gr
3. www.e-forologia.gr
4. www.gus.gr

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΩΦΕΛΕΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΕΚΥΨΑΝ

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

1) Λογιστικοποίηση και αποτίμηση

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

2) Ανάλυση πληροφοριών στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων

3) Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα

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

Ελλείψεις και αδυναμίες στη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων

Σε αυτή την ενότητα παρουσιάζονται ελλείψεις και αδυναμίες που παρατηρήθηκαν στις γνωστοποιήσεις και στη δομή των οικονομικών καταστάσεων και αφορούν ένα μεγάλο μέρος των εισηγμένων επιχειρήσεων. Οι ελλείψεις αυτές και οι αδυναμίες, εντοπίζονται κυρίως στους εξής τομείς:

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

Συγκεκριμένα³⁰:

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

³⁰ Μελέτη της GRANT THORNTON, *Θετική η εικόνα από την εφαρμογή ΔΠΧΠ από τις επιχειρήσεις*. (Ιούλιος, 17, 2007)

δραστηριότητα έχει διακοπεί και δεν εφαρμόζονται οι γνωστοποιήσεις του ΔΠΧΠ 5.

- ⇒ Ελλείψεις παρουσιάζονται στις γνωστοποιήσεις του ΔΛΠ 33 «κέρδη ανά μετοχή» και ιδιαίτερα σε θέματα που αφορούν τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή.
- ⇒ Οι μέθοδοι ελέγχου ενδεχόμενης μείωσης της αξίας στοιχείων του ενεργητικού και ιδιαίτερα της υπεραξίας είτε δεν αναφέρονται είτε τέτοιοι έλεγχοι δεν πραγματοποιούνται καθόλου.
- ⇒ Λίγες είναι οι περιπτώσεις που ακολουθείται η λογιστική αντιστάθμιση για χρηματοοικονομικά μέσα. Επίσης δεν γνωστοποιείται με επαρκή μέσα εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτουν τα ΔΠΧΠ για να ακολουθηθεί η λογιστική αντιστάθμιση.
- ⇒ Οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 41 «Γεωργία» εφαρμόζονται επιλεκτικά. Ιδιαίτερα η χρήση της εύλογης αξίας ως μεθόδου αποτίμησης δεν ακολουθείται με την αυστηρότητα την οποία ορίζει το συγκεκριμένο Πρότυπο.
- ⇒ Δεν αναφέρονται οι απαιτούμενες πληροφορίες σχετικά με τη χρήση της εύλογης αξίας και ιδιαίτερα του τρόπου με τον οποίο αυτή έχει προσδιοριστεί για τα διάφορα στοιχεία του ενεργητικού και παθητικού για τα οποία έχει χρησιμοποιηθεί ως βάση αποτίμησης.
- ⇒ Από την πλειονότητα των επιχειρήσεων ακολουθήθηκε η πολιτική αποτίμησης των ενσώματων ακινητοποιήσεων στις εύλογες αξίες τους. Αν και η συγκεκριμένη πολιτική επέφερε τις υψηλότερες ωφέλειες δεν δίνονται επαρκείς πληροφορίες για την μεθοδολογία που ακολουθήθηκε.
- ⇒ Αρκετές εταιρίες, κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων απογραφής βάσει ΔΠΧΠ (οικονομικές καταστάσεις 1ης Ιανουαρίου 2004), έχουν εφαρμόσει τις απαιτήσεις των Προτύπων με τέτοιο τρόπο ώστε να απεικονίσουν μεταγενέστερη πληροφόρηση σε προγενέστερες περιόδους.

- ⇒ Προβλήματα παρατηρούνται στα στοιχεία που δίδουν οι θυγατρικές και συγγενείς εισηγμένων και περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Τα προβλήματα πηγάζουν από το γεγονός ότι οι θυγατρικές και συγγενείς προετοιμάζουν οικονομικές καταστάσεις τόσο με βάση τα ΔΠΧΠ (για λογαριασμό των εισηγμένων), όσο και με βάση ΕΛΠ (για σκοπούς υποχρεώσεων δημοσίευσης).
- Δεν υπάρχει ομοιομορφία στις περιγραφές των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων. Ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων σε αρκετές περιπτώσεις περιέχουν κονδύλια τα οποία προέρχονται από τα ΕΛΠ, (π.χ. μεταβατικοί λογαριασμοί, προκαταβολές για αγορά αποθεμάτων). Επιπλέον υπάρχουν περιγραφές κονδυλίων που δεν είναι εννοιολογικά ορθές.
 - Πολλές επιχειρήσεις κατατάσσουν σε διαφορετικές κατηγορίες κονδύλια ίδιας φύσης (π.χ. οι προκαταβολές για αγορές αποθεμάτων κατατάσσονται από άλλες επιχειρήσεις σαν αποθέματα και από άλλες σαν απαιτήσεις)
 - Σε πολλές περιπτώσεις ο Ισολογισμός, τα αποτελέσματα χρήσης, ο πίνακας μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και οι ταμιακές ροές δεν περιέχουν τις ελάχιστες πληροφορίες που απαιτεί το ΔΛΠ 1.
 - Αρκετά προβλήματα συναντάμε στον πίνακα μεταβολών ιδίων κεφαλαίων όπου πολλές φορές οι πληροφορίες που περιέχει παρουσιάζονται συνοπτικά. Οι διάφορες σημαντικές κατηγορίες των αποθεματικών οι οποίες απαρτίζουν τα ίδια κεφάλαια δεν παρουσιάζονται χωριστά. Επίσης οι μεταβολές των κονδυλίων κατά τη διάρκεια της χρήσης απεικονίζονται συγκεντρωτικά και χωρίς να διακρίνεται η αιτιολογία τους (π.χ. απ' ευθείας μεταβολή στα ίδια κεφάλαια).
 - Δεν περιγράφονται όλες οι λογιστικές αρχές τις οποίες εφαρμόζει η εταιρία, ενώ σε κάποιες περιπτώσεις περιλαμβάνονται λογιστικές αρχές οι οποίες δεν έχουν εφαρμογή.
 - Σε αρκετές περιπτώσεις δεν δημοσιοποιήθηκε ο πίνακας συμφωνίας των αποτελεσμάτων από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ για τις ενδιάμεσες περιόδους και την χρήση 2004.

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

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Μελέτη της GRANT THORNTON, *Θετική η εικόνα από την εφαρμογή ΔΠΧΠ από τις επιχειρήσεις*. (Ιούλιος, 17, 2007)

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. ωφελεί τόσο τις ίδιες τις οικονομικές μονάδες όσο και τους επενδυτές, καθόσον αυξάνουν το επίπεδο εμπιστοσύνης τους στις πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Το υψηλό επίπεδο ποιότητας των Δ.Π.Χ.Π. βελτιώνει την ικανότητα των επενδυτών να λαμβάνουν επενδυτικές αποφάσεις, ενώ παράλληλα οι οικονομικές μονάδες έχουν αυξημένη δυνατότητα πρόσβασης στις διεθνείς αγορές, με μειωμένο κόστος απόκτησης κεφαλαίων. Σε ότι έχει σχέση με τις πολυεθνικές οικονομικές μονάδες, η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. μειώνει το κόστος για τη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, καθόσον η εφαρμογή από το σύνολο των εταιρειών του ομίλου ομοιόμορφων προτύπων, ανεξαρτήτως χώρας εγκατάστασης, μειώνει σημαντικά τον χρόνο σύνταξής τους.

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

Κύρια Πλεονεκτήματα

- Η πληροφόρηση έχει βελτιωθεί αισθητά.
- Σε πολλές περιπτώσεις οι πληροφορίες που παρέχονται δίδουν την δυνατότητα στον χρήστη να «ακτινογραφήσει» τις δραστηριότητες μιας επιχείρησης
- Ποιοτικά οι παρεχόμενες γνωστοποιήσεις και η δομή των οικονομικών καταστάσεων βελτιώνονται, χωρίς όμως να έχουν εκλείψει οι αδυναμίες.

- Σημαντικές είναι οι ωφέλειες που προέκυψαν τόσο για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων όσο και για τις επιχειρήσεις από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ.
- Σε κάποιες περιπτώσεις παρατηρείται να μην καλύπτονται οι ελάχιστες απαιτήσεις πληροφόρησης, που απαιτούν τα ΔΠΧΠ.
- Οι Γνωστοποιήσεις που παρουσιάζονται είναι συχνά συνοπτικές.
- Το γεγονός αυτό παρατηρείται κυρίως σε περιπτώσεις προτύπων που δεν έχουν συχνή εφαρμογή ή έχουν μεγάλο εύρος γνωστοποιήσεων.
- Παρατηρήθηκαν ελλείψεις στην συγκέντρωση και την παρουσίαση της απαραίτητης συγκριτικής πληροφόρησης στις επεξηγηματικές σημειώσεις των κονδυλίων των οικονομικών καταστάσεων.
- Παρατηρούνται περιορισμένες περιπτώσεις αποκλίσεων από τις αρχές των ΔΠΧΠ. Το γεγονός αυτό όμως δεν είναι συχνό και μπορεί εύκολα να εντοπιστεί.

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

Οι ωφέλειες που προέκυψαν στο τομέα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης μπορούν να εντοπιστούν τόσο σε θέματα ενημέρωσης

των χρηστών όσο και σε θέματα οργάνωσης των επιχειρήσεων προκειμένου να παρέχουν τις απαιτούμενες πληροφορίες.

Ενημέρωση των Χρηστών

- Στην πλειονότητα των επιχειρήσεων και σε επίπεδο εφαρμογής αρχών δεν παρουσιάζονται αποκλίσεις από τις αρχές των ΔΠΧΠ. Οι επιχειρήσεις εμφανίζεται να εφαρμόζουν και να εναρμονίζονται με το πλαίσιο κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που θέτουν τα ΔΠΧΠ. Το γεγονός αυτό δίδει μια ασφαλή βάση σύγκρισης των πληροφοριών που δημοσιεύονται.
- Οι χρήστες επιπλέον απέκτησαν και μια βάση ποιοτικής σύγκρισης των επιχειρήσεων μέσα από τις γνωστοποιήσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Όσο πιο πλήρεις είναι οι δημοσιοποιούμενες γνωστοποιήσεις τόσο πιο εύκολο είναι για τους χρήστες να αναλύσουν και να αξιολογήσουν την απόδοση και την χρηματοοικονομική θέση μιας επιχείρησης, καθώς και την ποιότητα της διοίκησής της.
- Οι επιχειρήσεις ενσωμάτωσαν τις παρατηρήσεις των ελεγκτών στις οικονομικές τους καταστάσεις. Εάν συγκρίνουμε τα πιστοποιητικά της χρήσης 2004 με αυτά της χρήσης 2005 θα παρατηρήσουμε ότι, σε αυτά της χρήσης 2004 εμφανίζονταν, στο σύνολο σχεδόν των εισηγμένων, παρατηρήσεις οι οποίες δεν ενσωματωνόταν στις οικονομικές καταστάσεις. Αντίθετα, στη χρήση 2005, στη συντριπτική πλειοψηφία των εισηγμένων στο ΧΑ επιχειρήσεων, οι Ορκωτοί Ελεγκτές χορήγησαν πιστοποιητικά με σύμφωνη γνώμη ή με έμφαση (κυρίως για ενδεχόμενες υποχρεώσεις από ανέλεγκτες φορολογικά χρήσεις). Η ενσωμάτωση των παρατηρήσεων στις οικονομικές καταστάσεις, αυξάνει την αξιοπιστία των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των παρεχόμενων, μέσω αυτών, πληροφοριών.
- Η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ ανέδειξε τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν διάφοροι κλάδοι της Ελληνικής Οικονομίας. Η αναγνώριση επισφαλών απαιτήσεων, η αναγνώριση υποχρεώσεων

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

- ❑ Δόθηκε η ευκαιρία στις επιχειρήσεις να προσαρμόσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις στα νέα δεδομένα, να αποκαλύψουν τα προβλήματα και να θέσουν μια νέα βάση αξιολόγησης των δραστηριοτήτων τους.
- ❑ Παράλληλα, οι επιχειρήσεις είχαν την δυνατότητα να εμφανίσουν υπεραξίες και να αποκαλύψουν την εύλογη αξία πολλών περιουσιακών τους στοιχείων (ενσώματες ακινητοποιήσεις, διαπραγματεύσιμα χρηματοοικονομικά μέσα, βιολογικά περιουσιακά στοιχεία).
- ❑ Αναβαθμίστηκε ο ρόλος και οι ευθύνες των εποπτικών αρχών. Οι Εποπτικές αρχές έχουν πλέον την δυνατότητα να παρακολουθούν πιο ολοκληρωμένα τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων, να συγκρίνουν το επίπεδο της παρεχόμενης πληροφόρησης και να ασκούν πιο αποτελεσματικό έλεγχο.
- ❑ Ταυτόχρονα η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς και η ΕΛΤΕ ενέργησαν και προληπτικά διοργανώνοντας συναντήσεις που σκοπό είχαν την ενημέρωση των επιχειρήσεων για την καλύτερη αντιμετώπιση θεμάτων εφαρμογής των ΔΠΧΠ.

Οργάνωση των Επιχειρήσεων

- ❑ Η δυναμική των ΔΠΧΠ, οι συνεχείς αλλαγές και ο όγκος των απαιτούμενων πληροφοριών αναγκάζει τις επιχειρήσεις να οργανωθούν με τέτοιο τρόπο, ώστε να ανταποκριθούν στις αυξημένες ανάγκες. Εάν συγκριθούν οι πληροφορίες και οι επεξηγήσεις που δημοσιοποίησαν οι επιχειρήσεις στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις του Α' τριμήνου του 2005, σε σχέση με αυτές των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2005, θα παρατηρήσουμε σημαντική βελτίωση στην ποιότητα και τον όγκο των γνωστοποιήσεων.

- ❑ Επίσης θα πρέπει να επισημάνουμε ότι όλες οι επιχειρήσεις ανταποκρίθηκαν στους απαιτούμενους χρόνους δημοσίευσης. Δεν θα πρέπει να παραγνωρίζουμε το γεγονός ότι η πλειονότητα των επιχειρήσεων εξάντλησε τους χρόνους των παρατάσεων που δόθηκαν, αλλά θα πρέπει να επισημάνουμε ότι στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις του Α' τριμήνου του 2006 που δεν υπήρχε παράταση οι χρόνοι δημοσίευσης βελτιώθηκαν για την πλειονότητα των επιχειρήσεων.
- ❑ Αναβαθμίστηκε το επίπεδο των στελεχών των επιχειρήσεων. Οι επιχειρήσεις έχουν ανάγκη πλέον από στελέχη που θα παρακολουθούν τις εξελίξεις και θα είναι υπεύθυνα για τον σχεδιασμό των ακολουθούμενων στρατηγικών. Η επιλογή των κατάλληλων αρχών είναι ιδιαίτερα σημαντική για την αποτύπωση της οικονομικής θέσης και της απόδοσης της επιχείρησης. Κατά συνέπεια τα στελέχη θα πρέπει να επωμιστούν το βάρος της καλύτερης αποτύπωσης των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων.
- ❑ Το παραπάνω γεγονός αύξησε τις ανάγκες εκπαίδευσης. Σχεδόν το σύνολο των επιχειρήσεων αναγνώρισε την ανάγκη εκπαίδευσης των στελεχών της οικονομικής διεύθυνσης και προχώρησε στην διεξαγωγή σεμιναρίων με θέμα τα ΔΠΧΠ.
- ❑ Οι υποχρεωτικές γνωστοποιήσεις των ΔΠΧΠ απαιτούν, σε πολλές περιπτώσεις, την συνεργασία πολλών διευθύνσεων προκειμένου να γίνει η συλλογή στοιχείων και πληροφοριών. Οι επιχειρήσεις αναγνωρίζοντας αυτό το γεγονός, οργανώνονται με τέτοιο τρόπο, ώστε να είναι δυνατή η συλλογή των απαραίτητων πληροφοριών. Η ανάγκη οργάνωσης βελτιώνει τις εσωτερικές διαδικασίες των επιχειρήσεων και αναδεικνύει τον ρόλο της χρηστής Εταιρικής Διακυβέρνησης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Δ. Γκινόγλου- Π. Ταχυνάκης - Σ.Μουσή(2005): Γενική Χρηματοοικονομική Λογιστική, Rossili, σελ 32-55
2. Εμμανουήλ Σακέλλης, (2005): Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ
3. Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 19ης Ιουλίου 2002, για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων.
4. Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
5. Μελέτη της GRANT THORNTON, *Θετική η εικόνα από την εφαρμογή ΔΠΧΠ από τις επιχειρήσεις.* (Ιούλιος, 17, 2007)
6. Ν 2190/20
7. www.eate.gr
8. www.e-forologia.gr
9. www.epixeirisi.gr
10. www.eurobank.gr
11. www.europarl.europa.eu
12. www.iasb.org
13. www.gus.gr

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΔΠΧΠ 1 - Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης
ΔΠΧΠ 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών
ΔΠΧΠ 3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων
ΔΠΧΠ 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια
ΔΠΧΠ 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες
ΔΠΧΠ 6 Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων
ΔΠΧΠ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2 Αποθέματα
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7 Καταστάσεις ταμιακών ροών
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8 Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10 Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 Φόροι εισοδήματος
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 14 Πληροφόρηση κατά τομέα
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17 Μισθώσεις
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18 Έσοδα
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19 Παροχές σε εργαζόμενους
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21 Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 22 Ενοποιήσεις επιχειρήσεων
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23 Κόστος δανεισμού
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 24 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27 Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28 Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 29 Χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 30 Γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31 Χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33 Κέρδη κατά μετοχή
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 34 Ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 35 Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38 Αυλα Περιουσιακά Στοιχεία
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 39 Χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώριση και αποτίμηση, με την εξαίρεση των διατάξεων για τη χρησιμοποίηση της εύλογης αξίας και ορισμένων διατάξεων για τη λογιστική της αντιστάθμισης κινδύνου
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41 Γεωργία