



**Α.Τ.Ε.Ι. ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ**

# **ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ** **ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ** **ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**



**ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ**  
**ΚΛΗΜΕΝΤΙΩΤΗ ΒΑΣΙΛΙΚΗ**  
**Α.Μ.: 2004124**

**Επιβλέπων καθηγητής: Α. ΛΥΓΓΙΤΣΟΣ**

**2009**

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ  
ΚΑΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ ΣΤΗΝ  
ΕΛΛΑΔΑ**

**ΚΛΗΜΕΝΤΙΩΤΗ ΒΑΣΙΛΙΚΗ**

**A.M. 2004124**

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....	Σελ. 11
<b>ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ</b> .....	Σελ. 12

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

#### ΓΝΩΡΙΜΙΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1	Η ΑΝΑΓΚΗ ΘΕΣΠΙΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ .....	Σελ. 14
1.2	ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	Σελ. 16
1.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 16
1.4	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α. ....	Σελ. 17
1.5	ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ....	Σελ. 19
1.6	ΚΥΡΙΑ ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ Δ.Π.Χ.Α. ....	Σελ. 20
1.6.1	ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ( I.A.S.C. ) .....	Σελ. 20
1.6.2	ΣΩΜΑ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ( I.A.S.B. ) .....	Σελ. 21
1.6.3	ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ( S.A.C. ) .....	Σελ. 21
1.6.4	ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ ( I.F.R.I.C. ) .....	Σελ. 22
1.7	ΓΛΩΣΣΑ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ....	Σελ. 22
1.8	ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ....	Σελ. 23
1.9	ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΤΟΠΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	Σελ. 23

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΤΑ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

2.1	Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ .....	Σελ. 24
2.2	Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ .....	Σελ. 25
2.3	ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ & ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ .....	Σελ. 26

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

3.1	ΓΕΝΙΚΑ .....	Σελ. 29
3.2	ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ....	Σελ. 30
3.3	ΚΥΡΙΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ....	Σελ. 32
3.4	ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ. ....	Σελ. 34
3.5	Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ .....	Σελ. 36

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΑΝΑΛΥΣΗ ΒΑΣΙΚΩΝ Δ.Λ.Π.

4.1	Δ.Λ.Π. 1 « ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ » ( I.A.S. 1 “ PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS ”) .....	Σελ. 38
4.1.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 38
4.1.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 38
4.1.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 39
4.2	Δ.Λ.Π. 2 « ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ » ( I.A.S. 2 “ INVENTORIES ”) .....	Σελ. 39
4.2.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 39
4.2.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 39
4.2.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 40
4.3	Δ.Λ.Π. 7 « ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΩΝ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ »	

	( I.A.S. 7 “ STATEMENT OF CASH FLOWS ” ) .....	Σελ. 40
4.3.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 40
4.3.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 40
4.3.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 41
4.4	Δ.Λ.Π. 8 « ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ » ( I.A.S. 8 “ ACCOUNTING POLICIES IN ACCOUNTING ESTIMATES AND ERRORS ” ) .....	Σελ. 41
4.4.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 41
4.4.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 41
4.4.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 41
4.5	Δ.Λ.Π. 10 « ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ ΑΝΑΦΟΡΑΣ » ( I.A.S. 10 “ EVENTS AFTER THE REPORTING ” ) .....	Σελ. 42
4.5.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 42
4.5.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 42
4.5.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 42
4.6	Δ.Λ.Π. 11 « ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ » ( I.A.S. 11 “ CONSTRUCTION CONTRACTS ” ) .....	Σελ. 43
4.6.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 43
4.6.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 43
4.6.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 43
4.7	Δ.Λ.Π. 12 « ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ » ( I.A.S. 12 “ INCOME TAXES ” ) .....	Σελ. 44
4.7.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 44
4.7.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 44
4.7.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 44
4.8	Δ.Λ.Π. 16 « ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ » ( I.A.S. 16 “ PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT ” ) .....	Σελ. 45
4.8.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 45
4.8.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 45
4.8.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 45
4.9	Δ.Λ.Π. 17 « ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ » ( I.A.S. 17 “ LEASES ” ) .....	Σελ. 45
4.9.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 45
4.9.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 46
4.9.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 46

4.10	Δ.Λ.Π. 18 « ΕΣΟΔΑ » ( I.A.S. 18 “ REVENUE ” ) .....	Σελ. 46
4.10.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 46
4.10.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 46
4.10.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 47
4.11.	Δ.Λ.Π. 19 « ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ » ( I.A.S. 19 “ EMPLOYEE BENEFITS ” ) .....	Σελ. 47
4.11.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 47
4.11.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 47
4.11.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 48
4.12	Δ.Λ.Π. 20 « ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ » (I.A.S. 20 “ACCOUNTING FOR GOVERNMENT GRANTS AND DISCLOSURE OF GOVERNMENT ASSISTANCE ” ) .....	Σελ. 48
4.12.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 48
4.12.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 48
4.12.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 49
4.13	Δ.Λ.Π. 21 « ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ » (I.A.S. 21 “THE EFFECTS OF CHANGES IN FOREIGN EXCHANGE RATES”) .....	Σελ. 49
4.13.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 49
4.13.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 50
4.13.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 50
4.14	Δ.Λ.Π. 23 « ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ » (I.A.S. 23 “ BORROWING COSTS ” ) .....	Σελ. 50
4.14.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 50
4.14.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 50
4.14.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 51
4.15	Δ.Λ.Π. 24 « ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ » (I.A.S. 24 “ RELATED PARTY DISCLOSURES ” ) .....	Σελ. 51
4.15.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 51
4.15.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 51
4.15.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 52
4.16	Δ.Λ.Π. 26 « ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΛΟΓΩ ΑΦΥΠΗΡΕΤΗΣΗΣ » (I.A.S. 26 “ ACCOUNTING AND REPORTING BY RETIREMENT BENEFIT PLANS ” ) .....	Σελ. 52

4.16.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 52
4.16.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 52
4.16.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 53
4.17	Δ.Λ.Π. 27 « ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ » ( I.A.S. 27 “ CONSOLIDATED AND SEPARATE FINANCIAL STATEMENTS ” ) .....	Σελ. 53
4.17.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 53
4.17.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 53
4.17.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 53
4.18	Δ.Λ.Π. 28 « ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ » ( I.A.S. 28 “ INVESTMENTS IN ASSOCIATES ” ) .....	Σελ. 54
4.18.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 54
4.18.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 54
4.18.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 55
4.19	Δ.Λ.Π. 29 « ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ » ( I.A.S 29 “ FINANCIAL REPORTING IN HYPERINFLATIONARY ECONOMIES ” ) ....	Σελ. 55
4.19.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 55
4.19.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 55
4.19.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 56
4.20	Δ.Λ.Π. 31 « ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ » ( I.A.S. 31 INTERESTS IN JOINT VENTURES ” ) .....	Σελ. 56
4.20.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 56
4.20.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 56
4.20.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 56
4.21	Δ.Λ.Π. 32 « ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ » ( I.A.S. 32 “ FINANCIAL INSTRUMENTS: PRESENTATION ” ) .....	Σελ. 57
4.21.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 57
4.21.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 57
4.21.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 57
4.22	Δ.Λ.Π. 33 « ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ » ( I.A.S. 33 “ EARNINGS PER SHARE ” ) .....	Σελ. 57
4.22.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	Σελ. 57
4.22.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ .....	Σελ. 58
4.22.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 58

4.23	Δ.Λ.Π. 34 « ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ » ( I.A.S. 34 “ INTERIM FINANCIAL REPORTING & IMPAIRMENT ” )	Σελ. 58
4.23.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	Σελ. 59
4.23.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	Σελ. 59
4.23.3	ΣΚΟΠΟΣ	Σελ. 59
4.24	Δ.Λ.Π. 36 « ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ » ( I.A.S. 36 “ IMPAIRMENT OF ASSETS ” )	Σελ. 60
4.24.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	Σελ. 60
4.24.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	Σελ. 60
4.24.3	ΣΚΟΠΟΣ	Σελ. 61
4.25	Δ.Λ.Π. 37 « ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ » (I.A.S. 37 “PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS”)	Σελ. 61
4.25.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	Σελ. 61
4.25.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	Σελ. 62
4.25.3	ΣΚΟΠΟΣ	Σελ. 62
4.26	Δ.Λ.Π. 38 « ΑΪΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ » (I.A.S. 38 “ INTANGIBLE ASSETS ” )	Σελ. 62
4.26.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	Σελ. 62
4.26.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	Σελ. 63
4.26.3	ΣΚΟΠΟΣ	Σελ. 63
4.27	Δ.Λ.Π. 39 « ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ » ( I.A.S. 39 “FINANCIAL INSTRUMENTS: RECOGNITION AND MEASUREMENT ” )	Σελ. 63
4.27.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	Σελ. 63
4.27.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	Σελ. 64
4.27.3	ΣΚΟΠΟΣ	Σελ. 64
4.28	Δ.Λ.Π. 40 « ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ » ( I.A.S. 40 “ INVESTMENT PROPERTY ” )	Σελ. 64
4.28.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	Σελ. 64
4.28.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	Σελ. 64
4.28.3	ΣΚΟΠΟΣ	Σελ. 64
4.29	Δ.Λ.Π. 41 « ΓΕΩΡΓΙΑ » ( I.A.S. 41 “ AGRICULTURE ” )	Σελ. 65
4.29.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ	Σελ. 65
4.29.2	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	Σελ. 65



4.29.3	ΣΚΟΠΟΣ .....	Σελ. 65
--------	--------------	---------

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

### **ΛΟΓΟΙ ΚΑΙ ΟΦΕΛΗ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΛΛΟΥΝ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.**

5.1	ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΛΛΟΥΝ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ .....	Σελ. 66
5.2	ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ .....	Σελ. 67

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6**

### **ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

6.1	ΟΙ ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ .....	Σελ. 70
-----	-----------------------------------	---------

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7**

### **Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.**

7.1	ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ .....	Σελ. 72
7.2	ΠΟΙΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΕΙΝΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΜΕΝΕΣ ΝΑ ΕΦΑΡΜΟΣΟΥΝ ΤΑ ΔΛΠ .....	Σελ. 76
7.3	ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ & ΤΗ ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	Σελ. 77

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8**

### **ΟΙ ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ (Ε.Λ.Π.)**

8.1	ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ .....	Σελ. 79
8.2	ΣΥΝΤΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΑΥΤΕΣ .....	Σελ. 79

8.3	ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ .....	Σελ. 81
-----	--	---------

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9**

### **ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ**

9.1	ΒΑΣΙΚΑ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ .....	Σελ. 84
9.2	ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗ ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	Σελ. 85
9.3	ΕΡΕΥΝΑ ΓΙΑ ΤΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ .....	Σελ. 88

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10**

### **Η ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

10.1	Η ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ .....	Σελ. 90
	<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</b> .....	Σελ. 92
	<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b> .....	Σελ. 94

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η οικονομική κρίση που ξεκίνησε στο δεύτερο μισό της δεκαετίας του '90, δημιούργησε την ανάγκη για πιο διαφανή, συγκρίσιμη και κατανοητή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μεγάλων επιχειρήσεων και οδήγησε στην ανάπτυξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Η διαδικασία ανάπτυξης των Προτύπων είναι σύνθετη και χρονοβόρα προκειμένου να εξασφαλίζεται ευρύτατη συμμετοχή, μέγιστη αποδοχή και διαφάνεια.

Είναι κοινά αποδεκτό ότι τα Δ.Λ.Π. αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της καθημερινής λειτουργίας κάθε ελληνικής επιχείρησης αυξάνοντας σημαντικά το φόρτο εργασίας και τις ευθύνες των στελεχών του λογιστηρίου της κάθε εταιρείας.

Η παρακάτω πτυχιακή εργασία θα μας βοηθήσει να κατανοήσουμε τι αλλά και ποια είναι τα Δ.Λ.Π.. Την εφαρμογή αυτών των Προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση και κυρίως στην Ελλάδα. Ακόμα θα αναλύσουμε τις προϋποθέσεις αλλά και τα προβλήματα που δημιουργούνται από αυτή την εφαρμογή. Επίσης γίνεται και αναφορά στις κύριες διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στα Δ.Λ.Π. και στο Ε.Λ.Π. Τέλος, βρίσκονται κάποια αποτελέσματα από τη μέχρι τώρα εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σχετικά με τις εταιρίες και κάποιες συμπερασματικές σκέψεις που προκύπτουν από την εργασία.

## ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Η εργασία αυτή αποτελείται από τα παρακάτω κεφάλαια :

Το κεφάλαιο 1, στο οποίο παρουσιάζεται μια γενική εικόνα των Διεθνή Λογιστικών Προτύπων. Δηλαδή περιλαμβάνει την ανάγκη θέσπισης, έναν ορισμό και τον σκοπό των Δ.Λ.Π. Στο κεφάλαιο αυτό αναφέρεται και το πεδίο εφαρμογής αλλά και η διαδικασία έκδοσής τους. Επιπροσθέτως, περιέχει μια μικρή αναφορά στα κύρια όργανα θέσπισης των Δ.Π.Χ.Α.

Το κεφάλαιο 2, στο οποίο αναφέρεται η Ευρωπαϊκή και Ελληνική νομοθεσία σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Επίσης, γίνεται αναφορά στο τι προηγήθηκε για την εφαρμογή των Προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ελλάδα.

Το κεφάλαιο 3, το οποίο περιλαμβάνει τη νομοθετική καθιέρωση, τη δομή και το περιεχόμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Σε αυτό το κεφάλαιο αναφέρονται και τα κύρια χαρακτηριστικά γνωρίσματα και οι βασικές αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.. Ακόμα αυτό το κεφάλαιο έχει την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην ελληνική πραγματικότητα.

Το κεφάλαιο 4, στο οποίο αναλύονται τα ακόλουθα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα:

ΝΟ	ΤΙΤΛΟΣ
Δ.Λ.Π. 1	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
Δ.Λ.Π. 2	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ
Δ.Λ.Π. 7	ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ
Δ.Λ.Π. 8	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Η ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ, ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ
Δ.Λ.Π. 10	ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΚΑΙ ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΠΟΥ ΣΥΜΒΑΙΝΟΥΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ
Δ.Λ.Π. 11	ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ
Δ.Λ.Π. 12	ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
Δ.Λ.Π. 16	ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ
Δ.Λ.Π. 17	ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ
Δ.Λ.Π. 18	ΕΣΟΔΑ
Δ.Λ.Π. 19	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ
Δ.Λ.Π. 20	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
Δ.Λ.Π. 21	ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ
Δ.Λ.Π. 23	ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ
Δ.Λ.Π. 24	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ
Δ.Λ.Π. 26	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΛΟΓΩ

	ΑΦΥΠΗΡΕΤΗΣΗΣ
Δ.Λ.Π. 27	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
Δ.Λ.Π. 28	ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
Δ.Λ.Π. 29	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ
Δ.Λ.Π. 31	ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ
Δ.Λ.Π. 32	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ
Δ.Λ.Π. 33	ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ
Δ.Λ.Π. 34	ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ
Δ.Λ.Π. 36	ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ
Δ.Λ.Π. 37	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ
Δ.Λ.Π. 38	ΑΥΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ
Δ.Λ.Π. 39	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ
Δ.Λ.Π. 40	ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ
Δ.Λ.Π. 41	ΓΕΩΡΓΙΑ

Στο συγκεκριμένο κεφάλαιο αναφέρονται μια μικρή εισαγωγή, ο σκοπός εφαρμογής και η ημερομηνία έναρξης ισχύος των Προτύπων.

Το κεφάλαιο 5, στο οποίο αναφέρονται οι λόγοι και τα οφέλη που επιβάλλουν την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Το κεφάλαιο 6, το οποίο περιέχει τις απαραίτητες προϋποθέσεις για την αποτελεσματική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Το κεφάλαιο 7, στο οποίο αναπτύσσεται η στρατηγική της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Επίσης, αναφέρεται και ποιες εταιρίες είναι υποχρεωμένες να εφαρμόσουν τα Πρότυπα στην Ελλάδα. Στο ίδιο κεφάλαιο παρουσιάζεται το πρότυπο που εξέδωσε το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για την πρώτη εφαρμογή και μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Το κεφάλαιο 8, το οποίο περιέχει τις κύριες διαφορές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από το Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο.

Το κεφάλαιο 9, στο οποίο αναλύονται τα βασικά σφάλματα και προβλήματα από τη μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Επίσης, σε αυτό το κεφάλαιο υπάρχει μια έρευνα που διεξήγαγαν και δημοσίευσαν έξι μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες για τα προβλήματα από τη διαδικασία της σύγκλισης.

Το κεφάλαιο 10, στο οποίο γίνεται μια μικρή αναφορά στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα, σχετικά με τις κατηγορίες – ομάδες των εταιριών.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΓΝΩΡΙΜΙΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π.)

### 1.1 Η ΑΝΑΓΚΗ ΘΕΣΠΙΣΗΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Καθώς οι διάφορες εθνικές παραδόσεις και εμπειρίες οδήγησαν στην ανάπτυξη διαφορετικών λογιστικών μοντέλων, οι πιέσεις για ανάπτυξη στο παγκόσμιο πλέον περιβάλλον έκαναν αισθητή την ανάγκη μιας λογιστικής ομοιομορφίας. Οι σημαντικές αλλαγές που έγιναν στις επιχειρηματικές δραστηριότητες έκαναν την ανάγκη αυτή πολύ πιο έντονη. Οι αλλαγές αυτές ήταν κυρίως η εκρηκτική εμφάνιση πολυεθνικών επιχειρήσεων και η παγκοσμιοποίηση της αγοράς κεφαλαίων, οι οποίες δημιούργησαν αρκετά πρακτικά λογιστικά προβλήματα.

Έτσι, μετά το Δεύτερο Παγκόσμιο πόλεμο άρχισαν να δημιουργούνται αρκετές πολυεθνικές επιχειρήσεις, οι οποίες διαδραμάτισαν και εξακολουθούν να διαδραματίζουν πρωταρχικό ρόλο σε πολλές αγορές, επηρεάζοντας σχεδόν κάθε χώρα, κάθε κυβέρνηση και άτομο. Από πλευράς λογιστικής, η πολυπλοκότητα αντιμετώπισης διεθνών επιχειρηματικών λειτουργιών σε διαφορετικές χώρες, όπου κάθε μία έχει διαφορετικούς νόμους και συχνά διαφορετικές λογιστικές μεθόδους, αποτελεί πραγματική πρόκληση. Οι διαφορετικοί λογιστικοί, ελεγκτικοί και φορολογικοί κανόνες μπορούν να επηρεάσουν την ικανότητα της επιχείρησης να ετοιμάσει αξιόπιστες λογιστικές καταστάσεις. Καθώς αυξάνεται ο αριθμός των χωρών στις οποίες η επιχείρηση δραστηριοποιείται, αυξάνεται και η λογιστική πολυπλοκότητα.

Σε συνδυασμό με τα προαναφερθέντα, η παγκοσμιοποίηση της αγοράς κεφαλαίων έκανε ακόμα πιο έντονη την ανάγκη για ομοιομορφία στις λογιστικές καταστάσεις. Οι ανάγκες για κεφάλαια καλύπτονταν παλαιότερα σχεδόν αποκλειστικά από εγχώριες πηγές. Γίνεται απόλυτα εμφανές ότι η χρηματοοικονομική αγορά είναι πλέον παγκόσμια από το κραχ του Χρηματιστηρίου τον Οκτώβριο του 1987 και τις επακόλουθες κρίσεις στην Ασία και τη Ρωσία, κατά τη διάρκεια των οποίων οι περισσότερες από τις κύριες αγορές επηρεάστηκαν αρνητικά σε παρόμοια μεγέθη.

Αυτή η παγκόσμια αγορά κεφαλαίων χρειάζεται αλλά δεν έχει ακόμα μία κοινή «λογιστική γλώσσα» για να είναι δυνατή η μεταφορά των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Η αναγνώριση

αυτής της ανάγκης είναι άλλη μια πολύ σημαντική επιρροή και κύρια δύναμη στην ανάπτυξη και στην εφαρμογή των διεθνών λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων. Χωρίς αυτήν την κοινή γλώσσα, υπάρχει αμφιβολία για το κατά πόσο μπορεί να επιτευχθεί μία αποτελεσματική διεθνή αγορά με διαφορετικά εθνικά πρότυπα. Λαμβάνοντας υπόψη όλα αυτά, γίνεται αντιληπτό ότι η ανάγκη για παγκόσμια ομοιομορφία στις λογιστικές καταστάσεις ήταν και παραμένει επιτακτική.

Ανεξάρτητα από το οικονομικό και νομικό σύστημα κάθε ανεπτυγμένης χώρας, τα εθνικά λογιστικά της πρότυπα αναπτύσσονταν είτε από κυβερνήσεις και κρατικούς φορείς όπως στη περίπτωση της Γαλλίας, Γερμανίας και Ελλάδος, είτε από επαγγελματικούς φορείς όπως στο Ηνωμένο Βασίλειο και στις ΗΠΑ.

Ωστόσο τα τελευταία 20 χρόνια και ενώ οι διαφορετικές εθνικές παραδόσεις και πολιτικές οδήγησαν στην ανάπτυξη διαφορετικών θεσμικών μοντέλων λογιστικής, ισχυρές πιέσεις άρχισαν να ασκούνται προς την κατεύθυνση μιας διεθνούς εναρμόνισης των λογιστικών και ελεγκτικών πρακτικών και προτύπων. Η δραματική ανάπτυξη των πολυεθνικών επιχειρήσεων και η ανάδειξή τους σε δεσπόζουσες μορφές επιχειρησιακής δράσης σε πολλά κράτη ή κλάδους μιας οικονομίας δημιουργούσε τις πρώτες προκλήσεις για τη λογιστική κοινότητα και έκανε επιτακτική την ανάγκη για ανάπτυξη διεθνών λογιστικών προτύπων. Η παγκοσμιοποίηση των αγορών και ιδιαίτερα η παγκοσμιοποίηση των κεφαλαιαγορών οδήγησαν στην ανάγκη εναρμόνισης των αρχών και κανόνων κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων. Οι τεράστιες αγορές χρήματος και κεφαλαίου έχουν ανάγκη σήμερα από μια κοινή λογιστική «γλώσσα» επικοινωνίας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Χωρίς μια τέτοια κοινή και γενικής αποδοχής επιχειρησιακή διάλεκτο οι αγορές δεν μπορεί να είναι αποδοτικές και οι επιχειρήσεις δεν μπορούν να αξιοποιήσουν αποδοτικά τις παγκόσμιες πηγές χρήματος.

Επιπλέον, την ανάγκη υιοθέτησης Δ.Λ.Π. υπαγόρευαν διεθνή σκάνδαλα που επέφεραν έντονους κλυδωνισμούς στην εμπιστοσύνη των επενδυτών. Όπως, η κατάρρευση της εταιρείας Enron και τα σκάνδαλα στον τομέα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Parmalat κ.λ.π.) που ακολούθησαν, έδωσαν αφορμή στην Ε.Ε. για την εξέταση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, του υποχρεωτικού ελέγχου των επιχειρήσεων, της εταιρικής διακυβέρνησης και των αγορών κινητών αξιών. Μετά την κρίση της Enron, η απάντηση των ΗΠΑ στο ζήτημα της αποκατάστασης της εμπιστοσύνης των επενδυτών ήταν ο νόμος Sarbanes Oxley Act. Κατόπιν αυτού "επεβλήθη" στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή να επανεξετάσει τον υποχρεωτικό λογιστικό έλεγχο των επιχειρήσεων ως μέρος των πρωτοβουλιών για την τόνωση της εταιρικής διακυβέρνησης.

## 1.2 ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (**International Accounting Standards – IAS**) είναι το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και αποτελούν μία κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών αρχών και κανόνων γενικά αποδεκτών που θα πρέπει να εφαρμόζονται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Παρουσιάζουν, επίσης, τον τρόπο σύμφωνα με τον οποίο πρέπει να απεικονίζονται συγκεκριμένες οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα, έτσι ώστε η συμμόρφωση με αυτούς τους κανόνες, να θεωρείται αναγκαία για την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Οι δύο βασικές αρχές των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να συντάσσονται με την :

**Αρχή της Συνέχισης της Επιχείρησης** (going concern), δηλαδή ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει να λειτουργεί και ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια φωτογραφία της οικονομικής μονάδος κατά το χρόνο σύνταξης αυτών, γιατί σε αντίθετη περίπτωση οι αξίες που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις δεν θα αντιπροσωπεύουν την πραγματικότητα και

**Αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων**, δηλαδή ότι τα αποτελέσματα των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται (και όχι κατά την είσπραξη ή πληρωμή μετρητών ή ισοδύναμων τους) και καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων στις οποίες αφορούν (Accrual basis of accounting).

Ο όρος Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα χρησιμοποιείται για τα Λογιστικά Πρότυπα που θεσμοθετεί η Επιτροπή (σημερινό Συμβούλιο) Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) μέσα από μια διαδικασία ευρύτατης συμμετοχής, μέγιστης αποδοχής και διαφάνειας.

## 1.3 ΣΚΟΠΟΣ

Σήμερα καθίσταται επιτακτική η ανάγκη εφαρμογής ενιαίων λογιστικών προτύπων, στον ιδιωτικό και στον δημόσιο τομέα, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Ο λόγος είναι ότι με το “ άνοιγμα ” των κεφαλαιαγορών και των χρηματαγορών, οι δυνατότητες δανεισμού των επιχειρήσεων του ιδιωτικού τομέα της οικονομίας έχουν διεθνοποιηθεί.

Οι δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων, γίνονται αντικείμενο εξέτασης σε διαφορετικές χώρες όπου ισχύουν διαφορετικοί κανόνες μέτρησης της περιουσίας και του οικονομικού αποτελέσματος της δραστηριότητάς τους.



Μέσα από την εφαρμογή ενιαίων λογιστικών προτύπων εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα μεταξύ των Οικονομικών Καταστάσεων που συντάσσονται από τις επιχειρήσεις. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται μέσω του περιορισμού του εύρους και της ποικιλίας των διαφορών που εντοπίζονται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές και χειρισμούς

Η χρησιμοποίηση ενιαίων λογιστικών προτύπων διευκολύνει την παρουσίαση της φιλοσοφίας που ακολουθείται κατά την προετοιμασία των Οικονομικών Καταστάσεων. Μέσω της χρήσης των λογιστικών προτύπων, επίσης, οι λογιστικές καταστάσεις αποκτούν μεγαλύτερη συνοχή, αφού η σύνταξή τους στηρίζεται σε ένα σύνολο προτύπων και διαδικασιών μεταξύ των οποίων υπάρχει μία λογιστική συνέχεια και συνέπεια. Αποτέλεσμα του παραπάνω, είναι η αποφυγή αντιφάσεων και αντιθέσεων.

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είναι το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και αποτελούν μία κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών πολιτικών και κανόνων που θα πρέπει να εφαρμόζονται για τη σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων. Παρουσιάζουν, επίσης, τον τρόπο σύμφωνα με τον οποίο πρέπει να απεικονίζονται συγκεκριμένες οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα. Η συμμόρφωση με τους κανόνες των Προτύπων συμβάλει σημαντικά στην εύλογη παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.

Η καθιέρωση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς αποσκοπεί στη δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων. Πιο συγκεκριμένα, μέσω της αύξησης της δυνατότητας σύγκρισης των Οικονομικών Καταστάσεων των επιχειρήσεων στην ενιαία αγορά, διευκολύνεται ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία των κεφαλαίων.

Τον Μάρτιο του 2002 αποφασίστηκε ότι όλα τα Πρότυπα που θα εκδίδονται πλέον από το I.A.S.B., θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ( International Financial Reporting Standards). Τα Πρότυπα, αντίθετα, που είχαν εκδοθεί από την I.A.S.C. κατά την περίοδο 1973 – 2001, ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ( International Accounting Standards ).

## **1.4 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α.**

Τα Δ.Π.Χ.Α. μπορούν να εφαρμοστούν σχεδόν από το σύνολο των επιχειρήσεων. Παρά το γεγονός ότι έχουν σχεδιαστεί να αναφέρονται κυρίως σε συναλλαγές κερδοσκοπικών επιχειρήσεων ( εμποροβιομηχανικές επιχειρήσεις, χρηματοοικονομικά ιδρύματα, ασφαλιστικές επιχειρήσεις), εντούτοις μπορούν να αποτελέσουν μία βάση αναφοράς και για επιχειρήσεις μη κερδοσκοπικού σκοπού (επιχειρήσεις δημοσίου τομέα).

Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ( I.A.S.B.) επιτυγχάνει τους καταστατικούς του στόχους, κυρίως μέσω της ανάπτυξης και δημοσίευσης των Δ.Π.Χ.Α. και την προώθηση της εφαρμογής των Προτύπων σε Οικονομικές Καταστάσεις γενικής χρήσης και λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές.

Οι λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές περιέχουν πληροφορίες που παρέχονται εκτός των Οικονομικών Καταστάσεων γενικής χρήσης και υποβοηθούν τους χρήστες στο να κατανοήσουν μία πλήρη σειρά Οικονομικών καταστάσεων και να βελτιώσουν την ικανότητά τους να προβαίνουν σε αποδοτικές οικονομικές αποφάσεις.

Τα Δ.Π.Χ.Α. θέτουν ένα πλαίσιο κανόνων και αρχών, αναγνώρισης, αποτίμησης, παρουσίασης και γνωστοποίησης των ουσιαστικών συναλλαγών και γεγονότων στις Οικονομικές Καταστάσεις γενικής χρήσης. Σε ορισμένες περιπτώσεις εισάγουν, επιπρόσθετα, αρχές που σκοπό έχουν την απεικόνιση συναλλαγών συγκεκριμένων κλάδων.

Οι γενικές αρχές που βασίζονται τα Δ.Π.Χ.Α. αναλύονται στο « Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων » ( “ Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements ” ), το οποίο επιλαμβάνεται των γενικών εννοιών που διέπουν τις πληροφορίες που παρουσιάζονται σε Οικονομικές Καταστάσεις γενικής χρήσης. Ο σκοπός του Πλαισίου είναι να αποτελεί τη βάση αναφοράς της σύνταξης των Οικονομικών Καταστάσεων. Το Πλαίσιο παρέχει, επίσης, μία βάση σχετικά με τον τρόπο επίλυσης λογιστικών θεμάτων.

Οι Οικονομικές Καταστάσεις γενικής χρήσης, απευθύνονται σε πολλούς χρήστες με διαφορετικές ανάγκες και απαιτήσεις πληροφόρησης ( π.χ. μετόχους, πιστωτές, αρχές, εργαζόμενους, επενδυτές).

Σε συνέχεια της εφαρμογής των αρχών που θέτουν τα Δ.Π.Χ.Α., οι επιχειρήσεις καταρτίζουν και δημοσιεύουν μία πλήρη σειρά Οικονομικών Καταστάσεων ( Κατάσταση Οικονομικής Θέσης, Κατάσταση Συνολικών Εσόδων, Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων, Κατάσταση των Ταμειακών Ροών και Επεξηγηματικής Σημείωσης ). Επιδίωξη μίας πλήρους σειράς Οικονομικών Καταστάσεων είναι η παροχή πληροφόρησης σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση, τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές μίας επιχείρησης, η οποία χρησιμεύει για τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών.

Προς όφελος της έγκαιρης πληροφόρησης και του περιορισμού του κόστους και προκειμένου να αποφευχθεί επανάληψη πληροφοριών που παρασχέθηκαν προηγουμένως, μία επιχείρηση μπορεί να επιλέξει την παροχή λιγότερων πληροφοριών στις ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις της σε σύγκριση με τις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις. Το Δ.Α.Π. 34 καθορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο στις πλήρεις ή συνοπτικές Οικονομικές Καταστάσεις για μία ενδιάμεση περίοδο, η οποία είναι μικρότερη από ένα πλήρες οικονομικό έτος της επιχείρησης.

Ένα πρόβλημα που υπάρχει για τους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων είναι ότι τα Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί μέχρι στιγμής, επιτρέπουν σε κάποιες περιπτώσεις την

επιλογή μεταξύ δύο χειρισμών για την απεικόνιση ορισμένων γεγονότων. Σε βάθος χρόνου, στόχος των Δ.Π.Χ.Α. είναι ο περιορισμός της επιλογής μεταξύ των δύο χειρισμών και η καθιέρωση μίας ενιαίας λογιστικής απεικόνισης, έτσι ώστε παρόμοιες συναλλαγές και γεγονότα να απεικονίζονται με παρόμοιο τρόπο, ενώ ανόμοιες συναλλαγές και γεγονότα να απεικονίζονται με διαφορετικό τρόπο.

## 1.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

Η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π. είναι η εξής:

- Οι κατευθυντήριες επιτροπές επιλέγουν τα θέματα που θα υποβληθούν σε ενδελεχή μελέτη, ύστερα από την οποία εκδίδεται ένα "Σχέδιο" επί του θέματος
- Το σχέδιο υποβάλλεται στο Συμβούλιο, όπου και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του
- Το εγκεκριμένο σχέδιο διαβιβάζεται στις Κυβερνήσεις, στα Χρηματιστήρια Αξιών, στα Λογιστικά Σώματα, στα κρατικά όργανα και άλλους ενδιαφερομένους για σχολιασμό
- Το Συμβούλιο επεξεργάζονται τα σχόλια επί του σχεδίου και, αν καταστεί αναγκαίο, το Σχέδιο αναθεωρείται
- Το αναθεωρημένο σχέδιο, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί, πρέπει να εγκριθεί τουλάχιστον από τα 3/4 των μελών του Συμβουλίου
- Κατά την ανωτέρω διαδικασία, μπορεί το Συμβούλιο της Ε.Δ.Λ.Π. να αποφασίσει ότι πρέπει να εκδοθεί ένα έγγραφο συζήτησης, προκειμένου να παρασχεθεί επαρκής χρόνος για διατύπωση απόψεων, το οποίο έγγραφο πρέπει να γίνει αποδεκτό από την απλή πλειοψηφία του Συμβουλίου
- Στις ψηφοφορίες, κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται με μία ψήφο
- Το Πρότυπο μπαίνει σε εφαρμογή από την ημερομηνία που αναγράφεται σ' αυτό.

## 1.6 ΚΥΡΙΑ ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ Δ.Π.Χ.Α.

Τα βασικότερα όργανα κατάρτισης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς σε διεθνές επίπεδο είναι η **Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ( I.A.S.C.)**, το **Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ( I.A.S.B. )**, η **Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C. )**, η **Επιτροπή Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ( I.F.R.I.C. )** και η **Ευρωπαϊκή Ένωση**.

### 1.6.1 ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ( I.A.S.C. )

Η επιτροπή συστάθηκε το 1973 κατόπιν συμφωνίας των επαγγελματικών οργανισμών λογιστικής των χωρών της Αυστραλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, της Γαλλίας, του Καναδά, του Μεξικού, της Ολλανδίας, της Ιρλανδίας, των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής και της Αγγλίας.

Η επιτροπή ήταν υπεύθυνη για την έκδοση των Λογιστικών Προτύπων. Για την επίτευξη του σκοπού της υπήρχαν δεκατρία μέλη μερικής απασχόλησης, τα οποία προέρχονταν από ένα ευρύ φάσμα γνωστικών αντικειμένων. Τον Μάρτιο του 2002, η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C. ) προχώρησε σε αναδιοργάνωση του τρόπου λειτουργίας της, λαμβάνοντας υπόψη τις προτάσεις μελέτης με τίτλο “ Προτάσεις για τη δόμηση της I.A.S.C. στο μέλλον “.

Το αποτέλεσμα της αναδιοργάνωσης ήταν η ανασύσταση της I.A.S.C. ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός, με έδρα την πολιτεία του Delaware των Η.Π.Α.. Αποτελεί τη μητρική εταιρία του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C. ) με έδρα το Λονδίνο, της ανεξάρτητης αρχής η οποία έχει την ευθύνη κατάρτισης και έκδοσης των Λογιστικών Προτύπων.

Οι στόχοι του ιδρύματος της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C. ) οι οποίοι αναφέρονται στο καταστατικό του ιδρύματος, είναι:

- η δημιουργία ενός ενιαίου συνόλου κατανοητών, επιβλητέων και υψηλής ποιότητας Παγκόσμιων Λογιστικών Προτύπων για το κοινό συμφέρον, τα οποία να απαιτούν διαφανή, συγκρίσιμη και υψηλής ποιότητας πληροφόρηση στις Οικονομικές Καταστάσεις και τις λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές, ώστε να βοηθούν τους συμμετέχοντες στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές και τους άλλους χρήστες στις οικονομικές τους αποφάσεις,
- η προώθηση της χρήσης και της σχολαστικής εφαρμογής αυτών των Προτύπων,
- η εκτίμηση των ειδικών αναγκών των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων και των αναδυόμενων οικονομιών, και

- η σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, για την επίτευξη λύσεων υψηλών ποιότητας.

Η Επιτροπή αποτελείται από είκοσι δύο μέλη, τα οποία ονομάζονται θεματοφύλακες και είναι επιφορτισμένοι με τη διοίκησή της. Προκειμένου να εξασφαλιστεί μία ευρεία διεθνής βάση τα είκοσι δύο μέλη προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές. Συγκεκριμένα:

6 θεματοφύλακες προέρχονται από τη Βόρειο Αμερική,

6 θεματοφύλακες προέρχονται από την Ευρώπη,

6 θεματοφύλακες προέρχονται από την περιοχή της Ασίας και της Ωκεανίας, και

4 θεματοφύλακες προέρχονται από οποιαδήποτε άλλη περιοχή, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται γεωγραφική ισορροπία.

Η ομάδα των θεματοφυλάκων αποτελείται από άτομα που διασφαλίζουν την τήρηση της κατάλληλης ισορροπίας σε ό,τι αφορά στο επαγγελματικό υπόβαθρο, και περιλαμβάνει ελεγκτές, συντάκτες, ακαδημαϊκούς και λοιπούς αξιωματούχους που εξυπηρετούν τι δημόσιο συμφέρον.

### **1.6.2 ΣΩΜΑ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ( I.A.S.B. )**

Το I.A.S.B. αποτελείται από δώδεκα μέλη πλήρους απασχόλησης και δύο μέλη μερικής απασχόλησης. Τα μέλη του Σώματος επιλέγονται από την I.A.S.C..

Το κριτήριο της επιλογής είναι η δημιουργία μίας ομάδας που θα συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες, την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές, με σκοπό τη συνεισφορά στην ανάπτυξη παγκοσμίων λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας.

Το Σώμα έχει ως βασικές αρμοδιότητες την πλήρη ευθύνη για κάθε τεχνικό θέμα που αφορά στην κατάρτιση και έκδοση των Δ.Π.Χ.Α. καθώς και των προσχεδίων Προτύπων ( exposure drafts ). Πριν από την έκδοση κάθε Προτύπου, το I.A.S.B. θα πρέπει να δημοσιεύει ένα προσχέδιο του Προτύπου, το οποίο και θα τίθεται στη διάθεση των ενδιαφερομένων για σχολιασμό.

### **1.6.3 ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ( S.A.C. )**

Αποτελείται από τριάντα ή και παραπάνω μέλη. Για την επίτευξη των σκοπών της προβλέπονται ανά έτος, τρεις τακτικές δημόσιες συνεδριάσεις με το I.A.S.B. οι οποίες έχουν ως σκοπό:

- την παροχή συμβουλών προς το I.A.S.B. σχετικά με αποφάσεις επί των θεμάτων της ημερήσιας διάταξης και των προτεραιοτήτων των εργασιών του I.A.S.B.,

- την ενημέρωση του I.A.S.B. για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων Προτύπων στους χρήστες αυτών, και
- την παροχή άλλων συμβουλών στο I.A.S.B. ή στους θεματοφύλακες.

Τα μέλη της S.A.C. προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και διαφορετικούς επαγγελματικούς χώρους και διορίζονται για χρονικό διάστημα τριών ετών.

#### **1.6.4 ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ ( I.F.R.I.C.)**

Αποτελείται από δεκατέσσερα μέλη, τα οποία διορίζονται από τους θεματοφύλακες (trustees) και η διάρκεια της θητείας τους ανέρχεται σε τρία έτη. Η επιτροπή συνεδριάζει όταν αυτό απαιτείται και οφείλει να :

- ερμηνεύει την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. και να παρέχει έγκαιρη καθοδήγηση σε θέματα για τα οποία δεν υπάρχει συγκεκριμένη αντιμετώπιση στα Πρότυπα,
- ακολουθεί τον τρόπο του I.A.S.B. που αφορά σε ενεργή συνεργασία με θεσμοθέτες εθνικών προτύπων, προκειμένου να επιτευχθεί η σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα Δ.Π.Χ.Α.,
- δημοσιεύει Προσχέδια Διερμηνειών μετά την άδεια του I.A.S.B. για δημόσιο σχολιασμό και εξετάζει τα σχόλια που λαμβάνονται σε εύλογο διάστημα προτού ολοκληρώσει μία Διερμηνεία, και
- αναφέρεται στο I.A.S.B. και λαμβάνει την έγκρισή του για τα τελικά κείμενα των Διερμηνειών.

#### **1.7 ΓΛΩΣΣΑ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.**

Τα Δ.Λ.Π. εκδίδονται από την Ε.Δ.Λ.Π. στην αγγλική γλώσσα. Οι όποιες μεταφράσεις είναι ευθύνη των μελών της Ε.Δ.Λ.Π., κατόπιν αδείας του Συμβουλίου και στις μεταφράσεις αυτές δηλώνεται ότι πρόκειται για μετάφραση του εγκεκριμένου κειμένου, καθώς και το όνομα του Λογιστικού Σώματος που την εκπόνησε.

## **1.8 ΤΟ ΚΥΡΟΣ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.**

Η συμμόρφωση προς τα Δ.Λ.Π. δεν μπορεί να επιβληθεί μονομερώς από την Ε.Δ.Λ.Π.. Στόχος της Ε.Δ.Λ.Π. είναι η υποστήριξη του έργου της για την αποδοχή των Δ.Λ.Π. από όλες τις ενδιαφερόμενες ομάδες, έτσι ώστε να επεκταθεί η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων παγκοσμίως.

## **1.9 ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΤΟΠΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Η έκδοση των οικονομικών καταστάσεων ρυθμίζεται από τη νομοθεσία της κάθε χώρας, η οποία περιλαμβάνει τα λογιστικά πρότυπα που έχουν δημοσιευτεί από διοικητικά όργανα ή επαγγελματικά λογιστικά σώματα των αντιστοίχων χωρών.

Τα Δ.Λ.Π. που δημοσιεύονται από την Ε.Δ.Λ.Π. δεν υπερισχύουν των τοπικών Προτύπων και των εγχωρίων κανόνων της κάθε χώρας. Τα μέλη της Ε.Δ.Λ.Π. επικεντρώνονται στη γνωστοποίηση της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη, όπου τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται και, στα σημεία που οι τοπικοί κανόνες απαιτούν παρέκκλιση από τα Δ.Λ.Π., προσπαθούν να πείσουν τις αρμόδιες αρχές να εναρμονιστούν με τα Δ.Λ.Π.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

# ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π.) ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

### 2.1 Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

Στο χώρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα Δ.Λ.Π. καθιερώνονται και εφαρμόζονται με τον κανονισμό υπ' αριθμόν 1606/2002 του ευρωπαϊκού κοινοβουλίου και του συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002. Ανατρέχοντας κανείς στο περιεχόμενο του συγκεκριμένου κανονισμού μπορεί να διαπιστώσει ότι το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισαβόνας που πραγματοποιήθηκε στις 23 και 24 Μαρτίου του 2000 τόνισε την ανάγκη για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο. Επιπλέον, οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες προκειμένου να συμβάλλουν στην καλύτερη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς πρέπει να υποχρεούνται να εφαρμόζουν μια ενιαία και υψηλής ποιότητας δέσμη Δ.Λ.Π. για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεών τους. Είναι επίσης σημαντικό τα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που εφαρμόζουν οι κοινοτικές εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις χρηματοπιστωτικές αγορές να είναι αποδεκτά σε διεθνές επίπεδο και να αποτελούν πράγματι παγκόσμια πρότυπα. Τούτο προϋποθέτει μεγαλύτερη σύγκλιση των λογιστικών προτύπων που χρησιμοποιούνται σήμερα διεθνώς με απώτερο στόχο την επίτευξη μιας ενιαίας δέσμης παγκόσμιων λογιστικών προτύπων.

Στόχος του παρόντος κανονισμού είναι να συμβάλλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς. Η προστασία των επενδυτών και η διατήρηση κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές συνιστούν άλλη μία σημαντική πτυχή της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς στον τομέα αυτό. Ο παρών κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Για την ανταγωνιστικότητα των κοινοτικών κεφαλαιαγορών, είναι σημαντικό να επιτευχθεί σύγκλιση των προτύπων που χρησιμοποιούνται στην Ευρώπη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με διάφορα διεθνή λογιστικά πρότυπα, που μπορούν να χρησιμοποιούνται παγκοσμίως για τις διασυνοριακές συναλλαγές ή την εισαγωγή σε χρηματιστήριο, οπουδήποτε στον κόσμο.



Τα κράτη – μέλη, υποχρεούνται να λαμβάνουν τα κατάλληλα μέτρα, ώστε να εξασφαλίζουν τη συμμόρφωση προς τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Η Επιτροπή προτίθεται να βρίσκεται σε επαφή με τα κράτη – μέλη, κυρίως μέσω της Επιτροπής Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών, με σκοπό την ανάπτυξη κοινής προσέγγισης επιβολής των προτύπων. Είναι καίριας σημασίας να εφαρμοσθούν, το αργότερο μέχρι το 2007, τα Δ.Λ.Π. ως ενιαία δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων παγκοσμίως για όλες τις κοινοτικές εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο σε οργανωμένη αγορά της Κοινότητας.

Προκειμένου να δοθεί στα κράτη – μέλη και στις εταιρείες η δυνατότητα να προβούν στις προσαρμογές που είναι αναγκαίες για να καταστήσουν δυνατή την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων, ορισμένες από τις διατάξεις είναι ανάγκη να τεθούν σε εφαρμογή το 2005. Θα πρέπει να θεσπιστούν κατάλληλες διατάξεις για την, για πρώτη φορά, εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από εταιρείες, ως συνέπεια της έναρξης ισχύος του παρόντος κανονισμού. Οι εν λόγω διατάξεις θα πρέπει να καταρτιστούν σε διεθνές επίπεδο προκειμένου να εξασφαλισθεί η αναγνώριση των υιοθετούμενων λύσεων παγκοσμίως.

## **2.2 Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

Στην Ελλάδα τα Δ.Λ.Π. καθιερώνονται με το νόμο 2992/2002 που αφορά σε μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας καθώς και σε άλλες διατάξεις. Πιο συγκεκριμένα το άρθρο 1 του εν λόγω νόμου είναι εξ ολοκλήρου αφιερωμένο στην καθιέρωση διεθνών λογιστικών προτύπων. Αναλυτικότερα, η παράγραφος 1 του άρθρου 1 τονίζει ότι τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται στη χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν:

- α) Ισολογισμό,
- β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων,
- γ) Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων,
- δ) Κατάσταση ταμειακών ροών,
- ε) Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, ως εξής:
  - Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών
  - Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανωνύμου Εταιρείας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).

Η παράγραφος 2 επισημαίνει ότι στις οικονομικές καταστάσεις της παραγράφου 1α – 1γ περιλαμβάνονται τόσο οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις των «μητρικών» εταιρειών που συντάσσονται με ευθύνη των «μητρικών» εταιρειών των Ομίλων αυτών.

Η παράγραφος 3 του άρθρου 1 του νόμου 2992/2002 αναφέρει ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αφορά στις οικονομικές καταστάσεις, ετήσιες ή περιοδικές, που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις ή περιόδους οι οποίες λήγουν μετά τις 31.12.2002.

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

Η παράγραφος 5 του άρθρου 1 επισημαίνει ότι οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Δ.Λ.Π. δύναται να σχηματίζουν αφορολόγητο αποθεματικό ισόποσο του «κόστους» προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. κατά τη χρήση πρώτης εφαρμογής τους.

Τέλος, η παράγραφος 6 τονίζει ότι με κοινή απόφαση των υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Ανάπτυξης μπορεί να καθορίζονται λεπτομέρειες της εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

## **2.3 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ & ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

Στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L243 / 1 / 11.9.2002) δημοσιεύτηκε ο Κανονισμός 1606 / 2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου για τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με πρωταρχικό σκοπό την υιοθέτηση και την εφαρμογή τους. Η Ευρωπαϊκή Ένωση, στην επιδίωξή της να ενισχύσει την ομοιομορφία, τη συγκρισιμότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο, ανακοίνωσε την υποχρέωση όλων των εισηγμένων επιχειρήσεων στις κεφαλαιαγορές των χωρών – μελών να ακολουθήσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τις χρήσεις που θα αρχίζουν μετά την 1.1.2005. Ως προς τις μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες, τα κράτη – μέλη μπορεί είτε να τις υποχρεώσουν είτε να τις επιτρέψουν να εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αποφασίστηκε, επίσης, να μην υπάρξει σταδιακή ή επιλεκτική υιοθέτηση και παράλληλο σύστημα με τα ισχύοντα σε κάθε χώρα πρότυπα, αλλά καθολική εφαρμογή τους.

Όσον αφορά τα ελληνικά δεδομένα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι εν μέρει γνωστά στον ελληνικό οικονομικό χώρο καθώς έχουν εν μέρει υιοθετηθεί από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο χωρίς, όμως, η γνώση και η εφαρμογή τους να είναι πλήρης. Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ότι το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) εκπονήθηκε

και άρχισε να τίθεται σε εφαρμογή στη χώρα μας κατά τη δεκαετία του 1980. Σε συνδυασμό με τα διάφορα κλαδικά σχέδια και τις νέες διατάξεις του Ν.2190 / 20 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών», που θεσπίστηκαν το 1987 για την εφαρμογή της 4ης και της 7ης Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, επιτεύχθηκε η τυποποίηση και η απλούστευση της λογιστικής εργασίας όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας προκειμένου να εξασφαλιστεί η συγκέντρωση ομοιογενών, αξιόπιστων και ορθών στοιχείων και πληροφοριών.

Αξίζει, επίσης, να αναφερθεί ότι το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.) συμμετείχε στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την ίδρυσή της (1973). Πολύ περισσότερο παρουσίασε, μετέφρασε και διένειμε τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις επιχειρήσεις και τους επιστημονικούς φορείς της χώρας μας το 1974. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), ως διάδοχος του Σώματος Ορκωτών Λογιστών από το 1993, συνέχισε το έργο και την προσπάθεια αυτή. Πράγματι, έως σήμερα έχουν μεταφραστεί και εκδοθεί στην ελληνική γλώσσα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που έχουν τεθεί σε ισχύ και οι Διερμηνείες τους.

Η Ελληνική Πολιτεία αποφάσισε την πρόωρη, σε σχέση με τα υπόλοιπα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Συγκεκριμένα, προχώρησε στην ψήφιση του Ν.2992 / 2002 (ΦΕΚ Α' 54 / 20.3.2002) «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις». Σύμφωνα με την συγκεκριμένη νομοθετική ρύθμιση (άρθρο 1) καθίσταται υποχρεωτική η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων στις ελληνικές ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Αξιών και προαιρετικά για τις υπόλοιπες ανώνυμες εταιρείες από 1.1.2003. Εντούτοις, αναβάλλεται η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις ασφαλιστικές εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Αξιών. Επειδή η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από το διαχειριστικό έτος 2003 προκαλεί προβλήματα<sup>1</sup> στις ασφαλιστικές εταιρείες, παρέχεται η δυνατότητα προαιρετικής εφαρμογής για τις χρήσεις 2003 και 2004.

Επίσης, για λόγους συγκρισιμότητας μαζί με τον ισολογισμό του 2003 κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θα δημοσιευτούν και οι ισολογισμοί του 2003 και 2002 κατά τα ελληνικά πρότυπα. Το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών έδωσε προσωρινές λύσεις, δηλαδή για το έτος 2003, σε δύο καίρια σημεία. Απάλλαξε τις εισηγμένες επιχειρήσεις από την υποχρέωση να συντάξουν τους τριμηνιαίους και εξαμηνιαίους ισολογισμούς του 2003 κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Συγχρόνως, όρισε ότι οι εισηγμένες επιχειρήσεις δεν θα έχουν φορολογικές υποχρεώσεις που θα συνδέονται με την εφαρμογή των προτύπων. Με τη ρύθμιση αυτή έγινε προσπάθεια εκ μέρους της Ελλάδας να εναρμονισθεί πλήρως με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ούτως ώστε να υπάρχει δυνατότητα σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων των ελληνικών

<sup>1</sup> Στην Κοινοτική Νομοθεσία υπάρχει κενό σχετικά με τον υπολογισμό και το λογιστικό σχηματισμό των αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιρειών. Επιβάλλεται, κατ' επέκταση, έκδοση ειδικών Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τις ασφαλιστικές εταιρείες.

εισηγμένων επιχειρήσεων με τις αντίστοιχες των ξένων επιχειρήσεων και να ενισχυθεί η εμπιστοσύνη όσων συμβουλεύονται αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Ωστόσο, τον Απρίλιο του 2003 ψηφίστηκε τροπολογία στη Βουλή και αποφασίστηκε χρονική μετάθεση της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κατά ένα οικονομικό έτος (2005 αντί 2004). Βασικός λόγος αυτής της επανεξέτασης του χρόνου ισχύος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί η μη υιοθέτηση, από την Επιτροπή, των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων 32 και 39, τα οποία αφορούν την αποτίμηση, καταχώριση και γνωστοποίηση των χρηματοπιστωτικών μέσων. Με αυτή την τροποποίηση, η οποία ενσωματώθηκε στο σχετικό νομοσχέδιο, προβλέπεται ότι με απόφαση του υπουργού Οικονομίας μπορεί να διαφοροποιηθεί ο χρόνος εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και συγκεκριμένα να παραταθεί κατά ένα ακόμη έτος. Είναι, άλλωστε, ενδεικτικό ότι η Γερμανία και η Γαλλία έχουν ζητήσει από την Κοινότητα να εξαιρεθούν από την υποχρέωση εφαρμογής του μέτρου έως το 2007. Συνεπώς, με την προϋπόθεση ότι δεν θα υπάρξει περαιτέρω μετάθεση του χρόνου εφαρμογής, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας συμπίπτει με το χρονικό όριο που έχει θέσει η Ευρωπαϊκή Ένωση.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

# ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΗ ΚΑΘΙΕΡΩΣΗ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

### 3.1 ΓΕΝΙΚΑ

Το Ε.Γ.Λ.Σ. σαν θεσμός καθιερώθηκε με το νόμο 1041/1980 (άρθρα 47, 48 και 49). Μέσω των διατάξεων αυτών καθορίστηκε η έννοια και ο σκοπός του νέου θεσμού και οριοθετήθηκαν τα πλαίσια μέσα στα οποία έπρεπε να καθοριστεί το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ. και των Κ.Λ.Σ. Επιπλέον, με τη διάταξη του άρθρου 49 αυτού του νόμου, εξουσιοδοτήθηκαν οι αρμόδιοι υπουργοί Εθνικής Οικονομίας (τότε Συντονισμού), Οικονομικών και Εμπορίου να προτείνουν Προεδρικά Διατάγματα με τα οποία θα καθορίζεται το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ. και των Κ.Λ.Σ. Με βάση, τις παραπάνω εξουσιοδοτήσεις του νόμου 1041/1980 εκδόθηκε το προεδρικό διάταγμα 1123/1980 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γ.Λ.Σ.».

Με το διάταγμα αυτό:

- Καθορίστηκε το περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ. που περιλαμβάνει τα 5 μέρη.
- Ορίστηκε ως ημερομηνία έναρξης προαιρετικής εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. η 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1982
- Ορίστηκε ότι τα έννομα αποτελέσματα από την προαιρετική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. επέρχονται, εφόσον η εφαρμογή αυτή που μπορεί να είναι γενική ή να καταλαμβάνει ορισμένα μόνο μέρη ή κεφάλαια του Ε.Γ.Λ.Σ. γνωστοποιηθεί εγγράφως στο Υπουργείο Εμπορίου και στην αρμόδια Οικονομική Εφορία.

Το προαναφερόμενο π.δ. 1123/1980 τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε στη συνέχεια με τα π.δ. 502/1984 και 186/1986. Το Ε.Γ.Λ.Σ. λοιπόν, τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή από 1.1.1982. Ύστερα όμως, από την επαναστατική τροποποίηση του δικαίου των ανώνυμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών που αναφέρεται στις οικονομικές καταστάσεις, οι εταιρείες αυτές, η μία μετά την άλλη, έσπευσαν να εφαρμόσουν το Ε.Γ.Λ.Σ., τουλάχιστον στα μέρη 1-4 που αναφέρονται στη Γενική Λογιστική, στους λογαριασμούς τάξεως και στις οικονομικές καταστάσεις. Με την υιοθέτηση από το νόμο της δομής, του περιεχομένου κάθε κατηγορίας και κάθε λογαριασμού του υποδείγματος του ισολογισμού και της δομής και του περιεχομένου κάθε κατηγορίας των υποδειγμάτων του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσης» και του «πίνακα διάθεσης

αποτελεσμάτων», οι αρχιτέκτονες αυτών των οικονομικών καταστάσεων, οι λογιστές, υποχρεώθηκαν να ανατρέχουν στο Ε.Γ.Λ.Σ. και να προσαρμόζουν το περιεχόμενο των λογαριασμών ισολογισμού και αποτελεσμάτων που τηρούσαν με το περιεχόμενο των λογαριασμών που προέβλεπε το Ε.Γ.Λ.Σ. Έτσι έμμεσα, δια του περιεχομένου των λογαριασμών και των λοιπών θεμάτων που αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις, κατέστη ουσιαστικά υποχρεωτική η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. από τον κόσμο των ανώνυμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών. Αξίζει, να σημειωθεί ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι πλήρως εναρμονισμένο με την 4η Οδηγία της Ε.Ε., η οποία καθορίζει το περιεχόμενο και τη δομή των οικονομικών καταστάσεων. Τέλος, θα πρέπει να αναφερθεί ότι οι εταιρείες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτό Ελεγκτή υποχρεούνται να εφαρμόζουν πλήρως το Ε.Γ.Λ.Σ. Η υποχρέωση αυτή επιβλήθηκε με το άρθρο 7 του νόμου 1882 / 1990.

### **3.2 ΔΟΜΗ ΚΑΙ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Το Ε.Γ.Λ.Σ., όπως κάθε Λ.Σ., δεν είναι ένα στατικό κατασκεύασμα με δογματισμούς και ρυθμίσεις που παραμένουν αναλλοίωτες στη διαδρομή του χρόνου. Είναι ένα πλαίσιο που προορίζεται να καλύψει τις συνεχώς εξελισσόμενες ανάγκες των οικονομικών μονάδων και συνεπώς πρέπει να εναρμονίζεται στις εξελίξεις της επιστήμης και της τεχνικής σε ένα χώρο κατ'εξοχή κυριαρχούμενο από ραγδαίες μεταβολές. Με βάση τη δομή του Ε.Γ.Λ.Σ., ολόκληρη η ύλη του χωρίζεται στη γενική εισαγωγή και στα ακόλουθα έξι μέρη:

- Μέρος Πρώτο: Βασικές Αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. – Διάρθρωση του Σχεδίου λογαριασμών
- Μέρος Δεύτερο: Γενική Λογιστική
- Μέρος Τρίτο: Λογαριασμοί Τάξεως
- Μέρος Τέταρτο: Οικονομικές Καταστάσεις - Αριθμοδείκτες
- Μέρος Πέμπτο: Αναλυτική λογιστική Εκμετάλλευσης
- Μέρος Έκτο: Παράρτημα της Αναλυτική Λογιστικής Εκμετάλλευσης, το οποίο δεν περιλαμβάνει κανόνες δικαίου, αλλά οδηγίες και υποδείξεις, οι οποίες δεν είναι, ούτε προβλέπεται να γίνουν υποχρεωτικής εφαρμογής.

Το περιεχόμενο καθενός από αυτά τα μέρη είναι το εξής:

#### **Γενική Εισαγωγή**

Προσδιορίζεται η έννοια της λογιστικής τυποποίησης και τα πλεονεκτήματα που απορρέουν από αυτή, η έννοια και η σημασία των Λογιστικών Σχεδίων, τόσο των γενικών όσο και

των κλαδικών από μακρο-μικροοικονομικής άποψης και λογιστικής εκπαίδευσης, καθώς και τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του Ε.Γ.Λ.Σ. και το ιστορικό κατάρτισής του.

### **Πρώτο Μέρος: Βασικές Αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. – Διάρθρωση του Σχεδίου λογαριασμών**

Περιλαμβάνει τις Βασικές Αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ. και το Σχέδιο Λογαριασμών

#### **Δεύτερο Μέρος: Γενική Λογιστική**

Περιλαμβάνει τη Γενική Λογιστική. Μέσω των λογαριασμών της γενικής λογιστικής προσδιορίζεται το γενικό αποτέλεσμα της χρήσης (κέρδος ή ζημιά) και παρακολουθείται συνολικά το κόστος κτήσης των αποθεμάτων, γι' αυτό και το όνομα αυτής της λογιστικής είναι γενική.

Ειδικότερα, η Γενική Λογιστική αποσκοπεί:

- στην παρακολούθηση των συναλλαγών της οικονομικής μονάδας με τους τρίτους,
- στον προσδιορισμό του ολικού αποτελέσματος της οικονομικής μονάδας,
- στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων,
- στην κατάρτιση των φορολογικών δηλώσεων.

#### **Τρίτο Μέρος: Λογαριασμοί Τάξεως**

Περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως. Σε αυτούς εμφανίζονται και παρακολουθούνται σημαντικές πληροφορίες και χρήσιμα στατιστικά στοιχεία.

#### **Τέταρτο Μέρος: Οικονομικές Καταστάσεις - Αριθμοδείκτες**

Περιλαμβάνονται οι κανόνες και οι αρχές κατάρτισης και εμφάνισης των οικονομικών καταστάσεων – ισολογισμού, αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων – καθώς και υποδείγματα αυτών των καταστάσεων. Επίσης, περιλαμβάνονται οι κανόνες και αρχές κατάρτισης και εμφάνισης της κατάστασης του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης, υπόδειγμα αυτής, καθώς και η περιγραφή του περιεχομένου του προσαρτήματος των οικονομικών καταστάσεων. Ακόμα αναφέρεται στους αριθμοδείκτες και ειδικότερα στη χρησιμότητά τους μέσα στα πλαίσια του Ε.Γ.Λ.Σ., στο εννοιολογικό περιεχόμενό τους και σε άλλα σημαντικά θέματα σχετικά με αυτούς τους δείκτες.

#### **Πέμπτο Μέρος: Αναλυτική λογιστική Εκμετάλλευσης**

Περιλαμβάνει την Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης. Η Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης που πολλές φορές αποκαλείται και Βιομηχανική Λογιστική, επειδή κατά κανόνα εφαρμόζεται στη Βιομηχανία, αποσκοπεί:

- στον προσδιορισμό του λειτουργικού κόστους και του κόστους παραγωγής των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών,
- στον προσδιορισμό των αναλυτικών αποτελεσμάτων,

- στην αναλυτική παρακολούθηση των αποθεμάτων.

Ειδικότερα, η Αναλυτική Λογιστική ασχολείται:

- με την κατάταξη, καταχώρηση, κατανομή, συγκέντρωση και αναφορά των πραγματοποιούμενων και προβλεπόμενων εξόδων,
- με τον προσδιορισμό του προκαθορισμένου και του πραγματικού κόστους κατά τμήματα, λειτουργία, βαθμό ευθύνης, δραστηριότητες, προϊόντα, περιοχές, περιόδους και άλλες μονάδες,
- με τη σύγκριση των πραγματικών δαπανών των διαφόρων περιόδων έναντι των προτύπων,
- με την εμφάνιση και ερμηνεία των κοστολογικών δεδομένων για τον έλεγχο της τρέχουσας και μέλλουσας δραστηριότητας.

**Έκτο Μέρος: Παράρτημα της Αναλυτική Λογιστικής Εκμετάλλευσης, το οποίο δεν περιλαμβάνει κανόνες δικαίου, αλλά οδηγίες και υποδείξεις, οι οποίες δεν είναι, ούτε προβλέπεται να γίνουν υποχρεωτικής εφαρμογής**

Περιλαμβάνει το προσάρτημα της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης. Πιο συγκεκριμένα περιλαμβάνεται το πρόγραμμα δράσης των οικονομικών μονάδων στο τρίπτυχο σχεδιασμός – προγραμματισμός – προϋπολογισμός. Η συμπλήρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. με αυτό το κεφάλαιο θεωρήθηκε αναγκαία για τη διάδοση και εφαρμογή στον ελλαδικό χώρο των προγραμμάτων δράσεως. Επίσης, περιλαμβάνεται και μοντέλο εφαρμογής προγράμματος δράσης, το οποίο θα διευκολύνει εκείνους που θα επιφορτιστούν με τη σχεδίαση και εφαρμογή αυτών των προγραμμάτων.

### **3.3 ΚΥΡΙΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. παρουσιάζει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά γνωρίσματα:

#### **Α) ΠΑΡΟΥΣΙΑΖΕΙ ΓΕΝΙΚΟΤΗΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. παρέχει τη δυνατότητα εφαρμογής του, από όλες τις οικονομικές μονάδες της χώρας τόσο του ιδιωτικού όσο και του δημόσιου τομέα. Οι ιδιορρυθμίες και τα ειδικά προβλήματα μονάδων ορισμένων κλάδων του ιδιωτικού τομέα (π.χ. ασφαλιστικών εταιρειών, χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων κ.τ.λ.) και μονάδων κλάδων του δημόσιου τομέα (Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιων Οργανισμών) αντιμετωπίζονται από τα Κ.Λ.Σ. τα οποία καταρτίζονται από το Ε.ΣΥ.Λ., με τη συνεργασία των επαγγελματικών οργανώσεων και των διοικήσεων των ενδιαφερόμενων κλάδων.



## **Β) ΠΑΡΟΥΣΙΑΖΕΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΕΛΑΣΤΙΚΟΤΗΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΣΑΡΜΟΣΤΙΚΟΤΗΤΑ**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. παρουσιάζει υψηλού βαθμού ελαστικότητα και παρέχει τη δυνατότητα στις οικονομικές μονάδες να αναπτύσσουν, μέσα στα βασικά του πλαίσια, το δικό τους Σχέδιο Λογαριασμών και να επιλέγουν ελεύθερα λογιστικά συστήματα και τρόπους διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας. Το Ε.Γ.Λ.Σ. χαρακτηρίζεται ακόμη για την εύκολη προσαρμογή του σε όλα τα είδη λογιστικών συστημάτων, λογιστικών μεθόδων καθώς και τεχνικών μέσων διεξαγωγής της λογιστικής εργασίας (π.χ. ηλεκτρονικών υπολογιστών).

## **Γ) ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΕΤΑΙ ΓΙΑ ΕΠΑΡΚΗ ΠΛΗΡΟΤΗΤΑ**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν περιλαμβάνει λεπτομερείς λογιστικές διαδικασίες. Αυτές καθορίζονται από τα τυχόν Κ.Λ.Σ. και ειδικότερα από τους λογιστικούς οδηγούς. Το Ε.Γ.Λ.Σ. χαρακτηρίζεται από ικανοποιητική πληρότητα πληροφοριών. Οι πληροφορίες που παρέχει εξυπηρετούν τόσο τις οικονομικές μονάδες που το εφαρμόζουν, όσο και τις κεντρικές κρατικές υπηρεσίες (π.χ. Ε.Σ.Υ.Ε.) οι οποίες με τη συγκέντρωση τυποποιημένων στοιχείων αποβλέπουν σε μία ομοιόμορφη σύνθεση, κάτι που αποτελεί σημερινή αναγκαιότητα.

## **Δ) ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΕΤΑΙ ΓΙΑ ΕΠΑΡΚΗ ΣΑΦΗΝΕΙΑ**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι διατυπωμένο με εξαιρετική σαφήνεια, κάτι που είναι άκρως απαραίτητο, αφού προορίζεται να εφαρμοστεί από πλήθος λογιστών με διαφορετική στάθμη επαγγελματικής και επιστημονικής κατάρτισης. Το εννοιολογικό περιεχόμενο των λογαριασμών είναι σαφές και πλήρες, ώστε να μην επιτρέπει παρερμηνείες όσον αφορά στην κατάταξη των διαφόρων στοιχείων. Επίσης, απόλυτη σαφήνεια χαρακτηρίζει τις διατάξεις της συλλειτουργίας και συνδεσμολογίας των διάφορων λογαριασμών, καθώς και τις διατάξεις που αναφέρονται στους εναλλακτικούς τρόπους αντιμετώπισης διαφόρων ειδικών περιπτώσεων.

## **Ε) ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΖΕΤΑΙ ΓΙΑ ΤΑΧΥΤΗΤΑ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΤΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι κατά τέτοιο τρόπο δομημένο, ώστε να είναι δυνατή, ταχύτατη και εύκολη η συγκέντρωση των πάσης φύσεως στοιχείων και πληροφοριών, η αποτελεσματικότερη διαχείριση, ο έλεγχος, η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, η συμπλήρωση ερωτηματολογίων κ.τ.λ.

### 3.4 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. καθιερώνει τις εξής βασικές αρχές που διέπουν τη δομή και τη λειτουργία των λογαριασμών:

- α) την αρχή της αυτονομίας,
- β) την αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων και
- γ) την αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές (εσωλογιστικά).

#### Α) Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΝΟΜΙΑΣ

Η αυτονομία κρίνεται αναγκαία για τους εξής λόγους:

- Πολλές φορές θεωρείται σκόπιμο η «λογιστική κόστους» να τηρείται μυστική.

Η μυστικότητα επιτυγχάνεται με τη χρησιμοποίηση ιδιαίτερων βιβλίων που τηρούνται από ιδιαίτερη υπηρεσία.

- Ο ρυθμός των εγγραφών στους δύο τομείς της λογιστικής δεν συμβαδίζει.

Συνήθως παρατηρείται ετεροχρονισμός στα αποθέματα (αγορές, αναλώσεις, πωλήσεις) και στα έξοδα. Π.χ. υστερεί η καταχώρηση ενός εξόδου στη Γενική Λογιστική (λόγου χάρη ηλεκτρικού ρεύματος, δώρων Χριστουγέννων και Πάσχα), ενώ αυτά τα έξοδα πρέπει να κοστολογηθούν, οπότε τα ποσά αυτών καταχωρούνται στην Αναλυτική Λογιστική προϋπολογιστικά. Αντίστροφα, έξοδο που καταχωρήθηκε στη Γενική Λογιστική, μπορεί να μην περιληφθεί, έστω και προσωρινά, στην Αναλυτική Λογιστική. Οι λογαριασμοί του Σ.Λ. κατανέμονται σε τρία μέρη καθένα από τα οποία λειτουργεί σε ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Δηλαδή, οι λογαριασμοί καθενός από αυτά τα μέρη συνδέονται και συλλειτουργούν μεταξύ τους, χωρίς να επηρεάζουν λογιστικά τους λογαριασμούς των άλλων δύο μερών. Ειδικότερα, οι λογαριασμοί διαχωρίζονται στα εξής τρία μέρη:

#### - Τη Γενική Λογιστική (ομάδες 1-8)

Λέγοντας ότι οι λογαριασμοί της Γενικής Λογιστικής λειτουργούν σε ανεξάρτητο κύκλωμα εννοούμε ότι οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται και πιστώνονται μόνο μεταξύ τους και απαγορεύεται η χρέωση ή πίστωση αυτών με πίστωση ή χρέωση λογαριασμών των ομάδων 9 και 10.

#### **- Την Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης (ομάδα 9)**

Οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης που αναπτύσσονται στην ομάδα 9, συνδέονται και συλλειτουργούν μόνο μεταξύ τους σε κλειστό κύκλωμα λογαριασμών ανεξάρτητο από τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής και τους λογαριασμούς τάξεως.

#### **- Τους Λογαριασμούς Τάξεως (ομάδα 10)**

Οι λογαριασμοί τάξεως που αναπτύσσονται στη δέκατη (0) ομάδα, λειτουργούν σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.

### **Β) Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ, ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

Σύμφωνα, με αυτή την αρχή οι αγορές, τα έξοδα και τα έσοδα καταχωρούνται στους λογαριασμούς αποθεμάτων (ομάδα 2), εξόδων (ομάδα 6), εσόδων (ομάδα 7) και έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων (λογαριασμοί 81 – 85 της όγδοης ομάδας), οι οποίοι ανοίγονται και λειτουργούν με κριτήριο το είδος και όχι τον προορισμό για τον οποίο πραγματοποιούνται οι αγορές των αποθεμάτων, τα έξοδα και τα έσοδα. Η έννοια της σχολιαζόμενης αρχής είναι ότι οι παραπάνω λογαριασμοί ανοίγονται και λειτουργούν κατ' είδος, δηλαδή δέχονται χρεώσεις ή πιστώσεις και αντιλογισμούς, αλλά στη διάρκεια της χρήσης, δεν επιτρέπονται μεταφορές σε άλλους λογαριασμούς των κονδυλίων που έχουν καταχωρηθεί σε αυτούς τους λογαριασμούς με σκοπό την ομαδοποίηση ή κοστολόγησή τους. Τα υπόλοιπα των παραπάνω λογαριασμών, στο τέλος κάθε χρήσης, μεταφέρονται στο λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης ή στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης.

### **Γ) Η ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΜΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ**

Ο λογαριασμός της Γενικής Εκμετάλλευσης (λογαριασμός 80.00) καταρτίζεται στο τέλος της χρήσης εσωλογιστικά (μέσω λογιστικών εγγραφών) με τη μεταφορά σε αυτόν:

Στη χρέωση:

- της αξίας των αποθεμάτων (έναρξης και αγορών της χρήσης) (ομάδα 2)
- των οργανικών εξόδων κατ' είδος (ομάδα 6)

Στην πίστωση:

- της αξίας των αποθεμάτων λήξεως (ομάδα 2)
- των οργανικών εσόδων κατ' είδος (ομάδα 7)

Με τη μεταφορά των παραπάνω λογαριασμών στον 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης» οι λογαριασμοί των ομάδων 6,7 εξισώνονται, ενώ οι λογαριασμοί των αποθεμάτων της ομάδας 2

εμφανίζουν την αξία των αποθεμάτων λήξης με την οποία εμφανίζονται στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης. Μέσω, του προαναφερόμενου τρόπου τήρησης του λογαριασμού 80.00 παρέχεται το πλεονέκτημα ότι αυτός ο λογαριασμός εμφανίζει τη συνολική κίνηση των λογαριασμών κυκλοφορίας ή εκμετάλλευσης της οικονομικής μονάδας.

### **3.5 Η ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ**

Η Ελληνική Κυβέρνηση εισήγαγε τα ΔΛΠ στο Εμπορικό Δίκαιο με το άρθρο 13 του Ν 3229/2004 με το οποίο προστέθηκε το νέο κεφάλαιο 15 στον Κ.Ν.2190/1920 για τα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα». Η νομοθετική αυτή ρύθμιση στόχευε στην εξασφάλιση υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης γιατί έτσι προάγεται η διαφάνεια και η εύρυθμη, αποτελεσματική, ομαλή και αποδοτική λειτουργία της Κεφαλαιαγοράς. Επιπρόσθετα στόχευε στη υποβοήθηση των ελληνικών επιχειρήσεων ώστε να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για εξεύρεση χρηματοοικονομικών πόρων, τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς αγορές.

Υποχρέωση σύνταξης οικονομικών καταστάσεων (απλών και ενοποιημένων) σύμφωνα με τα ΔΛΠ έχουν - βάσει των δύο πρώτων εδαφίων της παρ 1 του νέου άρθρου 134 του ΚΝ 2190/20, όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ 1 του άρθρου 11 του Ν 3301/2004 – οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Όταν η μητρική ανώνυμη εταιρεία είναι υποχρεωμένη να συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, τότε και οι θυγατρικές που ενοποιούνται – είτε είναι ανώνυμες εταιρείες, είτε εταιρείες περιορισμένης ευθύνης - θα πρέπει να συντάσσουν τις καταστάσεις τους με βάση τα ΔΛΠ. Η υποχρέωση αυτή δεν ισχύει για «μικρές θυγατρικές» εταιρείες οι οποίες αθροιστικά αντιπροσωπεύουν ποσοστό μικρότερο του 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών μειοψηφίας.

Εκτός από την περίπτωση της υποχρεωτικής υιοθέτησης των ΔΛΠ, η παρ 2 του άρθρου 134 του ΚΝ 2190/20, δίνει την ευχέρεια σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης της προαιρετικής εφαρμογής υπό τις εξής προϋποθέσεις :

- Η εφαρμογή των ΔΛΠ να έχει εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων με απόφαση που λαμβάνεται σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ 1 και 2 του άρθρου 29 και της παρ 1 του άρθρου 31 του ΚΝ2190/20, δηλαδή απλή απαρτία και πλειοψηφία, ή από τη Γενική Συνέλευση των Εταίρων σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν 3190/55, δηλαδή πλειοψηφία πλέον του ημίσεως του όλου αριθμού των εταίρων, εκπροσωπούμενων πλέον του ημίσεως του όλου εταιρικού κεφαλαίου.

- Η σχετική απόφαση θα πρέπει να προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε (5) συνεχόμενες χρήσεις. Εάν δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των ΔΛΠ, η σχετική απόφαση ισχύει μέχρι ανακλήσεώς της η οποία όμως δεν μπορεί να είναι νωρίτερα της πενταετίας. Η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των ΔΛΠ από μητρική εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα, συνεπάγεται και την ταυτόχρονη υιοθέτηση των ΔΛΠ από όλες τις θυγατρικές της, εντός και εκτός Ελλάδας, εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των ΔΛΠ.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ δημιουργεί λογική εικόνα πλησιέστερη προς την τρέχουσα αξία της επιχείρησης σε σχέση με τις αποτιμήσεις και τις λογιστικές πρακτικές εθνικών νομοθεσιών. Η παγκόσμια αποδοχή των ΔΛΠ είναι ίσως περισσότερο από ποτέ επιτακτική. Λόγω της παγκοσμιοποίησης της αγοράς και του εντεινόμενου ανταγωνισμού απαιτείται η ανάπτυξη σωστών δομών και η παροχή αξιόπιστων και ποιοτικών πληροφοριών.

Τα ΔΛΠ δεν υπερισχύουν των τοπικών κανόνων των χωρών που εφαρμόζονται. Για τη θεσμοθέτησή τους ως επισήμων κανόνων – υποχρεωτικής ή μη εφαρμογής τους – απαιτείται και η νομοθετική εφαρμογή τους.

Η ανάγνωση και η εφαρμογή των αναφερομένων σημείων σε οποιοδήποτε ΔΛΠ δεν διασφαλίζει στον αναγνώστη απόλυτα ότι υπάρχει πλήρης εντοπισμός και άρα περαιτέρω εφαρμογή των ΔΛΠ ως προς το θέμα που καλύπτει το συγκεκριμένο πρότυπο λόγω του ότι:

- μπορεί το συγκεκριμένο θέμα να έχει επιμέρους πλευρές ή στοιχεία που να καλύπτονται σε άλλα ΔΛΠ.

- πρέπει ταυτόχρονα να εφαρμόζονται όλα τα ΔΛΠ και οι ισχύουσες Διερμηνείες τους.

Κατά συνέπεια δεν πρέπει ο αναγνώστης να βιάζεται σε κάθε περίπτωση να βγάλει συμπεράσματα, αλλά θα πρέπει να διερευνά αν έχει εκδοθεί κάποια σχετική Διερμηνεία ή αν κάποιες παράμετροι του εξεταζόμενου θέματος καλύπτονται από άλλα ΔΛΠ (ή τις επικαιροποιημένες τους εκδόσεις).

Στο ΔΛΠ 18 γίνεται σαφής αναφορά στην αναγκαιότητα για μία επιχείρηση να διαθέτει αποτελεσματικό οικονομικό προγραμματισμό και πληροφοριακό σύστημα. Τέτοιου είδους αναφορές δεν αφορούν λογιστικές πρακτικές αλλά λογιστικές πληροφορίες.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

### **ΑΝΑΛΥΣΗ ΒΑΣΙΚΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Δ.Λ.Π.)**

#### **4.1 Δ.Λ.Π. 1 «ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ» (I.A.S. 1 “PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS”)**

##### **4.1.1 Εισαγωγή**

Οι Οικονομικές Καταστάσεις αποτελούν μία δομημένη παρουσίαση της οικονομικής θέσης μίας επιχείρησης, καθώς και των συναλλαγών που έχουν διενεργηθεί από αυτήν.

Κάθε επιχείρηση, μέσω των Οικονομικών Καταστάσεων που καταρτίζει, επιδιώκει την παροχή πληροφοριών στους εξωτερικούς χρήστες, σχετικά με την οικονομική της θέση, την απόδοσή της, καθώς και τις ταμειακές ροές αυτής.

Το Δ.Λ.Π. 1 περιγράφει τις βασικές αρχές σύμφωνα με τις οποίες παρουσιάζονται οι Οικονομικές Καταστάσεις. Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ( I.A.S.B. ) εξέδωσε τον Σεπτέμβρη του 2007, το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 1, έχοντας ως πρωταρχικό στόχο τη συνάθροιση, στις Οικονομικές Καταστάσεις, πληροφοριών οι οποίες παρουσιάζουν κοινά χαρακτηριστικά. Οι αλλαγές του Προτύπου αφορούν τόσο στη μορφή όσο και στο περιεχόμενο των Οικονομικών Καταστάσεων όσο και στη σχετική ορολογία. Κύριος λόγος της αναθεώρησης του Δ.Λ.Π. 1 ήταν η παροχή συγκεκριμένης πληροφόρησης στις Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Με την αναθεώρηση του Δ.Λ.Π. 1, θεωρήθηκε χρήσιμο να παρουσιάζονται ξεχωριστά οι μεταβολές επί των ιδίων κεφαλαίων που αφορούν σε μεταβολές επί των συνολικών εσόδων και ξεχωριστά αυτές οι οποίες αφορούν σε μεταβολές επί των λοιπών στοιχείων που σχετίζονται άμεσα με τους ιδιοκτήτες της επιχείρησης.

##### **4.1.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Εκδόθηκε το 1997 και άρχισε να εφαρμόζεται από τις χρήσεις που άρχιζαν από ή μετά την 1η Ιουλίου 1998. Το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 1 εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για ετήσιες

περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2009. Νωρίτερη εφαρμογή επιτρέπεται, αρκεί το γεγονός να γνωστοποιείται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεων.

### **4.1.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 1 είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων γενικής χρήσης, έτσι ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις Οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων περιόδων της επιχείρησης, όσο και με τις Οικονομικές Καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων.

Το Δ.Λ.Π. 1 για την ικανοποίηση του προαναφερθέντος σκοπού θέτει:

- τις γενικές «αρχές» για την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων,
- τις κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή των Οικονομικών Καταστάσεων, και
- τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενο των Οικονομικών Καταστάσεων.

## **4.2 Δ.Λ.Π. 2 «ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ» (I.A.S. 2 “ INVENTORIES ”)**

### **4.2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Βασικό θέμα της λογιστικής των αποθεμάτων αποτελεί το ποσό του κόστους που αναγνωρίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού και μεταφέρεται από περίοδο σε περίοδο αναφοράς, έως τη στιγμή της αναγνώρισης των αντίστοιχων εσόδων.

### **4.2.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Εκδόθηκε το 1999 με αναδρομική έναρξη ισχύος από τις χρήσεις που άρχιζαν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1995. Το Δ.Λ.Π. 2 εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995. Μετά την ανωτέρω ημερομηνία δεν έχουν επέλθει ουσιαστικές τροποποιήσεις στο Πρότυπο.

### **4.2.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 2 είναι να καθορίσει το πλαίσιο παρουσίασης, αναγνώρισης και αποτίμησης των αποθεμάτων στις Οικονομικές Καταστάσεις μίας επιχείρησης.

Το Δ.Λ.Π. 2 παρέχει κατευθύνσεις για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους, την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο στα κέρδη ή στις ζημιές της περιόδου, καθώς και την πιθανή αποτίμηση των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους. Παρέχει, επίσης, οδηγίες σχετικά με τις κοστολογικές μεθόδους ( cost formulas ) που μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων.

## **4.3 Δ.Λ.Π. 7 «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΩΝ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ» (I.A.S. 7 “STATEMENT OF CASH FLOWS”)**

### **4.3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Το Δ.Λ.Π. 7 θέτει το πλαίσιο των αρχών και των κανόνων που θα πρέπει να ακολουθούνται κατά τη σύνταξη των Καταστάσεων των Ταμειακών Ροών. Οι Καταστάσεις των Ταμειακών Ροών παρέχουν, στους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων, πληροφορίες σχετικά με τη δυνατότητα μιας επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα, τον χρόνο και τη βεβαιότητα της δημιουργίας των διαθεσίμων αυτών, καθώς και τις απαραίτητες πληροφορίες για τη χρήση αυτών, από τη Διοίκηση της επιχείρησης.

Τα Δ.Π.Χ.Α. αξιολογώντας τη σημασία των σχετικών πληροφοριών, θεωρούν τη σύνταξη της Κατάστασης των Ταμειακών Ροών υποχρεωτική και αναπόσπαστο τμήμα των Οικονομικών Καταστάσεων.

### **4.3.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π. 7 εκδόθηκε το 1977 με τον τίτλο «Κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσεως», αναθεωρήθηκε το 1992 και άρχισε να εφαρμόζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν την ή και μετά την 1η Ιανουαρίου 1994 (Duckman & Davis & Dukes, 2001, σελ.192). Η κατάσταση ταμειακών ροών αποτελεί αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης για κάθε περίοδο.



### **4.3.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Το Δ.Λ.Π. 7 απαιτεί την παροχή πληροφοριών σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και στα ταμειακά ισοδύναμα μίας επιχείρησης, μέσω της Κατάστασης των Ταμειακών Ροών.

Οι ταμειακές ροές κάθε επιχείρησης ταξινομούνται και παρουσιάζονται σε τρεις επιμέρους κατηγορίες, τις ταμειακές ροές από λειτουργικές, από επενδυτές και από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

## **4.4 Δ.Λ.Π. 8 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ» (I.A.S. 8 “ACCOUNTING POLICIES IN ACCOUNTING ESTIMATES AND ERRORS”)**

### **4.4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Τα λογιστικά λάθη στη σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων μίας ή περισσότερων περιόδων είναι πιθανό να εντοπιστούν στην τρέχουσα περίοδο. Αυτά τα λάθη μπορεί να οφείλονται σε αριθμητικά σφάλματα, στην κακή εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών, στην κακή ερμηνεία των οικονομικών γεγονότων, σε απροσεξία, σε απάτη ή σε αβλεψία. Η λογιστική αντιμετώπιση των περιπτώσεων αυτών καθορίζεται από το Δ.Λ.Π. 8.

### **4.4.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π. 8 αναθεωρήθηκε το 1993 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν περιόδους που άρχιζαν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1995. Μετά την ημερομηνία αυτή, δεν έχουν επέλθει ουσιαστικές τροποποιήσεις στο Πρότυπο.

### **4.4.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 8 είναι να καθορίσει τον τρόπο κατάταξης, τη γνωστοποίηση και τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό ορισμένων οικονομικών γεγονότων, έτσι ώστε όλες οι επιχειρήσεις να χειρίζονται τα γεγονότα αυτά με συνέπεια και να ενισχύεται η συγκρισιμότητα των Οικονομικών

Καταστάσεων τόσο της ίδιας της επιχείρησης ( από περίοδο σε περίοδο αναφοράς ), όσο και της επιχείρησης σε σχέση με αυτές των άλλων επιχειρήσεων.

## **4.5 Δ.Λ.Π. 10 «ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ ΑΝΑΦΟΡΑΣ» (I.A.S. 10 “EVENTS AFTER THE REPORTING”)**

### **4.5.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων, σύμφωνα με το «Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων», είναι να δίνουν πληροφορίες για την οικονομική κατάσταση μίας επιχείρησης, οι οποίες είναι χρήσιμες στους χρήστες αυτών προκειμένου να λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις.

Συνήθως, από το τέλος της περιόδου αναφοράς για την οποία παρουσιάζονται οι Οικονομικές Καταστάσεις και μέχρι την ημερομηνία έγκρισής τους, μεσολαβεί ένα σημαντικό χρονικό διάστημα.

Είναι πιθανό, στο διάστημα αυτό, να συμβούν ορισμένα γεγονότα τα οποία μπορεί να έχουν επίδραση στην οικονομική κατάσταση της επιχείρησης κατά τη λήξη της περιόδου αναφοράς και η γνωστοποίησή τους να ενδιαφέρει τους χρήστες των οικονομικών Καταστάσεων.

### **4.5.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π. 10 αναθεωρήθηκε το 1993 και άρχισε να εφαρμόζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις, οι οποίες άρχιζαν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2000. Επίσης εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005.

### **4.5.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 10 είναι να καθορίσει:

- πότε μία επιχείρηση πρέπει να αναπροσαρμόζει τις Οικονομικές της Καταστάσεις για γεγονότα που συνέβησαν μετά την περίοδο αναφοράς, και

- τις γνωστοποιήσεις που μία επιχείρηση πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι Οικονομικές της Καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και για γεγονότα που συνέβησαν μετά την περίοδο αναφοράς.

## **4.6 Δ.Λ.Π. 11 «ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ»**

### **(I.A.S. 11 “CONSTRUCTION CONTRACTS”)**

#### **4.6.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Οι συμβάσεις κατασκευής έργων εκτείνονται συνήθως σε χρονικό ορίζοντα που υπερβαίνει το έτος, με συνέπεια να ολοκληρώνονται σε μεταγενέστερη χρήση από αυτή κατά την οποία συνάπτονται. Το Δ.Λ.Π. 11 εκδόθηκε με γνώμονα αυτή την ιδιαιτερότητα και με βάση τα κριτήρια αναγνώρισης που υπαγορεύει το «Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων», προκειμένου να καθορίσει:

- τα κριτήρια κατανομής των συμβατικών εσόδων και του συμβατικού κόστους στις περιόδους κατά τη διάρκεια των οποίων εκτελείται το έργο, και
- τον λογιστικό χειρισμό, από πλευράς κατασκευαστών, των αναλογούντων στις περιόδους αποτελεσμάτων ( εσόδων και εξόδων ) καθώς, επίσης, και των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που σχετίζονται με το έργο.

#### **4.6.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π. 11 αναθεωρήθηκε το 1993 και άρχισε να εφαρμόζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις, οι οποίες άρχιζαν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1995. Αντικατέστησε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 «Λογιστική των συμβάσεων εκτελέσεως έργων», το οποίο είχε εγκριθεί το 1978. Μετά την παραπάνω ημερομηνία δεν έχουν επέλθει ουσιαστικές τροποποιήσεις στο Πρότυπο.

#### **4.6.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 11 είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των εσόδων και των εξόδων στις συμβάσεις κατασκευής έργων, οι οποίες ορίζονται σε χρονικό ορίζοντα που υπερβαίνει το έτος ( αρχίζουν και τελειώνουν σε διαφορετικές λογιστικές χρήσεις ).

## **4.7 Δ.Λ.Π. 12 «ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ» (I.A.S. 12 “INCOME TAXES”)**

### **4.7.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Το σημαντικότερο θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι ο τρόπος λογιστικής παρακολούθησης τόσο των τρεχουσών, όσο και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών που θα προκύψουν από:

- τη μελλοντική ανάκτηση ( ή τον μελλοντικό διακανονισμό ) της λογιστικής αξίας των στοιχείων του ενεργητικού ( ή των υποχρεώσεων ) που αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης της επιχείρησης, και
- συναλλαγές και άλλα οικονομικά γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις της επιχείρησης

Το Δ.Λ.Π. 12, υιοθετώντας τη μέθοδο των υποχρεώσεων καλύπτει τόσο την τρέχουσα, όσο και την αναβαλλόμενη φορολογία.

### **4.7.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π. 12 αναθεωρήθηκε το 1997 και, κυρίως, αντικατέστησε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Λογιστική φόρου εισοδήματος». Άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις που κάλυπταν τις χρήσεις, οι οποίες άρχιζαν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1998.

### **4.7.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 12 είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό που πρέπει να ακολουθείται για τους φόρους εισοδήματος και συγκεκριμένα τον τρόπο λογιστικής παρακολούθησης των τρεχουσών και μελλοντικών φορολογικών υποχρεώσεων.

## **4.8 Δ.Λ.Π. 16 «ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ»**

### **(I.A.S. 16 “PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT”)**

#### **4.8.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Το Δ.Λ.Π. 16 αναφέρεται στον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων, ώστε οι χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες που είναι σχετικές με την επένδυση της επιχείρησης σε ενσώματα πάγια και με τις μεταβολές αυτής της επένδυσης.

#### **4.8.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π. 16 αναθεωρήθηκε το 1998 και άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999. Επίσης το πρότυπο εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005.

#### **4.8.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 16 είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων και να χειριστεί θέματα όπως η αναγνώριση των ενσώματων παγίων, ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας, οι αποσβέσεις και η ζημιά λόγω μείωσης της αξίας τους.

## **4.9 Δ.Λ.Π. 17 «ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ»**

### **(I.A.S. 17 “LEASES”)**

#### **4.9.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Οι μισθώσεις αποτελούν μία από τις πλέον συνηθισμένες μορφές συναλλαγών των επιχειρήσεων. Ο ιδιοκτήτης ενός στοιχείου, του ενεργητικού ( εκμισθωτής – lessor ), το ενοικιάζει (εκμισθώνει ) σε κάποιον χρήστη ( μισθωτή – lessee ) με αντάλλαγμα μία οικονομική αποζημίωση ( μίσθωμα ), η οποία καθορίζεται από την μεταξύ τους συναπτόμενη σύμβαση.

## **4.9.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π. 17 αναθεωρήθηκε το 1997 και εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Επίσης άρχισε να εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες άρχιζαν μετά ή από την 1η Ιανουαρίου 1999. Μετά την ανωτέρω ημερομηνία δεν έχουν επέλθει ουσιαστικές τροποποιήσεις στο Πρότυπο.

## **4.9.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπός της εφαρμογής το Δ.Λ.Π. 17 είναι να καθορίσει τη λογιστική των μισθώσεων. Το Δ.Λ.Π. 17 είναι να καθορίσει τη λογιστική των μισθώσεων. Το Δ.Λ.Π. 17 περιγράφει τις λογιστικές πολιτικές που θα πρέπει να εφαρμόζονται, καθώς και τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται σε σχέση με τις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές μισθώσεις, τόσο από την πλευρά του μισθωτή όσο και από την πλευρά του εκμισθωτή.

## **4.10 Δ.Λ.Π. 18 «ΕΣΟΔΑ» (I.A.S. 18 “REVENUE”)**

### **4.10.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Το Δ.Λ.Π. 18 ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό των διάφορων μορφών εσόδων, που μπορεί να προκύψουν για μια επιχείρηση, καθώς και με τον προσδιορισμό του χρόνου αναγνώρισής τους. Τα έσοδα περιλαμβάνουν τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μίας επιχείρησης και περιλαμβάνουν τις πωλήσεις, τους τόκους, τις αμοιβές, τα μερίσματα και τα δικαιώματα.

### **4.10.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π. 18 άρχισε να εφαρμόζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις, οι οποίες κάλυπταν τις χρήσεις που άρχιζαν από ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1995.

### **4.10.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Το Δ.Λ.Π. 18 έχει ως σκοπό την περιγραφή του λογιστικού χειρισμού των εσόδων που προκύπτουν από τις εξής συναλλαγές :

- Πώληση εμπορευμάτων ή προϊόντων.
- Πώληση υπηρεσιών.
- Χρησιμοποίηση, από μέρους τρίτων, των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα, μερίσματα.

Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισής τους. Τα έσοδα κατά κανόνα αναγνωρίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και τα οφέλη αυτά μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα

## **4.11 Δ.Λ.Π. 19 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ» (I.A.S. 19 “EMPLOYEE BENEFITS”)**

### **4.11.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η λογιστική αναγνώριση των παροχών στους εργαζόμενους είναι ένα από τα καθοριστικά σημεία στην πορεία και αξιολόγηση μίας επιχείρησης, καθώς αποτελεί σημαντικό παράγοντα διαμόρφωσης του συνολικού κόστους λειτουργίας και του προσδιορισμού των υποχρεώσεων κάθε επιχείρησης. Πιο συγκεκριμένα, ανακύπτουν ειδικά προβλήματα κατά την εκτίμηση και τον προσδιορισμό του κόστους των παροχών προς το προσωπικό, έτσι ώστε οι εκάστοτε περίοδοι αναφοράς να επιβαρύνονται με όλα τα έξοδα που τις αφορούν.

### **4.11.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π. 19 αναθεωρήθηκε το 1998 και εφαρμόζονται για τις οικονομικές Καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999

### **4.11.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 19 είναι να καθορίσει τη λογιστική απεικόνιση και τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να διενεργηθούν, για τις παροχές από έναν εργοδότη στους εργαζόμενους. Το Πρότυπο απαιτεί από μία επιχείρηση να αναγνωρίζει:

- μία υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει μία υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές που θα καταβληθούν μελλοντικά, και
- ένα έξοδο, όταν η επιχείρηση αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα τις παροχές προς τους εργαζόμενους.

## **4.12 Δ.Λ.Π. 20 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ » (I.A.S. 20 “ACCOUNTING FOR GOVERNMENT GRANTS AND DISCLOSURE OF GOVERNMENT ASSISTANCE”)**

### **4.12.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Οι κρατικές επιχορηγήσεις αποτελούν παράγοντα ο οποίος επιδρά σημαντικά στην οικονομική θέση των επιχειρήσεων που τις λαμβάνουν. Γι' αυτό είναι πολύ σημαντικό οι κρατικές επιχορηγήσεις να αποκαλύπτονται λεπτομερώς στις Οικονομικές Καταστάσεις, ώστε να μπορούν οι χρήστες αυτών να εκτιμήσουν καλύτερα τα αποτελέσματα της χρηματοδότησης της επιχείρησης.

### **4.12.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π. 20 εφαρμόζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν την ή από την 1η Ιανουαρίου 1984.



### 4.12.3 ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός της εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 20 είναι ο καθορισμός του τρόπου παρακολούθησης, του λογιστικού χειρισμού και της γνωστοποίησης των κρατικών επιχορηγήσεων και άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης.

Τα σημεία στα οποία θα πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή κατά τη μελέτη και εφαρμογή του Προτύπου είναι:

- η έννοια των κρατικών επιχορηγήσεων. Το Πρότυπο καθορίζει τις μορφές που πρέπει να πάρει η ενίσχυση των επιχειρήσεων από κρατικούς φορείς.
- η λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων και η απεικόνιση αυτών στις Οικονομικές Καταστάσεις.
- ο χρόνος και τα κριτήρια ανάγνωσης των κρατικών επιχορηγήσεων.

## 4.13

### **Δ.Λ.Π. 21 «ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ» (I.A.S. 21 “THE EFFECTS OF CHANGES IN FOREIGN EXCHANGE RATES”)**

#### 4.13.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι επιχειρήσεις συχνά συναλλάσσονται σε περισσότερα από ένα νομίσματα. Οι περισσότερες συναλλαγές της επιχείρησης εκφράζονται, συνήθως, στο νόμισμα της χώρα στην οποία δραστηριοποιείται, ενώ παράλληλα μπορεί να αναπτύξει και επιχειρηματική δραστηριότητα στο εξωτερικό. Επίσης, είναι δυνατό μία επιχείρηση να αποφασίσει να παρουσιάσει Οικονομικές Καταστάσεις σε νόμισμα διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας της.

Δύο είναι τα βασικά θέματα που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις:

- ποια ισοτιμία πρέπει να χρησιμοποιηθεί για τη μετατροπή των συναλλαγών και των στοιχείων των Οικονομικών Καταστάσεων των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του εξωτερικού, και
- πώς χειρίζονται και που εμφανίζονται οι συναλλαγματικές διαφορές που θα προκύψουν.

#### **4.13.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π 21 εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005.

#### **4.13.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπός του Δ.Λ.Π 21 είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό σχετικά με το πώς πρέπει να συμπεριλαμβάνονται οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και οι επιχειρηματικές δραστηριότητες στο εξωτερικό, στις Οικονομικές Καταστάσεις μίας επιχείρησης, καθώς και το πώς μετατρέπονται οι Οικονομικές Καταστάσεις σε ένα διαφορετικό νόμισμα παρουσίασης.

Πρωταρχικά θέματα είναι η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας και η παρουσίαση των επιδράσεων στις Οικονομικές Καταστάσεις, από τις μεταβολές των συναλλαγματικών ισοτιμιών.

#### **4.14 Δ.Λ.Π. 23 «ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ» (I.A.S. 23 “BORROWING COSTS”)**

##### **4.14.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Το Δ.Λ.Π 23 αναθεωρήθηκε το Μάρτιο του 2007, επιβάλλοντας αλλαγές στον τρόπο αναγνώρισης του κόστους δανεισμού. Η βασικότερη αλλαγή σε σχέση με την προηγούμενη έκδοση έγκειται στην αφαίρεση της επιλογής της άμεσης ανάγνωσης ως έξοδο, του κόστους δανεισμού που σχετίζεται με στοιχεία του ενεργητικού, για τα οποία απαιτείται ένα σημαντικό χρονικό διάστημα προκειμένου να μπορέσουν να λειτουργήσουν ή να πωληθούν.

#### **4.14.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π 23, όπως αυτό ισχύει μετά την αναθεώρηση του Μαρτίου 2007, εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2009.

### **4.14.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Το Δ.Λ.Π 23, έχει ως σκοπό τον καθορισμό των χειρισμών που θα πρέπει να ακολουθούνται για τη λογιστική αντιμετώπιση του δανειακού κόστους των επιχειρήσεων, το οποίο σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, την κατασκευή ή την παραγωγή επιλέξιμων στοιχείων του ενεργητικού.

Οι δύο βασικές παράμετροι στις οποίες βασίζεται το Πρότυπο προκειμένου να προσδιορίσει τον χειρισμό του κόστους δανεισμού είναι:

- ο ορισμός του κόστους δανεισμού, και
- η ανάγνωση του κόστους δανεισμού στις Οικονομικές Καταστάσεις, δηλαδή εάν το κόστος αυτό πρέπει να βαρύνει τα κέρδη ή τις ζημιές της περιόδου στην οποία πραγματοποιείται ή εάν πρέπει να κεφαλαιοποιηθεί.

## **4.15**

### **Δ.Λ.Π. 24 «ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ» (I.A.S. 24 “RELATED PARTY DISCLOSURES”)**

#### **4.15.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Το Δ.Λ.Π 24 αναφέρεται στις συναλλαγές μεταξύ μίας επιχείρησης που καταρτίζει Οικονομικές Καταστάσεις και των συνδεδεμένων με αυτή μερών. Αυτό το Πρότυπο δεν περιέχει λογιστικούς χειρισμούς. Όμως, περιέχει στους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων χρήσιμες πληροφορίες για συναλλαγές των διοικούντων με την επιχείρηση και σημαντικές δι-εταιρικές συναλλαγές ( με θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες ).

#### **4.15.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π 24 εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Μετά την ανωτέρω ημερομηνία δεν έχουν επέλθει ουσιαστικές τροποποιήσεις στο Πρότυπο.

### **4.15.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπός του Δ.Λ.Π 24 είναι να διασφαλίσει ότι οι Οικονομικές Καταστάσεις μίας επιχείρησης περιλαμβάνουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες και γνωστοποιήσεις των συνδεδεμένων μερών της.

Συγκεκριμένα πρέπει να περιλαμβάνονται οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις προκειμένου οι χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων μίας επιχείρησης, να είναι σε θέση να κατανοήσουν αν η χρηματοοικονομική θέση και τα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα αυτής, έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από συναλλαγές με αυτά τα μέρη.

## **4.16**

### **Δ.Λ.Π. 26 «ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΛΟΓΩ ΑΦΥΠΗΡΕΤΗΣΗΣ» (I.A.S. 26 “ACCOUNTING AND REPORTING BY RETIREMENT BENEFIT PLANS”)**

#### **4.16.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Το Δ.Λ.Π. 26 λειτουργεί συμπληρωματικά με το Δ.Λ.Π. 19, καθώς αναφέρεται στην κατάρτιση των οικονομικών αναφορών των φορέων των προγραμμάτων παροχών λόγω αφυπηρέτησης, ανεξάρτητα από το εάν οι χρηματοδότες των προγραμμάτων είναι διαφορετικοί από τους εργοδότες

#### **4.16.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Τα Δ.Λ.Π. 26 εφαρμόζεται για τις οικονομικές αναφορές των προγραμμάτων αναφορών λόγω αφυπηρέτησης που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν την ή από την 1η Ιανουαρίου 1988. Μετά την παραπάνω ημερομηνία δεν έχουν επέλθει άλλες τροποποιήσεις στο Πρότυπο.

### **4.16.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Το Δ.Λ.Π. 26 έχει ως σκοπό την παροχή οδηγιών αναφορικά με το λογιστικό χειρισμό και την παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών λόγω αφυπηρέτησης προς όλους τους συμμετέχοντες, ως μία ομάδα. Δεν ασχολείται με τις αναφορές προς τους συμμετέχοντες ατομικά, σχετικά με τα δικαιώματά τους επί των παροχών λόγω αφυπηρέτησης.

## **4.17**

### **Δ.Λ.Π. 27 «ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ»**

### **(I.A.S. 27 “CONSOLIDATED AND SEPARATE FINANCIAL STATEMENTS”)**

#### **4.17.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Οι διαδικασίες και οι τεχνικές που θα πρέπει να ακολουθούνται κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων ενός ομίλου επιχειρήσεων, οι οποίες βρίσκονται υπό τον έλεγχο της μητρικής, καθορίζονται από το Δ.Λ.Π. 27. Στο ίδιο Πρότυπο καθορίζονται και οι λογιστικοί χειρισμοί που πρέπει να διενεργούνται για τη λογιστική αναγνώριση των επενδύσεων σε θυγατρικές, σε συγγενείς και σε από κοινού ελεγχόμενες επιχειρήσεις, στις ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης.

#### **4.17.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π 27 εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005

#### **4.17.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπός του Δ.Λ.Π 27 είναι η ενίσχυση της σχετικότητας, της αξιοπιστίας και της συγκρισιμότητας της πληροφόρησης που παρέχει μία μητρική επιχείρηση στις ατομικές και

ενοποιημένες Οικονομικές της Καταστάσεις, για έναν όμιλο επιχειρήσεων που βρίσκεται υπό τον έλεγχό της. Το Πρότυπο καθορίζει:

- τις περιπτώσεις κατά τις οποίες μία επιχείρηση πρέπει να ενοποιεί τις Οικονομικές Καταστάσεις μίας άλλης επιχείρησης ( θυγατρικής ),
- την λογιστική αντιμετώπιση των μεταβολών στα ιδιοκτησιακά δικαιώματα σε μία θυγατρική,
- την λογιστική αντιμετώπιση της απώλειας ελέγχου σε μία θυγατρική, και
- την επεξηγηματική πληροφόρηση που πρέπει να παρέχεται στους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων, προκειμένου να μπορούν να κατανοήσουν τη φύση των σχέσεων που υπάρχουν μεταξύ μίας μητρικής επιχείρησης και των θυγατρικών της.

#### **4.18 Δ.Λ.Π. 28 «ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ» (I.A.S. 28 “INVESTMENTS IN ASSOCIATES”)**

##### **4.18.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις καθορίζεται από το Δ.Λ.Π 28. Ο βασικός στόχος της έκδοσης, του αναθεωρημένου το 2003 Προτύπου, ήταν η μείωση των εναλλακτικών επιλογών αναφορικά με την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης και την λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις στις ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις. Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν αναθεώρησε την βασική αρχή λογιστικοποίησης των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, που περιλαμβάνεται στο Δ.Λ.Π 28.

##### **4.18.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π 28 εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005

### **4.18.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπός του Δ.Λ.Π 28 είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις τόσο στις ενοποιημένες όσο και στις ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις της επενδύτριας επιχείρησης.

## **4.19 Δ.Λ.Π. 29 «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ» (I.A.S 29 “FINANCIAL REPORTING IN HYPERINFLATIONARY ECONOMIES”)**

### **4.19.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Στις χώρες όπου υπάρχει υψηλός πληθωρισμός, η παράθεση και η σύγκριση στις Οικονομικές Καταστάσεις δεν παρουσιάζουν την πραγματική εικόνα των στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων και των ιδίων κεφαλαίων των επιχειρήσεων.

Δεδομένου ότι το ενδιαφέρον για επενδύσεις σε αναπτυσσόμενες οικονομίες αυξάνεται συνεχώς, το Δ.Λ.Π 29 προδιαγράφει μεθόδους προσαρμογής των Οικονομικών Καταστάσεων που εμπίπτουν στις διατάξεις του. Οι χρήστες των καταστάσεων αυτών εξασφαλίζουν έτσι, όσο το δυνατόν καλύτερη πληροφόρηση για τη χρηματοοικονομική κατάσταση και την απόδοση των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται σε τέτοιες οικονομίες.

### **4.19.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π 29 εφαρμόζεται για τις Οικονομικές Καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1990. Μετά την παραπάνω ημερομηνία δεν έχουν επέλθει άλλες τροποποιήσεις στο Πρότυπο.

### **4.19.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπός του Δ.Λ.Π 29 είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό που πρέπει να ακολουθείται προκειμένου να απεικονιστούν τα οικονομικά γεγονότα στις Οικονομικές Καταστάσεις των επιχειρήσεων, των οποίων το νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα μίας υπερπληθωριστικής οικονομίας.

## **4.20 Δ.Λ.Π. 31 «ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ» (I.A.S. 31 INTERESTS IN JOINT VENTURES”)**

### **4.20.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η λογιστική των συμμετοχών σε κοινοπραξίες καθορίζεται από το Δ.Λ.Π 31 . Ο βασικός στόχος της νέας έκδοσης ήταν η μείωση των εναλλακτικών επιλογών και των ασαφειών μεταξύ των Προτύπων, χωρίς όμως να αναθεωρείται η βασική αρχή λογιστικοποίησης των συμμετοχών σε κοινοπραξίες, που περιλαμβάνεται στο Δ.Λ.Π 31.

### **4.20.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π 31 αναθεωρήθηκε το 2003 και εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005

### **4.20.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπός του Δ.Λ.Π 31 είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των συμμετοχών σε από κοινού ελεγχόμενες επιχειρήσεις τόσο στις Οικονομικές Καταστάσεις των μελών των κοινοπραξιών όσο και στις Οικονομικές Καταστάσεις των επενδυτών.



## 4.21

### **Δ.Λ.Π. 32 «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ» (I.A.S. 32 “FINANCIAL INSTRUMENTS: PRESENTATION”)**

#### **4.21.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Το Δ.Λ.Π 32 ασχολείται με τους κανόνες παρουσίασης των χρηματοοικονομικών μέσων και των αντίστοιχων κερδών, ζημιών και ταμειακών ροών στις Οικονομικές Καταστάσεις.

#### **4.21.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π 32 εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005.

#### **4.21.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π 32 είναι να καθιερώσει τις αρχές για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ως στοιχεία ιδίων κεφαλαίων, καθώς και για τον συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Ισχύει για την ταξινόμηση των χρηματοοικονομικών μέσων από την πλευρά του εκδότη, ως χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους, καθώς και για την ταξινόμηση των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών. Επίσης, αναφέρεται στις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται.

### **4.22 Δ.Λ.Π. 33 «ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ» (I.A.S. 33 “EARNINGS PER SHARE”)**

#### **4.22.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Ο υπολογισμός των κερδών ανά μετοχή είναι ιδιαίτερα σημαντικός, δεδομένου ότι αποτελούν τον παρονομαστή του δείκτη P / E ( Price / Earnings per Share ), ο οποίος χρησιμοποιείται για τη μέτρηση της αποδοτικότητας επιχειρήσεων, οι μετοχές των οποίων είναι δημόσια διαπραγματεύσιμες.

Μέσω του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή παρέχεται η δυνατότητα στους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων να συγκρίνουν την απόδοση μίας επιχείρησης, τόσο διαχρονικά όσο και διαστρωματικά.

#### **4.22.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π 33 εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005.

#### **4.22.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπός του Δ.Λ.Π 33 είναι να καθοριστούν οι αρχές με βάση τις οποίες υπολογίζονται και παρουσιάζονται τα κέρδη ανά μετοχή, με τέτοιο τρόπο ώστε να παρέχεται η ευχέρεια στους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων ( επενδυτές, τράπεζες, στατιστική υπηρεσία κλπ. ), να συγκρίνουν την απόδοση της επιχείρησης τόσο μεταξύ διαφορετικών περιόδων για την ίδια επιχείρηση, όσο και σε σύγκριση με ομοειδείς επιχειρήσεις για την ίδια περίοδο.

Για τον υπολογισμό των κερδών ανά μετοχή υπάρχουν περιορισμοί οι οποίοι οφείλονται στις διαφορετικές λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις κατά τον προσδιορισμό των κερδών τους. Παρόλα αυτά ένας σταθερός παρονομαστής στον δείκτη P / E βελτιώνει την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Το Πρότυπο εστιάζεται στον υπολογισμό του παρονομαστή του παραπάνω δείκτη.

#### **4.23 Δ.Λ.Π. 34 «ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ»**

**(I.AS. 34 “INTERIM FINANCIAL REPORTING & IMPAIRMENT”)**

### **4.23.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, οι επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο Αθηνών οφείλουν να δημοσιεύουν ενδιάμεσες τριμηνιαίες λογιστικές καταστάσεις, οι οποίες να είναι σύμφωνες με τις αρχές κατάρτισης, αποτίμησης και γνωστοποιήσεις που θέτει η χρηματιστηριακή ή άλλη νομοθεσία.

Προς όφελος της έγκαιρης πληροφόρησης μία επιχείρηση μπορεί να χρειάζεται ή να επιλέγει την παροχή λιγότερων πληροφοριών κατά τις ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές σε σχέση με τις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις της. Γι' αυτό το λόγο η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ανέπτυξε το Δ.Λ.Π. 34. Το Πρότυπο αυτό, ορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο μίας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς. Κατά συνέπεια, εστιάζεται σε νέες δραστηριότητες, γεγονότα και καταστάσεις και δεν επαναλαμβάνει πληροφορίες που εκτέθηκαν προηγουμένως.

Το Δ.Λ.Π. 34 δεν αποθαρρύνει τις επιχειρήσεις να συντάσσουν πλήρεις Οικονομικές Καταστάσεις για τις ενδιάμεσες περιόδους, παρέχει, όμως, τη δυνατότητα μέσα από τις διατάξεις του, να συντάσσονται συνοπτικές Οικονομικές Καταστάσεις. Η δυνατότητα αυτή περιορίζει το κόστος και την επανάληψη πληροφοριών που περιλαμβάνονται στις τελευταίες ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις που έχει δημοσιεύσει η επιχείρηση.

### **4.23.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π. 34 εφαρμόζεται για τις Οικονομικές Καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999.

### **4.23.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 34 είναι να προσδιορίσει το ελάχιστο περιεχόμενο μίας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς. Επιπλέον, το Δ.Λ.Π. 34 καθορίζει τις αρχές και τους κανόνες αναγνώρισης και αποτίμησης στις πλήρεις ή στις συνοπτικές Οικονομικές Καταστάσεις για μία ενδιάμεση περίοδο. Η έγκαιρη και αξιόπιστη κατάρτιση ενδιάμεσων οικονομικών αναφορών βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων να κατανοήσουν την ικανότητα μίας επιχείρησης να δημιουργεί κέρδη και ταμειακές ροές, την οικονομική θέση και τη ρευστότητά της.

## **4.24 Δ.Λ.Π. 36 «ΜΕΙΩΣΗ ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ» (I.A.S. 36 “IMPAIRMENT OF ASSETS”)**

### **4.24.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Το Δ.Λ.Π. 36 εισάγει στην ελληνική επιχειρηματική και λογιστική πραγματικότητα την έννοια της « μείωσης της αξίας », η οποία μέχρι τη στιγμή της υιοθέτησης των Δ.Π.Χ.Α. ήταν παντελώς άγνωστη. Για να γίνει περισσότερο κατανοητή η παραπάνω έννοια, παραθέεται το παρακάτω παράδειγμα.

Έστω ότι μία πετρελαϊκή επιχείρηση διατηρεί εγκαταστάσεις άντλησης και διανομής αργού πετρελαίου. Στην περίπτωση που οι εγκαταστάσεις της επιχείρησης υποστούν σημαντικές ζημιές από πυρκαγιά και η επισκευή τους είναι αδύνατη, αυτομάτως δημιουργείται μία ζημιά λόγω ολικής μείωσης της αξίας ( 100% ) των στοιχείων του ενεργητικού. Η ζημιά αυτή προκύπτει από το ποσό της διαφοράς μεταξύ της λογιστικής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των στοιχείων, αφού η επιχείρηση παύει να προσδοκά μελλοντικά οικονομικά οφέλη από την άντληση πετρελαίου και η μόνη επιλογή της είναι η εκποίηση των στοιχείων του ενεργητικού της.

Εάν για οποιοδήποτε λόγο οι ενδείξεις που οδήγησαν στην αρχική ανάγνωση μείωσης της αξίας εκλείψουν, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να αναστρέψει τη ζημιά που είχε αναγνωρίσει σε προγενέστερη χρονική στιγμή.

### **4.24.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π 36 πρέπει να εφαρμόζεται:

- για τη υπεραξία καθώς και για τα άυλα στοιχεία του ενεργητικού που αποκτώνται σε μία συνένωση επιχειρήσεων για να οποία η ημερομηνία συμφωνίας είναι την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004, και
- για τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού μελλοντικά, από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που ξεκινά την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.

Μία επιχείρηση για την οποία ισχύουν αυτά που αναφέραμε παραπάνω, ενθαρρύνεται να εφαρμόσει το Πρότυπο πριν από τις προαναφερόμενες ημερομηνίες έναρξης ισχύος. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει από την ημερομηνία αυτή να εφαρμόσει και τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α. 3 και Δ.Λ.Π. 38.

### 4.24.3 ΣΚΟΠΟΣ

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 36 είναι η περιγραφή:

- Της μεθόδου ανίχνευσης ενδεχόμενης ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού μίας επιχείρησης, προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι τα στοιχεία αυτά δεν εμφανίζονται σε αξία μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους. Ένα στοιχείο του ενεργητικού εμφανίζεται σε αξία μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία του, εάν η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ποσό που θα ανακτηθεί μέσω της χρήσης ή πώλησής του.
- Του ποσοτικού προσδιορισμού του μεγέθους της ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας.
- Των προϋποθέσεων για την αναστροφή της αναγνωρισμένης ζημιάς λόγω μείωσης της αξίας.
- Των γνωστοποιήσεων που πρέπει να παρέχει η επιχείρηση στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεών της, για τα στοιχεία του ενεργητικού των οποίων η αξία έχει μειωθεί.

## 4.25

### **Δ.Λ.Π. 37 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ »**

### **(I.A.S. 37 “PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS”)**

#### 4.25.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στη χώρα μας, η εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας επιβάλλει οι επιχειρήσεις να διενεργούν προβλέψεις για ενδεχόμενους κινδύνους και υποχρεώσεις. Το Δ.Λ.Π. 37 καθορίζει το λογιστικό χειρισμό, καθώς και τις σχετικές γνωστοποιήσεις των προβλέψεων που αναγνωρίζει μία επιχείρηση, οι οποίες θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Οικονομικών της Καταστάσεων.

## **4.25.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π 37 εφαρμόζεται για τις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1<sup>η</sup> Ιουλίου 1999. Μετά την παραπάνω ημερομηνία δεν έχουν επέλθει άλλες τροποποιήσεις στο Πρότυπο.

## **4.25.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπός της εφαρμογής του Δ.Λ.Π 37 είναι η εξασφάλιση:

- της ορθής εφαρμογής κατάλληλων κριτηρίων αναγνώρισης και βάσεων επιμέτρησης για προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα στοιχεία του ενεργητικού, και
- της γνωστοποίησης επαρκών πληροφοριών στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεων της επιχείρησης, προκειμένου οι χρήστες αυτών να αντιληφθούν τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους.

## **4.26 Δ.Λ.Π. 38 «ΑΪΛΛΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ» (I.A.S. 38 “INTANGIBLE ASSETS”)**

### **4.26.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Το Δ.Λ.Π 38 καθορίζει την έννοια, τη λειτουργία και τον λογιστικό χειρισμό των άυλων στοιχείων του ενεργητικού. Στο Πρότυπο αυτό καθορίζονται προϋποθέσεις που πρέπει να ικανοποιούνται προκειμένου ένα στοιχείο να αναγνωριστεί στη Κατάσταση Οικονομικής Θέσης ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού. Σημαντικό στοιχείο του Προτύπου είναι η αναφορά στον τρόπο απόσβεσης των άυλων στοιχείων του ενεργητικού, καθώς επίσης και στους κανόνες με βάση τους οποίους υπόκεινται σε έλεγχο για τυχόν μείωση της αξίας τους.

## **4.26.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Μία επιχείρηση εφαρμόζει το Δ.Λ.Π 38 για τον λογιστικό χειρισμό:

- των άυλων στοιχείων του ενεργητικού που αποκτήθηκαν σε συνενώσεις επιχειρήσεων, η ημερομηνία συμφωνίας των οποίων είναι την ή την 31 Μαρτίου 2004, και
- όλων των υπόλοιπων άυλων στοιχείων του ενεργητικού, μελλοντικά, από την έναρξη της πρώτης ετήσιας περιόδου που ξεκινά την ή μετά την 31 Μαρτίου 2004.

Συνεπώς, η επιχείρηση δεν θα προσαρμόζει τη λογιστική αξία των άυλων στοιχείων του ενεργητικού που αναγνωρίστηκαν μέχρι την ημερομηνία εκείνη. Ωστόσο, η επιχείρηση θα εφαρμόζει το Δ.Λ.Π 38 εκείνη την ημερομηνία προκειμένου να επανεκτιμήσει τις ωφέλιμες ζωές των άυλων στοιχείων του ενεργητικού.

## **4.26.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π 38 είναι να καθορίσει τα κριτήρια που πρέπει να ικανοποιούνται, προκειμένου ένα στοιχείο του ενεργητικού να αναγνωρισθεί στις Οικονομικές Καταστάσεις ως άυλο στοιχείο του ενεργητικού. Παράλληλα καθορίζει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για τη μετέπειτα αποτίμηση της λογιστικής αξίας των άυλων στοιχείων του ενεργητικού, καθώς και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεων μίας επιχείρησης.

## **4.27**

### **Δ.Λ.Π. 39 «ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ»**

### **(I.A.S. 39 “FINANCIAL INSTRUMENTS: RECOGNITION AND MEASUREMENT”)**

#### **4.27.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Το Δ.Λ.Π 39 ασχολείται με τους κανόνες αναγνώρισης, αποτίμησης των χρηματοοικονομικών μέσων.

## **4.27.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π 32 εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005.

### **4.27.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπός του Δ.Λ.Π 39 είναι ( σε συνδυασμό με το Δ.Λ.Π 32 ) να βοηθήσει τους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων να κατανοήσουν τη σημασία και την επίδραση των χρηματοοικονομικών μέσων στην οικονομική θέση, στα συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα και στις ταμειακές ροές μίας επιχείρησης. Το Πρότυπο αυτό, προσδιορίζει τις λογιστικές πολιτικές που πρέπει να ακολουθούνται κατά την ανάγνωση και την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, καθώς και ορισμένων συμβάσεων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων.

## **4.28 Δ.Λ.Π. 40 «ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ» (I.A.S. 40 “INVESTMENT PROPERTY”)**

### **4.28.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Οι επενδύσεις σε ακίνητα πραγματοποιούνται από τις επιχειρήσεις με σκοπό την αποκόμιση ενοικίων, την κεφαλαιακή ενίσχυση ή και για τα δύο.

## **4.28.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π 41 εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005

### **4.28.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Ο σκοπός του Δ.Λ.Π 41 είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό που θα πρέπει να ακολουθείται για τις επενδύσεις σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που πρέπει να



συμπεριληφθούν στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεων μίας επιχείρησης.

## **4.29 Δ.Λ.Π. 41 «ΓΕΩΡΓΙΑ»**

### **(I.A.S. 41 “AGRICULTURE”)**

#### **4.29.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Το Δ.Λ.Π. 41 είναι το τελευταίο Πρότυπο που εκδόθηκε ως Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο ( Δ.Λ.Π. ). Το Πρότυπο αυτό, εφαρμόζεται στη γεωργική σοδειά, η οποία αποτελεί το προϊόν που συγκεντρώνεται κατά τη συγκομιδή των βιολογικών στοιχείων του ενεργητικού και μόνο κατά τη χρονική στιγμή της συγκομιδής.

Το Δ.Λ.Π. 41 δεν ασχολείται με την επεξεργασία του γεωργικού προϊόντος μετά τη συγκομιδή ( π.χ. επεξεργασία των σταφυλιών σε οίνο ή του μαλλιού του προβάτου σε νήμα ). Το Πρότυπο δεν ασχολείται με τη γη που σχετίζεται με τη γεωργική δραστηριότητα, όπως το Δ.Λ.Π. 16, καλύπτουν τέτοιες περιπτώσεις.

#### **4.29.2 ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Το Δ.Λ.Π 41 εφαρμόζεται για τις ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2003.

#### **4.29.3 ΣΚΟΠΟΣ**

Σκοπό του Δ.Λ.Π 41είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό και την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, καθώς και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη γεωργική δραστηριότητα και συμπεριλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεων των επιχειρήσεων γεωργικής δραστηριότητας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

# ΛΟΓΟΙ ΚΑΙ ΟΦΕΛΗ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΛΛΟΥΝ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Δ.Λ.Π.)

### 5.1 ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΕΠΙΒΑΛΛΟΥΝ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης αποτελούν ένα σύνολο λογιστικών αρχών και μεθόδων, δηλαδή παραδοχών, βάσεων αποτίμησης, ορισμών, κανόνων και τύπων, που οριοθετούν ένα παραδεγμένο πλαίσιο καταρτίσεως και παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων που απευθύνονται κυρίως στους εξωτερικούς χρήστες αυτών. Η συμμόρφωση προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι μια σοβαρή διαδικασία καθώς η λογιστική αποτελεί την κινητήρια δύναμη για την ορθολογική ανάπτυξη των επιχειρήσεων και των οικονομιών.

Υπάρχουν ορισμένοι σημαντικοί λόγοι που συνηγορούν υπέρ της έκδοσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και επιβάλλουν την εφαρμογή τους σε παγκόσμιο επίπεδο. Οι λόγοι αυτοί είναι περισσότερο στρατηγικής και χρηματοοικονομικής φύσης και λιγότερο λογιστικής.

Η παγκοσμιοποίηση και το πλήρες άνοιγμα των εθνικών αγορών καθιστούν επιτακτική την ανάγκη για την ομογένεια των ισολογισμών και των καταστάσεων αποτελεσμάτων χρήσεως των επιχειρήσεων ανά τον κόσμο. Η έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι αποτέλεσμα της προσπάθειας για εναρμόνιση των κανόνων, λογιστικών αρχών και διαδικασιών ως προς τη σύνταξη και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων<sup>2</sup>. Αυτή η διαδικασία της ομοιογένειας στην απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων είναι απαραίτητη δεδομένου ότι συνεχώς πραγματοποιούνται διασυννοριακές συγχωνεύσεις και εξαγορές επιχειρήσεων. Συγχρόνως, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επιβάλλεται και από την ανάγκη συγκέντρωσης κεφαλαίων και επίτευξης διαλόγου με τους μετόχους.

---

<sup>2</sup> Ο όρος «οικονομικές καταστάσεις» αναφέρεται στον ισολογισμό, τα αποτελέσματα χρήσεως ή λογαριασμούς κερδών –ζημιών, τον πίνακα μεταβολών στην καθαρή θέση, την κατάσταση ταμειακών ροών, το προσάρτημα (επεξηγηματικές σημειώσεις). Συνήθως, οι οικονομικές καταστάσεις χορηγούνται ή δημοσιεύονται μία φορά το έτος και συνοδεύονται από έκθεση ή πιστοποιητικό ελέγχου ενός ελεγκτή. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε εμπορικής, βιομηχανικής ή άλλης επιχειρηματικής μονάδας που συντάσσονται για να χρησιμοποιηθούν από τρίτους.

Επιπλέον, αδιαμφισβήτητο γεγονός είναι η κρίση εμπιστοσύνης των επενδυτών προς τις χρηματιστηριακές αγορές, η οποία πηγάζει, κατά μεγάλο ποσοστό, από τα επιχειρηματικά σκάνδαλα<sup>3</sup> – παραποίηση στοιχείων – που εκδηλώθηκαν τόσο στις Η.Π.Α. όσο και στην Ευρώπη. Το γεγονός αυτό επιβάλλει την εφαρμογή ενιαίων λογιστικών προτύπων προκειμένου να εξασφαλιστεί η απαιτούμενη «διαφάνεια» που χρειάζονται οι ανά τον κόσμο επενδυτές, πελάτες και προμηθευτές. Βέβαια, τίθεται το ερώτημα εάν με την επιβολή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα περιοριστούν οι λογιστικές αυθαιρεσίες, οι οποίες πραγματοποιούνται για να εξωραίσουν την εικόνα και τα αποτελέσματα μίας επιχείρησης. Η απάντηση που δίνεται από τους ειδήμονες στην αγορά είναι ότι με αυτό τον τρόπο επιτυγχάνεται ένα πρώτο και σπουδαίο βήμα για τον αποτελεσματικό περιορισμό τους.

Η Ελλάδα επηρεάζεται από τις παραπάνω εξελίξεις και δεδομένου ότι δεν δύναται να τις επηρεάσει, οφείλει να τις παρακολουθήσει. Ειδικότερα, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας πηγάζει από την αναγκαιότητα της αναθεώρησης και συμπλήρωσης των λογιστικών αρχών. Το ισχύον ελληνικό λογιστικό σύστημα χαρακτηρίζεται ως απαρχαιωμένο και μη ικανοποιητικό. Δεν καλύπτει τις σύγχρονες λειτουργίες της επιχείρησης καθώς περιορίζεται μόνο στην απλή λογιστική αποτίμηση. Για παράδειγμα, έχουν προκύψει νέα ζητήματα, όπως η χρηματοδοτική μίσθωση (leasing), οι συγχωνεύσεις, τα οποία τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αδυνατούν να τα αντιμετωπίσουν επιτυχώς.

Σε δεύτερο επίπεδο, ο αντίκτυπος από τα αρνητικά φαινόμενα του Χρηματιστηρίου Αθηνών Αξιών κατά την περίοδο 1999 – 2000 επιβάλλουν τη χρήση ενός αυστηρότερου και πιο αξιόπιστου διεθνούς συστήματος. Το πλημμελές ισχύον λογιστικό σύστημα θεωρείται συνυπεύθυνο, σε μεγάλο βαθμό, για τα χρηματιστηριακά γεγονότα εκείνης της περιόδου. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εκτιμάται ότι θα εξαλείψει ή τουλάχιστον θα περιορίσει τέτοια γεγονότα στο μέλλον.

## **5.2 ΟΦΕΛΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Οι παραπάνω λόγοι συνέβαλαν στην υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η εφαρμογή των οποίων θα προσθέσει άμεσα σημαντικά οφέλη στις επιχειρήσεις, έμμεσα στους επενδυτές καθώς και άμεσα θετικές επιπτώσεις στην ελληνική και την ενοποιούμενη ευρωπαϊκή οικονομία.

---

<sup>3</sup> Η οικονομική τραγωδία της Enron και της WorldCom έχουν προσελκύσει την προσοχή της παγκόσμιας οικονομίας και του επενδυτικού κοινού.

Με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις ελληνικές επιχειρήσεις, των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο Αθηνών Αξιών, καθώς και από τους ομίλους τους, εξασφαλίζεται ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις. Πολύ περισσότερο, παρέχεται η δυνατότητα σύγκρισης με τις αντίστοιχες καταστάσεις των ξένων επιχειρήσεων, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στα χρηματιστήρια του εξωτερικού. Με αυτό τον τρόπο, καθίσταται εφικτή και περισσότερο εύκολη η διαδικασία εισαγωγής και διαπραγμάτευσης των ελληνικών μετοχών των εισηγμένων επιχειρήσεων στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συμβάλλουν ουσιαστικά στην ενίσχυση της πληροφόρησης και της αξιοπιστίας των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Η πληροφόρηση που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αποτελεί πολύτιμο εργαλείο για τις διοικήσεις, τους οικονομικούς αναλυτές, τις εποπτικές αρχές, τους θεσμικούς επενδυτές. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συνεισφέρουν εις τρόπον ώστε να έχει κανείς τη δυνατότητα να παρατηρήσει συγκριτικά τις διαφοροποιήσεις που επέρχονται στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των ελληνικών λογιστικών προτύπων. Ειδικότερα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αναφέρονται στην παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών τόσο προς τα διευθυντικά στελέχη μίας εταιρείας όσο και προς τους επενδυτές και τις εποπτικές αρχές. Η πρώτη περίπτωση είναι ουσιαστικά μια εσωτερική διαδικασία όπου οι πληροφορίες είναι περισσότερο υποκειμενικές αλλά ταυτόχρονα χρήσιμες και επιθυμητές από τη διοίκηση της επιχείρησης για τη λήψη των κατάλληλων επιχειρηματικών αποφάσεων. Η δεύτερη περίπτωση απευθύνεται στο επενδυτικό κοινό. Πράγματι, οι επενδυτές, για να έχουν εμπιστοσύνη στις επενδυτικές τους επιλογές, έχουν ανάγκη από έγκαιρες και έγκυρες πληροφορίες για την παρακολούθηση της πορείας των εταιρειών, με σκοπό τη διασφάλιση της απόδοσης των κεφαλαίων τους.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα περιλαμβάνουν αυστηρότερες λογιστικές διαδικασίες ως προς την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και τη σύνταξη των οικονομικών εκθέσεων συγκριτικά με ό,τι έχουν συνηθίσει οι ελληνικές επιχειρήσεις. Πιο συγκεκριμένα, με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτυπώνεται η αξία μιας επιχείρησης, τα περιουσιακά της στοιχεία και οι χρηματιστηριακές της επενδύσεις σε τρέχουσες ή αγοραίες τιμές (fair value) και δεν ισχύει ο ιστορικός τρόπος υπολογισμού, τον οποίο προέβλεπε το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο. Σε περίπτωση που η αποτίμηση στις αγοραίες τιμές δεν είναι εφικτή, ορίζεται ειδικός εκτιμητής, ο οποίος αποφασίζει δίκαια και υπεύθυνα. Επίσης, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα διαχωρίζουν και συνυπολογίζουν τα κέρδη μιας επιχείρησης που προέρχονται μόνο από τη βασική της δραστηριότητα. Για παράδειγμα μία ελληνική κατασκευαστική εταιρεία δεν θα μπορεί να εμφανίζει υψηλά κέρδη από επενδύσεις στο χρηματιστήριο, ενώ τα κέρδη της από την κατασκευαστική δραστηριότητα να είναι μηδαμινά. Τέτοιες περιπτώσεις, όμως, συνέβαιναν στη χώρα μας και προκαλούσαν δυσάρεστες επιπτώσεις στους επενδυτές. Σε ό,τι αφορά την πραγματική αξία και την κερδοφορία μίας επιχείρησης, συμπεραίνεται ότι με τα Διεθνή Λογιστικά

Πρότυπα εμποδίζονται φαινόμενα εκούσιας και ακούσιας παραπλάνησης του κοινού και εξασφαλίζεται η απαραίτητη διαφάνεια και αξιοπιστία.

Ένα επόμενο πλεονέκτημα που προκύπτει από τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η αναβάθμιση του ελέγχου των επιχειρήσεων και κατ' επέκταση του ρόλου των ελεγκτών καθώς και η ενίσχυση της ανεξαρτησίας τους από τις επιχειρήσεις στις οποίες διενεργούν έλεγχο. Ο έλεγχος αποτελεί θεμελιώδη ανάγκη της παγκόσμιας οικονομίας. Δεν είναι μια διαδικασία ρουτίνας αλλά μια σύνθετη εργασία που απαιτεί σφαιρική αντίληψη του επιχειρησιακού περιβάλλοντος και σωστή κρίση για την καταλληλότητα των λογιστικών αρχών που επιλέγονται. Το επιχειρηματικό σκάνδαλο της εταιρείας Enron και η καταδίκη της ελεγκτικής εταιρείας της καταδεικνύουν το μέγεθος της ευθύνης και το ρόλο του ελεγκτή. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν ευνοούν λογιστικά λάθη, παραλείψεις, απάτες. Ως εκ τούτου συμβάλλουν στην αποτροπή τέτοιων δυσάρεστων περιπτώσεων και στη δημιουργία ευνοϊκού κλίματος εμπιστοσύνης του επενδυτικού κοινού στις εκθέσεις που καταρτίζουν οι ελεγκτές. Σκοπός είναι η ενίσχυση της διαφάνειας της λειτουργίας των επιχειρήσεων μέσω της διασφάλισης της ποιότητας και της αντικειμενικότητας των λογιστικών ελέγχων. Βέβαια, ο ανθρώπινος παράγοντας δεν δύναται να αγνοηθεί ούτε να παραλειφθεί. Οι νέες λογιστικές αρχές, απλώς, θέτουν τις βάσεις για πιο αξιόπιστη και έγκυρη διαδικασία ελέγχου.

Η καθιέρωση των κανόνων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στις κεφαλαιαγορές της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορεί να συμβάλλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των κεφαλαιαγορών – συμπεριλαμβανομένου και της ελληνικής – με την προϋπόθεση ότι καλλιεργείται κλίμα εμπιστοσύνης στους επενδυτές. Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εκτιμάται ότι θα οδηγήσει σε μείωση του κόστους των κεφαλαίων για τις επιχειρήσεις (μέσω δανείων και χρηματιστηριακών πόρων) και θα βελτιώσει τους όρους ανταγωνιστικότητας. Επίσης, αναμένεται ότι θα διευκολύνει τους επενδυτές στην αξιόπιστη εκτίμηση των επιδόσεων των επιχειρήσεων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

# ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Δ.Λ.Π.)

### 6.1 ΟΙ ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΕΣ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ

Το σοβαρό θέμα της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων απασχολεί τις αρμόδιες υπηρεσίες του υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, τον Σύνδεσμο Ελλήνων Βιομηχάνων (Σ.Ε.Β.), τις εισηγμένες επιχειρήσεις, τις ελεγκτικές εταιρείες και άλλες επαγγελματικές κατηγορίες. Τα προβλήματα που έρχονται στην επιφάνεια με την εφαρμογή τους είναι οξύτατα και, ως εκ τούτου, είναι ανάγκη να ληφθούν ορισμένα κατάλληλα μέτρα για την ανώδυνη και αποτελεσματική υιοθέτησή τους.

Για να υπάρξουν θετικά αποτελέσματα από την εφαρμογή των προτύπων, θα πρέπει να υπάρξει έγκαιρη ενημέρωση των επιχειρήσεων, αλλά και του ελεγκτικού μηχανισμού επί των συγκεκριμένων δεδομένων και ειδικά αυτών που θα καθοριστούν από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Στην αντίθετη περίπτωση, η σκοπιμότητα της εφαρμογής τους δεν θα εξυπηρετηθεί, ενώ οι επιχειρήσεις θα αναγκάζονται να προσαρμόζονται στα νέα δεδομένα που θα προκύπτουν, με ισχυρό οικονομικό κόστος.

Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων απαιτεί επιμόρφωση του υφιστάμενου ανθρώπινου δυναμικού των επιχειρήσεων. Πράγματι, το ανθρώπινο δυναμικό θα πρέπει να διαθέτει εξειδικευμένες γνώσεις όχι μόνο λογιστικής, αλλά και χρηματοοικονομικής ανάλυσης και διοικητικής λογιστικής. Ο βασικός σκοπός αυτής της εκπαίδευσης του προσωπικού είναι η δυνατότητα από πλευράς του να αντιμετωπίσει τις προκλήσεις της νέας λογιστικής, η οποία καθιερώνει μια νέα αντίληψη στην απεικόνιση της οικονομικής θέσης των επιχειρήσεων (κατάργηση της αρχής του ιστορικού κόστους και καθιέρωση της λογικής των τρεχουσών αξιών).

Εξίσου απαραίτητος για την ομαλή μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ο ρόλος των ειδικών συμβούλων των επιχειρήσεων. Ανάμεσα στα εφόδια που θα πρέπει να διαθέτουν συγκαταλέγονται η επαρκής ακαδημαϊκή και επαγγελματική εμπειρία στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα νέα πρότυπα.

Επιπλέον, βασική προϋπόθεση για την ομαλή εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί η ύπαρξη εξωτερικών συνεργατών για τις επιχειρήσεις. Ειδικότερα, οι

διοικήσεις των επιχειρήσεων θα πρέπει να αναπτύξουν ένα δίκτυο μόνιμων εξωτερικών συνεργατών – συμβούλων, όπως αναλογιστές, ανεξάρτητους και αναγνωρισμένους εκτιμητές περιουσιακών στοιχείων. Οι εν λόγω συνεργάτες θα πρέπει να είναι σε θέση να προσφέρουν σε τακτή βάση τα απαραίτητα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων στοιχεία και, γενικά, να πιστοποιούν ότι οι παρεχόμενες πληροφορίες είναι έγκυρες και συμμορφώνονται προς τα πρότυπα.

Η χρησιμοποίηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προϋποθέτει και τον κατάλληλο σχεδιασμό υποστήριξης τους από τα μηχανογραφικά συστήματα των επιχειρήσεων. Τα νέα πρότυπα απαιτούν κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων πληροφορίες αναφορικά με τους τομείς δραστηριότητας των επιχειρήσεων (π.χ. πλήρης ανάλυση κερδοφορίας και χρησιμοποιούμενου ενεργητικού ανά βασικό τομέα δραστηριότητας), τις αποτιμήσεις χρηματοοικονομικών μέσων, τη λογιστική αντιμετώπιση των χρηματοδοτικών μισθώσεων, την παράπλευρη – εφόσον χρειάζεται – ανάπτυξη μητρώων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Οι πληροφορίες αυτές προϋποθέτουν έγκαιρο σχεδιασμό και αναβάθμιση της υφιστάμενης μηχανογραφικής υποδομής τους.

Μια πρόσθετη σημαντική παράμετρος που θα πρέπει να ληφθεί υπόψη αφορά στις επιχειρήσεις που έχουν θυγατρικές στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και ιδιαίτερα σε χώρες με διαφορετικά λογιστικά πρότυπα. Είναι ανάγκη οι εν λόγω επιχειρήσεις να προχωρήσουν σε έγκαιρη ανάπτυξη της υποδομής τους που θα τους προσφέρει τη λήψη οικονομικών στοιχείων σε μορφή που επιτρέπει τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Επίσης, δημιουργείται επιτακτική ανάγκη για τροποποίηση της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και ιδιαίτερα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.). Η φορολογική νομοθεσία θα πρέπει να αναπροσαρμοστεί προκειμένου να περιοριστούν τα φορολογικά αντικίνητρα που ανακύπτουν από τις ισχύουσες διατάξεις με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η προσαρμογή αυτή θα βοηθήσει εις τρόπον ώστε οι επιχειρήσεις να μην κινδυνεύουν από απρόσμενες φορολογικές επιβαρύνσεις, όπως π.χ. κατά τη λογιστικοποίηση υπεραξιών χαρτοφυλακίου, αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

## Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Δ.Λ.Π.)

### 7.1 ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΙΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ

Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισαβόνας που πραγματοποιήθηκε στις 23 και 24 Μαρτίου του 2000 τόνισε την ανάγκη να επιταχυνθεί η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών και όρισε προθεσμία για την εφαρμογή του προγράμματος Δράσης της Επιτροπής για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες το 2005, υπογραμμίζοντας ότι είναι απαραίτητη η λήψη μέτρων για την βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζουν οι κοινοτικές εταιρίες των οποίων οι τίτλοι των οικονομικών καταστάσεων είναι εισηγμένοι για διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά.

Στις 13 Ιουνίου 2000 η Επιτροπή δημοσίευσε την ανακοίνωση «Στρατηγικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ με την οποία προτάθηκε να καθιερωθεί το αργότερο μέχρι το 2005, η κατάρτιση των ενοποιημένων λογαριασμών όλων των εισηγμένων εταιριών βάσει ενός ενιαίου συνόλου λογιστικών προτύπων δηλαδή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Ο κανονισμός (ΕΚ) αριθμ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 απαιτεί από το 2005 και μετά όλες οι εισηγμένες εταιρίες να καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς βάσει των ΔΛΠ. Η πλήρης εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθιερώθηκε στην χώρα μας με την ψήφιση των Νόμων 2992/2002 και 3229/2003.

Η μετάβαση στα ΔΛΠ απαιτεί συστηματική προσπάθεια από όλους τους αρμόδιους φορείς προκειμένου η προσαρμογή στα νέα πρότυπα να βοηθήσει τις επιχειρήσεις στην αξιολόγηση της πραγματικής περιουσιακής κατάστασής τους στον προσδιορισμό του οικονομικού αποτελέσματος με βάση τα Δ.Λ.Π.

Θα πρέπει να υπάρξει αρμονική συνεργασία όλων των αρμοδίων φορέων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, ΕΛ.ΤΕ, Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς κλπ. προκειμένου η μετάβαση στα Δ.Λ.Π. σε αυτή τη



φάση που είναι υποχρεωτική για τις εισηγμένες εταιρίες στο ΧΑΑ να πραγματοποιηθεί με το μικρότερο δυνατό κόστος.

Με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ενισχύονται η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρίες να ανταγωνίζονται για την εύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Μετά την υιοθέτηση του σχετικού κανονισμού η μετάβαση στα Δ.Λ.Π. και η αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της Κεφαλαιαγοράς η προστασία των επενδυτών και η διατήρηση κλίματος εμπιστοσύνης στις Χρηματοπιστωτικές αγορές συνιστούν μία σημαντική πτυχή της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς στον τομέα αυτό.

Με την καθιέρωση των Δ.Λ.Π. εξασφαλίζεται η διαφάνεια και η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και επιχειρήσεων και διασφαλίζεται ο θεσμικός και ιδιωτικός επενδυτής.

Μετά την 1.1.2003 λειτουργεί η Κανονιστική Επιτροπή των Δ.Λ.Π. (Accounting Regulatory Committee) η οποία απορρέει από τον Κανονισμό 1606/2002 και είναι αρμόδια για κάθε θέμα που έχει σχέση με τα Δ.Λ.Π.

Σε συνεδριάσεις της Επιτροπής ARC συζητήθηκαν οι εξελίξεις της συνάντησης της στρογγυλής τραπέζης που πραγματοποιήθηκαν στις Βρυξέλλες και Λονδίνο αναφορικά με τα ΔΛΠ 32 και 39, τα ειδικότερα προβλήματα που παρουσιάζουν τα δύο πρότυπα και τις έντονες αντιδράσεις που εγείρουν τα κράτη μέλη με πρωτοστατούσα τη Γαλλία για την εφαρμογή των εν λόγω προτύπων.

Τέλος, θα πρέπει να γνωρίζετε ότι οι μεταφράσεις των Δ.Λ.Π. σε όλες τις γλώσσες της Ε. Ένωσης είναι έτοιμες, μπορείτε να τις επισκεφτείτε στην ιστοσελίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης στον Κανονισμό 1725/2003/ΕΕ και είναι ήδη δημοσιευμένες στην εφημερίδα της Ε.Ε. καθώς και στην αντίστοιχη της χώρας μας, προκειμένου οι εταιρίες επακριβώς και εγκαίρως να γνωρίζουν τι θα πρέπει να εφαρμόσουν, με εξαίρεση το ΔΛΠ 32 και ΔΛΠ 39. Τα εν λόγω πρότυπα εξετάστηκαν στην Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης (ARC) της 14 Ιουνίου, και για το μεν πρώτο δεν υπήρχαν ουσιαστικές αντιρρήσεις, για το δε δεύτερο τα κράτη μέλη εξέφρασαν αντιρρήσεις ως προς την μακροοικονομική αντιστάθμιση και ως προς την αναντιστοιχία, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θα αναθεωρήσει το κείμενο και θα επανέλθει στην Επιτροπή ARC το Φθινόπωρο για τελική υιοθέτηση.

Η Οδηγία 65/2001 του Συμβουλίου της 27ης Σεπτεμβρίου 2001 περί αναθεώρησης των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ περί των ετησίων λογαριασμών ορισμένων μορφών, 86/635/ΕΟΚ περί ετησίων και ενοποιημένων λογαριασμών Τραπεζών και λοιπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, και η 91/674/ΕΟΚ περί ετησίων και ενοποιημένων λογαριασμών ασφαλιστικών εταιρειών αφορούν εξ' ίσου τις εισηγμένες εταιρίες. Η Οδηγία επίσης 51/2003 η οποία υιοθετήθηκε επί Ελληνικής Προεδρίας και θα πρέπει να ενσωματωθεί στο εθνικό δίκαιο εντός των προσεχών

μηνών – ουσιαστικά θα πρέπει να αλλάξει ο ΚΝ 2190/20 με μέριμνα του Υπουργείου Ανάπτυξης το οποίο είναι και επιφορτισμένο με τον έλεγχο των Ανωνύμων Εταιριών, θεσπίζουν υποχρεώσεις χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που όμως δεν επαρκούν για να εξασφαλίσουν το υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών όλων των εισηγμένων εταιριών το οποίο και είναι απαραίτητη προϋπόθεση μιας υγιούς κεφαλαιαγοράς η οποία θα λειτουργεί αποτελεσματικά.

Σκοπός του κανονισμού των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων 1606/2002 είναι να συμβάλλει ουσιαστικά στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία των κεφαλαιαγορών. Μία άλλη παράμετρος η οποία καλύπτεται από τον κανονισμό είναι η προστασία των επενδυτών και η διατήρηση κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Με την υιοθέτηση του κανονισμού εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ενισχύεται η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση κεφαλαίων στις ευρωπαϊκές και διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Βάσει της στρατηγικής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ευρωπαϊκής επιτροπής το 2005 είναι το σημείο όπου θα πρέπει όλες οι εισηγμένες εταιρείες της Ευρωπαϊκής Ένωσης να χρησιμοποιούν ενιαία πρότυπα δηλαδή τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εκδίδονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) σκοπός της οποίας είναι η δημιουργία ενός ενιαίου συνόλου Λογιστικών Προτύπων.

Από την 1η Απριλίου 2001 η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μετονομάστηκε σε Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS).

Για την έγκριση της εφαρμογής ενός Διεθνούς Προτύπου στην Κοινότητα το Πρότυπο πρέπει πρώτον να ανταποκρίνεται στη βασική αρχή που διέπει τις προαναφερόμενες οδηγίες του Συμβουλίου δηλαδή η εφαρμογή του να έχει σαν αποτέλεσμα την ακριβοδίκαιη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των επιδόσεων μιας επιχείρησης. Ο μηχανισμός έγκρισης προτύπων πρέπει να τίθεται γρήγορα σε κίνηση όταν προτείνονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και ταυτόχρονα να αποτελεί ένα μέσο διαλόγου μελέτης και ανταλλαγής πληροφοριών γύρω από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τους ενδιαφερόμενους και κυρίως τους Εθνικούς φορείς καθορισμού Λογιστικών Προτύπων, τους φορείς εποπτείας των κινητών αξιών, των Τραπεζών και Ασφαλειών, των Κεντρικών Τραπεζών κλπ. Προκειμένου να διευκολύνεται η ανταλλαγή απόψεων και να παρέχεται η δυνατότητα στα Κράτη μέλη να συντονίζουν τις θέσεις τους η Επιτροπή θα ενημερώνει κατά διαστήματα την Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων (ARC) σχετικά με τα δρομολογούμενα προγράμματα τα έγγραφα συζήτησης τις περιληπτικές εκθέσεις και τα σχέδια προς παρουσίαση του IASB καθώς και τις τεχνικές εργασίες της τεχνικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων. Είναι ανάγκη να θεσπισθούν κατάλληλες διατάξεις για την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από εταιρείες ως συνέπεια της έναρξης ισχύος του σχετικού κανονισμού.

Ένα πρόσφορο και αυστηρό καθεστώς επιβολής είναι ουσιώδους σημασίας για την ενίσχυση της εμπιστοσύνης των επενδυτών στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Για το λόγο αυτό εκπονήθηκε από το IASB και υιοθετήθηκε από την Ε.Ε. το IFRS1 περί πρώτης εφαρμογής ΔΛΠ. Αυτό είναι ένα πρότυπο το οποίο αναλυτικά εξηγεί πως θα πρέπει να γίνει η πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ και καλό θα είναι οι εταιρίες να το χρησιμοποιήσουν ως έχει και να μην προσπαθήσουν να ανακαλύψουν τον τροχό.

Η κατάρρευση της εταιρείας Enron και τα σκάνδαλα στον τομέα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Parmalat κλπ) που ακολούθησαν έδωσαν αφορμή στην Ε.Ε. για την εξέταση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, του υποχρεωτικού ελέγχου των επιχειρήσεων, της εταιρικής διακυβέρνησης και των αγορών κινητών αξιών. Κατά τους τελευταίους μήνες η εμπιστοσύνη των επενδυτών στις κεφαλαιαγορές διαβρώθηκε παγκοσμίως και η δημόσια αξιοπιστία του κλάδου των Ορκωτών Ελεγκτών κλονίσθηκε. Μετά την κρίση της Enron η απάντηση των ΗΠΑ στο ζήτημα της αποκατάστασης της εμπιστοσύνης των επενδυτών ήταν ο νόμος Sarbanes Oxley act.

Κατόπιν τούτου επεβλήθη στην Ε. Επιτροπή να επανεξετάσει τον υποχρεωτικό λογιστικό έλεγχο των επιχειρήσεων ως μέρος των πρωτοβουλιών της Επιτροπής για την τόνωση της εταιρικής διακυβέρνησης. Δια τον λόγο αυτό η Ε. Επιτροπή προχωρεί με γρήγορα βήματα στην αναθεώρηση της 8ης «Ελεγκτικής Οδηγίας» (84/253/ΕΟΚ) που διέπει τα θέματα Ελεγκτικής Τυποποίησης στην Ε.Ε. έτσι ώστε να αποτελέσει και το αντίπαλο δέος του Νόμου Sarbanes Oxleys act των ΗΠΑ. Κατόπιν συνεργασίας της Ε. Επιτροπής και Κ/Μ η επιτροπή εξέδωσε σύσταση με τίτλο «Η διασφάλιση της ποιότητας του υποχρεωτικού λογιστικού Ελέγχου» καθώς και σύσταση με τίτλο «Η ανεξαρτησία του ορκωτού ελεγκτή στην ΕΕ τον Μάιο του 2002.

Παρά το γεγονός ότι ο λογιστικός έλεγχος έχει μεγάλη σημασία για την εξασφάλιση ορθής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, δεν αποτελεί το μόνο στοιχείο που πρέπει να εξετασθεί μετά τα πρόσφατα σκάνδαλα στον τομέα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ο έλεγχος εντάσσεται σε ένα ευρύτερο σύστημα που περιλαμβάνει συντελεστές και κανονιστικούς φορείς που συμμετέχουν στην παροχή διαφανούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στην κεφαλαιαγορά της Ε.Ε.

Η κεφαλαιαγορά της ΕΕ λειτουργεί σε ένα παγκόσμιο περιβάλλον που χαρακτηρίζεται από διασυννοριακούς επενδυτές, εταιρείες εισηγμένες σε περισσότερα χρηματιστήρια και εγγραφές αλλοδαπών επιχειρήσεων. Από αυτή την άποψη η κεφαλαιαγορά της ΕΕ πρέπει να είναι ελεγκτής τόσο σε εκδότες τίτλων όσο και επενδυτές και να εξασφαλίζει ένα παγκοσμίως κατανοητό υψηλό επίπεδο προστασίας των επενδυτών. Η ΕΕ επιδιώκει την επίτευξη των στόχων αυτών προωθώντας και απαιτώντας την χρήση κύκλων επιπέδου και διεθνώς αποδεκτών προτύπων όσο αφορά τη λειτουργία της κεφαλαιαγοράς της Ε.Ε., μέσω μιας υποδομής που εξασφαλίζει τη σωστή εφαρμογή των εν λόγω προτύπων.

Η αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχουν οι ορκωτοί ελεγκτές έχει θεμελιώδη σημασία για ένα ευρύτερο φάσμα νομικών προσώπων και όχι μόνο για τις

εισηγμένες εταιρείες. Αυτό αντικατοπτρίζεται και στην τρέχουσα κοινοτική νομοθεσία της ελεγκτικής η οποία καθορίζει τις απαιτήσεις για όλες τις ανώνυμες εταιρείες, όλες τις τράπεζες και ασφαλιστικές εταιρείες.

Το πρόγραμμα της Ε.Ε. με βραχυπρόθεσμες προτάσεις για 2003-2004 ως και 2004 – 2006 έχει ως ακολούθως :

#### **Βραχυπρόθεσμες προτεραιότητες 2003-2004**

- Εκσυγχρονισμός 8ης Ελεγκτικής οδηγίας
- Ενίσχυση κανονιστικής υποδομής Ε.Ε.
- Ενίσχυση της δημόσιας εποπτείας της Ε.Ε. στον κλάδο των ορκωτών ελεγκτών
- Επιβολή Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων για όλους τους υποχρεωτικούς λογιστικούς ελέγχους από 1-1-2005 σύμφωνα και με την έκθεση Lamfaloussy.

#### **Βραχυπρόθεσμες προτεραιότητες 2004-2006**

- Βελτίωση συστημάτων επιβολής πειθαρχικών κυρώσεων
- Επιβολή διαφάνειας στις ελεγκτικές εταιρείες και τα δίκτυά τους.
- Ενίσχυση ανεξαρτησίας των ορκωτών ελεγκτών και κώδικα δεοντολογίας
- Εμβάθυνση της εσωτερικής αγοράς παροχής ελεγκτικών υπηρεσιών
- ΚΑΙ Εξέταση ευθύνης των ορκωτών ελεγκτών

## **7.2 ΠΟΙΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΕΙΝΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΜΕΝΕΣ ΝΑ ΕΦΑΡΜΟΣΟΥΝ ΤΑ ΔΛΠ**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα εφαρμοσθούν για πρώτη φορά στην Ελλάδα , σύμφωνα με το αρ.143 παρ.1 του ν.2190/20 , στις οικονομικές καταστάσεις που θα συνταχθούν ,θα δημοσιευθούν και θα αφορούν τις χρήσεις που αρχίζουν μετά την 31/12/2004 .

### **Οι εταιρείες που θα εφαρμόσουν τα πρότυπα είναι :**

- i. Οι ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά(αρ.134 παρ.1 του ν.2190/20)
- ii. Οι επιχειρήσεις, μη εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά που ενοποιούνται (αρ.134 παρ.1 του ν.2190/20)

- iii. Οι μη εισηγμένες και οι μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης όταν η εφαρμογή των προτύπων έχει εγκριθεί από την Γενική Συνέλευση των μετόχων ή των εταίρων της εταιρείας, η παραπάνω απόφαση θα πρέπει να προβλέπει την εφαρμογή των προτύπων για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες χρήσεις (αρ.134 παρ.2 του ν.2190/20Η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των προτύπων από μητρική εταιρεία εγκατεστημένη στην Ελλάδα αυτόματα συνεπάγεται και η τήρηση των προτύπων από όλες τις συνδεδεμένες με αυτή επιχειρήσεις (αρ.42 παρ.5 του ν.2190/20) οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή και εκτός Ελλάδας και η νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης παρέχει την δυνατότητα επιλεκτικής εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .

### **7.3 ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ & ΤΗ ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξέδωσε Πρότυπο για την Πρώτη Εφαρμογή (First-Time Application). Πρόκειται για ένα Πρότυπο που απευθύνεται στις επιχειρήσεις εκείνες που δεν εφάρμοζαν στο παρελθόν πλήρως τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards – IFRS) ή Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως ήταν η προηγούμενη ονομασία τους. Το Σχέδιο αυτού του Προτύπου (Exposure Draft) είχε δοθεί στη δημοσιότητα από τα τέλη Ιουλίου 2002.

Το εν λόγω Πρότυπο έχει ιδιαίτερη σημασία για τις ελληνικές και κυρίως τις εισηγμένες επιχειρήσεις, δεδομένου ότι όλες είναι υποχρεωμένες να πράξουν σύμφωνα με αυτό, εκτός ορισμένων εξαιρέσεων προηγούμενης εφαρμογής. Ειδικότερα, το Πρότυπο τίθεται σε εφαρμογή όταν μία επιχείρηση υιοθετεί τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για πρώτη φορά ως λογιστική βάση με ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση για πλήρη συμμόρφωση με αυτά. Η επιχείρηση υποχρεώνεται να συμμορφωθεί πλήρως και αναδρομικά με κάθε Πρότυπο, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία αναφοράς<sup>4</sup>, χωρίς να απαιτείται η αναδρομή σε προηγούμενες εκδόσεις. Το συγκεκριμένο Πρότυπο εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις τέλους χρήσης και για κάθε ενδιάμεση περίοδο που παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις. Ως ημερομηνία μετάβασης στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης θεωρείται η έναρξη της τελευταίας συγκρίσιμης λογιστικής περιόδου, η οποία παρουσιάζεται από την επιχείρηση στις οικονομικές της καταστάσεις κατά την Πρώτη Εφαρμογή. Αν υποθεθεί ότι μια οικονομική μονάδα αποφασίζει να υιοθετήσει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για τη χρήση 2003, ως

<sup>4</sup>Είναι η ημερομηνία λήξης της λογιστικής περιόδου των ετήσιων ή ενδιάμεσων λογιστικών περιόδων.

ημερομηνία μετάβασης θεωρείται η 31.12.2001 ή 1.1.2002, καθώς χρειάζεται να παρουσιαστούν συγκριτικά στοιχεία τουλάχιστον μίας χρήσεως, δηλαδή της χρήσεως 2002 <sup>5</sup>.

Κάθε επιχείρηση θεωρείται ότι θέτει σε Πρώτη Εφαρμογή τα Πρότυπα όταν συντάσσει τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις, εφαρμόζει τα Πρότυπα πλήρως και αποκλειστικά για εσωτερική χρήση, δεν καταρτίζει τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Πρότυπα ή τις καταρτίζει εν μέρει σύμφωνα με αυτά. Αντίθετα, δεν θεωρείται Πρώτη Εφαρμογή όταν η επιχείρηση :

- έπαψε να παρουσιάζει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τα Εθνικά Πρότυπα και υπήρχε παράλληλη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε προηγούμενες χρήσεις,
- παρουσίασε τις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης σύμφωνα με τα Εθνικά Πρότυπα και συγχρόνως υπέβαλλε δήλωση για πλήρη συμμόρφωση με τα ευρισκόμενα σε ισχύ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Ισολογισμός της 1.7.2001 ή 1.1.2002.
- παρουσίασε τις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης σύμφωνα με τα Εθνικά Πρότυπα και δεσμεύτηκε για πλήρη συμμόρφωση με τα ευρισκόμενα σε ισχύ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, παρόλο που ο έλεγχος από τους ελεγκτές βασίστηκε στα Εθνικά Πρότυπα.

Η διαδικασία υιοθέτησης και χρήσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κατά την Πρώτη Εφαρμογή από τις θυγατρικές επιχειρήσεις δεν παρουσιάζει καμία διαφοροποίηση. Ωστόσο, στην περίπτωση που η θυγατρική επιχείρηση έχει ενσωματώσει τα λογιστικά της δεδομένα, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, η οποία δεσμεύτηκε για πλήρη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τότε δεν θεωρείται ότι η θυγατρική υιοθετεί για πρώτη φορά τα Πρότυπα.

---

<sup>5</sup> Για τα ελληνικά δεδομένα, λόγω της ισχύος του Ν.2992 / 2002, ως ημερομηνία μετάβασης λαμβάνεται ο Ανοικτός.

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

## ΟΙ ΚΥΡΙΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Δ.Λ.Π.) ΑΠΟ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ (Ε.Λ.Π.)

### 8.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΑΝΑΦΟΡΑ

Ο όρος Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο (Ε.Λ.Π.) κρίνεται σκόπιμο να επινοηθεί, αφού έτσι επιτυγχάνεται:

- Η δόκιμη περιγραφή του συνόλου των διατάξεων που αναφέρονται στη λογιστική στην Ελλάδα και που προκύπτουν όχι μόνο από λογιστικά νομοθετήματα, αλλά και από φορολογικές και άλλες διατάξεις και
- Η εύκολη αντιπαράθεση της συντομογραφίας αυτής (Ε.Λ.Π.) με τη συντομογραφία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.)

Οι συνηθέστερες και κύριες διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π. μπορούν να ενταχθούν σε δύο κατηγορίες:

- Στις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις και στις πληροφορίες που παρέχονται από αυτές και
- Στη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση συγκεκριμένων θεμάτων, περιπτώσεων και γεγονότων

### 8.2 ΣΥΝΤΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΑΥΤΕΣ

Όταν, πριν από 10 χρόνια περίπου αναφερόταν κανείς στις κύριες διαφορές μεταξύ των Δ.Λ.Π. και του Ε.Λ.Π., αναμφίβολα θα περιλάμβανε σε αυτές, μάλιστα μεταξύ των σημαντικότερων, και τις εξής δυο:

- Τη σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες είναι απαραίτητες κατά τα Δ.Λ.Π. και

➤ Την υποχρεωτική κατά Δ.Λ.Π. κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών (Κ.Τ.Ρ.).

Σήμερα, τόσο οι Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις, όσο και οι Καταστάσεις Ταμειακών Ροών (Κ.Τ.Ρ.) αποτελούν αντικείμενο που καλύφθηκε ήδη από την Ελληνική νομοθεσία (το πρώτο με υποχρεωτικότητα για όλες τις εταιρείες που έχουν τις σχετικές προϋποθέσεις, το δεύτερο για τις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. εταιρείες).

Οι διαφορές που υπάρχουν σήμερα μεταξύ των Δ.Λ.Π. και του Ε.Λ.Π., και ανήκουν στην πρώτη κατηγορία, δηλαδή στις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις και στις πληροφορίες που παρέχονται από αυτές, είναι οι εξής:

1. Ενώ τα Δ.Λ.Π. απαιτούν την κατάρτιση Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, δεν υπάρχει τέτοια απαίτηση από την ελληνική νομοθεσία. Όσον αφορά τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, το κενό αυτό καλύπτεται στο μεγαλύτερο βαθμό από τη σύνταξη Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Όμως, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, ο ελληνικός νόμος δεν απαιτεί την κατάρτιση πίνακα διάθεσης. Έτσι, υπάρχουν μεγάλες πιθανότητες να περιλαμβάνονται σφάλματα στις κατά Ε.Λ.Π. ενοποιημένες καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως που δημοσιεύονται, τα οποία ούτε από τους ελεγκτές μπορούν πάντοτε να επισημαίνονται, αλλά και όταν επισημαίνονται δεν υπάρχει το σαφές πλαίσιο, ώστε να γίνεται πάντοτε η αναγκαία (αλλά όχι και νομοθετικά σαφώς προκύπτουσα) λογιστική εγγραφή. Ο Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων περιέχει πληροφορίες που περιέχονται στον συντασσόμενο κατά Ε.Λ.Π. Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, αλλά και όσες πρόσθετες πληροφορίες κρίνονται απαραίτητες για να αιτιολογηθούν πλήρως όλες οι μεταβολές στην καθαρή θέση.

2. Σχετικά με το περιεχόμενο του προσαρτήματος, τα Δ.Λ.Π. απαιτούν να περιλαμβάνονται στο προσάρτημα πολύ περισσότερες πληροφορίες από όσες απαιτεί η ελληνική νομοθεσία. Για παράδειγμα, τα Δ.Λ.Π. απαιτούν την παροχή πληροφοριών, μεταξύ άλλων σχετικά με:

- τις συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις (Δ.Λ.Π. 24),
- τη διαφορά που προκύπτει στην αξία των αποθεμάτων, όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος L.I.F.O, σε σχέση με άλλη μέθοδο αποτίμησης (Δ.Λ.Π. 2) και
- το μισθωμένο με χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) εξοπλισμό και το χρονικό διαχωρισμό των μελλοντικών πληρωμών (Δ.Λ.Π. 17).

3. Σχετικά, με τη δομή και το περιεχόμενο του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης, υπάρχουν διαφορές, μεταξύ των οποίων σημαντικότερες είναι οι παρακάτω:

- Το ποσό του φόρου εισοδήματος που προκύπτει και αφορά την κλειόμενη χρήση, κατά τα Δ.Λ.Π. παρουσιάζεται ως τελευταίο αφαιρετικό κονδύλι στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήση και όχι σε πίνακα διάθεσης (ο οποίος δεν υπάρχει στα Δ.Λ.Π.).



Έτσι, η κατά Δ.Λ.Π. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης δείχνει και τα «Αποτελέσματα προ φόρων» και τα «Αποτελέσματα μετά από φόρους».

- Στον Ισολογισμό, δεν δίνεται ανάλυση της αξίας των ενσώματων ή ασώματων παγίων σε επιμέρους κατηγορίες. Στον ισολογισμό αναφέρονται μόνο τα συνολικά μεγέθη, ενώ η ανάλυση σε κατηγορίες και η παροχή πληροφόρησης για το ύψος των αποσβέσεων, δίνεται στο προσάρτημα.
- Τα δικαιώματα της μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων, κατά τα Δ.Λ.Π. πρέπει να εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι, έξω από τα ίδια κεφάλαια, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π., όπου πρέπει να περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια.
- Οι επιχορηγήσεις, κατά τα Δ.Λ.Π. πρέπει επίσης να εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι, έξω από τα ίδια κεφάλαια, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π., που προβλέπουν την παρουσίασή τους ως στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων.

Αν προσπαθήσει κάποιος να αντιστοιχίσει τις γραμμές των οικονομικών καταστάσεων α) των σύμφωνων με τις απαιτήσεις των Δ.Λ.Π. και β) του υποδείγματος του Ε.Γ.Λ.Σ., θα διαπιστώσει ότι υπάρχουν περιπτώσεις, όπου ένας κατά Δ.Λ.Π. λογαριασμός αντιστοιχεί σε περισσότερους του Ε.Γ.Λ.Σ. και αντίστροφα, δύο ή περισσότεροι κατά Δ.Λ.Π. λογαριασμοί αντιστοιχούν σε ένα λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ.

4. Ενώ, τα Δ.Λ.Π. προβλέπουν τη σύνταξη Κατάστασης Ταμειακών Ροών (Κ.Τ.Ρ.), η ελληνική νομοθεσία (πλην αυτής που διέπει τις εισηγμένες εταιρείες) δεν απαιτεί τέτοια κατάσταση. Μία προφανής αιτία για τη μη απαίτηση της Ελληνικής νομοθεσίας για κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών είναι και το γεγονός ότι η κατάσταση αυτή δεν βοηθά στον υπολογισμό της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται, επίσης ότι κατά τα Δ.Λ.Π. υπάρχουν δύο μέθοδοι παρουσίασης των καταστάσεων ταμειακών ροών η άμεση και η έμμεση μέθοδος. Η απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς να υποχρεώσει τις εισηγμένες εταιρείες να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν κατάσταση Ταμειακών Ροών (έστω με μία από τις δύο μεθόδους) αποτέλεσε ένα σημαντικό βήμα σύγκλισης της Ελληνικής νομοθεσίας προς τα Δ.Λ.Π.

### **8.3 ΔΙΑΦΟΡΕΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**

Η παράθεση των παρακάτω περιπτώσεων αφορά σημαντικά θέματα, όπου υπάρχει διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση, μεταξύ Δ.Λ.Π. και Ε.Λ.Π. Επελέγησαν εκείνες οι περιπτώσεις που:

- οι λογιστικές εγγραφές μετατροπής έχουν σημαντική επίδραση επί των αποτελεσμάτων χρήσης ή και επί των ιδίων κεφαλαίων και
- προκύπτουν ως οι συνηθέστερες και πλέον χρονοβόρες.

<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.)</b>	<b>Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο (Ε.Λ.Π.)</b>
<p><b><u>1. Πάγια</u></b> Οι συντελεστές απόσβεσης των παγίων καθορίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους. Οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται σύμφωνα με εκθέσεις ειδικών εκτιμητών. Τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια, εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή αν πρόκειται για περίπτωση χρηματοδοτικού τύπου (finance lease).</p>	<p><b><u>1. Πάγια</u></b> Οι συντελεστές απόσβεσης των παγίων και οι πρόσθετες αποσβέσεις καθορίζονται από τη νομοθεσία. Οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται, σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. Τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια δεν εμφανίζονται σε καμία περίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή.</p>
<p><b><u>2. Προβλέψεις</u></b> Οι προβλέψεις γίνονται βάσει τεκμηριωμένων στοιχείων και εκτιμήσεων της εταιρείας και αφορούν μεταξύ άλλων:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- επισφαλείς απαιτήσεις</li> <li>- αποζημίωση προσωπικού</li> <li>- υποτιμήσεις αποθεμάτων</li> <li>- ενδεχόμενες υποχρεώσεις κ.λπ.</li> </ul>	<p><b><u>2. Προβλέψεις</u></b> Στο λογιστικό πλαίσιο υπάρχουν, στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, αντίστοιχες διατάξεις, όμως στην πράξη αδυνατίζουν λόγω ύπαρξης:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- φορολογικής αναγνώρισης μόνο σε συγκεκριμένα πλαίσια, που τίθενται από τη φορολογική νομοθεσία, και</li> <li>- αντικρουόμενων διατάξεων</li> </ul>
<p><b><u>3. Συμμετοχές</u></b> Στον ισολογισμό των επιχειρήσεων, οι συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρείες εμφανίζονται με τη μέθοδο της ενοποίησης και οι συμμετοχές σε συγγενείς εταιρείες με τη μέθοδο της καθαρής θέσης. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια, εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι του παθητικού, έξω από τα ίδια κεφάλαια.</p>	<p><b><u>3. Συμμετοχές</u></b> Στον ατομικό ισολογισμό των επιχειρήσεων οι συμμετοχές, ασχέτως ποσοστού συμμετοχής, αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας. Τα δικαιώματα της μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων, εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.</p>

<p><b><u>4. Έξοδα πολυετούς απόσβεσης</u></b></p> <p>Τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, μόνο αν πληρούνται πέντε συγκεκριμένες προϋποθέσεις και παραμένουν εκεί μόνο αν συνεχίζουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης (και των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης) γίνεται με συστηματικό τρόπο στα έτη που αναμένεται όφελος.</p>	<p><b><u>4. Έξοδα πολυετούς απόσβεσης</u></b></p> <p>Όλα τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, χωρίς προϋποθέσεις. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε περίοδο που δεν υπερβαίνει τα πέντε έτη.</p>
<p><b><u>5. Χρεόγραφα</u></b></p> <p>Αφού, πρώτα χαρακτηριστούν τα χρεόγραφα (ύπαρξη διαφορετικών χαρτοφυλακίων) η αποτίμηση γίνεται κατά κατηγορία και υπάρχουν περιπτώσεις / δυνατότητες για:</p> <p>α) καταχώρηση στη μικρότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας ή</p> <p>β) στην τρέχουσα αξία (άσχετα αν αυτή είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από την αξία κτήσεως)</p>	<p><b><u>5. Χρεόγραφα</u></b></p> <p>Αποτιμώνται και παρουσιάζονται στον ισολογισμό στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.</p>
<p><b><u>6. Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου</u></b></p> <p>Ως βασική μέθοδος προτείνεται η άμεση επιβάρυνση των αποτελεσμάτων, ενώ επιτρέπεται εναλλακτικά να προσανξηθεί το κόστος των παγίων (συνεπώς με περαιτέρω αύξηση των αποσβέσεων).</p>	<p><b><u>6. Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου</u></b></p> <p>Καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται σε διάστημα ως και πέντε έτη.</p>
<p><b><u>7. Αναβαλλόμενοι φόροι (deferred taxes)</u></b></p> <p>Αναβαλλόμενοι φόροι υπάρχουν όταν υπάρχει ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση ορισμένων εσόδων ή εξόδων, μεταξύ των λογιστικών βιβλίων και των φορολογικών υπολογισμών.</p>	<p><b><u>7. Αναβαλλόμενοι φόροι (deferred taxes)</u></b></p> <p>Δεν γίνεται καμία εγγραφή σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους.</p>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

# ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ

### 9.1 ΒΑΣΙΚΑ ΣΦΑΛΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ

Η μετάβαση από τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα στα διεθνή αποτελεί μια δύσκολη και επίπονη διαδικασία, με δεδομένη τόσο την ελλιπή προετοιμασία των επιχειρήσεων όσο και τη σωρεία των αλλαγών που θα επιφέρει ο νέος τρόπος απεικόνισης των οικονομικών καταστάσεων. Κατά τις εργασίες μετατροπής των κατά ελληνικών λογιστικών προτύπων οικονομικών καταστάσεων σε κατά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οικονομικές καταστάσεις, είναι αναγκαίο να αντιμετωπιστούν ορισμένα σημεία με ιδιαίτερη προσοχή. Αυτό οφείλεται, κυρίως, στην πολυπλοκότητα των θεμάτων και τη μικρή έως και ανύπαρκτη εμπειρία των στελεχών, τα οποία καλούνται είτε να καταρτίσουν είτε να ελέγξουν τις εν λόγω εργασίες.

Στη συνέχεια του κεφαλαίου παρατίθενται ορισμένα βασικά λάθη, τα οποία είναι τα πλέον συνήθη κατά τη μετατροπή και τα οποία συνίστανται να αποφεύγονται από τους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων :

➤ **Χρησιμοποίηση μη επίκαιρης έκδοσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων :**

Είναι πολύ σημαντικό να χρησιμοποιούνται οι πλέον επίκαιρες εκδόσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, δεδομένου ότι σε αντίθετη περίπτωση οι συνέπειες θα είναι ιδιαίτερα δυσάρεστες. Αξίζει να επισημανθεί ότι υπάρχουν ήδη αρκετά από τα ισχύοντα Πρότυπα που εξετάζονται από την Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για αναθεώρηση.

➤ **Λανθασμένος υπολογισμός των αποσβέσεων :**

Σε περίπτωση που τα πάγια παρακολουθούνται σε δύο διαφορετικά μητρώα παγίων (το ένα κατά τα εγχώρια και το άλλο κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα), εξασφαλίζεται ο σωστός υπολογισμός των αποσβέσεων. Βέβαια, απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η σωστή αρχική καταχώριση της αρχικής αξίας των παγίων και η βάσιμη εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής τους. Σε αντίθετη περίπτωση, πρέπει να υπολογιστεί η διαφορά των αποσβέσεων μεταξύ των

ελληνικών προτύπων, όπως έχουν καταχωρηθεί, και των διεθνών, όπως θα έπρεπε να είχαν καταχωρηθεί.

➤ **Λανθασμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων :**

Ας υποθεθεί ότι μια επιχείρηση έχει δύο χαρτοφυλάκια χρεογράφων, όπου οι αξίες κτήσεως και οι τρέχουσες αξίες δημιουργούν διαφορές για κάθε επιμέρους τίτλο. Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του Χαρτοφυλακίου των Διαθεσίμων προς πώληση (έστω ζημία €5.000) πρέπει να καταχωρηθεί στα αποτελέσματα της χρήσεως. Επίσης, η διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του Επενδυτικού Χαρτοφυλακίου (έστω ζημία €6.200) καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια, ύστερα από επιλογή της επιχείρησης. Έστω ότι ένας από τους τίτλους, ο οποίος δημιουργεί διαφορά αποτίμησης ίση με €5.500, περιλαμβάνεται εκ παραδρομής σε λανθασμένο χαρτοφυλάκιο. Το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι διαφοροποίηση τόσο στα αποτελέσματα χρήσεως όσο και στα ίδια κεφάλαια. Συγκεκριμένα, η επιχείρηση θα καταχωρήσει στα αποτελέσματα χρήσεως τη διαφορά από την αποτίμηση του Χαρτοφυλακίου των Διαθεσίμων προς πώληση (ζημία €10.500) και στα ίδια κεφάλαια τη διαφορά από την αποτίμηση του Επενδυτικού Χαρτοφυλακίου της (ζημία €700).

➤ **Διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση από διαφορετικές εταιρείες του ομίλου :**

Ο ενοποιημένος ισολογισμός εμφανίζει όλα τα περιουσιακά στοιχεία των ενοποιούμενων εταιρειών ως εάν αυτά ανήκαν στη μητρική εταιρεία. Δεν είναι, συνεπώς, αποδεκτό ο λογιστικός χειρισμός μιας εταιρείας σε διάφορα θέματα, όπως π.χ. στη μέθοδο αποτίμησης των αποθεμάτων, να είναι διαφορετικός από τον αντίστοιχο μιας άλλης εταιρείας του ομίλου, ακόμη και αν πρόκειται για δύο χειρισμούς αποδεκτούς από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αξίζει να αναφερθεί ότι για επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε συγκεκριμένους κλάδους υπάρχουν και άλλα σημεία που είναι πιθανόν να οδηγήσουν σε λογιστικά σφάλματα.

## **9.2 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗ ΜΕΤΑΒΑΣΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Η μετάβαση των επιχειρήσεων από τα ελληνικά στα διεθνή λογιστικά πρότυπα αναμένεται να προκαλέσει μια σειρά από πολύπλοκα προβλήματα. Είναι χαρακτηριστική η εκτίμηση που διατυπώνουν μεγάλες εταιρείες ορκωτών ελεγκτών ότι κατά τον πρώτο χρόνο εφαρμογής τους θα

επέλθει σημαντική μείωση της καθαρής λογιστικής θέσης αρκετών επιχειρήσεων, καθώς θα επιβαρυνθεί από τις αρχικές διαφορές μετασχηματισμού. Η νομοθετική ρύθμιση για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας δεν έχει σαφή πρόβλεψη για τον τρόπο χειρισμού των αρχικών διαφορών μετασχηματισμού. Με δεδομένο ότι η πρώτη χρήση εφαρμογής τους στη χώρα μας είναι η χρήση 2004, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να αναμορφώσουν και τα στοιχεία της χρήσης 2003 ούτως ώστε να τα καταστήσουν συγκρίσιμα με εκείνα της χρήσης 2004. Ως άμεση συνέπεια αναφέρεται η επί το χειρόν μεταβολή των βασικών αριθμοδεικτών των εν λόγω επιχειρήσεων. Εκτός, όμως, από την αξία της καθαρής θέσης, οι αλλαγές θα ασκήσουν επίδραση στην αξία των περιουσιακών στοιχείων καθώς και στην προ και μετά φόρων κερδοφορία (π.χ. ζημίες αντί για κέρδη), όποτε ενδεχομένως να τεθεί θέμα περί διανομής κερδών.

Από την πλευρά των συντακτών των οικονομικών καταστάσεων, είναι δύσκολο να καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα εθνικά λογιστικά πρότυπα των χωρών που διατηρούν θυγατρικές επιχειρήσεις, με βάση τα αντίστοιχα της χώρας που έχουν την έδρα τους και, ενδεχομένως, με βάση τα λογιστικά πρότυπα των χωρών στις οποίες οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Οι διαφορές που εντοπίζονται δημιουργούν τεράστιο χρηματοοικονομικό κόστος για τη σύνταξη και τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων. Πολύ περισσότερο, μπορεί να οδηγήσουν τις μητρικές (holdings) εταιρείες σε λανθασμένες αποφάσεις. Αυτό ενδέχεται να συμβεί εάν μια θυγατρική τους εμφανίζει κέρδη όταν κριθεί με τα εγχώρια πρότυπα, ενώ όταν κριθεί με τα πρότυπα της μητρικής εμφανίζει ζημία.

Ένα περαιτέρω πρόβλημα θα απασχολήσει ένα μικρό ποσοστό ελληνικών επιχειρήσεων που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους με βάση τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα (U.S. G.A.A.P.). Το πρόβλημα έγκειται στο κατά πόσο θα εξαιρεθούν για μια εύλογη χρονική περίοδο από την άμεση εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Σχετική πρόβλεψη επί του θέματος υφίσταται στην κοινοτική νομοθεσία, η οποία επιτρέπει στις συγκεκριμένες επιχειρήσεις να προσαρμοστούν στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από τη χρήση 2007.

Όσον αφορά τους επενδυτές – χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, παραμένει αναπάντητο το ερώτημα αν οι διαφορές στα συστήματα λογιστικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών αποτελούν σημαντικό παράγοντα αποθάρρυνσης της προσέλκυσης επενδυτικών κεφαλαίων, παραπληροφόρησης και κατάχρησης της αγοράς (market abuse). Οι διαφορές στα λογιστικά πρότυπα μεταξύ των αγορών και στην αποκάλυψη πληροφοριών μπορούν να αποτελέσουν αιτία αποθάρρυνσης των ιδιωτικών επενδυτών ή των διαχειριστών συλλογικών κεφαλαίων. Τα αποτελέσματα που θα επέλθουν είναι η καθίζηση της συναλλακτικής δραστηριότητας και της αναπτυξιακής δυναμικής των εταιρειών και η συρρίκνωση των καλών επενδυτικών ευκαιριών.

Ένα από τα πλέον σπουδαία ζητήματα που πρέπει να λυθεί είναι ο τρόπος προσδιορισμού της εύλογης αξίας (fair value) ενός περιουσιακού στοιχείου. Η δυσκολία φαίνεται να είναι η πολυπλοκότητα των προτύπων που εισάγουν την έννοια της εύλογης / πραγματικής αξίας σε

αντικατάσταση της μεθόδου του ιστορικού κόστους. Συγκεκριμένα, με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα πραγματοποιείται υπολογισμός της τρέχουσας αξίας του από ειδικό εκτιμητή και δεν θα ισχύει ο ιστορικός τρόπος υπολογισμού. Το ζήτημα αυτό είναι ιδιαίτερα σοβαρό, διότι οι αξίες που θα προκύψουν με το νέο σύστημα θα είναι πολύ υψηλότερες.

Επιπλέον, παρουσιάζονται προβλήματα που συνδέονται με τις επιπτώσεις της εφαρμογής των διεθνών προτύπων σε ορισμένους ευαίσθητους κλάδους της ελληνικής οικονομίας. Εξαιτίας των ειδικών χαρακτηριστικών τους, η προσαρμογή σε αυτούς τους κλάδους παρουσιάζει δυσκολίες. Στην κατηγορία των ευαίσθητων κλάδων υπάγονται, κυρίως, οι τράπεζες, οι ασφαλιστικές εταιρείες και οι τεχνικές εταιρείες.

Ειδικότερα, ένα από τα κύρια προβλήματα που έρχεται στην επιφάνεια αφορά τις μεγάλες διακυμάνσεις των κερδών των τραπεζών, ανάλογα με την πορεία των χρηματιστηριακών αγορών και των αγορών ομολόγων. Εκτιμάται ότι αν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονταν την τελευταία διετία, οι ελληνικές και οι ευρωπαϊκές τράπεζες θα κατέγραφαν πολύ μεγαλύτερη μείωση κερδών και σε ορισμένες περιπτώσεις και ζημιές στους ισολογισμούς τους. Πράγματι, οι ελληνικές τράπεζες κατέγραψαν μόνο την απώλεια κερδών που είχαν τα προηγούμενα χρόνια από την πώληση μετοχών και ομολόγων σε υψηλότερες τιμές ή την απώλεια που είχαν από παράπλευρες χρηματιστηριακές εργασίες (προμήθειες για αναδοχές ή για αμοιβαία κεφάλαια). Εντούτοις, δεν κατέγραψαν απώλειες από τη μείωση του χαρτοφυλακίου των μετοχών τους, καθώς με βάση τα ελληνικά πρότυπα είναι υποχρεωμένες να καταγράφουν τέτοιες απώλειες μόνο στην περίπτωση που η τρέχουσα αξία των μετοχών τους είναι μικρότερη από την αξία κτήσης τους.

Ένα επόμενο πρόβλημα που επηρεάζει τον τραπεζικό κλάδο είναι η αποτίμηση των ακινήτων και των χρεογράφων σε τρέχουσες τιμές. Η πρώτη περίπτωση θα καταλήξει σε σημαντικές υπεραξίες, ενώ η δεύτερη θα οδηγήσει σε από μείωση των χρεογράφων, με δεδομένη την κατάσταση στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

Οξύτερα προβλήματα αντιμετωπίζουν οι ασφαλιστικές εταιρείες σε ελληνικό και σε ευρωπαϊκό επίπεδο, οι οποίες δέχθηκαν καιρικά πλήγματα από την παρατεταμένη χρηματιστηριακή κρίση. Το μοντέλο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όπως εμφανίζεται σήμερα, δεν μπορεί να εφαρμοστεί στις ασφαλιστικές εταιρείες, διότι «δεν λαμβάνει υπόψη τις ιδιαιτερότητες του αντικειμένου δραστηριότητάς τους και τις ιδιορρυθμίες της συγκεκριμένης αγοράς», σύμφωνα με πηγές του κλάδου. Η άποψη αυτή στηρίζεται στο γεγονός ότι οι ασφαλιστικές εταιρείες αναλαμβάνουν κινδύνους και κάνουν υπολογισμούς με βάση τις πιθανότητες (θα συμβεί ή όχι το γεγονός, θα επέλθει ή όχι ο κίνδυνος). Επίσης, το προϊόν της ασφαλιστικής εταιρείας δεν απευθύνεται σε δευτερογενή αγορά – π.χ. ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο δεν μπορεί να πωληθεί από τον κάτοχό του σε κάποιον άλλο – και ως εκ τούτου επιβάλλεται η διαφορετική αντιμετώπιση της από τις υπόλοιπες εμπορικές επιχειρήσεις.

Δύο από τις κυριότερες αλλαγές που θα επέλθουν στον ασφαλιστικό κλάδο με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αφορούν στον υπολογισμό των αξιών των ακινήτων και στον υπολογισμό των αξιών των μετοχών. Ως προς την πρώτη αλλαγή, οι αποτιμήσεις των ακινήτων θα γίνονται βάσει των εμπορικών τους αξιών και όχι βάσει των αντικειμενικών, όπως προβλέπει η σχετική ρύθμιση του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών. Από το καθεστώς αυτό αναμένεται να υπάρξουν τεράστια οφέλη για τον κλάδο καθώς θα βελτιωθούν οι τοποθετήσεις των ασφαλιστικών εταιρειών σε ακίνητα. Παράλληλα, αλλαγές θα υπάρξουν και στην αποτίμηση των μετοχών, όπου αναμένεται να ισχύσουν δύο ταχύτητες. Η πρώτη θα αφορά στις τοποθετήσεις σε ασφαλιστικά προϊόντα ζωής όπου η αποτίμηση των μετοχών αυτών θα γίνεται με βάση την τιμή κτήσης τους. Η δεύτερη θα αφορά στις τοποθετήσεις σε προϊόντα των γενικών ασφαλειών, όπως του κλάδου πυρός, όπου οι αποτιμήσεις θα γίνονται με βάση την τρέχουσα τιμή.

Στις τεχνικές εταιρείες αναμένεται να προκύψουν τουλάχιστον δύο προβλήματα από την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Το πρώτο είναι φορολογικής φύσεως. Οι τεχνικές εταιρείες δεν φορολογούνται όπως οι υπόλοιπες εισηγμένες ανώνυμες εταιρείες, αλλά το φορολογητέο εισόδημα προκύπτει περίπου τεκμαρτά. Ο συγκεκριμένος τρόπος φορολόγησης θα είναι δύσκολο να συνεχιστεί και θα πρέπει να εναρμονιστεί με τον αντίστοιχο για τις ανώνυμες εταιρείες. Το δεύτερο ζήτημα σχετίζεται με το χρονικό διάστημα κατά το οποίο θα πρέπει να αναγνωρίζεται το «προϊόν» ως έσοδο για την εταιρεία που το παράγει.

### **9.3 ΕΡΕΥΝΑ ΓΙΑ ΤΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΣΥΓΚΛΙΣΗΣ**

Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να παρουσιαστούν τα αποτελέσματα μιας έρευνας που διεξήγαγαν και δημοσίευσαν έξι (6) μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες (BDO, Deloitte Touch Tohmatu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, Price Waterhouse Coopers) σχετικά με τα σημαντικά προβλήματα που αναφύονται από τη διαδικασία σύγκλισης των εθνικών με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η έρευνα στοχεύει σε εισηγμένες επιχειρήσεις 59 χωρών <sup>6</sup> και ζητά, μεταξύ άλλων, απάντηση στο ερώτημα : «Ποιες δυσκολίες έχουν αντιμετωπιστεί έως σήμερα και ποια είναι τα εμπόδια για περαιτέρω σύγκλιση ;»

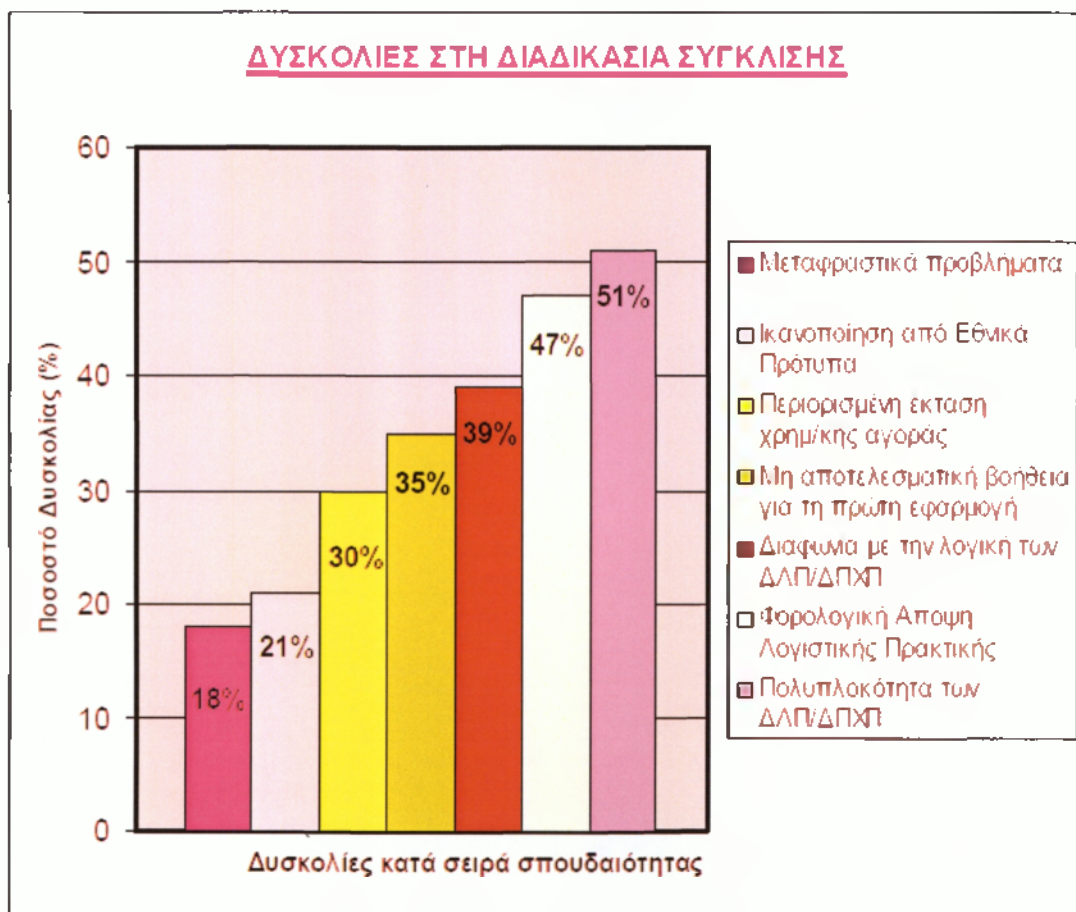
---

<sup>6</sup> Μεταξύ των 59 χωρών που συμμετέχουν στην έρευνα περιλαμβάνονται όλες οι ανεπτυγμένες χώρες, δηλαδή οι 25 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι ΗΠΑ, ο Καναδάς, η Ρωσία, η Κίνα, η Ιαπωνία, η Αυστραλία, καθώς και πολλές αναπτυσσόμενες χώρες, όπως π.χ. το Περού και η Κένυα.



Η έρευνα διαπιστώνει τις εξής, κατά σειρά σπουδαιότητας, δυσκολίες :

- Πολυπλοκότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων : 51% των χωρών
- Φορολογική άποψη της λογιστικής πρακτικής : 47%
- Διαφωνία με τη λογική σημαντικών προτύπων : 39%
- Μη αποτελεσματική βοήθεια για την πρώτη εφαρμογή : 35%
- Περιορισμένη έκταση χρηματιστηριακή αγορά : 30%
- Ικανοποίηση από τα υφιστάμενα εθνικά πρότυπα : 21%
- Μεταφραστικά προβλήματα : 18%



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

# Η ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (Δ.Λ.Π.) ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

## 10.1 Η ΜΕΧΡΙ ΣΗΜΕΡΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Αρκετές εταιρείες στην Ελλάδα συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. ακόμη και προ είκοσι ετών. Σχετικά με τις κατηγορίες / ομάδες των εταιρειών αυτών αναφέρονται τα εξής:

1. Κάποιες από αυτές τις εταιρείες ήταν θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων, είχαν όμως την υποχρέωση βάσει της Ελληνικής νομοθεσίας να συντάσσουν και να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις με βάση το Ε.Λ.Π. Παράλληλα όμως, για λόγους ικανοποίησης αναγκών της μητρικής εταιρείας τους, συνέτασσαν και οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π., τις οποίες έστελναν στις μητρικές εταιρείες, συνοδευόμενες από το πιστοποιητικό ελέγχου των ελεγκτών τους, οι οποίοι συνήθως ήταν πιστοποιημένα στελέχη των μεγάλων ελεγκτικών εταιρειών.

2. Κάποιες άλλες εταιρείες στην Ελλάδα που συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. ακόμη και προ είκοσι ετών, ανήκαν στην κατηγορία επιχειρήσεων που είχαν αντλήσει (ή επιθυμούσαν να αντλήσουν) κεφάλαια από το εξωτερικό.

3. Θα μπορούσε να θεωρηθεί ίσως ως τρίτη κατηγορία τέτοιων επιχειρήσεων (δηλαδή που συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. ακόμη και προ είκοσι ετών) οι εταιρείες που δραστηριοποιούνται στη ναυτιλία και οι υποχρεώσεις τους περί σύνταξης οικονομικών καταστάσεων κατά την Ελληνική νομοθεσία είναι περιορισμένες, όμως οι συναλλαγές τους, κυρίως στο εξωτερικό, απαιτούσαν τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων κατά Δ.Λ.Π.

Κάποιες από τις εταιρείες (κυρίως αυτές της παραγράφου 1 ανωτέρω) κρατούσαν ταυτόχρονα και παράλληλα, δύο σερ λογιστικών βιβλίων, το ένα κατά Ε.Λ.Π. και το άλλο κατά Δ.Λ.Π. Άλλες εταιρείες όμως (κυρίως αυτές της παραγράφου 2 ανωτέρω) κατάρτιζαν τις κατά Δ.Λ.Π. οικονομικές καταστάσεις τους με εξωλογιστικό προσδιορισμό στο τέλος της χρήσης.

Τα τελευταία χρόνια, όλο και περισσότερες ελληνικές εταιρείες συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π., παράλληλα βέβαια με τις κατά Ε.Λ.Π. απαιτούμενες οικονομικές καταστάσεις τους.

Οι μεγάλες επιχειρήσεις, πέρα από τις ανάγκες τους που προκύπτουν και λόγω του παγκόσμιου εύρους των δραστηριοτήτων τους, έχουν συνήθως και μεγαλύτερη ευχέρεια και μέσα στην προσπάθειά τους για κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. Όμως, οι μικρότερες από τις εισηγμένες επιχειρήσεις προσπαθούν με λιγότερα μέσα και με μικρότερη ή μηδενική εμπειρία να ανταποκριθούν στο έργο αυτό.

Σε αρκετά δημοσιεύματα έχουν αναφερθεί επωνυμίες αρκετών ακόμη ελληνικών επιχειρήσεων που έχουν συντάξει οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. (π.χ. Εμπορική Τράπεζα, Cosmote κ.λπ.) ενώ κάποιες εταιρείες έχουν περιλάβει σε απολογισμούς τους τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. (Eurobank, ΟΠΑΠ, Ελληνικά Πετρέλαια κ.λπ.)

Σχετικά με τη δυσκολία των εργασιών μετατροπής από Ε.Λ.Π. σε Δ.Λ.Π., αναφέρεται ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. θα ήταν αρκετά εύκολη, σε περίπτωση που:

- Επρόκειτο να εφαρμοστούν τα Δ.Λ.Π. σε εταιρεία που τώρα θα άρχιζε να δραστηριοποιείται, άρα δεν θα είχε ήδη καταχωρήσει με κανόνες Ε.Λ.Π. στα βιβλία της κάποιες παρελθούσες δραστηριότητές της ή
- Δεν υπήρχαν διατάξεις της Ελληνικής νομοθεσίας που προβλέπουν διαφορετική αντιμετώπιση από αυτή των Δ.Λ.Π. ή έστω
- Οι εταιρείες εφάρμοζαν όλες τις λογιστικές αρχές και διατάξεις που προβλέπονται από την εμπορική νομοθεσία (οπότε και θα έλειπε η πλειοψηφία των παρατηρήσεων των ελεγκτών από τα πιστοποιητικά ελέγχου και η μετατροπή θα απαιτούσε μικρότερο αριθμό προσαρμογών
- Και κυρίως θα είχε μικρότερες επιπτώσεις στα βασικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών).

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η ΕΕ υιοθέτησε τα ΔΛΠ με τον υπ' αριθμ. 1606/17-7-2002 Κανονισμό, στοχεύοντας στο δίκαιο και αποτελεσματικό ανταγωνισμό των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται εντός των ορίων της. Καθιστώντας υποχρεωτική την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών με εισηγμένους τίτλους στα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια, με βάση τα ΔΛΠ, η ΕΕ δημιουργεί τις προϋποθέσεις για μία ενιαία αγορά κεφαλαίου όπου παρέχονται ομοιόμορφες, διαφανείς και αξιόπιστες οικονομικές πληροφορίες.

Στην Ελλάδα τα ΔΛΠ υιοθετήθηκαν με το άρθρο 13 του Ν 3229/2004 και ως πρώτη χρήση εφαρμογής ορίστηκε η χρήση του 2005 (1/1-31/12/2005).

Η υιοθέτηση ενιαίων λογιστικών προτύπων, όπως είναι τα Δ.Λ.Π., έχει θετικές επιπτώσεις στις επιχειρήσεις και κατ' επέκταση σε ολόκληρη την αγορά, καθώς συνεισφέρει στη διαφάνεια της εφαρμογής των κανόνων λειτουργίας της εγχώριας κεφαλαιαγοράς. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, με την καθιέρωση παγκόσμιας αποδοχής λογιστικών κανόνων, αρχών και πρακτικών – αποδοχή που προκύπτει μέσα από τις διεθνείς τάσεις και τη συνειδητοποίηση της ανάγκης εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων – καλύπτουν τις απαιτήσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για ομοιόμορφη παρουσίαση των πληροφοριών και συγκρισιμότητα των στοιχείων των εισηγμένων εταιριών, ώστε οι επενδυτές να έχουν μεγαλύτερες δυνατότητες επιλογής με το χαμηλότερο το δυνατό κόστος.

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση υπάρχουν σήμερα περισσότερες από 7.000 εταιρίες με εισηγμένους τίτλους σε χρηματιστήρια οι οποίες αναγκαστικά θα πρέπει να καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. Η Ε.Ε. αποδίδει τεράστια σημασία στη διεθνή εναρμόνιση όσον αφορά στην εφαρμογή λογιστικών προτύπων αφού αποτελεί βασική προϋπόθεση για την ευόδωση της προσπάθειάς της για δίκαιο και αποτελεσματικό ανταγωνισμό στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Η Ε.Ε. αναγνωρίζει ότι η συγκρισιμότητα, η διαφάνεια, και η αξιοπιστία οικονομικών πληροφοριών, αποτελούν θεμελιώδη προϋπόθεση για μια ενιαία αγορά κεφαλαίου. Η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τουλάχιστον για τις εταιρείες των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται σε Χρηματιστήρια, συμβάλει στη δημιουργία μιας ενιαίας πανευρωπαϊκής χρηματιστηριακής αγοράς, με μεγαλύτερο βάθος και υψηλότερη ρευστότητα, καθώς και στην ενίσχυση της προστασίας των επενδυτών.

Στον ελληνικό χώρο, η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. παράσχει αύξηση της αναγνωρισιμότητας των χρηματιστηριακών αγορών, βοήθεια στους επενδυτές για διευρωπαϊκές κλαδικές συγκρίσεις σε μια ολοένα και περισσότερο συγκλίνουσα κοινοτική κεφαλαιαγορά, μεγαλύτερη διαφάνεια στην παρουσίαση οικονομικών πληροφοριών, αναβάθμιση της πληροφόρησης του επενδυτικού κοινού και στην τελική μείωση του κόστους κεφαλαίου (μετοχικού ή δανειακού), ευκολότερη

πρόσβαση σε μια ενιαία αγορά κεφαλαίου στην Ε.Ε., ευκαιρίες στις εταιρίες για επαναξιολόγηση εσωτερικών συστημάτων, διαδικασιών, αλλά και στρατηγικής, αύξησης της ρευστότητα της αγοράς.

Είναι κοινά αποδεκτό ότι τα Δ.Λ.Π. θα αποτελέσουν από εδώ και πέρα αναπόσπαστο κομμάτι της καθημερινής λειτουργίας κάθε ελληνικής επιχείρησης αυξάνοντας σημαντικά το φόρτο εργασίας και τις ευθύνες των στελεχών του λογιστηρίου της κάθε εταιρείας.

# **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

**GRANT THORNTON: ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ (I.F.R.S.) Τόμος Α & Τόμος Β, ΑΘΗΝΑ 2009**

Ε.Σακέλλη: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Τόμος Α, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002.

Ι.Φίλος: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003

## **ΕΦΗΜΕΡΙΔΕΣ – ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ**

Πλακούτσης Δ., «Παράταση για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» Ναυτεμπορική, αρ.φύλ. 22.069, Οκτώβριος 2002, (α)

Πλακούτσης Δ., «Από τη χρήση του 2005 τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» Ναυτεμπορική, αρ.φύλ.22.259, Ιούνιος 2003, (β)

Κρυσταλλάκος Π., «Τα επόμενα βήματα στη μάχη των νέων λογιστικών προτύπων», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ.22196, Απρίλιος 2003

Κλαυδιανός Π. & Τσατουλή Α., «Ασπίδα για επενδυτές και μετόχους τα νέα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Η Καθημερινή, Ιούλιος 2002

Παπάζογλου Π., «Νέα εποχή στους ισολογισμούς των ελληνικών επιχειρήσεων», Ελευθεροτυπία, Ιούλιος 2002

Τσούλος Π., «Πονοκέφαλος στις ασφαλιστικές από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Ναυτεμπορική, αρ.φύλ. 22.101, Δεκέμβριος 2002

Στεργίου Α., «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποφέρουν εισροή κεφαλαίων», Οικονομικός Ταχυδρόμος, τεύχ.31, Αύγουστος 2002

Κοτοφώλος Γ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα : Συγκριτικό Πλεονέκτημα», Οικονομικός Ταχυδρόμος, τεύχ.30, Ιούλιος 2002

Φίλος Γ., «Τα δέκα πλέον συνήθη σφάλματα στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Λογιστής, τεύχ.574, Ιανουάριος 2003, (γ)

Αλαμάνος Χ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Οικονομικά Χρονικά, τεύχ.116, Φεβρουάριος – Ιούνιος 2002

Πρωτοψάλτης Ν., «Τι συμβαίνει με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Οικονομικά Χρονικά, τεύχ.117, Ιούλιος – Σεπτέμβριος 2002

Πέττας Κ., «Μια πρόκληση και μια ευκαιρία για τους Έλληνες Λογιστές», Οικονομικά Χρονικά, τεύχ. 115, Δεκέμβριος 2001 – Ιανουάριος 2002

Γρηγοράκος Θ., «Οι οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών», Account, αρ.τεύχ.300, Ιούνιος 2003

Σιμωνετάτος Α., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα : Δυσκολίες και προοπτικές, διαπιστώσεις διεθνούς έρευνας», Account, τεύχ.299, 23 – 29 Μαΐου 2003

Σιμωνετάτος Α., «Το Πρότυπο για την Πρώτη Μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Account, τεύχ.285, Φεβρουάριος 2003, (α)

## ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

Site : [www.kerdos.gr/ec\\_home.asp?nodetype=15&id=23698](http://www.kerdos.gr/ec_home.asp?nodetype=15&id=23698) (η)

Site : [www.naftemporiki.gr/news/static/02/09/11/243683.htm](http://www.naftemporiki.gr/news/static/02/09/11/243683.htm) (θ)

Site : [www.naftemporiki.gr/news/static/02/10/29/255424.htm](http://www.naftemporiki.gr/news/static/02/10/29/255424.htm). (ζ)