

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Πάτρα)**

ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΑΓΓΕΛΟΣ ΒΑΤΗΣ – ΕΙΡΗΝΗ ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΠΟΥΛΟΥ

Επιβλέπων καθηγητής : Ηλίας Λ. Βάσιος



Πάτρα , Ιούνιος 2015

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία πραγματεύεται την παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και την ανάλυση τους καθώς και την ανάλυση της επίδρασής τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Παρουσιάζονται οι βάσεις πάνω στις οποίες δημιουργήθηκαν τα ΔΛΠ, οι ανάγκες που οδήγησαν σε αυτό και η πορεία μέσα από την οποία πέρασαν ώστε να φτάσουν στη σημερινή μορφή τους. Αναλύεται ο ρόλος των φορέων που είναι υπεύθυνοι για τη δημιουργία, παρακολούθηση και τροποποίηση των προτύπων. Επιπλέον η εργασία αποσκοπεί στην παρουσίαση των γενικών αρχών και των χαρακτηριστικών που διέπουν τα πρότυπα και το θεσμικό πλαίσιο με βάση το οποίο δημιουργούνται. Αναφέρεται η επίδραση τους στην οικονομία, τόσο στην ιδιωτική όσο και στην εθνική. Επιπρόσθετα, γίνεται αναφορά στη διαδικασία μεταβολής της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα Διεθνή, καθώς και μια παρουσίαση των σημαντικότερων αλλαγών, των πλεονεκτημάτων αλλά και των δυσκολιών της μετάβασης. Στη συνέχεια παρουσιάζονται αναλυτικά τα ισχύοντα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ, ο σκοπός του καθενός, το πεδίο που καλύπτει και ο ρόλος του. Συνεχίζοντας, αναφέρεται ο ρόλος των οικονομικών καταστάσεων και παρουσιάζονται οι βασικές τους αρχές, τα ποιοτικά τους χαρακτηριστικά και τα στοιχεία που τις διέπουν. Ακολουθεί ο εντοπισμός των διαφορών σύνταξής τους με βάση τα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ και αντιπαρατίθενται οι διαφορές τους ανάμεσα σε ορισμένες βασικές κατηγορίες. Τέλος, αναλύονται τα αποτελέσματα της εφαρμογής των ΔΛΠ και παρατίθενται θέματα για μελλοντική εξέταση.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΤΑ ΔΛΠ

1.1 Τι είναι τα ΔΛΠ	10
1.2 Λόγος ύπαρξης εφαρμογής – αναγκαιότητα.....	11
1.3 Ιστορική αναδρομή	13
1.4 Γενικές αρχές – χαρακτηριστικά	15
1.5 Πεδία εφαρμογής των ΔΛΠ.....	18
1.6 Η επίδραση στην εθνική οικονομία.....	19
1.7 Η επίδραση στην ιδιωτική οικονομία.....	19
1.8 Όργανα κατάρτισης των ΔΛΠ	20
1.9 Διαδικασία έκδοσης των ΔΛΠ	24

2 Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

2.1 Η πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ	25
2.2 Οι σημαντικότερες αλλαγές.....	26
2.3 Τα πλεονεκτήματα των ΔΛΠ	28
2.4 Η διαδικασία μετάβασης από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ	30

2.5 Προβλήματα κατά τη διαδικασία μετάβασης σε ΔΛΠ.....	32
---	----

3 ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 Εισαγωγή και οικονομικές καταστάσεις	36
3.1.1 ΔΛΠ 1 Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων	36
3.1.2 ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές , μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη.....	37
3.1.3 ΔΛΠ 18 Έσοδα.....	37
3.1.4 ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού.....	38
3.1.5 ΔΛΠ 7 Κατάσταση ταμειακών ροών.....	39
3.1.6 ΔΛΠ 34 Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά.....	40
3.2 Περιουσιακά στοιχεία	41
3.2.1 ΔΛΠ 2 Αποθέματα.....	41
3.2.2 ΔΛΠ 16 Ενσώματα πάγια.....	42
3.2.3 ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε ακίνητα	43
3.2.4 ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία	44
3.2.5 ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων.....	45
3.2.6 ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες.....	46
3.2.7 ΔΛΠ 23 Κόστος δανεισμού	46
3.3 Υποχρεώσεις.....	47
3.3.1 ΔΛΠ 37 Προβλέψεις , ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία	47

3.3.2 ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος	48
3.3.3 ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζομένους	49
3.4 Χρηματοοικονομικά μέσα	50
3.4.1 ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση.....	50
3.4.2 ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση κι Επιμέτρηση.....	51
3.4.3 ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις.....	52
3.5 Ειδικά θέματα και περιπτώσεις	53
3.5.1 ΔΛΠ 17 Μισθώσεις.....	53
3.5.2 ΔΛΠ 11 Συμβάσεις κατασκευής.....	53
3.5.3 ΔΛΠ 20 Κρατικές επιχορηγήσεις	54
3.5.4 ΔΛΠ 21 Επιδράσεις μεταβολών τιμών συναλλάγματος.....	55
3.5.5 ΔΛΠ 41 Γεωργία.....	57
3.5.6 ΔΛΠ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών	58
3.5.7 ΔΠΧΑ 1 Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.....	58
3.5.8 ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια	59
3.6 Συνενώσεις επιχειρήσεων και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις	60
3.6.1 ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και Ατομικές οικονομικές καταστάσεις.....	60
3.6.2 ΔΛΠ 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις	60

3.6.3 ΔΛΠ 31 Συμμετοχές σε κοινοπραξίες	61
3.6.4 ΔΠΧΑ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων	61
3.7 Πρότυπα για πρόσθετες γνωστοποιήσεις	62
3.7.1 ΔΛΠ 24 Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών	62
3.7.2 ΔΠΧΑ 8 Λειτουργικοί τομείς.....	63
3.7.3 ΔΛΠ 33 Κέρδη ανά μετοχή	64
3.8 Λοιπά Πρότυπα	65
3.8.1 ΔΠΧΑ 6 Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών Πόρων.....	65
3.8.2 ΔΛΠ 26 Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών λόγω συνταξιοδότησης	65
3.8.3 ΔΛΠ 29 Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές οικονομίες	66

4 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

4.1 Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων	67
4.2 Βασικές αρχές	67
4.3 Ποιοτικά χαρακτηριστικά	68
4.4 Στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων	69
4.5 Εντοπισμός βασικών διαφορών ΕΛΠ /ΔΛΠ.....	71

5 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΘΕΜΑΤΑ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΞΕΤΑΣΗ

5.1 Ανάλυση.....	75
------------------	----

5.2 Συμπεράσματα.....	76
5.3 Θέματα προς μελλοντική εξέταση	78

Πηγές

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Από τα αρχαία χρόνια, όπου το εμπόριο άρχισε να ανθίζει, άρχισαν να γίνονται και οι πρώτες απόπειρες καταγραφής των εμπορικών συναλλαγών με σκοπό την καταγραφή οικονομικών πράξεων και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Έτσι δημιουργείται μια πρώιμη μορφή της λογιστικής.

Φτάνοντας όμως στο 17^ο αιώνα, η λογιστική δεν αποτελεί μια απλή καταγραφή των γεγονότων, αλλά και ένα εργαλείο για την πρόβλεψη των μελλοντικών αποτελεσμάτων, θέτοντας τις βάσεις για την κατάρτιση του προϋπολογισμού. Αυτό βοηθάει τον επιχειρηματία να ελέγχει την οικονομική κατάσταση της επιχείρησής του και να λαμβάνει κατάλληλες αποφάσεις σχετικά με τις επιχειρηματικές του κινήσεις και την πορεία της επιχείρησής.

Με την ανάπτυξη των επιχειρήσεων το 19^ο αιώνα εμφανίζεται η ανάγκη για μεγαλύτερο έλεγχο των επιχειρήσεων κι επομένως, δημιουργείται κι η ανάγκη ανάπτυξης της λογιστικής θεωρίας, θέλοντας να ικανοποιήσει τις αυξημένες πλέον απαιτήσεις της σύγχρονης οικονομίας.

Μπαίνοντας στον 20^ο αιώνα η λογιστική αποτελεί ένα όργανο διαχείρισης, διοίκησης κι ελέγχου και θεωρείται ως ένα επιστημονικό μέσο που συμβάλλει στην ανάπτυξη της επιχείρησης. Η χρήση των οικονομικών καταστάσεων από τις επιχειρήσεις συμβάλλει με τη σειρά της στην καλύτερη πληροφόρηση των άμεσων ενδιαφερόμενων του εσωτερικού κι εξωτερικού περιβάλλοντος της επιχείρησης.

Η ύπαρξη όμως διαφορετικών λογιστικών μοντέλων δε διευκόλυνε την πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων καθώς καθιστούσε ιδιαίτερος δύσκολη τη σύγκριση με τις οικονομικές καταστάσεις επιχειρήσεων άλλων κρατών. Έτσι εμφανίστηκε η ανάγκη για ομοιομορφία μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων και για ένα ενιαίο λογιστικό σύστημα με βάση το οποίο θα διευκολυνόταν η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων τόσο σε διαφορετικές περιόδους, όσο και με αυτές των επιχειρήσεων άλλων κρατών.

Κάπου εδώ, εμφανίστηκε η ανάγκη για τη δημιουργία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, προκειμένου να εξαλειφθούν οι δυσκολίες που προϋπήρχαν και με

στόχο την ενίσχυση της πληροφόρησης και της αξιοπιστίας των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Με αυτόν τον τρόπο η πληροφόρηση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων καθίσταται ένα σημαντικό βοηθητικό μέσο για τις διοικήσεις, τους αναλυτές, τους επενδυτές αλλά και κάθε ενδιαφερόμενο προκειμένου να λαμβάνονται ορθές αποφάσεις.

Σήμερα πάνω από 120 χώρες παγκοσμίως έχουν υιοθετήσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, άλλα με υποχρεωτική εφαρμογή κι άλλα με προαιρετική. Επόμενος στόχος είναι η σύγκληση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα – US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) για τη δημιουργία λογιστικών προτύπων υψηλών προδιαγραφών με σκοπό την παγκόσμια ενοποίηση κι ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και για κοινή χρήση στις παγκόσμιες αγορές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1 ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΤΑ ΔΛΠ

Η ανάγκη για ομοιογένεια και για ευκολότερη πληροφόρηση και συγκρισιμότητα οδήγησε στη δημιουργία των ΔΛΠ, με το Ευρωπαϊκό κοινοβούλιο και το συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης να προβαίνουν στην έκδοση του κανονισμού 1606/2002 τη 19^η Ιουλίου 2002 για την εφαρμογή των ΔΛΠ σύμφωνα με τον οποίο καθίσταται σε ορισμένες περιπτώσεις υποχρεωτική η εφαρμογή των ΔΛΠ, ενώ σε άλλες περιπτώσεις παρέχεται η δυνατότητα στα κράτη μέλη να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν την εφαρμογή των ΔΛΠ. Ο παρών κανονισμός έχει στόχο την υιοθέτηση και τη χρήση ΔΛΠ στην Κοινότητα προκειμένου να εναρμονισθούν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται από τις εταιρείες, έτσι ώστε να εξασφαλισθεί ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων και ως εκ τούτου, η αποτελεσματική λειτουργία των κεφαλαιαγορών της Κοινότητας και της εσωτερικής αγοράς.

Για τους σκοπούς του παρόντος κανονισμού, ως ΔΛΠ νοούνται τα ΔΛΠ, τα ΔΠΧΠ και οι συναφείς ερμηνείες, οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών, καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η Ευρωπαϊκή Ένωση εφάρμοσε τους Διεθνείς Λογιστικούς Κανόνες, οι οποίοι αφορούν τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, για την προστασία των επενδυτών και την διαφύλαξη της εμπιστοσύνης των χρηματοπιστωτικών αγορών σε διεθνές επίπεδο. Ο κανονισμός οδήγησε στη δημιουργία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS), όπως ονομάστηκαν από το 2002, δηλαδή λογιστικές πράξεις σε μορφή νόμων, ώστε να συγκεντρώνονται οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες των εταιρειών. Μετά την εφαρμογή των ΔΛΠ, λόγω του ανοίγματος, έγινε ευκολότερος για τις επιχειρήσεις ο δανεισμός από εγχώρια αλλά και ξένα κεφαλαία. Επίσης, επιτυγχάνεται η επίλυση των προβλημάτων που αντιμετώπιζε ο λογιστικός κλάδος σε παγκόσμιο επίπεδο, καθώς ο ρόλος των ΔΛΠ είναι η αναλυτική, έγκυρη και αξιόπιστη κατάρτιση των

οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων προκειμένου να υπάρχει συγκρισιμότητα των στοιχείων τους με τα προηγούμενα έτη και να καταλήγουν σε ορθά συμπεράσματα.

1.2 ΛΟΓΟΣ ΥΠΑΡΞΗΣ (ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ) - ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ

Πριν από το 2005 που άρχισαν να εφαρμόζονται τα ΔΛΠ, παρατηρούνταν μεγάλες διαφορές ανάμεσα στις οικονομικές καταστάσεις των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η κάθε χώρα εφάρμοζε τα δικά της πρότυπα ανάλογα με τα συμφέροντα της. Τα βασικά μοντέλα προτύπων που εμφανίστηκαν στη Ευρώπη ήταν δύο:

- Το γαλλογερμανικό, αφορά τον έλεγχο των τραπεζών για να διαπιστωθεί ο βαθμός κερδοφορίας και ο φοροεισπρακτικός χαρακτήρας των επιχειρήσεων.

Πρωτοεμφανίστηκε στη Γαλλία το 17^ο αιώνα με κρατική πρωτοβουλία και βρήκε απήχηση στις χώρες που το κράτος έχει αναπτύξει σημαντικό ρόλο στην οικονομία, όπως οι χώρες της ηπειρωτικής Ευρώπης. Αποσκοπεί στη ρύθμιση της σχέσης του κράτους και των επιχειρήσεων συμβάλλοντας στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και στην εφαρμογή της αρχής της συντηρητικότητας για τη βιωσιμότητα των επιχειρήσεων, βασιζόμενο στο ιστορικό κόστος και τη χρήση αποσβέσεων.

- Το αγγλοσαξονικό, αφορά στην ενημέρωση του επενδυτικού κοινού. Έχει δεχτεί μεγάλη επιρροή από τα αμερικάνικα πρότυπα αλλά έχει ασκήσει επίσης πολύ μεγάλη επιρροή στην Ευρώπη σε σχέση με τη γαλλογερμανική.

Ξεκίνησε στη Μεγάλη Βρετανία το 19^ο αιώνα. Στις χώρες στις οποίες αναπτύχθηκε, ο ρόλος του κράτους είναι περιορισμένος και η σχέση της επιχείρησης με τους επενδυτές έχει πρωτεύοντα ρόλο στην οικονομία. Εστιάζει στη συγκρισιμότητα, στη συνοχή, στην ορθή και εμπειριστατωμένη πληροφόρηση των ληπτών οικονομικών αποφάσεων.

Είναι γεγονός ότι η χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έπαιξε σημαντικό ρόλο στην άνθηση της λογιστικής και κατά συνέπεια στην ομαλή λειτουργία των επιχειρήσεων.

Οι κύριοι λόγοι που έδωσαν στα ΔΛΠ το κύρος που έχουν σήμερα και τα έκαναν σημαντικά για τη διεθνή οικονομία είναι :

1. Δρουν σε ελεγμένο περιβάλλον και παρέχουν αξιόπιστες και άμεσες λογιστικές πληροφορίες.
2. Η αποτύπωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων χαρακτηρίζεται από ακεραιότητα και εγκυρότητα.
3. Παρουσιάζονται πληροφορίες για την απόδοση της επιχείρησης, τους κινδύνους που διατρέχει καθώς και την πολιτική που ακολουθεί εξαιτίας της ομοιόμορφης οικονομικής κατάρτισης.
4. Ο έλεγχος των λογιστικών καταστάσεων έχει εύρος και δεν περιορίζει τα στοιχεία.
5. Παρέχουν πληροφορίες συγκεκριμένης χρονικής περιόδου, δηλαδή οριοθετούνται τα στοιχεία έτσι ώστε να απλουστεύεται η χρήση τους.
6. Μηδενίζουν το περιθώριο λάθους αφού παρέχουν συγκεκριμένες πληροφορίες με σκοπό να προσεγγίζουν τα πραγματικά λογιστικά γεγονότα που προκύπτουν και αποτρέπονται οι λανθασμένες εντυπώσεις για την εθνική οικονομία.
7. Εάν γίνεται χρήση διαφορετικής πολιτικής σε ορισμένα λογιστικά γεγονότα, τότε ακολουθείται μια διαδικασία συγκεκριμενοποίησης των στοιχείων, για να εξαλειφθούν οι περιπτώσεις παραπληροφόρησης ή αποπροσανατολισμού των επενδυτών.
8. Η εφαρμογή τους είναι κατάλληλη τόσο για τις ήδη αναπτυγμένες οικονομίες όσο και για τις αναπτυσσόμενες.

1.3 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ

Η λογιστική, πρωτοεμφανίστηκε στη μορφή που την ξέρουμε σήμερα, το 17^ο αιώνα. Είναι μια επιστήμη, η οποία έχει σαν στόχο τη συγκέντρωση όλων των συναλλαγών που πραγματοποιεί μια επιχείρηση και την παρουσίασή τους στις οικονομικές καταστάσεις. Το μεγαλύτερο προσόν την λογιστικής είναι η ακρίβεια και η αμεσότητα της παροχής των πληροφοριών που αντλούν οι χρήστες για τις σωστές λήψεις των αποφάσεων. Η ανακάλυψη της εφαρμογής στο πέρασμα των χρόνων την έκανε σπουδαία στον επιχειρηματικό κόσμο, καθώς υπήρξε άμεση συγκρισιμότητα τόσο με τα παλαιότερα έτη όσο και με άλλες επιχειρήσεις. Για να μπορέσει όμως να υπάρξει συγκρισιμότητα, πρέπει οι επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν τις ίδιες λογιστικές μεθόδους. Αυτή είναι η έννοια της λογιστικής τυποποίησης. Επειδή ήταν δύσκολο πολλές φορές να υπάρξει ορθή σύγκριση λόγω της διαφορετικής μεθόδου που χρησιμοποιούσε η κάθε επιχείρηση, φτάσαμε στη σημερινή εφαρμογή της λογιστικής, όπου η κάθε χώρα διαφοροποιείται ανάλογα με i) το επίπεδο της οικονομικής της ανάπτυξης, ii) τον βαθμό συγκέντρωσης κάθε οικονομίας, iii) τον βαθμό της οικονομικής κατάστασης και με iv) τη φύση των οικονομικών της δραστηριοτήτων.

Πιο συγκεκριμένα, η λογιστική τυποποίηση εφαρμόζεται από τις αρχές του 20^{ου} αιώνα σε χώρες της Ευρώπης όπως Γερμανία, Βέλγιο, Γαλλία κ.α. Στην Ελλάδα εμφανίστηκε σαν θεσμός το 1980. Με την εφαρμογή αυτή οριοθετήθηκε το περιεχόμενο των Γενικών Λογιστικών Σχεδίων.

Το 1980 με το Ν. 1041/1980 και το Π.Δ. 1123/1980 η Ελλάδα απέκτησε ένα σύγχρονο και πρωτοποριακό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή το 1981 και σε υποχρεωτική εφαρμογή από 1^η Ιανουαρίου 1991 για τις εμπορικές εταιρείες και εταιρείες παροχής υπηρεσιών και από 1^η Ιανουαρίου 1992 για τις βιομηχανικές και ξενοδοχειακές εταιρείες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτούς Ελεγκτές (άρθρο 7 , παρ 1 του Ν. 1882/1990)

Το 1982, ήταν η πρώτη ημερομηνία που δόθηκε για την έναρξη εφαρμογής του Λογιστικού Σχεδίου

Το 1990 η καθιέρωση έγινε υποχρεωτική.

Το 1992, οι επιχειρήσεις που ελέγχονται από ορκωτό Ελεγκτή υποχρεούνται να τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας και να εφαρμόζουν τις αρχές του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και να τηρούν τους πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς.

Το 1996, μετά από αναθεώρηση του Διατάγματος, έγινε υποχρεωτική η τήρηση των τριτοβάθμιων λογαριασμών.

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το 1973, δημιουργήθηκε η Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής που ήταν αρμόδια για την θεσμοθέτηση των ΔΛΠ.

Το 1975, έγινε η πρώτη έκδοση ΔΛΠ.

Το 1977 οι διεθνείς επαγγελματικές δραστηριότητες των οργανισμών λογιστικής οργανώθηκαν κάτω από τη Διεθνή Ομοσπονδία των Λογιστών

Το 1981, αποφασίστηκε ότι η Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής θα έχει τον πλήρη έλεγχο στον καθορισμό των ΔΛΠ.

Το 1989, η Ευρωπαϊκή Ένωση αποδέχεται και δείχνει εμπιστοσύνη στα ΔΛΠ . Υποστηρίζει τη διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής στην πρακτική εφαρμογή των ΔΛΠ.

Το 1995-1998 η IASC ολοκλήρωσε το συμφωνημένο αριθμό προτύπων σύμφωνα με το πλάνο.

Την 30^η Οκτωβρίου 1998 οι υπουργοί οικονομικών και οι διοικητές των κεντρικών τραπεζών του G7 ζήτησαν από το IOSCO , την IAIS και την Basel committee να καταρτίσουν μια ανασκόπηση των προτύπων που έθεσε η IASC .

Στις 23-24/3/2000 Το ευρωπαϊκό συμβούλιο της Λισσαβόνας έκανε λόγο για την ανάγκη της επιτάχυνσης της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών .

Στις 13/6/2000 Εκδόθηκε ανακοίνωση της επιτροπής, με τίτλο «Στρατηγική Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ : Μελλοντική Πορεία» με την οποία

ζήτησε να γίνει υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις εισηγμένες σε χρηματιστήριο της ΕΕ να καταρτίζουν υποχρεωτικά ενοποιημένες καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ από το 2005.

Στις 17/7/2000 το συμβούλιο Ecofin επικροτεί και υποστηρίζει την παραπάνω απόφαση, ενώ τονίζει τη σπουδαιότητα της συγκρισιμότητας και της διαφάνειας των λογιστικών στοιχείων των επιχειρήσεων.

Το Μάρτιο του 2001 ανακοινώνεται η απόφαση ότι τα πρότυπα που θα εκδίδονται από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) θα ονομάζονται ΔΠΧΠ , ενώ τα Πρότυπα που έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή ΔΛΠ (IASC) κατά την περίοδο 1973-2001 θα ονομάζονται ΔΛΠ

Στις 19/7/2002 εκδίδεται ο Κανονισμός 1606/2002, ο οποίος διασαφηνίζει πολλά ζητήματα γύρω από τη φύση των ΔΛΠ.

Το 2003 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον κανονισμό 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων ΔΛΠ σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002.

Το 2004 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον Κανονισμό 707/2004 ο οποίος τροποποιεί τον Κανονισμό 1725/2003 για την υιοθέτηση των ΔΛΠ.

Το 2005, τα ΔΛΠ υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση και από άλλες χώρες.

1.4 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Τα ΔΛΠ βασίζονται σε κάποιες γενικά αποδεκτές αρχές οι οποίες έχουν να κάνουν με την αντικειμενικότητα, την εγκυρότητα και την αξιοπιστία τους .

1. Αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίασης

Όταν μια εταιρεία εφαρμόζει τα ΔΛΠ είναι υποχρεωμένη να συμμορφώνεται με αυτά. και να παρουσιάζει «ακριβοδίκαια» την οικονομική της κατάσταση. Ειδικότερα, από τις ταμειακές κινήσεις φαίνεται εάν οι επιδόσεις μιας επιχείρησης αφορούν στις καλές συναλλαγές της απέναντι τόσο στις υποχρεώσεις προς τρίτους, όσο στα έσοδα και στις δαπάνες.

Η ακριβοδίκαιη παρουσίαση προϋποθέτει επίσης ότι μια επιχείρηση πρέπει:

- Να εφαρμόζει λογιστικές πολιτικές σύμφωνα με τα ΔΛΠ
- Να παρουσιάζει τα στοιχεία της με κατανοητό και αξιόπιστο τρόπο
- Να συμμορφώνεται εάν τα στοιχεία της υπονοηθεί ότι δεν είναι ξεκάθαρα
- Να αντισταθεί στην απαίτηση ενός προτύπου εάν θεωρηθεί ότι μπορεί να υπάρξει αρνητικό αποτέλεσμα στην οικονομική της κατάσταση
- Εάν εκ των υστέρων δεχτεί μια απαίτηση ενός Προτύπου, υποχρεούται να διατηρήσει την ακριβοδίκαιη παρουσίαση

2. Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας

Όταν μια επιχείρηση παρουσιάσει τα οικονομικά της στοιχεία θα πρέπει να υπολογίσει εάν οι δυνατότητές της επαρκούν για να διατηρήσει την συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Για την σωστή άποψη των δυνατοτήτων, η επιχείρηση πρέπει να υπολογίσει και τις μελλοντικές δυνατότητες τουλάχιστον ενός έτους μετά, όπως επίσης και οι παρελθοντικές κινήσεις παίζουν πολύ σημαντικό ρόλο ανάλογα με το ποσοστό κερδοφορίας. Εάν η επιχείρηση βγει στο συμπέρασμα ότι κάποιοι παράγοντες μειώνουν τις δυνατότητες της και δημιουργούν δυσκολία στη συνεχιζόμενη δραστηριότητά της, τότε το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται.

3. Αρχή δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων

Η επιχείρηση καταρτίζει τα οικονομικά της στοιχεία με βάση την αρχή των δεδουλευμένων. Δηλαδή, εφόσον τα στοιχεία πληρούν συγκεκριμένους όρους και κριτήρια, εμφανίζονται στις καταστάσεις σαν έσοδα και δαπάνες ή περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις προς τρίτους.

4. Ομοιομορφία οικονομικών καταστάσεων

Η ομοιομορφία της παρουσίασης σημαίνει ότι μια επιχείρηση πρέπει να ακολουθεί συγκεκριμένο τρόπο που παρουσιάζει τα οικονομικά της στοιχεία έτσι ώστε η σύγκριση να γίνεται ευκολότερη και ασφαλέστερη. Ο τρόπος παρουσίασης μπορεί να αλλάξει μόνο εάν η νέα μέθοδος υπόσχεται πιο ακριβή και αξιόπιστα αποτελέσματα. Σε κάθε περίπτωση η επιχείρηση υποχρεούται να ανακατατάξει την ομοιομορφία της παρουσίασης, για να μην υπάρξει αλλοίωση των στοιχείων με τις προηγούμενες περιόδους.

5. Σπουδαιότητα και ολότητα

Σημαίνει τη σωστή διάταξη των στοιχείων στην οικονομική κατάσταση. Δηλαδή, στοιχεία με υψηλής βαρύτητας περιεχόμενο πρέπει να κατανέμονται σε μια κατηγορία στην κορυφή της κατάστασης σαφώς διατυπωμένα έτσι ώστε να είναι εύκολη η ανάλυση τους. Η τυχόν απώλεια σημαντικής εγγραφής θεωρείται ατόπημα. Τα δευτερεύοντα στοιχεία κατανέμονται όλα μαζί έκτος αν κάποιο είναι μερικής σημαντικότητας, οπότε κατανέμονται ξεχωριστά.

6. Συγκριτική πληροφόρηση

Η αφηγηματική πληροφόρηση παρέχει άμεσα πληροφορίες τόσο για το τρέχον οικονομικό έτος όσο και για όλα τα προηγούμενα. Μέσα από αυτήν την κατάσταση η επιχείρηση παίρνει πληροφορίες για την ανακατάταξη των συγκριτικών ποσών που αφορούν στο είδος, στο ποσό και τον λόγο που έγινε η δεν έγινε η ανακατάταξη του κάθε στοιχείου.

7. Συμψηφισμοί

Τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα καταρτίζονται ξεχωριστά και δεν επιτρέπεται να συμψηφιστούν στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων εκτός εάν απαιτείται από Πρότυπο.

1.5 ΠΕΔΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ

Τα ΔΛΠ χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης, τόσο για να μπορέσει να υπάρξει σύγκριση με τα προηγούμενα χρόνια αλλά και να φανεί πόσο ανταγωνιστική είναι στον κλάδο των επιχειρήσεων. Από την 1^η Ιανουαρίου του 2005 εφαρμόστηκε η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων όλων των επιχειρήσεων που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως Ανώνυμες Εταιρείες, χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τράπεζες, και ασφαλιστικές επιχειρήσεις που συντάσσουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Η δημοσίευση της οικονομικής κατάρτισης γίνεται για πρώτη φορά 31 Μαρτίου 2005. Στην πραγματικότητα, δόθηκε παράταση στο χρόνο έναρξης ισχύος του κανονισμού, έως ότου προσαρμοστούν τα κράτη μέλη μέχρι το 2007. Αυτό το μέτρο ισχύει μόνο στην περίπτωση που :

- Μια εταιρεία έχει εισαχθεί σε χρηματιστήριο εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης αλλά και σε ξένη αγορά.
- Επιχειρήσεις που την συγκεκριμένη χρονική περίοδο χρησιμοποιούσαν Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα
- Εταιρείες που ανταλλάσσουν τίτλους χρέους αντί για κεφαλαιουχικούς τίτλους δημοσίως ή σε αγορά ενός κράτους μέλους.

Τα κράτη μέλη έχουν την αρμοδιότητα να επιτάσσουν τις εισηγμένες επιχειρήσεις να συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Ακόμα είναι αδύνατο να εφαρμόζονται και σε οικονομικές καταστάσεις επιχειρήσεων που δεν εφαρμόζουν τα ΔΛΠ εφόσον η χώρα ορίζει ότι υπάρχει η δυνατότητα εφαρμογής τους.

1.6 Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΣΤΗΝ ΕΘΝΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Η εφαρμογή των ΔΛΠ για τις εισηγμένες επιχειρήσεις υπολογίζεται ότι θα έχει ευεργετικές συνέπειες στην αγορά. Η εφαρμογή αυτή σε εθνικό επίπεδο έχει επιτύχει τα εξής :

- Ιδιαίτερη αξία για τους επενδυτές. Οι διαφορές μεταξύ των εισηγμένων επιχειρήσεων είναι ευδιάκριτες. Δηλαδή, οι οικονομικές καταστάσεις χαρακτηρίζονται από ακεραιότητα και καθίσταται αδύνατον να αλλοιωθούν τα στοιχεία.
- Σωστή πληροφόρηση. Αυτό συνεπάγεται τις ασφαλείς επενδύσεις κεφαλαίων και την αύξηση της παραγωγής. Δηλαδή, η παροχή των σωστών πληροφοριών βοηθάει τους λήπτες των αποφάσεων να καταλήξουν σε ορθολογικές αποφάσεις.
- Οι οικονομικές καταστάσεις απλουστεύονται. Γίνονται αναλυτικότερες και πιο κατανοητές σε όλους τους κλάδους της οικονομίας.
- Χρήση κοινής οικονομικής ορολογίας. Δηλαδή, καθιερώνεται ένας συγκεκριμένος τρόπος έκφρασης ανάμεσα στο λογιστικό κόσμο προκειμένου να αποφευχθούν οι παρερμηνείες.

Η πρόκληση για τα κράτη-μέλη είναι να εναρμονιστούν τα Τοπικά Λογιστικά Πρότυπα με τα Διεθνή, καθώς η συνύπαρξη των 7,000 εισηγμένων επιχειρήσεων στα χρηματιστήρια της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαιτεί ομαλή λειτουργία.

1.7 Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑ

Η σημασία της λογιστικής τυποποίησης έχει ισχυρό αντίκτυπο στην ιδιωτική οικονομία, αφού η εφαρμογή αυτή έχει κάνει τη χρήση των προτύπων προσιτή για τις επιχειρήσεις.

Οι επιδράσεις έχουν ως εξής :

1. Με τη χρήση του λογιστικού σχεδίου η λειτουργία του λογιστηρίου υιοθετεί συγκεκριμένη διαδικασία ώστε να μειώνεται η πιθανότητα λάθους και να προκύπτουν άμεσες και έγκυρες πληροφορίες.
2. Με τη χρήση σύγχρονων μηχανολογιστικών συστημάτων μειώνονται τα λειτουργικά έξοδα και παρέχονται έγκυρες πληροφορίες σε μικρό χρόνο.
3. Τα αποτελέσματα χρήσης των επιχειρήσεων προσδιορίζονται επακριβώς ανά τομέα ή δραστηριότητα
4. Δημιουργείται ένας συγκεκριμένος τρόπος για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε να επιτυγχάνεται:
 - A. Η καλύτερη συγκρισιμότητα της επιχείρησης μέσα στα έτη αλλά και ανά κλάδο
 - B. Η έγκυρη παροχή πληροφοριών στις Τράπεζες προκειμένου να αποδειχτεί η πιστοληπτική ικανότητα της.
 - Γ. Η παροχή αντικειμενικών και ομοιογενών στοιχείων που βοηθούν στη σύναψη των συλλογικών συμβάσεων.
5. Η ηλεκτρονική κατανομή των περιουσιακών στοιχείων, των συναλλαγών και των εξόδων της επιχείρησης προσφέρει άμεση ενημέρωση στον φορολογικό ελεγκτή για την ακριβή ημερομηνία των κινήσεων και την εγκυρότητα των στοιχείων έτσι ώστε να γίνεται πιο αναίμακτα ο φορολογικός έλεγχος .

1.8 ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΗΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ

Τα θεσμικά όργανα κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών προτύπων είναι :

- Η επιτροπή των 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 Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

1. Η επιτροπή των ΔΛΠ, International Accounting Standards Committee Foundation (I.A.S.C)

Ιδρύθηκε το 1973 στο Λονδίνο και ήταν υπεύθυνη για την ανάπτυξη των ΔΛΠ , την προώθηση της χρήσης τους και την εφαρμογή τους . Το I.A.S.C ήταν αποτέλεσμα της προσπάθειας κοινής σύγκλησης των οργανισμών λογιστικής ανάμεσα στις χώρες:

- Αυστραλία
- Καναδά
- Γαλλία
- Γερμανία
- Ιαπωνία
- Μεξικό
- Ολλανδία
- Ηνωμένο Βασίλειο
- Ιρλανδία
- Ηνωμένες πολιτείες Αμερικής

Αποτελείται από 140 μέλη από 104 διαφορετικές χώρες και αρχικά συστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός. Αρμοδιότητα του ήταν πέρα από την έκδοση των ΔΛΠ, η εξέλιξη του τρόπου λειτουργίας, η ανάπτυξη και η προώθησή τους . Από το 2012 διοικείται από ένα συμβούλιο 22 επιτρόπων .

Οι Επίτροποι (Trustees): πρόκειται για μια ομάδα 22 ατόμων διαφόρων εθνικοτήτων και επαγγελματικών χώρων , ο καθένας με κατανόηση κι ευαισθησία γύρω από τα διεθνή προβλήματα σχετικά με την επιτυχία μιας παγκόσμιας οργάνωσης , υπεύθυνη για την ανάπτυξη παγκοσμίων λογιστικών προτύπων για χρήση στις διεθνείς χρηματαγορές αλλά και από άλλους χρήστες. Διορίζονται για να εκπληρώσουν μια θητεία τριών ετών.

Η επιλογή των επιτρόπων γίνεται ως εξής:

- 6 άτομα επιλέγονται από Ασία και Ωκεανία
- 6 από Ευρώπη
- 6 από Βόρειο Αμερική
- 1 από Νότιο Αμερική
- 1 από Αφρική
- Και 2 από τον υπόλοιπο κόσμο

Στις αρμοδιότητες τους περιλαμβάνονται :

1. Ο διορισμός των μελών του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και της Συμβουλευτικής Επιτροπής Προτύπων.
2. Η καταγραφή των αποτελεσμάτων του Συμβουλίου
3. Η εξασφάλιση της χρηματοδότησης του I.F.R.S και η ετήσια έγκριση του προϋπολογισμού του
4. Η τροποποίηση του καταστατικού
5. Η ανασκόπηση της ετήσιας στρατηγικής του I.A.S.B και η αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας ¹

2. Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, International Accounting Standards Board (I.A.S.B)

Ιδρύθηκε την 1 Απριλίου 2001 αντικαθιστώντας την Επιτροπή των ΔΛΠ . Στόχος του είναι η ανάπτυξη και δημοσίευση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S.) καθώς και η έγκριση των ερμηνειών τους όπως αναπτύχθηκαν από την Επιτροπή Διερμηνειών. Επιπλέον, το σώμα είναι υπεύθυνο για την προώθηση της χρήσης και της εφαρμογής τους . Αποτελείτο από 14 εκλεγμένα μέλη , από τα οποία τα 12 ήταν πλήρους απασχόλησης, τα άλλα 2 μερικής , ενώ μετά το 2009 τα μέλη ανέβηκαν στα 16 . Τα μέλη επιλέγονται σαν μια ομάδα εξειδικευμένων ατόμων με εμπειρία και υψηλή ακαδημαϊκή μόρφωση ενώ δίνεται κι έμφαση στη γεωγραφική κατανομή

¹ <http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Oversight/Trustees/Pages/Trustees.aspx>

των μελών . Τα μέλη διορίζονται από τους επιτρόπους μέσω ανοιχτής και αυστηρής διαδικασίας .^{2 3}

3. Συμβουλευτική επιτροπή προτύπων, Standards Advisory Council (S.A.C)

Αποτελείται από 30 ή παραπάνω μέλη. Αρμοδιότητα της είναι να παρέχει συμβουλευτική καθοδήγηση στο σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες . Προκειμένου να επιτύχει τους σκοπούς της και να παρθούν οι σωστές αποφάσεις, διεξάγονται τρεις συνεδριάσεις ανά έτος με το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Τα μέλη διορίζονται από τους επιτρόπους κάθε τρία χρόνια κι επιλέγονται άτομα με διαφορετικά γεωγραφικά και επαγγελματικά χαρακτηριστικά..⁴

4. Επιτροπή διερμηνειών διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, International Financial Reporting Internations Committee (I.F.R.I.C)

Δημιουργήθηκε το 1996 και επανεξετάστηκε το 2001. Αποτελείται από 12 μέλη κάθε ένα από τα οποία υπηρετεί για τρία χρόνια και διορίζονται από τους επιτρόπους . Σκοπός της είναι ο εντοπισμός τυχόν ασαφειών των Προτύπων και η άμεση καθοδήγηση σχετικά με τα ΔΛΠ ή τα ΔΠΧΠ. Πραγματοποιείται συνεδρίαση κάθε δεύτερο μήνα σχετικά με την επίλυση των παραπάνω προβλημάτων.

² http://en.wikipedia.org/wiki/International_Accounting_Standards_Board

³ <http://www.ifrs.org/About-us/IASB/Pages/Home.aspx>

⁴ <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/advisory/ifrs-advisory-council>

1.9 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ

Η έκδοση ενός προτύπου είναι πολύπλοκη διαδικασία και απαιτεί πολύ χρόνο. Για τη δημιουργία του χρειάζονται ακαδημαϊκές γνώσεις και εκπρόσωποι που έχουν ασχοληθεί με το αντικείμενο. Οι παραπάνω λόγοι αιτιολογούν το κύρος που έχουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και την εξάπλωση τους σε διεθνές επίπεδο.

Ειδικότερα:

1. Η Επιτροπή επιλέγει τα σημαντικότερα ζητήματα που απαιτούν επίλυση και περνάνε από έλεγχο προκειμένου να εντοπιστούν οι αδυναμίες. Αφού το Συμβουλευτικό Συμβούλιο προβεί σε κάποια απόφαση, προκύπτει η έκδοση των σχεδίων ανά θέμα.
2. Το Σώμα των Διεθνών Λογιστικών προτύπων αναλύει τα σχέδια και εάν το κάθε ένα γίνει αποδεκτό από τα 2\3 των μελών τότε δίνεται η έγκριση για τη συνέχιση της διαδικασίας.
3. Επόμενο βήμα είναι η διανομή των σχεδίων στα ενδιαφερόμενα μέλη. Τα σχόλια τους έχουν πολύ μεγάλη βαρύτητα και σε συνδυασμό με το λόγο του Συμβουλίου, τα σχέδια μπορούν να τροποποιηθούν.
4. Τέλος, είτε τροποποιηθεί είτε όχι, πρέπει να εγκριθεί από τα 3\4 των μελών ώστε να οριστικοποιηθεί και να πάρει τη μορφή προτύπου.
5. Το ΔΛΠ αρχίζει να εφαρμόζεται από την αναφερόμενη ημερομηνία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1 Η ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Το ελληνικό κράτος ξεκίνησε την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ, από 1/1/2003, με το ν. 2992/20.3.2002 «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις», πριν αυτά δημοσιευτούν, για να καταλήξει στην υποχρεωτική τους εφαρμογή από 1/1/2005 με το ν. 3229/2004, όπως ορίζει υποχρεωτικά και ο Κανονισμός 1606 της 19.7.2002.

Με το ν. 3229/2004 έχει επιβληθεί στις ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά, να συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Δηλαδή έγινε χρήση της δυνατότητας που έχει δώσει ο Κανονισμός 1606/2002 στα κράτη-μέλη να επιτρέπουν ή να απαιτούν από τις επιχειρήσεις, που οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά, να καταρτίζουν τους ετήσιους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

Στην πραγματικότητα, πολλές επιχειρήσεις στην Ελλάδα συνέτασσαν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ από το 1980. Ορισμένες από αυτές ήταν θυγατρικές εταιρειών του εξωτερικού. Σε κάθε περίπτωση όμως τηρούσαν και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Κάποιες άλλες ακολουθούσαν τα ΔΛΠ επειδή είχαν ή ήθελαν να αντλήσουν κεφάλαια από το εξωτερικό. Τέλος, και οι ναυτιλιακές εταιρείες οι οποίες κατά κύριο λόγο έκαναν τις συναλλαγές τους στο εξωτερικό ακολουθώντας τα ΔΛΠ αλλά και σε περιορισμένο βαθμό τα ΕΛΠ. Τα πρώτα χρόνια που εφαρμόστηκαν τα ΔΛΠ στη Ελλάδα, υπήρξαν πολλές ασάφειες και διαφορές στην αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και στις οικονομικές καταρτίσεις των επιχειρήσεων. Με το πέρασμα των χρόνων οι ελληνικές επιχειρήσεις που προβαίνουν στη χρήση των ΔΛΠ αυξάνονται και σε συνδυασμό με τα ΕΛΠ παρουσιάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις.

2.2 ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΕΣ ΑΛΛΑΓΕΣ

Το καθεστώς των ΔΛΠ επέφερε πολλές αλλαγές στον τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων. Η ύπαρξη τους έγινε αισθητή τόσο στη λογιστική πολιτική όσο και στη φορολογία. Να σημειωθεί ότι παρ'όλο που η εφαρμογή τους είναι προαιρετική για τις ελληνικές επιχειρήσεις, έχουν την υποχρέωση να γνωστοποιούν την προτίμησή τους για το αν θα ακολουθήσουν την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία ή τις αρχές των ΔΛΠ \ ΔΠΧΑ.

Οι αρχές της ισχύουσας νομοθεσίας απαιτούν την τήρηση λογιστικών βιβλίων, χωρίς να έχει καμία πρόσθετη επιβάρυνση σε ότι αφορά τα ΔΛΠ, για να προκύψει το φορολογικό αποτέλεσμα.

Ενώ οι αρχές των ΔΛΠ μετά την εφαρμογή τους απαιτούν κι αυτές την τήρηση λογιστικών βιβλίων. Αλλά αυτή η διαδικασία απαιτεί την επέμβαση του Υπουργείου Οικονομικών και της Επιτροπής της Λογιστικής Τυποποίησης για να υπάρχει φορολογική κάλυψη. Έτσι, μετά από εγκύκλιο του Υπουργείου, αλλάζει ο τρόπος τήρησης των βιβλίων όπως επίσης έγινε απαραίτητη η δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων.

Για να είναι έγκυρος ο προσδιορισμός των φορολογικών μεγεθών και να είναι βέβαιη η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να:

1. Να συντάσσουν Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης, όπου καταχωρούνται οι λογαριασμοί σε χρέωση και πίστωση.

Σ' αυτόν τον πίνακα παρουσιάζονται τα εξής δεδομένα:

- Η αξία όπως προκύπτει από τα βιβλία
- Η αξία με βάση τη φορολογική νομοθεσία
- Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης

2. Να τηρεί Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων το οποίο πρέπει να ενημερώνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού.
3. Να συντάσσεται πίνακας Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης
4. Να συντάσσεται Πίνακας σχηματισμού Φορολογικών Αποθεμάτων

5. Να συντάσσεται Πίνακας Φορολογικών Αποθεμάτων

Τα ΔΛΠ έφεραν αλλαγές και στη φορολογία. Βέβαια δεν την επηρέασαν σε μεγάλο βαθμό αλλά λόγω των μικρών διαφορών που παρουσιάζουν είναι δύσκολο να εντοπιστούν και να υιοθετηθούν από τις επιχειρήσεις. Γι' αυτό το λόγο η Κυβέρνηση εξέδωσε την απόφαση της σταδιακής αλλαγής, προκειμένου να αποφευχθούν τα λάθη.

Οι φορολογικές αλλαγές αναλυτικά είναι οι εξής :

- Οι φορολογικοί συντελεστές προσαρμόζονται, αφού γίνει η επιλογή του φορολογικού συντελεστή, με βάση τους συντελεστές που επιθυμεί η επιχείρηση.
- Ενώ στα ΕΛΠ οι κορυφαίες αρχές είναι η Αρχή του Ιστορικού Κόστους και η Αρχή της συντηρητικότητας, στην εφαρμογή των ΔΛΠ δεν υπάρχει κάποια αναφορά παρ' όλο που συνεχίζουν να υφίστανται σαν αξίες.
- Καταργείται ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων αλλά διατηρείται ο Ισολογισμός και η Κατάσταση Τέλους χρήσης. Τα στοιχεία τόσο στον Ισολογισμό όσο και στα Αποτελέσματα Χρήσης παρουσιάζονται συνοπτικά.
- Δημιουργείται ο Πίνακας Μεταβολής των Ίδιων Κεφαλαίων ο οποίος αντικαθιστά τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Περιλαμβάνει κάποια ίδια στοιχεία όπως το μέρος και τα αποθέματα. Αλλά έχει και όλες τις μεταβολές που έγιναν στην Καθαρή αξία.
- Επιβάλλεται η κατάσταση των Ταμειακών Ροών οι οποίες συντάσσονται από τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.
- Εφαρμόζεται η Απείκονιση της Οικονομικής Ουσίας των συναλλαγών. Δηλαδή, η καταχώρηση όλων των συναλλαγών και των γεγονότων πρέπει να γίνεται με βάση την οικονομική και την εμπορική τους ουσία.
- Αλλάζει ο χειρισμός των Δαπανών Πολυτελούς Απόσβεσης. Απαγορεύεται η κεφαλαιοποίηση αυτών των δαπανών άσχετα με τον φορολογικό χειρισμό και καταχωρούνται στα Αποτελέσματα Χρήσης.

- Αλλαγή τόσο στον Φόρο Εισοδήματος όσο και στους Φόρους που παρουσιάζονταν σε παλαιότερη Χρήση θεωρείται έξοδο και καταχωρούνται στα Αποτελέσματα Χρήσης.
- Χρήση Σημειώσεων (Notes) των οικονομικών καταστάσεων. Παρέχουν αναλυτικές και τεκμηριωμένες πληροφορίες για την σύσταση των οικονομικών καταστάσεων.

Κάποιες δευτερεύουσες αλλαγές παρουσιάζονται:

- Στην αποτίμηση των Στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Στις χρηματοδοτικές μισθώσεις
- Στις υποχρεώσεις για αποζημίωση προσωπικού
- Στο εισόδημα από συμβάσεις κατασκευής έργων
- Στην παροχή πληροφοριών ανά τομέα δραστηριότητας
- Στη μείωση των περιουσιακών στοιχείων
- Στην αποτίμηση χρηματοπιστωτικών μέσων
- Στις επιχορηγήσεις παγίων
- Στις συμμετοχές
- Στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη

2.3 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ

Το μεγαλύτερο ερώτημα μέχρι και σήμερα είναι εάν στην πραγματικότητα άξιζε η διαδικασία για την εφαρμογή και την εισαγωγή των ΔΛΠ στην ελληνική αγορά. Οι απόψεις γενικά είναι αμφίρροπες και κλείνουν τόσο υπέρ όσο και κατά της εφαρμογής. Σε αυτό το κεφάλαιο θα γίνει αναφορά στις θετικές επιδράσεις της εφαρμογής όσον αφορά τους επενδυτές και γενικά τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων αλλά και τις ίδιες τις επιχειρήσεις.

Είναι αποδεκτό ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ έχει βελτιώσει τη λειτουργία των παγκόσμιων κεφαλαιαγορών χάριν στην υψηλή ποιότητα πληροφόρησης που

παρέχεται. Η συνεχής αναβάθμιση των λογιστικών πληροφοριών προσφέρει αξιόπιστες και ακριβείς οδηγίες. Αυτομάτως μειώνεται το ρίσκο των επενδυτικών αποφάσεων. Η συνεχής βελτίωση, η οποία προσαρμόζει τα πρότυπα σύμφωνα με τις πραγματικές και τις διεθνείς ανάγκες αλλά και η χρήση κοινής λογιστικής γλώσσας, αποδεικνύονται χρήσιμα τόσο για τους επενδυτές όσο και για τους οικονομικούς αναλυτές προκειμένου να διαχειρίζονται τα στοιχεία των ξένων επιχειρήσεων με μεγάλη ευχέρεια. Η διαδικασία απλουστεύεται καθώς μειώνεται ο χρόνος και το κόστος που καταναλώνονταν πριν. Αυτό σημαίνει ότι ενθαρρύνονται οι επενδύσεις και στο εξωτερικό. Επίσης, ωφελούμενοι φαίνεται ότι είναι και οι μικροί επενδυτές, καθώς είναι πιο απίθανο να προεξοφλήσουν πληροφορίες από ήδη δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις. Έτσι, γίνονται ανταγωνιστικοί έναντι των ισχυρών επενδυτών καθώς μειώνουν σημαντικά και το ρίσκο των κινήσεων τους.

Στα πλεονεκτήματα μπορούν επίσης να ενταχθούν επιγραμματικά τα εξής :

1. Η αποτίμηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων για τις εισηγμένες επιχειρήσεις
2. Οι χρήστες αντλούν πλήρη και αξιόπιστη ενημέρωση από τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων κατανεμημένα σε τρέχουσα αξία
3. Η παροχή χρήσιμων πληροφοριών για τη μείωση του ρίσκου και την εγκυρότερη λήψη αποφάσεων
4. Η προσέγγιση διεθνών χρηματαγορών
5. Βελτιώνεται η πιστοληπτική ικανότητα
6. Δυνατότητα κεφαλαιοποίησης και απόσβεσης σε θέματα που αφορούν έξοδα διαφήμισης ή τεχνολογικής έρευνας
7. Η κατάργηση των υπολογισμών με βάση τους σταθερούς συντελεστές

2.4 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Η καθιέρωση των ΔΛΠ στην Ελλάδα, έχει χαρακτηριστεί από πολλούς σαν μια από τις μεγαλύτερες επαναστάσεις στο λογιστικό χώρο μετά την εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Οι εισηγμένες επιχειρήσεις που υποχρεούνται να τηρούν λογιστικά βιβλία, χρειάζεται να επινοούν καλό σχεδιασμό και συνεργασία μεταξύ των εμπλεκόμενων, της διοίκησης της επιχείρησης, τους ορκωτούς ελεγκτές, τους λογιστές ακόμα και το κράτος. Θεωρείται ένα μεγάλο εγχείρημα στον Ελλαδικό χώρο γι αυτό και είχε φανεί από την αρχή ότι η μετάβαση στα ΔΛΠ απαιτεί προσεκτικό χειρισμό. Η διαδικασία αυτή αφορά μια ολόκληρη ομάδα μέσα σε μια επιχείρηση προκειμένου να παρουσιάζονται έγκυρα αποτελέσματα. Παρ' όλα αυτά, μετά την εφαρμογή των ΔΛΠ και αφού παρουσιάστηκαν τα πρώτα δείγματα των οικονομικών καταστάσεων αποδείχτηκε ότι η υιοθέτηση τους δεν ήταν τόσο απλή λόγω του μεγάλου αριθμού των λαθών. Σημαντικό ρόλο έπαιξε η Επιτροπή Κεφαλαιαγορών αλλά και η συνεχής αναβάθμιση των λογιστών και των ελεγκτών που συμμετέχουν σε αυτήν τη διαδικασία.

Από τη στιγμή που μια επιχείρηση αποφασίσει να εφαρμόσει τα ΔΛΠ πρέπει να τηρεί τους παρακάτω όρους :

- Διάγνωση της επίδρασης των ΔΛΠ
- Εκπαίδευση των εμπλεκόμενων
- Χρήση μηχανογράφησης
- Χρονοδιάγραμμα ομαδικής εργασίας
- Υλοποίηση
- Ανάπτυξη λύσεων
- Αξιολόγηση

Τα προβλήματα της μετάβασης σε ΔΛΠ είναι πρώτον, η κατανόηση των διαφορών με τα ΕΛΠ. Δηλαδή, εφόσον είναι γνωστό ότι οι διαφορές που παρουσιάζονται μπορεί να είναι εκατοντάδες, έτσι οι επιχειρήσεις πρέπει να προσαρμοστούν για να μπορέσουν να ανταπεξέλθουν στον κατά πολύ αυξημένο αριθμό υποχρεώσεων που έχουν. Δεύτερον, είναι η μέθοδος που θα ακολουθήσει η

επιχείρηση σε συνδυασμό με το ισχύον νομικό πλαίσιο. Δηλαδή, κατά το ενδιάμεσο διάστημα κάποιες επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν τα ΔΛΠ και κάποιες άλλες τα ΕΛΠ. Αυτές που χρησιμοποιούν τα ΕΛΠ συνεχίζουν να τηρούν τα βιβλία τους και να εκδίδουν τις οικονομικές τους καταστάσεις όπως πριν. Η διαδικασία αυτή είναι κοινή τόσο για τις επιχειρήσεις όσο και για τους ελεγκτές. Αυτό το μέτρο είχε σαν αποτέλεσμα οι περισσότερες επιχειρήσεις να προτιμούν τη συνέχιση των ΕΛΠ και μόνο εάν μια επιχείρηση έχει έμπειρο δυναμικό πάνω στα πρότυπα υιοθετεί τα ΔΛΠ. Τρίτον, η τήρηση δύο παράλληλων συστημάτων. Δηλαδή, από την μια απαιτείται η καθημερινή λογιστική παρακολούθηση και πιθανότατα διαφορετικός λογιστικός χειρισμός. Από την άλλη απαιτείται ο έλεγχος αναλυτικών εφαρμογών που πλέον δεν υφίστανται στην Ελλάδα.

Οι περιοχές που χρειάζονται προσαρμογή για να δεχτούν τα ΔΛΠ είναι :

- Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία
- Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία
- Η αποτίμηση των αποθεμάτων
- Οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις
- Η αποτίμηση των μετοχών
- Η αποτίμηση των χρεογράφων

Επίσης, η επιχείρηση θα χρειαστεί μεθόδους υπολογισμού όπως απαιτούν τα ΔΛΠ.

Συγκεκριμένα :

- Υπολογισμός παρούσας αξίας
- Υπολογισμός με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου
- Υπολογισμός ωφέλιμης διάρκειας ζωής
- Υπολογισμός της απώλειας από εμπορικές απαιτήσεις
- Υπολογισμός προβλέψεων μελλοντικών ταμειακών ροών
- Λιανικές τιμές πώλησης
- Ηλικία των απαιτήσεων
- Πρόβλεψη των επισφαλειών

Γενικά η σωστή λειτουργία των εφαρμογών έχει χαρακτηριστεί ως πολύ σημαντική για την εφαρμογή των ΔΛΠ. Δηλαδή απαιτείται ανάλυση αυτών των εφαρμογών για να γίνει ολοκληρωμένος λογιστικός σχεδιασμός.

2.5 ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ

Ο ερχομός των ΔΛΠ στην ελληνική αγορά είχε σκοπό την καλύτερη λειτουργία των επιχειρήσεων όσον αφορά τον λογιστικό τομέα. Παρ' όλα αυτά όμως, επειδή οι διαφορές ανάμεσα στα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ είναι εκατοντάδες, δεν άργησαν να εμφανιστούν τα προβλήματα. Ο κυριότερος λόγος που οι επιχειρήσεις βρέθηκαν να πρέπει αντιμετωπίσουν πλήθος αλλαγών και λαθών ήταν η έλλειψη εμπειρίας και γνώσεων του προσωπικού πάνω στα ΔΛΠ. Κάποια από τα βασικά εμπόδια ήταν και είναι :

1. Η απλούστευση των ΔΛΠ. Αυτό δε σήμαινε ότι θα αλλάξουν οι αρχές τους, απλά άλλαξε ο βαθμός αναλυτικής πληροφόρησης.
2. Εκπαιδεύονταν μόνο οι λογιστές που θα ασχολούνταν με την εφαρμογή των ΔΛΠ.
3. Η συνεχής αναθεώρηση των ΔΛΠ, ώστε να καλύπτονται οι αλλαγές που γίνονται από τις επιχειρήσεις, επιβραδύνουν την εφαρμογή τους στις μικρότερες επιχειρήσεις.

Από τα παραπάνω προκύπτει το συμπέρασμα ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ δε σημαίνει αυτόματη βελτίωση της λειτουργίας των επιχειρήσεων, αλλά αντιθέτως χρειάζεται συνεχής βελτίωση ώστε να μην χάνεται η ποιότητα της πληροφόρησης. Η υιοθέτηση των ΔΛΠ αποτελεί σημαντική αλλαγή για τις επιχειρήσεις, γι αυτό και η εφαρμογή τους έπρεπε να είναι άμεση. Έτσι, από τα πρώτα βήματα παρουσιάστηκαν λάθη τα οποία συμβαίνουν μέχρι και σήμερα.

Τα πιο συνηθισμένα λάθη που γίνονται στην εφαρμογή των ΔΛΠ είναι :

1) Η χρήση μη επισημοποιημένης έκδοσης των ΔΛΠ

Είναι σημαντικό οι χρήστες να δίνουν ιδιαίτερη προσοχή στο κείμενο των ΔΛΠ στην ελληνική γλώσσα. Εφόσον εφαρμοστεί σαν νόμος θα είναι και η επικυρωμένη έκδοση σύμφωνα με την οποία λειτουργούν οι επιχειρήσεις.

2) Εσφαλμένος υπολογισμός ή χειρισμός της Υπεραξίας

Δηλαδή, η διαφορά του τιμήματος για την απόκτηση μιας συμμετοχής κατά την οποία χρειάζεται να τηρούνται δύο προϋποθέσεις :

1. Το συμφωνημένο τίμημα, το οποίο προσδιορίζεται εύκολα εκτός εάν
 - Υπάρχουν δικαιώματα απόκτησης συμμετοχής υπό όρους
 - Έχουν συμφωνηθεί ως συνάρτηση μεγεθών και δεν έχει οριστικοποιηθεί

2. Η χρήση της λογιστικής αξίας την ημερομηνία απόκτησης της συμμετοχής. Σε αυτήν την περίπτωση πρέπει να αποφεύγονται τα λάθη στον υπολογισμό της λογιστικής αξίας εφόσον αυτή περιλαμβάνει :
 - Τα αποτελέσματα περιόδων ακόμα και αν δεν έχει μεταφερθεί στα ίδια κεφάλαια
 - Την αναλογία των πληρωτέων μερισμάτων που θα εισπραχθούν από τον αγοραστή

3) Εσφαλμένος υπολογισμός αποσβέσεων

Για να υπάρξει η σιγουριά ότι τα πάγια υπολογίζονται σωστά πρέπει να παρακολουθούνται ταυτόχρονα τόσο από τα μητρώα παγίων των ΔΛΠ όσο και των ΕΛΠ. Παρά την τήρηση αυτού του μέτρου πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή στο τελικό αποτέλεσμα, να είναι έγκυρο και να καταχωρούνται τα αποτελέσματα από την πώληση ενός παγίου.

Εάν δεν τηρηθεί η ταυτόχρονη παρακολούθηση των παγίων τότε πρέπει να υπολογιστούν οι διαφορές των αποσβέσεων των ΕΛΠ που έχουν καταχωρηθεί και των ΔΛΠ που θα έπρεπε να καταχωρηθούν προκειμένου να οδηγούν στα σωστά συμπεράσματα.

4) Εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων

Εάν ένας τίτλος συμπεριληφθεί από λάθος τότε τα αποτελέσματα παρουσιάζονται αλλοιωμένα καθώς υπάρχει διαφοροποίηση στα Ίδια Κεφάλαια.

5) Ασυμφωνία ή πλασματική συμφωνία λογαριασμού «Αποτέλεσμα εις νέον»

Εάν υπάρξει συμφωνία με το λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέον» είναι ο βασικότερος τρόπος ελέγχου της εγκυρότητας του τελικού αποτελέσματος. Η

συμφωνία κρίνεται απαραίτητη εάν τηρούνται λογιστικά βιβλία κατά τη διάρκεια της χρήσης ή εάν στο τέλος είναι απαραίτητες κάποιες προσαρμογές προκειμένου να καταρτιστούν άλλες οικονομικές καταστάσεις.

Η μεγαλύτερη προσοχή πρέπει να δίνεται

- Στα ίδια κεφάλαια ενάρξεως και
- Στη διασφάλιση ότι προκύπτουν τα σωστά αποτελέσματα

6) Εσφαλμένος υπολογισμός και παρουσίαση των δικαιωμάτων μειοψηφίας

Ιδιαίτερη προσοχή χρειάζεται :

- Το ποσοστό συμμετοχής σε περιπτώσεις αμοιβαίας συμμετοχής
- Οι επιδράσεις που μπορεί να προκύψουν από μεταβολές των ποσοστών συμμετοχής
- Ο υπολογισμός των δικαιωμάτων μειοψηφίας ο οποίος πρέπει να κλείνει υπέρ των ΕΛΠ και όχι των ΔΛΠ.

7) Εσφαλμένος υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων

Ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων πρέπει να πληροί δύο βασικές παραμέτρους:

- Τις διαφορές που υπάρχουν την ημερομηνία του ισολογισμού
- Το συντελεστή υπολογισμού των φόρων

Ο υπολογισμός αυτός στηρίζεται στην ισχύουσα φορολογική νομοθεσία

- Η μεταβολή του συντελεστή φορολογικού εισοδήματος που σημαίνει ότι σε προηγούμενη χρήση χρησιμοποιήθηκε διαφορετικός συντελεστής και
- Η τακτοποίηση μη ελεγμένων φορολογικών χρήσεων προηγούμενων περιόδων που είχε γίνει υπολογισμός και καταχώρηση σχετικών προβλέψεων.

8) Σφάλματα κοστολόγησης

Δύο από τα σημαντικότερα κονδύλια που υπολογίζονται στις εργασίες κοστολόγησης και έχουν παρουσιάσει τα περισσότερα λάθη είναι :

- Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων, όπου εφόσον εντοπιστούν οι μεταβολές των αποσβέσεων πρέπει να διαμορφωθούν τα κονδύλια κατά τα οποία είχαν υπολογισθεί οι συγκεκριμένες αποσβέσεις.
- Οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού τα οποία πρέπει να μεταβάλλονται σύμφωνα με το κόστος που πρέπει να επιβαρύνει την κάθε χρήση. Τα κονδύλια διαμορφώνονται με βάση τις αλλαγές που δέχονται τα μεγέθη.

9) Χρησιμοποίηση λογαριασμών «Ευκολίας» για τακτοποίηση των διαφορών
Η έλλειψη εμπειρίας στις ελληνικές επιχειρήσεις συχνά οδηγεί σε αδιέξοδο τους λογιστές όταν έχουν να τακτοποιήσουν ορισμένες εγγραφές άγνωστων κονδυλίων οι οποίες μπορεί εκ παραδρομής να καταλήξουν σε λάθος λογαριασμούς.

10) Διαφορετική αντιμετώπιση από διαφορετικές εταιρείες του ομίλου
Οι καταρτίσεις των ισολογισμών των επιχειρήσεων πρέπει να προβάλλονται συνολικά, καθώς και να φαίνονται όλα τα περιουσιακά στοιχεία των ενοποιημένων εταιρειών. Εάν τα πάγια μιας εταιρείας εμφανίζονται στο κόστος κτήσης δεν είναι δυνατόν τα πάγια της ίδιας κατηγορίας του ομίλου να εμφανίζονται από άλλο ειδικό εκτιμητή. Αυτές οι διαφορές πρέπει να εντοπίζονται έγκαιρα από τις διοικήσεις για να υπάρχει περιθώριο αντιμετώπισης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

3.1.1 ΔΛΠ 1 : Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Το ΔΛΠ 1 καθορίζει τις βάσεις που πρέπει να τηρούνται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα :

- Τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της οικονομικής οντότητας όσο και
- Με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων .

Καθορίζει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

Το ΔΛΠ 1 αποσκοπεί στη βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων:

- Διασφαλίζοντας ότι οι Οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με κάθε εφαρμοστέο πρότυπο ,
- Διασφαλίζοντας ότι οι παρεκκλίσεις από τα ΔΠΧΑ περιορίζονται σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις.
- Παρέχοντας καθοδήγηση για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, περιλαμβανομένων των ελάχιστων απαιτήσεων αυτών ,
- Καθορίζοντας πρακτικές απαιτήσεις για ζητήματα όπως η ουσιαστικότητα , η συνεχιζόμενη δραστηριότητα και η επιλογή των λογιστικών πολιτικών .

Ο στόχος των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την οικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές της οντότητας, οι οποίες είναι χρήσιμες για τις αποφάσεις ενός ευρέος κύκλου χρηστών .

Επιπλέον οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν τα αποτελέσματα της διαχείρισης από τη Διοίκηση όσον αφορά τους πόρους που της εμπιστεύθηκαν.

Οι πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις βοηθούν τους χρήστες τους να προβλέψουν τις μελλοντικές ταμειακές ροές της οντότητας και ειδικότερα το χρόνο και το πόσο βέβαιες είναι αυτές.⁵

3.1.2 ΔΛΠ 8 : Λογιστικές Πολιτικές , Μεταβολές των λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη

Το ΔΛΠ 8 έχει ως αντικείμενο την προδιαγραφή κριτηρίων που αφορούν στις λογιστικές πολιτικές που πρέπει να εφαρμόζονται στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων καθώς και για τη διόρθωση τυχόν λαθών που προκύπτουν. Με αυτόν τον τρόπο το πρότυπο επιδιώκει οι οικονομικές καταστάσεις να χαρακτηρίζονται από αξιοπιστία και σχετικότητα κι επιπλέον να είναι συγκρίσιμες με τις οικονομικές καταστάσεις διαφόρων περιόδων της ίδιας οικονομικής οντότητας καθώς και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων.

3.1.3 ΔΛΠ 18 : Έσοδα

Τα έσοδα αποτελούν τη μικτή εισροή οικονομικών ωφελειών που αφορούν σε μια οικονομική περίοδο και προέρχονται από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης έχοντας ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνη που σχετίζεται με εισφορά κεφαλαίου από μετόχους ή εταίρους.

Σκοπός του ΔΛΠ είναι να καθορίσει τους λογιστικούς χειρισμούς που απαιτούνται, προκειμένου να υπάρξει ορθή λογιστική καταγραφή των εσόδων που προκύπτουν από την επιχειρηματική δραστηριότητα, στα πλαίσια της οποίας πραγματοποιούνται ορισμένες συναλλαγές από τις οποίες προκύπτουν οικονομικά οφέλη.

⁵ PriceWaterHouseCoopers «IFRS MANUAL-ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», 2011

Το πρότυπο προσδιορίζει το χρόνο αναγνώρισης του εσόδου και καθορίζει τις περιπτώσεις που πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισής του.

Τα έσοδα αναγνωρίζονται όταν είναι πιθανό, δηλαδή περισσότερο πιθανό παρά όχι, ότι θα προκύψουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την επιχείρηση

Το ΔΛΠ εφαρμόζεται στη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων που προκύπτουν από :

- Την πώληση αγαθών
- Την παροχή υπηρεσιών
- Τόκους, μερίσματα, δικαιώματα τρίτων προσώπων

Το έσοδο επιμετρείται στην εύλογη αξία του εισπραχθέντος ή εισπρακτέου ανταλλάγματος αφού αφαιρεθούν οι εμπορικές εκπτώσεις και μειώσεις τιμών.

Όταν η εισροή μετρητών αναβάλλεται, ως έσοδο αναγνωρίζεται η παρούσα αξία του τιμήματος και αναγνωρίζεται ξεχωριστά το χρηματοδοτικό μέρος της συναλλαγής. Για αυτό το σκοπό θα πρέπει να προσδιοριστεί το τεκμαρτό επιτόκιο και να υπολογιστεί η παρούσα αξία των εισροών. Η διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας και του ονομαστικού ποσού του αντιτίμου θα πρέπει να μεταφερθεί στην κατάσταση οικονομικής θέσης ως αναβαλλόμενο έσοδο και να αναγνωριστεί σταδιακά κατά την περίοδο της πίστωσης ως έσοδο τόκων σε γραμμή άλλη από τα έσοδα πωλήσεων.⁶

3.1.4 ΔΛΠ 10 : Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού

Το ΔΛΠ 10 εφαρμόζεται για να γνωστοποιήσει τα λογιστικά γεγονότα που πραγματοποιούνται μετά την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού αλλά πριν την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων από το διοικητικό συμβούλιο. Συγκεκριμένα, προσδιορίζει :

- το πότε η οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού και

⁶ PriceWaterHouseCoopers «IFRS MANUAL-ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», 2011

- τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να προσφέρει η οικονομική οντότητα σχετικά με γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού.

Τέτοια γεγονότα μπορεί να είναι διορθωτικά, να αφορούν δηλαδή τις συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία ισολογισμού ή μη διορθωτικά, τα οποία να σχετίζονται με τις συνθήκες που προέκυψαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Επιπλέον το πρότυπο αυτό απαιτεί από την οικονομική οντότητα να μην καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εάν γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή αυτής δεν ισχύει.

Αυτό το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστικοποίηση και γνωστοποίηση όλων των σημαντικών γεγονότων που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, τόσο των ευνοϊκών όσο και των μη ευνοϊκών.⁷

3.1.5 ΔΛΠ 7 : Κατάσταση ταμειακών ροών

Το ΔΛΠ 7 εφαρμόζει την κατάρτιση της κατάστασης ταμειακών ροών ώστε να μπορούν οι χρήστες να αξιολογούν τη φερεγγυότητα και τη ρευστότητα της οικονομικής οντότητας.

Όλες οι οικονομικές οντότητες απαιτείται να παρουσιάσουν μία κατάσταση ταμειακών ροών που αναφέρει τις ταμειακές ροές (εισροές και εκροές) κατά την διάρκεια της περιόδου αναφοράς. Οι ταμειακές ροές πρέπει να ταξινομούνται ως εξής :

- Λειτουργικές δραστηριότητες
- Επενδυτικές δραστηριότητες
- Χρηματοδοτικές δραστηριότητες

Η κατάσταση ταμειακών ροών αναλύει τις μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα και στα ταμειακά ισοδύναμα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, αναλυόμενες σε τρεις δραστηριότητες, λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές.

Τα ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα ορίζονται ως εξής :

⁷ www.logistis.gr

- Ταμειακά διαθέσιμα (cash) είναι τα μετρητά στο ταμείο και οι καταθέσεις όψεως που μπορούν να αναληφθούν άμεσα
- Ταμειακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις , που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμειακών διαθέσιμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους . Τα ταμειακά ισοδύναμα κατέχονται με σκοπό την αντιμετώπιση βραχυπρόθεσμων ταμειακών αναγκών παρά για επένδυση ή άλλους σκοπούς.⁸

3.1.6 ΔΛΠ 34 : Χρηματοοικονομική Αναφορά

Το ΔΛΠ 34 προδιαγράφει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς / έκθεσης, συμπεριλαμβανομένων των γνωστοποιήσεων, και προσδιορίζει τις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης που πρέπει να εφαρμόζονται σε μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά.

Το παρόν πρότυπο ισχύει για όλες τις οικονομικές οντότητες που είτε υποχρεούνται από νόμο ή ρυθμιστικούς φορείς είτε επιλέγουν εκούσια να δημοσιεύσουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές που καλύπτουν μια περίοδο μικρότερη από το πλήρες οικονομικό έτος.

Περιεχόμενο :

- Συνοπτική κατάσταση οικονομικής θέσης
- Συνοπτική κατάσταση συνολικού εισοδήματος
- Συνοπτική κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων
- Συνοπτική κατάσταση των ταμειακών ροών
- Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις

Στις συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται, κατ' ελάχιστο, όλοι :

- Οι τίτλοι και

⁸ PriceWaterHouseCoopers «IFRS MANUAL-ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», 2011

- Τα επιμέρους υποσύνολα όπως αυτά που περιλαμβάνονταν στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της.⁹

3.2 ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

3.2.1 ΔΛΠ 2 : Αποθέματα

Σκοπός του προτύπου είναι η αντιστοίχιση του κόστους με τα έσοδα (μέσω των αναλώσεων στο κόστος πωληθέντων), προκειμένου να επιτευχθεί ο σωστός προσδιορισμός του αποτελέσματος της περιόδου αλλά και η ακριβής παρουσίαση των αποθεμάτων ως περιουσιακά στοιχεία στο ενεργητικό της αναφέρουσας οικονομικής οντότητας κατά την ημερομηνία της κατάστασης οικονομικής θέσης . Επιπλέον, παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και για την απομείωση της λογιστικής αξίας των αποθεμάτων μέχρι του ύψους της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας τους.

Εφαρμόζεται για όλα τα αποθέματα τα οποία :

- κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης
- βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής για πώληση
- έχουν τη μορφή υλικών ή προμηθειών που θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία
- έχουν τα μορφή υλικών ή προμηθειών που θα αναλωθούν κατά την παροχή υπηρεσιών.

Τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία και άρα πόροι που η οικονομική οντότητα :

- ελέγχει
- αναμένει οικονομικά οφέλη / εισροές στο μέλλον και

⁹ www.logistis.gr

- την αξία των οποίων μπορεί αξιόπιστα να εκτιμήσει

Ως περιουσιακά στοιχεία έχουν το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό ότι :

- κατέχονται προς πώληση ως μέρος της συνήθους δραστηριότητας της εταιρείας
- κατέχονται για ιδιόχρηση π.χ. στην παραγωγική διαδικασία ως πρώτες ύλες.

Τα αποθέματα επιμετρούνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους (λογιστική αξία) και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.¹⁰

3.2.2 ΔΛΠ 16 : Ενσώματα πάγια

Σκοπός του ΔΛΠ είναι να προδιαγράψει :

- Το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια
- Την αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων
- Τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας
- Τις επιβαρύνσεις των αποσβέσεων και των ζημιών απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με αυτά
- Τις απαιτήσεις γνωστοποίησης

Πεδίο εφαρμογής

Το παρόν πρότυπο ασχολείται με όλα τα ενσώματα πάγια, συμπεριλαμβανομένων και εκείνων που κατέχονται από μισθωτή στο πλαίσιο μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης (ΔΛΠ 17) καθώς και με τον εξοπλισμό που χρησιμοποιείται για την ανάπτυξη ή τη διατήρηση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων. Το πρότυπο ορίζει ότι το αρχικό ποσό του περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται στο κόστος και στη συνέχεια γίνεται επιλογή μεταξύ της συνέχισης της εφαρμογής της μεθόδου του κόστους ή της εφαρμογής της μεθόδου της αναπροσαρμογής (εύλογες αξίες).

Αναγνώριση

Ως περιουσιακό στοιχείο (asset) στο ενεργητικό αναγνωρίζεται ένα στοιχείο όταν :

¹⁰ PriceWaterHouseCoopers «IFRS MANUAL-ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», 2011

- Ελέγχεται από την οικονομική οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και
- Είναι πιθανό ότι μελλοντικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα.

Ειδικότερα ένα περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο (fixed asset) όταν :

- Κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς
- Το κόστος του μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία
- Αναμένεται να χρησιμοποιηθεί για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο.

Στο κόστος ενός ενσώματου παγίου συμπεριλαμβάνονται και τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή του, καθώς και τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν μεταγενέστερα και αφορούν σε προσθήκες ή βελτιώσεις του παγίου, δηλαδή αυξάνουν την παραγωγική ικανότητα του και αναμένονται μελλοντικά οφέλη από αυτές. Αντίθετα, δαπάνες επισκευών και συντηρήσεων αναγνωρίζονται ως έξοδα και δεν προσαυξάνουν την αξία του παγίου, εκτός και αν πρόκειται για σημαντικές επισκευές.¹¹

3.2.3 ΔΛΠ 40 : Επενδύσεις σε ακίνητα

Σκοπός είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα

Εφαρμόζεται σε όλες τις επενδύσεις σε ακίνητα. Το πρότυπο αυτό επιτρέπει στις οικονομικές οντότητες να εφαρμόσουν είτε :

- Τη μέθοδο της εύλογης αξίας : βάσει της οποίας μία επένδυση σε ακίνητο επιμετρείται μετά την αρχική αναγνώριση (η οποία υποχρεωτικά είναι στο κόστος), στην εύλογη αξία με τις μεταβολές στην εύλογη αξία να αναγνωρίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, είτε

¹¹ PriceWaterHouseCoopers «IFRS MANUAL-ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», 2011

- Τη μέθοδο του κόστους : βάσει της οποίας οι επενδύσεις σε ακίνητα συνεχίζουν να επιμετρώνται μετά την αρχική αναγνώριση, στο κόστος μείον στις σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν ζημιές απομείωσης.

Μεταγενέστερες δαπάνες

Θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται μόνο εάν προκύπτουν πιθανά μελλοντικά οφέλη και τα σχετικά κόστη μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα.

Οι επισκευές και οι συντηρήσεις πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα.¹²

3.2.4 ΔΛΠ 38 : Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Σκοπός του ΔΛΠ είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν καλύπτονται από κάποιο άλλο πρότυπο . Το πρότυπο απαιτεί από μία οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνο όταν πληρούνται συγκεκριμένα κριτήρια . Το πρότυπο καθορίζει επίσης πώς επιμετρείται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με αυτά.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση. Ως περιουσιακό στοιχείο ορίζεται ένας πόρος που ελέγχεται από την οικονομική οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων και από τον οποίο αναμένεται ότι θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Τα τρία βασικά χαρακτηριστικά ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι :

- Η αναγνωρισιμότητα (μπορεί να διαχωριστεί από άλλα περιουσιακά στοιχεία και την ίδια την εταιρεία και να πωληθεί είτε μεμονωμένα είτε σε συνδυασμό με άλλα περιουσιακά στοιχεία)
- Ο έλεγχος (δύναμη να λαμβάνονται τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και να αποκλείεται η πρόσβαση τρίτων σε αυτό)

¹² PriceWaterHouseCoopers «IFRS MANUAL-ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», 2011

- Τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη (προσδοκώμενα έσοδα ή μειωμένα μελλοντικά έξοδα λόγω χρήσης του άυλου περιουσιακού στοιχείου , έσοδα από πώληση του, κλπ)

Τα κριτήρια αναγνώρισης ενός περιουσιακού στοιχείου παραμένουν τα ίδια ανεξαρτήτως του τρόπου απόκτησης του, διαφέρει όμως , ανάλογα την περίπτωση, ο τρόπος που αυτά εφαρμόζονται. ¹³

3.2.5 ΔΛΠ 36 : Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Σκοπός είναι να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία τους και να καθορίσει τον τρόπο υπολογισμού της ανακτήσιμης αξίας .

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική της απομείωσης της αξίας όλων των ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων (π.χ. γη , κτίρια , μηχανήματα και εξοπλισμός, άυλα περιουσιακά στοιχεία, περιουσιακά στοιχεία που επιμετρούνται σε αναπροσαρμοσμένες αξίες στο πλαίσιο του ΔΛΠ 16 και του ΔΛΠ 38) και της υπεραξίας συμπεριλαμβανομένων των εξής χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων:

Συμμετοχές σε :

- Θυγατρικές (ΔΛΠ 27)
- Συγγενείς (ΔΛΠ 28)
- Κοινοπραξίες (ΔΛΠ 31)

Επίσης και για :

- Επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρούνται στο κόστος (ΔΛΠ 40) ¹⁴

¹³ www.logistis.gr

¹⁴ www.logistis.gr

3.2.6 ΔΠΧΑ 5 : Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες

Ο σκοπός του ΔΠΧΑ 5 είναι να βελτιώσει την ικανότητα των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να κάνουν προβλέψεις για τις ταμειακές ροές, τη δυνατότητα δημιουργίας εσόδων και την οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας. Το πρότυπο καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και γνωστοποίηση των διακοπτουσών δραστηριοτήτων.

Οι απαιτήσεις κατάταξης και παρουσίασης του ΔΠΧΑ 5 εφαρμόζεται σε όλα τα αναγνωρισμένα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και σε όλες τις ομάδες εκποίησης της οικονομικής οντότητας.¹⁵

3.2.7 ΔΛΠ 23 : Κόστος Δανεισμού

Το ΔΛΠ 23 καθορίζει τις αρχές για τον τρόπο και το χρόνο κεφαλαιοποίησης του κόστους δανεισμού.

Το κόστος δανεισμού είναι το κόστος που σχετίζεται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή την παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις και το οποίο θα μπορούσε να είχε αποφευχθεί, αν δεν είχε γίνει το έξοδο για το περιουσιακό στοιχείο.

Στο κόστος δανεισμού περιλαμβάνονται :

- Τόκοι υπεραναλήψεων και τόκοι τόσο βραχυπρόθεσμων όσο και μακροπρόθεσμων δανείων
- Απόσβεση διαφοράς της «υπό το άρτιο» λήψης ή «υπέρ το άρτιο» εξόφλησης δανείων
- Απόσβεση συμπληρωματικού κόστους που πραγματοποιήθηκε για τη λήψη δανείων

¹⁵ www.logistis.gr

- Χρηματοδοτικές επιβαρύνσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις (ΔΛΠ 17)
- Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από λήψη δανείων σε ξένο νόμισμα, κατά την έκταση που αυτές θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους τόκων
- Καταβολή μερισμάτων σε εξαγοράσιμες προνομιούχες μετοχές που κατατάσσονται ως υποχρεώσεις σύμφωνα με το ΔΛΠ 32.

Ένα περιουσιακό στοιχείο για να πληροί τις προϋποθέσεις προκειμένου να ενσωματωθούν σε αυτό τα κόστη δανεισμού που το αφορούν πρέπει κατ' ανάγκη να χρειάζεται μια σημαντική χρονική περίοδο προετοιμασίας για τη χρήση για την οποία προορίζεται ή για την πώλησή του.¹⁶

3.3 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

3.3.1 ΔΛΠ 37 : Προβλέψεις , ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

Ο σκοπός του ΔΛΠ 37 είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια αναγνώρισης και τις βάσεις επιμέτρησης των προβλέψεων, των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και να εξασφαλίσει ότι οι πληροφορίες που γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων είναι επαρκείς, ώστε να μπορούν οι χρήστες να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρόνο εκδήλωσης και την οικονομική επίπτωση των γεγονότων αυτών.

Το ΔΛΠ 37 εφαρμόζεται από τις οικονομικές οντότητες όλων των κλάδων. Αφορά στη λογιστική των προβλέψεων, των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων. Καθορίζει τις προϋποθέσεις αναγνώρισης μιας πρόβλεψης. Καθοδηγεί τους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων για να αποφασίσουν πότε πρέπει :

¹⁶ www.logistis.gr

- Να αναγνωρίσουν (λογιστικοποιήσουν) μια πρόβλεψη ή
- Να προβούν μόνο σε γνωστοποίηση πληροφοριών στις σημειώσεις ή
- Να μην κάνουν καμία ενέργεια

Το ΔΛΠ εξαιρεί υποχρεώσεις και ενδεχόμενα που απορρέουν από :

- Χρηματοοικονομικά μέσα που λογιστικοποιούνται στην εύλογη αξία (το ΔΛΠ 37 εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα που καταχωρούνται σε αποσβεσμένο κόστος)
- Μη επαχθείς εκτελεστές συμβάσεις (για παράδειγμα συμβάσεις στο πλαίσιο των οποίων αμφότερα τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν εκτελέσει μερικώς τις υποχρεώσεις τους σε ίση έκταση)
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια από ασφαλιστές και
- Γεγονότα ή συναλλαγές που καλύπτονται από άλλο ΔΛΠ (π.χ. φόροι εισοδήματος, μισθώσεις, αμοιβές προσωπικού, πάγια ,αποθέματα).¹⁷

3.3.2 ΔΛΠ 12 : Φόροι εισοδήματος

Σκοπός είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος . Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι η λογιστική παρακολούθηση τόσο των τρεχουσών όσο και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών που απορρέουν από :

α) συναλλαγές και άλλα οικονομικά γεγονότα της τρέχουσας χρήσης ή περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις

β) τη μελλοντική υποχρέωση καταβολής φόρων ή την αναμενόμενη μελλοντική ωφέλεια από φόρους σε σχέση με την κλειόμενη χρήση.

Το πρότυπο αυτό ασχολείται με όλους τους φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη .

Οι τομείς που καλύπτει είναι :

- Η διαφορά μεταξύ του λογιστικού και του φορολογητέου κέρδους (μόνιμες και προσωρινές διαφορές),

¹⁷ PriceWaterHouseCoopers «IFRS MANUAL-ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», 2011

- Τα κριτήρια αναγνώρισης και επιμέτρησης των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων / υποχρεώσεων,
- Λογιστική αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων.

Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις / υποχρεώσεις και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις / υποχρεώσεις πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης .

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις / υποχρεώσεις δεν πρέπει να ταξινομούνται ως κυκλοφορούν ενεργητικό / βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις .

Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις / υποχρεώσεις όπως και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις / υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται μόνο εάν υφίσταται νομική βάση για το συμψηφισμό αυτό. Για τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις / υποχρεώσεις ως συμψηφισμός θεωρείται η ταυτόχρονη είσπραξη της απαίτησης και η πληρωμή της υποχρέωσης.

Το έξοδο ή έσοδο της χρήσης για φόρο εισοδήματος θα παρουσιάζεται στην Κατάσταση Συνολικού εισοδήματος στο βαθμό που αφορά συναλλαγές που περιλαμβάνονται στην Κατάσταση αυτή.¹⁸

3.3.3 ΔΛΠ 19 : Παροχές σε εργαζομένους

Σκοπός είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις προς τους εργαζομένους.

Το κόστος των παροχών προς τους εργαζομένους πρέπει να αναγνωρίζεται στην περίοδο κατά την οποία οι παροχές καθίστανται δεδουλευμένες από τον εργαζόμενο και όχι κατά την περίοδο που αυτές καταβάλλονται.

Εφαρμόζεται για :

- Ημερομίσθια και μισθούς
- Εισφορές σε ταμεία κοινωνικών ασφαλίσεων

¹⁸ PriceWaterHouseCoopers «IFRS MANUAL-ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», 2011

- Αποζημιωμένες απουσίες (ετήσια άδεια μετ' αποδοχών ή άδεια ασθενείας μετ' αποδοχών)
- Προγράμματα διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών (μπόνους)
- Ιατροφαρμακευτική περίθαλψη και ασφάλεια ζωής κατά την απασχόληση
- Παροχές στέγασης
- Δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες
- Συνταξιοδοτικές παροχές
- Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία , όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη και ασφάλεια ζωής
- Προγράμματα μεταφερόμενης αποζημίωσης
- Παροχές στη λήξη της απασχόλησης (εφάπαξ)

3.4 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ

3.4.1 ΔΛΠ 32 : Χρηματοοικονομικά μέσα : Παρουσίαση

Χρηματοοικονομικό μέσο είναι ένα συμβόλαιο που δημιουργεί ταυτόχρονα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μία οικονομική οντότητα και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή συμμετοχικό τίτλο για μία άλλη . Αναφέρεται σε συμβόλαια, δηλαδή σε συμβατικά δικαιώματα και υποχρεώσεις, επομένως δεν περιλαμβάνονται τα τεκμαιρόμενα δικαιώματα ή οι τεκμαιρόμενες υποχρεώσεις, καθώς επίσης και δεν περιλαμβάνονται αντίστοιχα νομικά δικαιώματα και υποχρεώσεις όπως για παράδειγμα ο φόρος εισοδήματος.

Σκοπός του ΔΛΠ είναι η θέσπιση αρχών για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Αφορά την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων από την προοπτική του εκδότη, ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους και την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων,

ζημιών και κερδών, καθώς και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αποτελούν :

- Τα ταμειακά διαθέσιμα
- Το συμβατικό δικαίωμα για τη λήψη μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου
- Το συμβατικό δικαίωμα για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων υπό δυνητικά ευνοϊκούς όρους
- Ένα συμβόλαιο που δύναται ή πρόκειται να διακανονιστεί με ίδιους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας
- Συμμετοχικός τίτλος άλλης οικονομικής οντότητας

3.4.2 ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα : Αναγνώριση κι Επιμέτρηση

Το ΔΛΠ 39 παρουσιάζει τις λογιστικές μεθόδους που πρέπει να χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση και την απεικόνιση των χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις.

Τόσο η αρχική όσο και η μεταγενέστερη επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών μέσων εξαρτάται από την κατηγορία στην οποία εντάσσονται ανάλογα με το είδος τους και την πρόθεση της διοίκησης όσον αφορά στη διαχείρισή τους.

Τα χρηματοοικονομικά μέσα κατατάσσονται στις εξής κατηγορίες :

- Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων
- Δάνεια και απαιτήσεις
- Διακρατούμενες μέχρι τη λήψη επενδύσεις
- Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Η επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων γίνεται :

- Στην εύλογη αξία

- Στο αναπόσβεστο κόστος¹⁹

3.4.3 ΔΠΧΑ 7 : Χρηματοοικονομικά Μέσα : Γνωστοποιήσεις

Το ΔΠΧΑ 7 είναι ένα σχετικά καινούριο πρότυπο το οποίο εφαρμόζεται από το 2007 και μετά. Τα χρηματοοικονομικά μέσα και οι κίνδυνοι που απορρέουν από αυτά είναι πολύ σημαντικά για μια οικονομική οντότητα. Για αυτό και το Πρότυπο απαιτεί μια σειρά γνωστοποιήσεων για αυτά. Επίσης, το ΔΠΧΑ 7 είναι το πρώτο που ακολουθεί τη λογική ‘through the eyes of management’, δηλαδή η οικονομική οντότητα παραθέτει πληροφορίες σχετικά με το πώς αντιμετωπίζει τους κινδύνους που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά της μέσα, παρόμοιες με αυτές που έχει στη διάθεσή της η διοίκηση.

Το ΔΠΧΑ 7 εφαρμόζεται :

- Για όλες τις οικονομικές οντότητες και
- Για όλους τους κινδύνους που απορρέουν από όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα.

Σχεδόν όλες οι οικονομικές οντότητες έχουν χρηματοοικονομικά μέσα και όχι μόνο οντότητες του χρηματοπιστωτικού τομέα και οι εταιρείες που έχουν χρηματοοικονομικές επενδύσεις. Οι εμπορικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, όπως επίσης και τα μετρητά ή οι καταθέσεις, είναι χρηματοοικονομικά μέσα. Αντίθετα, οι προβλέψεις που αναγνωρίζονται βάσει του ΔΛΠ 37 δεν είναι χρηματοοικονομικά στοιχεία και δεν χρειάζονται για αυτές οι γνωστοποιήσεις του ΔΠΧΑ 7.

¹⁹ PriceWaterHouseCoopers «IFRS MANUAL-ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», 2011

3.5 Ειδικά θέματα και περιπτώσεις

3.5.1 ΔΛΠ 17 : Μισθώσεις

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να προδιαγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις διαφόρων ειδών μισθώσεις.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις συμβάσεις μίσθωσης, με τις οποίες ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή το δικαίωμα χρήσης περιουσιακών στοιχείων για μια συμφωνηθείσα χρονική περίοδο, έναντι πληρωμής ή σειρά πληρωμών . Καθορίζει τα κριτήρια διαχωρισμού μεταξύ χρηματοδοτικών μισθώσεων και λειτουργικών μισθώσεων, τα κριτήρια αναγνώρισης και επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων καθώς και τις γνωστοποιήσεις.

Η κατάταξη των μισθώσεων γίνεται κατά την έναρξη της μίσθωσης με βάση την ουσία και όχι το νομικό τύπο της σύμβασης μισθώσεως. Η κατάταξη βασίζεται στο βαθμό που οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που συνεπάγεται η κυριότητα ενός μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου έχουν μεταβιβαστεί από τον εκμισθωτή στο μισθωτή :

- Κίνδυνοι : περιλαμβάνονται οι πιθανότητες ζημιών λόγω αδράνειας ή τεχνολογικής απαξίωσης και οι μεταβολές στην απόδοση λόγω αλλαγής των οικονομικών συνθηκών.
- Ωφέλειες : περιλαμβάνουν την αναμενόμενη κερδοφόρο λειτουργία του περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της οικονομικής ζωής του και το κέρδος από ανατίμηση ή εκποίηση της υπολειμματικής αξίας.

3.5.2 ΔΛΠ 11 : Συμβάσεις Κατασκευής

Σκοπός του ΔΛΠ είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό του κόστους και των εσόδων που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής στις οικονομικές καταστάσεις των εργοληπτών.

Το πρότυπο διακρίνει δύο είδη συμβάσεων κατασκευής ως εξής :

- Σύμβαση σταθερού τιμήματος, η οποία είναι μια σύμβαση στην οποία ο κατασκευαστής συμφωνεί σε ένα σταθερό συμβατικό τίμημα ή σε μία σταθερή τιμή ανά κατασκευαζόμενη μονάδα, που σε μερικές περιπτώσεις υπόκειται σε ρήτρες αναπροσαρμογής του.
- Σύμβαση κόστους πλέον κέρδους, η οποία είναι μια σύμβαση κατασκευής κατά την οποία ο κατασκευαστής εισπράττει το συμφωνημένο ή άλλως καθορισμένο κόστος , πλέον ενός ποσοστού κέρδους πάνω στο κόστος αυτό.

3.5.3 ΔΛΠ 20 : Κρατικές Επιχορηγήσεις

Το πρότυπο ασχολείται με τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση θεμάτων που αφορούν τις κρατικές επιχορηγήσεις.

Το πρότυπο ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των επιχορηγήσεων που λαμβάνει η οικονομική οντότητα από το κράτος. Καθορίζει, επίσης, τις απαιτήσεις γνωστοποίησης άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.

Περιλαμβάνουν :

- Επιχορηγήσεις σε μετρητά
- Μη χρηματικές επιχορηγήσεις , π.χ. γη
- Δάνεια άτοκα ή με χαμηλό επιτόκιο
- Χαριστικά δάνεια

Οι κρατικές επιχορηγήσεις παρέχονται σε ανταπόδοση παρελθούσας ή μελλοντικής συμμόρφωσης με ορισμένους προκαθορισμένους όρους. Συνεπώς οι επιχορηγήσεις δεν πρέπει να καταχωρούνται μέχρις ότου υπάρξει εύλογη βεβαιότητα ότι :

- Η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους που τις διέπουν και
- Οι επιχορηγήσεις θα εισπραχθούν

3.5.4 ΔΛΠ 21 : Επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος

Ο σκοπός του ΔΛΠ είναι να προσδιορίσει :

- Τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να λογίζονται οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα
- Το πώς συμπεριλαμβάνονται οι εκμεταλλεύσεις του εξωτερικού στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας καθώς και
- Τον τρόπο με τον οποίο μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις από το λειτουργικό νόμισμα στο εκάστοτε νόμισμα παρουσίασης.

Το πρότυπο καλύπτει τα εξής :

- Ορισμός λειτουργικού νομίσματος
- Ορισμός και διαχωρισμός μεταξύ νομίσματος παρουσίασης και λειτουργικού νομίσματος μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό
- Συναλλαγματικές διαφορές κατά τη μετατροπή
- Κέρδη και ζημιές από συναλλαγματικές διαφορές χρηματικών και μη χρηματικών στοιχείων του ισολογισμού.

Εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό

Μια οικονομική οντότητα μπορεί να διεξάγει δραστηριότητες στο εξωτερικό με δύο τρόπους :

- Μπορεί να έχει απευθείας συναλλαγές σε ξένα νομίσματα
- Μπορεί να διεξάγει εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό μέσω μιας αλλοδαπής οντότητας (θυγατρικής, συνδεδεμένης εταιρείας ή υποκαταστήματος).

Το πρωταρχικό θέμα είναι η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας και η παρουσίαση των επιδράσεων των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών στις οικονομικές καταστάσεις.

Το ΔΛΠ απαιτεί από τις οικονομικές οντότητες να αξιολογούν παράγοντες (ενδείξεις) τόσο κύριους όσο και επιπρόσθετους, προκειμένου να καθορίσουν ποιο είναι το νόμισμα λειτουργίας.

α) Η έμφαση από το πρότυπο είναι στο νόμισμα που κυρίως επηρεάζει τον καθορισμό της τιμής (κόστος και περιθώριο) και όχι στο νόμισμα στο οποίο η τιμή εκφράζεται.

β) Το νόμισμα της χώρας της οποίας ο ανταγωνισμός και οι κανονισμοί καθορίζουν επί το πλείστον τις τιμές πώλησης των αγαθών κι υπηρεσιών.

γ) Το νόμισμα που κυρίως επηρεάζει κόστη όπως το εργατικό κόστος, τα υλικά και άλλα κόστη που σχετίζονται με την παραγωγή και προσφορά ενός προϊόντος ή υπηρεσίας

δ) Το νόμισμα στο οποίο δημιουργούνται κεφάλαια από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (π.χ. δανεισμός , μετοχές κλπ.)

ε) Το νόμισμα στο οποίο πραγματοποιούνται, συνήθως, οι εισπράξεις από τη δραστηριότητα της οικονομικής οντότητας.

Εφόσον καθοριστεί το νόμισμα λειτουργίας, μπορεί να μεταβληθεί μόνον αν αλλάξουν οι συνθήκες του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος, αν υπάρξει δηλαδή, σοβαρή μεταβολή στον τρόπο που η οικονομική οντότητα συναλλάσσεται και επομένως αλλάξουν και οι απαντήσεις στα κριτήρια που αναφέραμε . Όταν υπάρχει μεταβολή στο νόμισμα λειτουργίας το Πρότυπο προβλέπει ότι οι επιπτώσεις της αλλαγής λογιστικοποιούνται μελλοντικά και όχι αναδρομικά.

Η αρχική αναγνώριση στο νόμισμα λειτουργίας μιας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα γίνεται με την εφαρμογή, στο ποσό του ξένου νομίσματος, της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ των δύο νομισμάτων κατά την ημερομηνία της συναλλαγής .

Τα χρηματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται χρησιμοποιώντας την ισοτιμία κατά την ημερομηνία κλεισίματος.

Τα μη χρηματικά στοιχεία που επιμετρούνται σε ιστορικό κόστος σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται χρησιμοποιώντας τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής και δεν αποτιμώνται ξανά.²⁰

²⁰ PriceWaterHouseCoopers «IFRS MANUAL-ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», 2011

3.5.5 ΔΛΠ 41 : Γεωργία

Ο σκοπός του ΔΛΠ 41 είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στην αγροτική δραστηριότητα, ήτοι στη διαχείριση από μία οικονομική οντότητα του βιολογικού μετασχηματισμού των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων σε αγροτική παραγωγή ή σε πρόσθετα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα :

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία,
- Αγροτική παραγωγή μέχρι και τη στιγμή της συγκομιδής, και
- Κρατικές επιχορηγήσεις

Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε :

- Εδαφικές εκτάσεις που σχετίζονται με την αγροτική δραστηριότητα (ΔΛΠ 16) ή
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (ΔΛΠ 38)

Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα βιολογικό περιουσιακό στοιχείο ή μια αγροτική παραγωγή ως περιουσιακό στοιχείο όταν και μόνον όταν :

- Η οικονομική οντότητα ελέγχει το περιουσιακό στοιχείο ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων,
- Πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και
- Η εύλογη αξία ή το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα.

3.5.6 ΔΠΧΑ 2 : Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών

Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων της οικονομικής οντότητας όταν διενεργεί συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Απαιτεί να καταχωρούνται οι επιδράσεις των συναλλαγών αυτών στα αποτελέσματα και στην καθαρή θέση ή στις υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας.

Η οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει το παρόν ΔΠΧΑ στη λογιστική αντιμετώπιση όλων των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, και συγκεκριμένα :

- Αμοιβές διακανονιζόμενες σε μετοχές
- Αμοιβές διακανονιζόμενες σε μετρητά
- Αμοιβές κατ' επιλογή είτε σε μετρητά είτε σε μετοχές

3.5.7 ΔΠΧΑ 1 : Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

Το ΔΠΧΑ 1 καθορίζει τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθήσει μια οικονομική οντότητα όταν εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ για πρώτη φορά ως βάση για τη σύνταξη των οικονομικών της καταστάσεων με σκοπό να περιέχουν αυτές υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που να :

- Παρέχει διαφάνεια στους χρήστες,
- Είναι συγκρίσιμη για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται,
- Το κόστος να μην υπερβαίνει τα οφέλη

Το ΔΠΧΑ 1 εφαρμόζεται για μια οικονομική οντότητα που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ για πρώτη φορά.

Μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει για πρώτη φορά τα ΔΠΧΑ , όταν είναι για πρώτη φορά σε θέση να κάνει τις οικονομικές καταστάσεις της μια ρητή και ανεπιφύλακτη δήλωση ότι αυτές συμμορφώνονται με όλα τα ΔΠΧΑ.

Μπορεί επίσης να εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ για πρώτη φορά εάν τα προηγούμενα έτη οι δημοσιευμένες οικονομικές της καταστάσεις :

- Συμμορφώνονταν με ορισμένα αλλά όχι με όλα τα ΔΠΧΑ
- Περιλάμβαναν μόνο μια συμφωνία επιλεγμένων στοιχείων μεταξύ προηγούμενων Γενικά Παραδεκτών Λογιστικών αρχών (ΓΠΛΑ) και ΔΠΧΑ.
- Εν γένει, δεν ήταν σε θέση να διατυπώσει μια ρητή και χωρίς επιφυλάξεις δήλωση συμμόρφωσης των οικονομικών της καταστάσεων με τα ΔΠΧΑ.

3.5.8 ΔΠΧΑ 4 : Ασφαλιστήρια Συμβόλαια

Ο σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να προσδιορίσει το λογιστικό χειρισμό των ασφαλιστηρίων συμβολαίων από οποιαδήποτε οικονομική οντότητα εκδίδει τέτοια συμβόλαια (ο ασφαλιστής).

Μια οικονομική οντότητα θα πρέπει να εφαρμόζει το ΔΠΧΑ 4 σε :

- Ασφαλιστήρια συμβόλαια που εκδίδει και συμβόλαια αντασφάλισης που κατέχει
- Χρηματοοικονομικά μέσα που εκδίδει με χαρακτηριστικά προαιρετικής συμμετοχής.

Το ΔΠΧΑ 4 δε περιορίζεται στις ασφαλιστικές εταιρείες αλλά σε οποιαδήποτε οικονομική οντότητα εκδίδει συμβόλαια με τα χαρακτηριστικά ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Το ΔΠΧΑ 4 δεν αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό από τους κατόχους των ασφαλιστηρίων συμβολαίων αλλά μόνο από τους εκδότες αυτών. Επίσης δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες συναλλαγές, παρότι αυτές έχουν στοιχεία ασφαλιστηρίων συμβολαίων :

- Εγγυήσεις για προϊόντα από τον κατασκευαστή, το διανομέα ή τον έμπορο (ΔΛΠ 18 και ΔΛΠ 37)
- Προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους (ΔΛΠ 19 και ΔΠΧΑ 2)
- Χρηματοοικονομικές εγγυήσεις (ΔΛΠ 39)
- Ενδεχόμενο τίμημα σε συνένωση επιχειρήσεων

3.6 Συνενώσεις επιχειρήσεων και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

3.6.1 ΔΛΠ 27 : Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις

Σκοπός του ΔΛΠ 27 είναι να ενισχύσει τη σχετικότητα και συγκρισιμότητα των πληροφοριών που παρέχει μία μητρική εταιρεία τόσο στις ατομικές της οικονομικές καταστάσεις όσο και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του ομίλου εταιρειών υπό τον έλεγχό της.

Το ΔΛΠ 27 θα πρέπει να εφαρμόζεται :

- Κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του ομίλου εταιρειών που βρίσκονται υπό τον έλεγχο μιας μητρικής εταιρείας.
- Κατά τον προσδιορισμό στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής του λογιστικού χειρισμού των επενδύσεων σε θυγατρικές εταιρείες, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις.

Όταν μια μητρική εταιρεία ή ένας επενδυτής καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις, λογιστικοποιεί τις επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες, είτε :

- Στο κόστος τους , είτε
- Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39

Η μητρική εταιρεία θα εφαρμόζει την ίδια πολιτική σε κάθε κατηγορία επενδύσεων.

3.6.2 ΔΛΠ 28 : Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις

Το ΔΛΠ 28 προδιαγράφει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις στις οποίες ο επενδυτής έχει σημαντική επιρροή όχι όμως και τον έλεγχο ή τον από κοινού έλεγχο .

Το ΔΛΠ 28 εφαρμόζεται για κάθε επένδυση σε συγγενή επιχείρηση . Ασχολείται με τα εξής ζητήματα :

- Προσδιορισμός των προϋποθέσεων που πρέπει να ισχύουν για να ασκείται σημαντική επιρροή σε μια οικονομική οντότητα.
- Περιγραφή της μεθόδου της καθαρής θέσης για τη λογιστική απεικόνιση των συγγενών επιχειρήσεων (η οποία ασχολείται με τη συμμετοχή της μητρικής στα κέρδη και τα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της συγγενούς επιχείρησης).

3.6.3 ΔΛΠ 31 : Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες

Σκοπός του ΔΛΠ 31 είναι να παρέχει στους χρήστες πληροφορίες σχετικά με τη συμμετοχή των κοινοπρακτούντων στα κέρδη και τα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της κοινοπραξίας.

Το ΔΛΠ 31 εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό όλων των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των κοινοπρακτούντων και των επενδυτών.

3.6.4 ΔΠΧΑ 3 : Συνενώσεις Επιχειρήσεων

Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι η βελτίωση της συνάφειας, της αξιοπιστίας και της συγκρισιμότητας των στοιχείων που παρέχει μια οικονομική οντότητα στις οικονομικές της καταστάσεις για μια συνένωση επιχειρήσεων και τις επιδράσεις της. Επίσης , σκοπός ήταν η σύγκλιση με τα προβλεπόμενα στο Αμερικάνικο λογιστικό πλαίσιο στα πλαίσια της σύγκλισης των ΔΠΧΑ με τα Αμερικάνικα λογιστικά πρότυπα (US GAAP).

Το ΔΠΧΑ 3 ασχολείται με τα εξής θέματα :

- Επικεντρώνεται στο λογιστικό χειρισμό κατά την ημερομηνία της απόκτησης

- Όλες οι συνενώσεις επιχειρήσεων θα πρέπει να λογιστικοποιούνται εφαρμόζοντας τη λογιστική μέθοδο της αγοράς.
- Η αρχική επιμέτρηση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν καθώς και των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων που αναλαμβάνει μια επιχείρηση θα πρέπει να γίνει στην εύλογη αξία.
- Περιγράφει το λογιστικό χειρισμό της υπεραξίας και την αναγνώριση των άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτώνται σε μια συνένωση επιχειρήσεων.

Δεν εφαρμόζεται στα ακόλουθα :

- Σε περιπτώσεις όπου ξεχωριστές οικονομικές οντότητες ιδρύουν μια κοινοπραξία
- Σε συνενώσεις επιχειρήσεων που εμπεριέχουν οικονομικές οντότητες που τελούν υπό κοινό έλεγχο (ενοποιούνται στον όμιλο της μητρικής)
- Σε περιπτώσεις όπου ξεχωριστές οικονομικές οντότητες ιδρύουν μια οικονομική οντότητα μόνο δυνάμει σύμβασης και χωρίς να λάβουν ένα μερίδιο κυριότητας.²¹

3.7 Πρότυπα για πρόσθετες γνωστοποιήσεις

3.7.1 ΔΛΠ 24 : Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Σκοπός του ΔΛΠ 24 είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να επιστήσουν την προσοχή των χρηστών στο ενδεχόμενο ότι η οικονομική θέση και τα αποτελέσματα της δύνανται να έχουν επηρεαστεί από συναλλαγές και ανεξόφλητα υπόλοιπα με συνδεδεμένα μέρη.

²¹ PriceWaterHouseCoopers «IFRS MANUAL-ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», 2011

Οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών είναι συνήθεις στην επιχειρηματική πρακτική . Π.χ. οι οικονομικές οντότητες συχνά διεξάγουν μέρος των δραστηριοτήτων τους μέσω θυγατρικών, κοινοπραξιών και συγγενών εταιρειών. Η σχέση μεταξύ συνδεδεμένων μερών μπορεί να επηρεάσει το κέρδος ή τη ζημιά και την οικονομική θέση μιας οικονομικής οντότητας. Τα συνδεδεμένα μέρη μπορεί να προβούν σε συναλλαγές στις οποίες μη συνδεδεμένα μέρη δεν θα προέβαιναν. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα που πουλά αγαθά στη μητρική της εταιρεία στο κόστος μπορεί να μην πουλά σε άλλους πελάτες με τους όρους αυτούς. Επίσης οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών μπορεί να μην ανέρχονταν στα ίδια ποσά, αν δεν υπήρχε η σχέση μεταξύ τους.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε οικονομικής οντότητας που εφαρμόζει τα ΔΠΧΑ.

3.7.2 ΔΠΧΑ 8 : Λειτουργικοί τομείς

Οι οικονομικές οντότητες θα πρέπει να γνωστοποιούν πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνουν και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργούν.

Σε περιπτώσεις οικονομικών οντοτήτων, και πολύ περισσότερο ομίλων, που διεξάγουν παραπάνω από μία διαφορετικές επιχειρηματικές δραστηριότητες και συμμετέχουν σε διάφορες αγορές ή και χώρες, η παροχή οικονομικής πληροφόρησης για τις διαφορετικές αυτές επιχειρηματικές δραστηριότητες, αγορές ή γεωγραφικές περιοχές, προάγει τη δυνατότητα των χρηστών να αξιολογήσουν την οικονομική κατάσταση και τις προοπτικές της οικονομικής οντότητας. Σε περιπτώσεις οικονομικών οντοτήτων ή ομίλων με διαφοροποιημένες δραστηριότητες ή με δραστηριότητες σε διαφορετικές περιοχές η παροχή προς τη διοίκηση αναλυτικής οικονομικής πληροφόρησης για κάθε τομέα δραστηριοτήτων είναι βασικό εργαλείο για την αποτελεσματική αξιολόγηση της απόδοσης της κάθε δραστηριότητας, τη διαχείριση των οικονομικών πόρων της οντότητας και τις στρατηγικές αποφάσεις σχετικά με τις δραστηριότητες και αγορές στις οποίες η οικονομική οντότητα θα εστιάσει στο μέλλον.

Το ΔΠΧΑ 8 έχει ως βασικό στόχο την παροχή ανάλογης πληροφόρησης και στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ώστε να μπορούν επίσης να αξιολογήσουν την απόδοση της οικονομικής οντότητας και τους παράγοντες που την επηρεάζουν ιστορικά όσο και αυτούς που αναμένεται να την επηρεάσουν στο μέλλον. Το πρότυπο αυτό υιοθετεί την προσέγγιση της διοίκησης ως προς την πληροφόρηση ανά τομέα, δηλαδή προβλέπει τη γνωστοποίηση των διοικητικών οικονομικών πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις, ώστε να μπορούν οι μέτοχοι και οι άλλοι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να βλέπουν με τα μάτια της διοίκησης, τις δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας.

Το πρότυπο ισχύει για όλες τις οικονομικές οντότητες, των οποίων οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά ή για όσες οικονομικές οντότητες τελούν υπό τη διαδικασία έκδοσης τέτοιων τίτλων. Το ΔΠΧΑ 8 εφαρμόζεται τόσο στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας που εμπίπτει στον παραπάνω ορισμό όσο και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μια τέτοια μητρική εταιρεία. Ωστόσο, όταν παρουσιάζονται στην ίδια έκθεση οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και οι ατομικές της μητρικής, η πληροφόρηση κατά τομέα παρουσιάζεται μόνο για τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και όχι για τις ατομικές της μητρικής.²²

3.7.3 ΔΛΠ 33 : Κέρδη ανά μετοχή

Σκοπός του ΔΛΠ 33 είναι να θεσπίσει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή που θα κάνουν ευχερέστερη τη σύγκριση των επιδόσεων διαφόρων λογιστικών περιόδων της ίδιας οικονομικής οντότητας.

Τα Κέρδη ανά μετοχή είναι ένας σημαντικός δείκτης της οικονομικής απόδοσης μιας εταιρείας. Είναι ο παρονομαστής του δείκτη P/E (Price / Earnings ratio) που χρησιμοποιείται ευρέως από επενδυτές και αναλυτές.

²² PriceWaterHouseCoopers «IFRS MANUAL-ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ», 2011

Βασικός περιορισμός, όμως, των Κερδών ανά μετοχή ως δείκτης απόδοσης μιας εταιρείας είναι ότι υπολογίζεται πάνω στα λογιστικά κέρδη τα οποία είναι πιθανό να επηρεάζονται από λογιστικές πολιτικές, πρακτικές και παραδοχές.

Το ΔΛΠ 33 εφαρμόζεται στις οικονομικές οντότητες των οποίων οι κοινές μετοχές είναι διαπραγματεύσιμες σε χρηματιστηριακή ή εξωχρηματιστηριακή δημόσια αγορά (ή οι οποίες βρίσκονται στη διαδικασία έκδοσης μετοχών με σκοπό να απευθυνθούν στο ευρύ επενδυτικό κοινό).

Άλλες οικονομικές οντότητες που επιλέγουν να παρουσιάσουν στοιχεία ΚΑΜ χωρίς να είναι υποχρεωμένες, πρέπει επίσης να συμμορφωθούν με το ΔΛΠ 33.

Όταν μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει μαζί ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις, οι γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τα ΚΑΜ πρέπει να παρέχονται μόνο όσον αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

3.8 Λοιπά Πρότυπα

Τα παρακάτω πρότυπα έχουν περιορισμένο πεδίο εφαρμογής και αφορούν συγκεκριμένους κλάδους ή περιπτώσεις.

3.8.1 ΔΠΧΑ 6 : Έρευνα και Αξιολόγηση Ορυκτών πόρων

Το ΔΠΧΑ 6 αναφέρεται στο λογιστικό χειρισμό των κονδυλίων για έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων. Το παρόν πρότυπο αφορά εταιρείες που δραστηριοποιούνται στο χώρο των ορυκτών πόρων, δεν αφορά τράπεζες.

3.8.2 ΔΛΠ 26 : Λογιστικός Χειρισμός και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Λόγω Συνταξιοδότησης .

Εφαρμόζεται μόνο από οντότητες που είναι οι ίδιες προγράμματα παροχών, όπως για παράδειγμα ένα ασφαλιστικό ταμείο.

3.8.3 ΔΛΠ 29 : Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες

Το ΔΛΠ 29 αναφέρεται στις λογιστικές τεχνικές των οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων που δρουν σε Υπερπληθωριστικές οικονομίες. Το πρότυπο προτείνει μεθόδους προσαρμογής των λογιστικών καταστάσεων, έτσι ώστε να τηρείται η αρχή της συγκρισιμότητας.

Εφαρμόζεται στις βασικές οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, από την έναρξη της χρήσης που διαπιστώνεται υπερπληθωρισμός στην οικονομία. Στις χώρες που αντιμετωπίζουν υπερβάλλοντα πληθωρισμό οι οικονομικές καταστάσεις έχουν νόημα μόνο αν καταρτίζονται με βάση την τρέχουσα μονάδα μέτρησης, στην ημερομηνία του ισολογισμού.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1 Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφόρηση σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις αλλαγές στην οικονομική θέση μιας οικονομικής οντότητας η οποία πληροφόρηση να είναι χρήσιμη για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων σε ένα μεγάλο εύρος χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Ωστόσο οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρέχουν όλες τις πληροφορίες που πιθανόν να χρειάζονται οι χρήστες για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων, καθώς σε αυτές απεικονίζονται κυρίως οι οικονομικές επιπτώσεις παρελθόντων γεγονότων και επιπλέον δε παρέχουν πληροφόρηση η οποία μπορεί μεν να είναι σημαντική αλλά δεν είναι οικονομική.

4.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση δυο βασικές παραδοχές :

Αρχή του δεδουλευμένου των εσόδων και των εξόδων

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα αποτελέσματα των συναλλαγών και των άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται τη χρονική στιγμή που πραγματοποιούνται και όχι κατά το χρόνο είσπραξης ή της πληρωμής τους, είτε αυτή είναι τοις μετρητοίς είτε αφορά σε ταμειακά ισοδύναμα, και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των λογιστικών περιόδων τις οποίες αφορούν. Είναι επίσης γνωστή και ως αρχή της συσχέτισης των εσόδων και εξόδων.

Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται συνήθως υπό την παραδοχή ότι η οικονομική οντότητα αποτελεί συνεχιζόμενη δραστηριότητα και θα συνεχίσει τις επιχειρηματικές δραστηριότητές της για το προβλεπόμενο μέλλον . Συνεπώς, τεκμαίρεται ότι η οικονομική οντότητα δεν έχει την πρόθεση ούτε την ανάγκη να ρευστοποιήσει ή να περικόψει σημαντικά την κλίμακα των επιχειρηματικών της δραστηριοτήτων. Αν υπάρχει τέτοια πρόθεση ή ανάγκη, οι οικονομικές καταστάσεις ενδέχεται να πρέπει να συνταχθούν σε διαφορετική βάση και σε τέτοια περίπτωση η βάση που χρησιμοποιήθηκε πρέπει να γνωστοποιείται.

4.3 Ποιοτικά χαρακτηριστικά

Είναι οι ιδιότητες που καθιστούν τις πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις χρήσιμες για τους χρήστες τους. Η εφαρμογή των τεσσάρων βασικών ποιοτικών χαρακτηριστικών που περιγράφονται παρακάτω και των κανόνων των ΔΠΧΑ θα πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα την παρουσίαση μιας ακριβοδίκαιης εικόνας της οικονομικής οντότητας στις οικονομικές της καταστάσεις.

Σχετικότητα

Η πληροφόρηση θεωρείται ότι είναι σχετική με τις ανάγκες των χρηστών όταν επηρεάζει τις οικονομικές αποφάσεις τους με το να τους βοηθά να αξιολογήσουν παρελθόντα, τρέχοντα ή μελλοντικά γεγονότα ή να επιβεβαιώσουν ή να διορθώσουν τις προηγούμενες εκτιμήσεις τους.

Αξιόπιστη

Η πληροφόρηση θεωρείται αξιόπιστη όταν είναι απαλλαγμένη από σημαντικά λάθη και προκατάληψη και οι χρήστες μπορούν να βασιστούν στο ότι αυτή περιγράφει πιστά και έγκυρα αυτό που σκοπεύει να απεικονίζει ή που εύλογα αναμένεται πως απεικονίζει.

Συγκρίσιμη

Οι χρήστες πρέπει να είναι σε θέση να συγκρίνουν μεταξύ τους τόσο τις οικονομικές καταστάσεις της ίδιας οικονομικής οντότητας σε διαφορετικές χρονικές στιγμές όσο και τις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Συνεπώς, απαιτείται να υπάρχει ομοιομορφία μεταξύ οικονομικών καταστάσεων διαφορετικών οικονομικών οντοτήτων αλλά και μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων της ίδιας οικονομικής οντότητας σε διαφορετικές χρονικές στιγμές. Είναι σημαντικό οι χρήστες να γνωρίζουν τις λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούνται στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων ώστε να μπορούν να κατανοήσουν τις τυχόν διαφορές που προκαλεί η χρήση διαφορετικών πολιτικών.

Κατανοητή

Η πληροφόρηση που παρέχεται στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρουσιάζεται κατά τρόπο που να είναι άμεσα κατανοητός από τους χρήστες. Για το σκοπό αυτό, οι χρήστες υποτίθεται ότι διαθέτουν μια εύλογη γνώση της επιχειρηματικής δράσης, του οικονομικού περιβάλλοντος και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια.

4.4 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Τα βασικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων είναι :

Περιουσιακά στοιχεία

Οι πόροι που ελέγχονται από την οικονομική οντότητα ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων από τους οποίους αναμένεται η εισροή μελλοντικών οικονομικών οφελών.

Υποχρεώσεις

Παρούσες δεσμεύσεις της οντότητας που απορρέουν από παρελθόντα γεγονότα, η τακτοποίηση των οποίων αναμένεται να οδηγήσει σε εκροή οικονομικών οφελών.

Ίδια κεφάλαια

Το υπολειμματικό δικαίωμα που απομένει αφού αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις από τα περιουσιακά στοιχεία.

Έσοδα

Αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, με την μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων άλλη από εκείνη που συνδέεται με εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια.

Στα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο τα τακτικά έσοδα όσο και τα κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας. Τα κέρδη περιλαμβάνουν κι άλλα στοιχεία που μπορεί να ανταποκρίνονται στον ορισμό του εσόδου αλλά μπορεί κι όχι, δηλαδή να μην προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας και αναφέρονται σε μια ποικιλία διαφορετικών ονομάτων συμπεριλαμβανομένων των πωλήσεων, αμοιβών, τόκων, μερισμάτων, δικαιωμάτων και ενοικίων.

Με τον όρο κέρδη αναφερόμαστε τόσο σε πραγματοποιημένα κέρδη αλλά και μη πραγματοποιηθέντα. Στην κατάσταση του συνολικού εισοδήματος παρουσιάζονται συνήθως ξεχωριστά γιατί η γνώση αυτών είναι χρήσιμη για τη λήψη οικονομικών

αποφάσεων. Τα κέρδη συχνά αναγνωρίζονται καθαρά από τις σχετικές δαπάνες ενώ τα τακτικά έσοδα όχι.

Έξοδα

Μειώσεις στα οικονομικά οφέλη, με τη μορφή εκροών ή μειώσεων των περιουσιακών στοιχείων ή αύξησης των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε μείωση των ιδίων κεφαλαίων εκτός εκείνων των μειώσεων των ιδίων κεφαλαίων που συνδέονται με διανομές στους συμμετέχοντες στα ίδια κεφάλαια.

4.5 Εντοπισμός βασικών διαφορών ΕΛΠ / ΔΛΠ

Τα ΕΛΠ ενδιαφέρονται πρωτίστως για την προστασία της βιωσιμότητας της επιχείρησης, ενώ αντίθετα τα ΔΛΠ ασχολούνται περισσότερο με την πληροφόρηση των επενδυτών και την εξυπηρέτηση της λειτουργικότητας των Χρηματιστηριακών Αξιών, αφού παρέχουν τη δυνατότητα σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων των χωρών – μελών, όχι μόνο σε κοινοτικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο.

Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των ΕΛΠ – ΔΛΠ μπορούν να εντοπισθούν σε δύο βασικούς χώρους εφαρμογής της λογιστικής :

- Τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και τις πληροφορίες που παρέχονται από αυτές.
- Τη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση συγκεκριμένων περιπτώσεων και γεγονότων.

Η κυριότερη διαφορά εντοπίζεται σε επίπεδο αρχών που σχετίζεται με το ΔΛΠ 1 (Παρουσίαση Οικονομικών καταστάσεων). Ενώ στα ΕΛΠ οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να συντάσσονται σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους και την αρχή της συντηρητικότητας, στα ΔΛΠ αντίθετα , η αξία του ιστορικού κόστους αντικαθίσταται από την αρχή της εύλογης αξίας και η αρχή της συντηρητικότητας δεν αναφέρεται καθόλου.

Μια οφθαλμοφανής διαφορά είναι η σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων που είναι υποχρεωτική στα ΔΛΠ σε αντίθεση με τα ΕΛΠ. Είναι σαφώς πιο λεπτομερής σε πληροφόρηση σε σχέση με τον Πίνακα Διάθεσης, αφού περιλαμβάνει όλες τις μεταβολές που λαμβάνουν χώρα στην Καθαρή θέση της επιχείρησης. Επίσης με τα ΕΛΠ τα ποσά που μεταφέρονται στην Καθαρή Θέση προέρχονται από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων και η μεταφορά γίνεται μέσω του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Με τα νέα πρότυπα τα ποσά αυτά κινούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης κατευθείαν στους λογαριασμούς Καθαής Θέσης, χωρίς να επηρεαστούν τα αποτελέσματα.

Διαφορές εντοπίζονται και στους λογιστικούς χειρισμούς. Οι λογιστικοί χειρισμοί που απαιτούνται από τα ΔΛΠ για την απεικόνιση διαφόρων λογιστικών γεγονότων διαφέρουν από αυτούς που απαιτούνται από την Ελληνική Νομοθεσία. Οι διαφορές αυτές εντοπίζονται όχι μόνο στο λογιστικό χειρισμό αλλά και στις διάφορες καταχωρήσεις και γεγονότα που πρέπει να γίνονται με βάση την πραγματική οικονομική – εμπορική τους ουσία και όχι με βάση τη νομική ή φορολογική τους υπόσταση

Κάποιες επιπλέον διαφορές εντοπίζονται στις εξής κατηγορίες :

	ΕΛΠ	ΔΛΠ
οικονομικών	Δεν συντάσσεται κατάσταση ταμ. ροών πλην των εισηγμένων	Επιπλέον κατάσταση ταμιακών ροών
	Δεν συντάσσεται κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων. Εμφανίζεται στον πίνακα Διάθεσης Κερδών εμμέσως. Πάγια Ενσώματα	Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.
Σύνταξη καταστάσεων	Γίνεται αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων ανά τέσσερα χρόνια (γήπεδα και κτίρια με συντελεστές και αντ. αξίες).	Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων γίνεται σύμφωνα με πόρισμα έκθεσης, ανεξάρτητου εξειδικευμένου εκτιμητή.

Άυλα	Οι τόκοι αγοράς παγίων χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς απόσβεσης (5 έτη).	Οι τόκοι για αγορά παγίων ενσωματώνονται στην αξία των παγίων, δεν αποσβένονται σε πέντε (5) έτη.
Αποσβέσεις ενσώματων	Οι συντελεστές ετήσιας απόσβεσης που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις για τα ενσώματα πάγια καθορίζονται με ΠΔ.	Δεν ορίζονται συντελεστές απόσβεσης αλλά τα πάγια αποσβένονται με βάση τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους.
Αποσβέσεις Άυλων	Τα έξοδα αυτά αποσβένονται σε πέντε (5) έτη.	Τα διάφορα έξοδα αγοράς ή κατασκευής παγίων προσαυξάνουν την τιμή κτήσης τους και δεν αποσβένονται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους.
	Ισχύει το ίδιο και για τα καθαρά άυλα.	Δεν αποσβένονται τα καθαρά άυλα σε πέντε χρόνια αλλά στην ωφέλιμη ζωή τους.
Δαπάνες Έρευνας και Ανάπτυξης	Τα έξοδα έρευνας καταχωρίζονται στο λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης.	Τα έξοδα έρευνας επιβαρύνουν πάντα τα αποτελέσματα
	Το ίδιο και τα έξοδα ανάπτυξης	Τα έξοδα ανάπτυξης μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν
Αποτίμηση Χρεογράφων	Γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας και για κάθε στοιχείο χωριστά.	Διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες: α. Αποκτώνται με σκοπό το κέρδος σε σύντομο χρονικό διάστημα. β. Αποκτώνται με σκοπό τη μακροπρόθεσμη διακράτηση. γ. Άλλος σκοπός πλην των ανωτέρω.
Αναβαλλόμενη φορολογία	Δεν προβλέπεται	Γίνεται πρόβλεψη καταβολής φόρων λόγω μόνιμων διαφορών και προσωρινών διαφορών.

Λογιστική παρακολούθηση χρηματοδοτικής μίσθωσης	<p>Δε γίνεται διάκριση μεταξύ χρηματοδοτικής μίσθωσης και λειτουργικής μίσθωσης .</p>	<p>Έχουμε λειτουργική μίσθωση (είναι μικρότερη από την ωφέλιμη ζωή των παγίων)</p> <p>Έχουμε χρηματοδοτική μίσθωση (είναι για όλη την ωφέλιμη ζωή των παγίων)</p>
Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού	<p>Είναι υποχρεωμένη η επιχείρηση να λογιστικοποιεί προβλέψεις για προσωπικό με δικαιώματα συνταξιοδότησης.</p>	<p>Δύο είδη:</p> <p>α. Πρόγραμμα προσδιορισμένου οφέλους. Απαιτείται αναλογιστική μελέτη.</p> <p>β. Πρόγραμμα προσδιορισμένης συνεισφοράς. Ο εργοδότης πληρώνει ένα συγκεκριμένο ποσό σε κάποια ασφαλιστική εταιρεία.</p>
Λοιπές προβλέψεις	<p>Ισχύουν ό,τι για τα ΔΛΠ.</p>	<p>Ισχύουν ό,τι για τα ΕΛΠ εκτός από:</p> <p>Επιτρέπεται προεξόφληση μακροχρόνιων προβλέψεων σε παρούσες αξίες, κάτι που ρητώς δεν αναφέρεται στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.</p>
Ενοποίηση οικονομικών	<p>Ενοποιούνται μόνο οι θυγατρικές με ίδια δραστηριότητα.</p>	<p>Ενοποιούνται όλες ανεξαρτήτως οι θυγατρικές.</p>
Υπεραξία	<p>Αποτιμάται με ίδιο τρόπο, αποσβένεται με εφάπαξ.</p>	<p>Αποσβένεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής, όχι όμως μεγαλύτερη από 20 χρόνια.</p>

Πηγή : <http://archive.in.gr/news/enronitis/b06.htm>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5.1 Ανάλυση

Με την εφαρμογή των ΔΛΠ εξασφαλίζεται η ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και διευκολύνεται η σύγκριση με τις οικονομικές καταστάσεις διαφορετικών περιόδων και επιχειρήσεων διαφορετικών κρατών.

Ο σημαντικότερος ρόλος τους είναι η παροχή αξιόπιστων δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών, οι οποίες αποτελούν πολύτιμο εφόδιο για τη διοίκηση, τους επενδυτές και τις εποπτικές αρχές, διότι, είναι σε θέση να επηρεάσουν τις αποφάσεις τους ανάλογα με τα προηγούμενα ή τρέχοντα αποτελέσματα καθώς και με την πρόβλεψη των μελλοντικών γεγονότων, ώστε να ληφθούν ορθές αποφάσεις.

Επιπλέον, η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις συμβάλλει στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων και διευκολύνει τους επενδυτές στην καλύτερη σύγκριση κι εκτίμηση των αποτελεσμάτων τους. Επίσης, γίνεται εφικτή η διαδικασία εισαγωγής και διαπραγμάτευσης των μετοχών των εισηγμένων επιχειρήσεων στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Με τη χρήση των ΔΛΠ παρατηρούνται σημαντικές διαφορές στα Αποτελέσματα χρήσης, διότι ακολουθούνται αυστηρά οι αρχές της λογιστικής που δε σχετίζονται με τις φορολογικές διατάξεις και δίνεται έμφαση στην ορθή απεικόνιση της κερδοφορίας.

Επιπρόσθετα, τα έσοδα κι οι δαπάνες παρουσιάζονται πλέον σε τιμές εύλογης αξίας κι όχι ιστορικού κόστους, με αποτέλεσμα οι εξωτερικοί αναλυτές να προσδιορίζουν καλύτερα το βαθμό κινδύνου.

Μία από τις σημαντικότερες αρχές που εισάγεται από τα ΔΛΠ είναι αυτή της οικονομικής ουσίας πάνω από το νομικό τύπο. Αυτό σημαίνει ότι εμφανίζεται η οικονομική ουσία των γεγονότων και των συναλλαγών και όχι μόνο η νομική υπόσταση αυτών.

Πριν τη χρήση των ΔΛΠ οι λογιστικές μετρήσεις επηρεάζονταν σημαντικά από την υπάρχουσα φορολογική νομοθεσία διευκολύνοντας την εμφάνιση μικρότερου ύψους κερδών σε σχέση με τα πραγματικά, γεγονός που υποβάθμιζε την αξία του ισολογισμού ως βοηθητικό εργαλείο για τους επενδυτές για τη λήψη ορθών επενδυτικών αποφάσεων. Αυτό συνέβαινε διότι στόχος της φορολογικής νομοθεσίας είναι να βεβαιώνεται ότι το πραγματικό εισόδημα δεν είναι μεγαλύτερο από το δηλωμένο, ενώ από την άλλη μεριά οι επενδυτές αποζητούν τη βεβαίωση ότι στις οικονομικές καταστάσεις απεικονίζονται τα πραγματικά κέρδη και όχι πλασματικά.

Με την εφαρμογή της Αρχής του δεδουλευμένου εσόδου κι εξόδου επιτυγχάνεται ουδετερότητα και διαφάνεια καθώς οι υποχρεώσεις αναγνωρίζονται τη χρονική στιγμή που πραγματοποιούνται κι όχι κατά το χρόνο της είσπραξης ή πληρωμής τους. Έτσι, τα κέρδη ή οι ζημιές θα εμφανίζονται στην εκάστοτε χρήση.

Ακόμη, με την εφαρμογή των ΔΛΠ προσδιορίζονται τα κριτήρια με τα οποία καταχωρούνται ορισμένες δαπάνες στον Ισολογισμό κι αποφεύγεται η αυθαίρετη κεφαλαιοποίηση εξόδων.

Με την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων και το σχηματισμό προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου των ανέλεγκτων φορολογικά χρήσεων, επηρεάστηκαν σημαντικά τα αποτελέσματα χρήσης.

5.2 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Από την ανάλυση προκύπτει ότι η εφαρμογή των ΔΠΧΠ, εκτός από τα προφανή οφέλη, που η υιοθέτηση ενός σύγχρονου επιστημονικά και διεθνώς αναγνωρισμένου πλαισίου κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων, που επέφερε στις εισηγμένες εταιρίες, έδωσε την ευκαιρία στις επιχειρήσεις να εξυγιάνουν τις οικονομικές τους καταστάσεις και να απαλλαγούν από ανορθόδοξες πρακτικές του παρελθόντος. Ειδικότερα η εφαρμογή των νέων προτύπων και η χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας, διαχώρισε τις λογιστικές καταστάσεις από τις

φορολογικές, που ως στόχο έχουν τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, υιοθετώντας συχνά πρακτικές που αποσκοπούν στη μεγιστοποίηση του φορολογητέου αποτελέσματος και μέσω αυτού τη διανομή σε αρκετές περιπτώσεις μη πραγματικών κερδών, όπως συνέβαινε για παράδειγμα με την κεφαλαιοποίηση και τμηματική απόσβεση χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών. Επιπροσθέτως, η εφαρμογή των νέων προτύπων και η έμφαση που δόθηκε στην παροχή Εκθέσεων Ελέγχου χωρίς εξαιρέσεις, ώθησε τις εταιρείες να λογιστικοποιήσουν τις παρατηρήσεις που μέχρι και το 2004 εμφάνιζαν στα πιστοποιητικά ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών τους, απαλλάσσοντας έτσι το ενεργητικό τους από απαξιωμένα περιουσιακά στοιχεία και απαιτήσεις. Από την άλλη πλευρά, παρά το γεγονός ότι οι εταιρείες προχώρησαν στην διαγραφή ή την απομείωση της αξίας προβληματικών στοιχείων του ενεργητικού τους, η συνολική επίπτωση από την μετάβαση στα ΔΠΧΠ, στην καθαρή θέση και τα αποτελέσματα για το 2004 ήταν κατά μέσο όρο θετική. Το γεγονός ερμηνεύεται από την κεφαλαιοποίηση σημαντικών υπεραξιών αποτίμησης παγίων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και από τη χρήση συντελεστών απόσβεσης που κατά μέσο όρο ήταν μικρότεροι των φορολογικών, εξαιτίας του προσδιορισμού τους βάσει εκτιμήσεων των διοικήσεων σχετικά με την ωφέλιμη ζωή αυτών των περιουσιακών στοιχείων.

Τα ΔΛΠ αποτελούν ένα επιστημονικά σύγχρονο πλαίσιο για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες παρουσιάζουν ακριβοδίκαια για την περιουσιακή διάρθρωση, τη χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα μιας οικονομικής μονάδας, με την προϋπόθεση της ορθολογικής και πλήρους εφαρμογής τους. Με άλλα λόγια τα νέα πρότυπα, ως πλαίσιο αρχών χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και όχι άκαμπτων λογιστικών – φορολογικών κανόνων, απαιτούν ενδελεχή μελέτη, σύνεση και καλή πίστη κατά την αξιοποίηση των εναλλακτικών επιλογών και της ελευθερίας που παρέχουν στη διοίκηση μιας οικονομικής μονάδας, για την επιλογή ή τη μεταβολή των ακολουθούμενων λογιστικών αρχών και την πραγματοποίηση λογιστικών εκτιμήσεων.²³

²³ Η παρούσα δημοσίευση αποτελεί περίληψη. Το πλήρες κείμενο της μελέτης, μαζί με τους πίνακες που το συνοδεύουν, βρίσκεται αναρτημένο στην ιστοσελίδα της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς.

5.3 Θέματα προς μελλοντική εξέταση

Σε επόμενο επίπεδο θα ήταν καλό να ερευνηθούν οι επιπτώσεις της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην αγορά, καθώς κι ο βαθμός αποδοχής τους από το σύνολο των επιχειρήσεων.

Επιπλέον χρήσιμη θα ήταν μια έρευνα για να διαπιστωθεί το επίπεδο ικανοποίησης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Τέλος, καλό θα ήταν να πραγματοποιηθεί και μια εκτενέστερη έρευνα για τις διαφορές ανάμεσα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

ΠΗΓΕΣ

<http://www.anti-taxis.gr/>

<https://archive.org>

<http://www.e-boss.gr/>

<http://epixeirisi.gr/>

<http://europa.eu/>

<http://www.iasplus.com/>

<http://www.ifrs.org/>

<http://www.ifrsbox.com/>

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

<http://www.fasb.org/>

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

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

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

<http://www.pwc.com/>

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

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

Βήμα , «Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα: Θετικές συνέπειες για ελεγκτές, λογιστές και επιχειρήσεις- Σοβαρές δομικές αδυναμίες των εποπτικών αρχών εντόπισε η έρευνα» , Τρίτη 6 Ιανουαρίου 2009

Γκίκας Δ. – Παπαδάκη Α., «Χρηματοοικονομική Λογιστική IFRS», εκδ. Μπένου 2012

Γρηγοράκος Θεόδωρος, «Ανάλυση & ερμηνεία του ΕΓΛΣ σε συνδυασμό με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», 2010

Γρηγοράκος Θεόδωρος, «Η επιχειρούμενη κατάργηση της λογιστικοδιαχειριστικής οργάνωσης όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας (Ιδιωτικού και Δημόσιου Τομέα) και αντικατάστασή της με μία παραλλαγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, διακρινόμενη από συνοπτική περιγραφή, πλήθος ασαφειών και πολλούς προαιρετικούς χειρισμούς, που εκ του ασφαλούς οδηγούν όλα αυτά σε λογιστική και φορολογική αναρχία και ασυδοσία», www.logistis.gr, Πέμπτη 9 Ιανουαρίου 2014

Καββαδίας Σπ. Λεωνίδα, «Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», 2003

Ντζανάτος Δημήτρης, «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», Εκδόσεις Καστανιώτη 2008

Παπαδόπουλος Αλέκος, «Τι αλλάζει στην οικονομική ζωή της χώρας», Η Καθημερινή, 9/4/2004

Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος, «Πρώτη υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», Σταμούλη Α.Ε, Αθήνα 2004

David Alexander, Anne Britton, Ann Jorissen, «International Financial Reporting and Analysis», 2005

Grant Thornton, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς», 2009

International Financial Reporting Standards sifrs-complete Learning Material The institute of Chartered Accountants in England and Wales

John Wiley & Sons Ltd, «Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards», 2014

PriceWaterHouseCoopers «IFRS Manual Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», 2011