

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Στέφανος Τσόχας

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Εισηγητής: Ιωάννης Μπλαβάκης

ΗΡΑΚΛΕΙΟ

Απρίλιος 2010

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Περίληψη	2
ΜΕΡΟΣ Ι: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ	3
Κεφάλαιο 1: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.)	4
1.1 Εισαγωγή	4
1.2 Διαδικασία έκδοσης ενός Δ.Λ.Π.	8
1.3 Οφέλη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.	10
1.4 Ισχύοντα Δ.Λ.Π.	10
1.5 Οικονομικές καταστάσεις	45
1.5.1 Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων	47
1.5.2 Η έννοια του κεφαλαίου και της διατήρησής του.....	48
1.5.3 Δομή και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων	49
1.6 Η λογιστική τυποποίηση στην Ευρωπαϊκή Ένωση	50
Κεφάλαιο 2: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)	53
2.1 Γενική περιγραφή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.).....	53
2.1.1 Πλεονεκτήματα των Δ.Π.Χ.Α.....	55
2.1.2 Προβλήματα κατά τη διαδικασία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α..	57
2.1.3 Αποτελέσματα της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α.	59
2.2 Μετάβαση από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα στα Δ.Π.Χ.Α	61
ΜΕΡΟΣ ΙΙ: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	63
Κεφάλαιο 3: Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	64
3.1 Γενική περιγραφή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.).....	64
3.2 Σύγκριση ελληνικών και διεθνών λογιστικών προτύπων	66
Συμπεράσματα	74
Βιβλιογραφία	77
Ευρετήριο πινάκων	
Πίνακας 1. Ισχύουσες Μ.Ε.Ε. και Ε.Ε.Δ.Χ.Α. το Νοέμβριο του 2008.	6
Πίνακας 2. Παραδείγματα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, αγροτικής παραγωγής και προϊόντων (αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή)	44

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών, που σχετίζονται με την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Τα Δ.Λ.Π. αποσκοπούν στην περιγραφή της παρουσίασης του γενικού σκοπού των οικονομικών καταστάσεων, εξασφαλίζοντας συγκρισιμότητα με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης, αλλά και με άλλων επιχειρήσεων. Οι ελληνικές επιχειρήσεις υποχρεούνται να εναρμονιστούν με τα Δ.Λ.Π., σύμφωνα με σχετική κοινοτική οδηγία (ΕΚ αριθ. 1606/2002). Σκοπός της παρούσας πτυχιακής εργασίας αποτελεί η περιγραφή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), καθώς και η σύγκριση τους με τα αντίστοιχα ελληνικά.

Η πτυχιακή εργασία χωρίζεται σε δύο μέρη: το 1^ο μέρος περιλαμβάνει τη θεωρητική προσέγγιση του εξεταζόμενου θέματος, παραθέτοντας γενικά στοιχεία για τα Δ.Λ.Π. και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.), το 2^ο μέρος περιλαμβάνει τη σύγκριση των ελληνικών και των διεθνών λογιστικών προτύπων.

Ειδικότερα, το 1^ο κεφάλαιο της εργασίας ασχολείται με τα Δ.Λ.Π. παρουσιάζοντας στοιχεία για τη διαδικασία έκδοσής τους, τα οφέλη από την εφαρμογή τους καθώς και τα ισχύοντα Δ.Λ.Π.. Επιπλέον, γίνεται αναφορά στις οικονομικές καταστάσεις και συγκεκριμένα στα στοιχεία, στη δομή και στο περιεχόμενό τους, στην έννοια του κεφαλαίου και της διατήρησής του, αλλά και στη λογιστική τυποποίηση στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Στο 2^ο κεφάλαιο περιγράφονται τα Δ.Π.Χ.Α. δίνοντας έμφαση στα πλεονεκτήματά τους, στα προβλήματα κατά τη διαδικασία μετάβασης σε αυτά, στα αποτελέσματα της εφαρμογής τους, καθώς και στη μετάβαση από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα σε αυτά.

Συνεχίζοντας, το 3^ο κεφάλαιο της πτυχιακής εργασίας ασχολείται με τη σύγκριση των ελληνικών και των Δ.Λ.Π., αναλύοντας παράλληλα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.).

Διαπιστώθηκε ότι η υιοθέτηση και η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. συνιστά μια απαραίτητη «διαρθρωτική» αλλαγή, που θα ωφελήσει πολλαπλώς τις εισηγμένες επιχειρήσεις, το χρηματιστήριο και γενικότερα την ελληνική οικονομία. Ωστόσο, αποτελεί μια ιδιαίτερος πολυσύνθετη διαδικασία, η οποία σε κάθε περίπτωση απαιτεί ανάλογη προετοιμασία.

ΜΕΡΟΣ Ι:
ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π.)

1.1 Εισαγωγή

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π., International Accounting Standards - I.A.S), τα οποία εξελίσσονται και αναθεωρούνται συνεχώς, αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών, που σχετίζονται με την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (Καββαδίας, 2003). Πρόκειται, δηλαδή για λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από τη σχετική κοινοτική οδηγία (ΕΚ αριθ. 1606/2002) (<http://www.wikipedia.gr>).

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board, I.A.S.B.) συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973, ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των Η.Π.Α. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε επεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της I.A.S.B. Στη διάσκεψη του Εδιμβούργου το 2000, τα μέλη της I.A.S.B. ενέκριναν τη νέα οργανωτική δομή, που είναι η ακόλουθη:

Επίτροποι: 19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο.

- Επιτροπές: με αρμοδιότητες να διορίζουν τα μέλη του συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του συμβουλευτικού συμβουλίου, να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του συμβουλίου, να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό και να τροποποιούν το καταστατικό (Σακέλλης, 2002).

Ειδικότερα η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (M.E.E., Standing Interpretation Committee, S.I.C.), δημιουργήθηκε το 1996 για να

I. εκδίδει ερμηνείες και διευκρινίσεις πάνω σε θέματα, που καλύπτονται από υφιστάμενα Δ.Λ.Π, όπου ενδεχομένως υπάρχει κάποια ασάφεια ή κάποιο θέμα, που χρήζει διευκρίνισης

II. εκδίδει προσωρινούς κανονισμούς για θέματα τα οποία δεν καλύπτονται από τα υφιστάμενα Δ.Λ.Π. αλλά χρήζουν άμεσης διευθέτησης.

Το Νοέμβριο του 2001 αποφασίστηκε η αναδιοργάνωση και η αλλαγή του ονόματος της Επιτροπής Διερμηνειών από Μ.Ε.Ε. σε Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Ε.Δ.Χ.Α.). Ο ρόλος της ΕΕΔΧΑ είναι πολύ σημαντικός τόσο στο να επιβεβαιώνει τη σωστή εφαρμογή των Δ.Λ.Π και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α), όσο και να εμποδίζει τη χρησιμοποίηση μεθόδων δημιουργικής λογιστικής (Βλάχος και Λουκά, 2008).

Η Ε.Ε.Δ.Χ.Α. συνεδριάζει κάθε 2 μήνες και όλες οι συνεδρίες της είναι ανοικτές για το κοινό. Οι ευθύνες της Ε.Ε.Δ.Χ.Α είναι να

- προσδιορίζει έγκαιρα νέα θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς, τα οποία δεν εμπίπτουν σε ισχύοντα Δ.Π.Χ.Α.
- διευκρινίζει θέματα για τα οποία έχουν αναπτυχθεί μη ικανοποιητικές ή αντικρουόμενες ερμηνείες/πρακτικές ή για τα οποία είναι δυνατό να αναπτυχθούν τέτοιες ερμηνείες/πρακτικές, εάν δεν υπάρξει συγκεκριμένη λογιστική τυποποίηση, με σκοπό να επιτευχθεί μία συμφωνία για τον κατάλληλο λογιστικό χειρισμό.

Το Νοέμβριο του 2008 υπήρχαν σε ισχύ οι Μ.Ε.Ε. και οι Ε.Ε.Δ.Χ.Α, όπως παρουσιάζονται στον πίνακα 1.

Η Ι.Α.Σ.Β. αποβλέπει στην ομοιόμορφη και ορθή πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να λαμβάνονται ασφαλέστερες οικονομικές αποφάσεις. Τα Δ.Λ.Π. κυκλοφόρησαν στην Ελλάδα από το 1974, μεταφρασμένα στην ελληνική γλώσσα, υπό την επιμέλεια του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), το οποίο υπήρξε μέλος της Ι.Α.Σ.Β., σχεδόν από την ίδρυσή της. Πρέπει να σημειωθεί ότι τα Δ.Λ.Π., που δημοσιεύονται από την Ι.Α.Σ.Β. δεν υπερισχύουν των τοπικών κανόνων, που διέπουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σε μία συγκεκριμένη χώρα (Καββαδίας, 2003).

Τον Απρίλιο του 2001, η Ι.Α.Σ.Β. μετονομάστηκε σε Ι.Α.Σ.Β. International Accounting Standards Board για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της αντίστοιχης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.) (Βλάχος και Λουκά, 2008).

Πίνακας 1. Ισχύουσες Μ.Ε.Ε. και Ε.Ε.Δ.Χ.Α το Νοέμβριο του 2008

Μ.Ε.Ε. / Ε.Ε.Δ.Χ.Α.	Τίτλος	Ημ. Απόφασης	Σχετίζεται με
Μ.Ε.Ε. 7	Εισαγωγή του ευρώ	10/97	Δ.Π.Λ 21
Μ.Ε.Ε. 10	Κυβερνητική υποστήριξη, που δεν έχει συγκεκριμένη σχέση με τις λειτουργικές δραστηριότητες της οντότητας	1/98	Δ.Π.Λ 20
Μ.Ε.Ε. 12	Ενοποίηση-«Οντότητες Ειδικού Σκοπού»	1/98	Δ.Π.Λ 27
Μ.Ε.Ε. 13	Οντότητες κοινού ελέγχου-μη χρηματικές συνεισφορές από τους συμμετέχοντες σε κοινοπραξία	6/98	Δ.Π.Λ 31
Μ.Ε.Ε. 15	Λειτουργικές μισθώσεις-κίνητρα	6/98	Δ.Π.Λ 17
Μ.Ε.Ε. 21	Φόροι εισοδήματος-ανάκτηση επανεκτιμημένων μη-αποσβέσιμων στοιχείων του ενεργητικού	8/99	Δ.Π.Λ 12
Μ.Ε.Ε. 25	Φόροι εισοδήματος-μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μίας οντότητας ή των μετόχων της	8/99	Δ.Π.Λ 12
Μ.Ε.Ε. 27	Αξιοποίηση της ουσίας των συναλλαγών αναφορικά με τη νομική υπόσταση μίας μίσθωσης	2/00	Δ.Π.Λ 17
Μ.Ε.Ε. 29	Γνωστοποιήσεις συμβάσεις εκχώρησης υπηρεσιών	5/01	Δ.Π.Λ 1
Μ.Ε.Ε. 31	Έσοδα-συμφωνίες ανταλλαγής αναφορικά με διαφημιστικές υπηρεσίες	5/01	Δ.Π.Λ 18
Μ.Ε.Ε. 32	Άυλα στοιχεία ενεργητικού-κόστος ιστοσελίδας	5/01	Δ.Π.Λ 38
Ε.Ε.Δ.Χ.Α. 1	Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις αποδραστηριοποίησης, αποκατάστασης και σε παρόμοιες υποχρεώσεις	5/04	Δ.Π.Λ 1,8,16,23,36,37
Ε.Ε.Δ.Χ.Α. 2	Συμμετοχές μελών σε συνεργατικές οντότητες και παρόμοια εργαλεία	11/04	Δ.Π.Λ 32,39
Ε.Ε.Δ.Χ.Α. 3*	Δικαιώματα εκπομπής	12/04	Δ.Π.Λ 8,20,27,38
Ε.Ε.Δ.Χ.Α. 4	Καθορισμός κατά πόσο ένας διακανονισμός περιλαμβάνει μίσθωση	12/04	Δ.Π.Λ 8,16,37,38

*: αποσύρθηκε τον Ιούνιο του 2005

Πίνακας 1. Συνέχεια

Μ.Ε.Ε / Ε.Ε.Δ.Χ.Α	Τίτλος	Ημ. Απόφασης	Σχετίζεται με
Ε.Ε.Δ.Χ.Α. 5	Δικαιώματα σε συμφέροντα, που προκύπτουν από ταμεία αποδραστηριοποίησης, αποκατάστασης και περιβαλλοντικής επανόρθωσης	12/04	Δ.Π.Λ 8,27,28,31,37,39 ΜΕΕ 12
Ε.Ε.Δ.Χ.Α. 6	Υποχρεώσεις που προκύπτουν από συμμετοχή σε συγκεκριμένη αγορά-απορρίμματα ηλεκτρικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού	9/05	Δ.Π.Λ 8,37
Ε.Ε.Δ.Χ.Α. 7	Εφαρμογή της μεθόδου αναπροσαρμογής του Δ.Λ.Π 29: Χρηματοοικονομική αναφορά σε οικονομίες υπερπληθωρισμό	11/05	Δ.Π.Λ 12,29
Ε.Ε.Δ.Χ.Α. 8	Πεδίο Εφαρμογής του ΔΠΧΑ 2	1/06	Δ.Π.Λ 8, Δ.Π.Χ.Α 2
Ε.Ε.Δ.Χ.Α. 9	Επαναξιολόγηση των ένθετων παραγωγών	3/06	Δ.Π.Λ 39, Δ.Π.Χ.Α 1,3
Ε.Ε.Δ.Χ.Α. 10	Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά και απομείωση	7/06	Δ.Π.Λ 34,36
Ε.Ε.Δ.Χ.Α. 11	Συναλλαγές εξαγορασθεισών ιδίων μετόχων και ενδοομιλικές συναλλαγές	11/06	Δ.Π.Λ 32,2
Ε.Ε.Δ.Χ.Α. 12	Συμβατικές διευθετήσεις παροχής υπηρεσιών	11/06	Δ.Π.Λ 8
Ε.Ε.Δ.Χ.Α. 13	Προγράμματα πελατειακής αφοσίωσης	6/07	Δ.Π.Λ 18
Ε.Ε.Δ.Χ.Α. 14	Ο περιορισμός επί στοιχείων ενεργητικού καθορισμένου ωφελήματος, όροι χρηματοδότησης και η αλληλεπίδραση μεταξύ των δύο	7/07	Δ.Π.Λ 19

(πηγή: Βλάχος και Λουκά, 2008)

Οι σκοποί της I.A.S.B. είναι οι παρακάτω:

1. να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό λογιστικά πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους.

2. να εργάζεται γενικά για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Τα μέλη της I.A.S.B. υποχρεούνται να υποστηρίζουν το έργο της και οφείλουν να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Δ.Λ.Π., που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το συμβούλιο της I.A.S.B. και να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια, προκειμένου να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με αυτά. Ακόμη, οφείλουν να πείθουν τις κυβερνήσεις, τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης, καθώς και τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, για το ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη και να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι από αυτή τη συμμόρφωση (Σακέλλης, 2002).

Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Η νομοθεσία αυτή περιλαμβάνει τα λογιστικά πρότυπα που έχουν δημοσιευθεί από τα διοικητικά όργανα ή και επαγγελματικά λογιστικά σώματα στις αντίστοιχες χώρες. Πριν από την ίδρυση της I.A.S.B. υπήρχαν συχνά διαφορές τύπου και περιεχομένου μεταξύ των δημοσιευόμενων λογιστικών προτύπων των περισσότερων χωρών.

Τα Δ.Λ.Π. που δημοσιεύονται από την I.A.S.B. δεν υπερισχύουν των τοπικών προτύπων, δηλαδή των εγχώριων κανόνων της κάθε χώρας, που αναφέρονται στην έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Οι υποχρεώσεις των μελών της I.A.S.B. επικεντρώνονται στη γνωστοποίηση της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. (Σακέλλης, 2002).

1.2 Διαδικασία έκδοσης ενός Δ.Λ.Π.

Ένα Δ.Λ.Π. είναι το τελικό προϊόν μιας συστηματικής και εντατικής προσπάθειας, που διεξάγεται με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Γι' αυτό τα εκδιδόμενα από την I.A.S.B. πρότυπα δε στερούνται αφενός του απαραίτητου επιστημονικού κύρους και είναι αφετέρου πρακτικώς εφαρμόσιμα σε διεθνή κλίμακα.

Συνοπτικά, η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π. είναι η παρακάτω:

1. οι κατευθυντήριες επιτροπές επιλέγουν αρχικώς τα σημαντικά, θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή μελέτη. Κατόπιν, αφού ληφθούν υπ' όψιν οι απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα σχέδιο για το συγκεκριμένο θέμα.

2. το σχέδιο υποβάλλεται στο συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του, ενώ ζητείται και η γνώμη του συμβουλευτικού συμβουλίου.

3. το εγκεκριμένο από το συμβούλιο σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα λογιστικά σώματα και στις κυβερνήσεις, στα χρηματιστήρια αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και στους λοιπούς ενδιαφερόμενους. Αφήνεται επαρκής χρόνος για την κατανόηση και το σχολιασμό του σχεδίου.

4. τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του σχεδίου επεξεργάζονται από το συμβούλιο και, εφόσον είναι αναγκαίο ορισμένα σημεία του σχεδίου αναθεωρούνται.

5. το αναθεωρημένο σχέδιο πρέπει να εγκριθεί τουλάχιστον από τα 3/4 των μελών του συμβουλίου, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το πρότυπο.

6. σε κάποιο από τα προηγούμενα στάδια, το συμβούλιο της I.A.S.B μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθηθεί η συζήτηση ενός θέματος, ή για να παρέχεται επαρκής χρόνος για να διατυπωθούν απόψεις, πρέπει να εκδίδεται ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο προϋποθέτει την αποδοχή της πλειοψηφίας του συμβουλίου.

7. το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σ' αυτό.

8. στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο συμβούλιο με μια ψήφο.

Το εγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή προτύπου είναι αυτό που εκδίδεται από την I.A.S.B. στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη είναι υπεύθυνα για την εκπόνηση μεταφράσεων των σχεδίων και των προτύπων στην επίσημη γλώσσα της χώρας τους.

Μεμονωμένα, ούτε η I.A.S.B. ούτε οι λογιστές έχουν τη δύναμη να επιβάλλουν διεθνή συμφωνία ή να απαιτήσουν συμμόρφωση προς τα Δ.Λ.Π. Η επιτυχία των προσπαθειών της I.A.S.B εξαρτάται από την αναγνώριση και την υποστήριξη του έργου της από πολλές και διαφορετικές ενδιαφερόμενες ομάδες, που ενεργούν στα όρια της δικής τους δικαιοδοσίας.

Τα μέλη της I.A.S.B πιστεύουν ότι η αποδοχή στις χώρες τους των Δ.Λ.Π. μαζί με τη γνωστοποίηση της εφαρμογής τους, θα αποφέρουν με την πάροδο των ετών, ένα σημαντικό αποτέλεσμα. Η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων θα βελτιωθεί και θα υπάρξει ένας αυξανόμενος βαθμός συγκρισιμότητας. Επιπλέον, η αξιοπιστία και συνεπώς η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων θα επεκταθεί παγκοσμίως (Σακέλλης, 2002).

1.3 Οφέλη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Τα οφέλη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι τα ακόλουθα:

- ορθότερη και διαφανέστερη απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως μιας εταιρείας, με αποτέλεσμα τη λήψη ορθολογικότερων αποφάσεων από πλευράς επενδυτών και κατά συνέπεια αποδοτικότερη κατανομή και διοχέτευση των κεφαλαίων μιας οικονομίας.

- διεθνής συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και το επαγόμενο διεθνές κύρος των εταιρειών που θα εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. Βέβαια, πρέπει να σημειωθεί ότι η λογιστική ομογενοποίηση δεν εμπεριέχει και τη φορολογική. Επιπρόσθετα, είναι άγνωστος ο αριθμός των ελληνικών επιχειρήσεων, οι οποίες δραστηριοποιούνται διεθνώς, ώστε να χρειάζονται το κύρος που θα απορρέει από την εφαρμογή των προτύπων.

- απόκτηση ορισμένων θεμελιωδών αρχών, με βάση τις οποίες είναι δυνατή η κρίση ή/και η αντίδραση στους επιμέρους νόμους, δηλαδή στην ήδη υπάρχουσα λογιστική, φορολογική, και εμπορική νομοθεσία, αλλά και κάθε μελλοντικό σχετικό νομοθέτημα.

Σταδιακά, οι τοπικές κυβερνήσεις θα αποκτήσουν ένα πρόσθετο φραγμό και έλεγχο κατά την έκδοση νόμων περί της οικονομίας, καθώς αυτοί θα ελέγχονται πλέον και ως προς το σύνταγμα των οικονομικών καταστάσεων. Επομένως, μειώνεται ο βαθμός αυθαιρεσίας των κυβερνήσεων στην έκδοση νόμων, σχετικών με την οικονομική δραστηριότητα (Παπαδόπουλος, 2003).

1.4 Ισχύοντα Δ.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 1 (Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων) περιγράφει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης, ώστε να

εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οικονομικής οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτό το πρότυπο για την κατάρτιση και την παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ότι τα Δ.Π.Χ.Α. είναι πρότυπα και διερμηνείες, που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π) και περιλαμβάνουν Δ.Π.Χ.Α., Δ.Λ.Π. και διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Ε.Ε.Δ.Χ.Α. ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Ε). Όταν πρότυπο ή διερμηνεία εφαρμόζεται ειδικώς σε συναλλαγή ή άλλο γεγονός ή περίπτωση, η λογιστική πολιτική ή οι λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται στο στοιχείο αυτό θα προσδιορίζονται με την εφαρμογή του προτύπου ή της διερμηνείας και την εξέταση κάθε σχετικής οδηγίας εφαρμογής εκδοθείσας από το Σ.Δ.Λ.Π. για το πρότυπο ή τη διερμηνεία.

Τα Δ.Π.Χ.Α. θέτουν λογιστικές πολιτικές, που το Σ.Δ.Λ.Π. έχει συμπεράνει ότι καταλήγουν στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, που περιέχουν σχετική και αξιόπιστη πληροφόρηση για τις συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις στις οποίες εφαρμόζονται. Οι πολιτικές αυτές δεν είναι απαραίτητο να εφαρμόζονται όταν η επίδραση της εφαρμογής δεν είναι σημαντική. Ωστόσο, δεν είναι ορθό να γίνονται ή να μη διορθώνονται επουσιώδεις παρεκκλίσεις από τα Δ.Π.Χ.Α., ώστε να επιτευχθεί ιδιαίτερη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής επίδοσης ή των ταμιακών ροών της οικονομικής οντότητας (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Άλλα Δ.Π.Χ.Α. θέτουν τις απαιτήσεις αναγνώρισης, επιμέτρησης και γνωστοποίησης συγκεκριμένων συναλλαγών και άλλων γεγονότων. Το Δ.Λ.Π. 1 δεν εφαρμόζεται στη δομή και στο περιεχόμενο συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 34 (Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά). Εφαρμόζεται εξ ίσου σε όλες τις οικονομικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που παρουσιάζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και εκείνων που παρουσιάζουν ατομικές οικονομικές καταστάσεις καθώς ορίζεται στο Δ.Λ.Π. 27 (Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις). Στο Δ.Λ.Π. 1 χρησιμοποιείται ορολογία, κατάλληλη για μία οικονομική

οντότητα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρήσεων του δημόσιου τομέα. Εάν οικονομικές οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού ή του δημόσιου τομέα εφαρμόζουν το εν λόγω πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις. Ομοίως, οικονομικές οντότητες που δεν διαθέτουν ίδια κεφάλαια όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 32 (Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση) (π.χ., κάποια αμοιβαία κεφάλαια) και οικονομικές οντότητες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια (π.χ. κάποιες συλλογικές οικονομικές οντότητες) μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των συμμετοχών των μελών ή των μεριδιούχων (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 2 (Αποθέματα) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικοποίησης των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους, που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρι να αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το πρότυπο παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώρισή του ως έξοδο, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε υποτίμησης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης, παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους, που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

Το Δ.Λ.Π. 2 εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από:

α) έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, συμπεριλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών

β) χρηματοοικονομικά μέσα

γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με αγροτική δραστηριότητα και αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής.

Το Δ.Λ.Π. 2 δεν εφαρμόζεται στην επιμέτρηση αποθεμάτων που κατέχονται από:

α) παραγωγούς αγροτικών και δασικών προϊόντων, αγροτικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή και ορυκτών προϊόντων, κατά την έκταση που επιμετρώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με τις γενικά καθιερωμένες πρακτικές στους κλάδους αυτούς. Όταν τέτοια αποθέματα επιμετρώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, οι μεταβολές στη λογιστική αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά τη λογιστική περίοδο της μεταβολής

β) διαπραγματευτές-μεσολαβητές εμπορευμάτων που επιμετρούν τα αποθέματά τους στην εύλογη αξία μειωμένη κατά το άμεσο κόστος της πώλησης. Όταν τέτοια αποθέματα επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος της πώλησης, οι μεταβολές στην εύλογη αξία αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία κατά την περίοδο της μεταβολής.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 2 για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 7 (Καταστάσεις ταμειακών ροών) έχει ως σκοπό να απαιτεί την παροχή πληροφοριών, σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα μιας οικονομικής οντότητας μέσω της κατάστασης ταμιακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμιακές ροές της περιόδου σε ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Η οικονομική οντότητα θα καταρτίζει μια κατάσταση ταμιακών ροών σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου και θα την παρουσιάζει ως ένα αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών καταστάσεων της για κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις. Αυτό το πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 7 Κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσεως, που είχε εγκριθεί τον Ιούλιο του 1977.

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

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους, που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1994.

Το Δ.Λ.Π. 8 (Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των

μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Το πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται στην επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών και τη λογιστικοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Οι φορολογικές επιδράσεις των διορθώσεων λαθών προγενέστερων περιόδων και των αναδρομικών προσαρμογών για την εφαρμογή μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, λογιστικοποιούνται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 12 (Φόροι εισοδήματος).

Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Στην περίπτωση που η οικονομική οντότητα εφάρμοσε το πρότυπο για λογιστική περίοδο πριν την 1η Ιανουαρίου 2005, όφειλε να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό. Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 8 Καθαρό κέρδος ή ζημιά περιόδου, θεμελιώδη λάθη και μεταβολές στις λογιστικές πολιτικές, που αναθεωρήθηκε το 1993. Ακόμη, αντικαθιστά τις ακόλουθες διερμηνείες:

α) Μ.Ε.Δ.-2 Αρχή της Συνέπειας — Κεφαλαιοποίηση κόστους δανεισμού

β) Μ.Ε.Δ.-18 Συνέπεια — Εναλλακτικές μέθοδοι (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 10 (Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει: α) πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και β) τις γνωστοποιήσεις που η οικονομική οντότητα πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Το πρότυπο επίσης απαιτεί ότι η οικονομική οντότητα δεν πρέπει να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις της με βάση την συνεχιζόμενη δραστηριότητα (Going Concern), αν γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν είναι ορθή.

Το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστικοποίηση και γνωστοποίηση των γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οικονομική οντότητα

εφάρμοσε το πρότυπο για λογιστική περίοδο πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιούσε το γεγονός. Το πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 10 Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού (αναθεωρημένο το 1999).

Το Δ.Λ.Π. 11 (Συμβάσεις κατασκευής) ως σκοπό να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό του κόστους και των εσόδων, που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής. Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής, η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους. Συνεπώς, το βασικό θέμα για τη λογιστική παρακολούθηση των συμβάσεων κατασκευής είναι η κατανομή των συμβατικών εσόδων και του κόστους στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο. Το πρότυπο χρησιμοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης που καθιερώνονται στο πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, για να καθορίσει πότε τα συμβατικά έσοδα και το συμβατικό κόστος πρέπει να αναγνωρίζονται ως έσοδα και έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

Το Δ.Λ.Π. 11 εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής στις οικονομικές καταστάσεις των εργοληπτών. Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 11 Λογιστική των συμβάσεων κατασκευής έργων, που εγκρίθηκε το 1978. Εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους, που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1995.

Το Δ.Λ.Π. 12 (Φόροι Εισοδήματος) έχει ως σκοπό να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

α) τη μελλοντική ανάκτηση (τον μελλοντικό διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό μιας οικονομικής οντότητας

β) συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομική οντότητας.

Κατά την αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η αναφέρουσα οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αν αναμένεται ότι η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτής της λογιστικής αξίας θα

καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (μικρότερες) από ό,τι αυτές θα ήταν αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός αυτός δεν είχε φορολογικές συνέπειες, αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο), με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις.

Το Δ.Λ.Π. 12 απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα. Έτσι, για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται στο κέρδος ή στη ζημιά, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης στο κέρδος ή στη ζημιά. Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια. Ομοίως, σε μία συνένωση επιχειρήσεων η αναγνώριση, πέραν του κόστους της συνένωσης, αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από τη συνένωση επιχειρήσεων ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου.

Το συγκεκριμένο πρότυπο ασχολείται επίσης με την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων, που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος.

Το Δ.Λ.Π. 12 εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος. Για τους σκοπούς του προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την αναφέρουσα οικονομική οντότητα. Το πρότυπο δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής καταχώρισης για τις κρατικές επιχορηγήσεις ή για τις φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης. Ωστόσο, καλύπτει τη λογιστική των προσωρινών διαφορών που μπορεί να προκύψουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή από φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης.

Το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1998, ενώ περίπτωση εφαρμογής για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους οι οποίες αρχίζουν πριν από αυτή την ημερομηνία, η οικονομική οντότητα όφειλε να γνωστοποιεί το γεγονός. Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 12 Λογιστική φόρων εισοδήματος, που εγκρίθηκε το 1979.

Το Δ.Λ.Π. 16 (Ενσώματα Πάγια) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια, ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες, που είναι σχετικές με την επένδυση της οικονομικής οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι επιβαρύνσεις αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Το Δ.Λ.Π. 16 εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων, εκτός όταν ένα άλλο πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό. Δεν εφαρμόζεται σε:

α) ενσώματα πάγια που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες

β) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα

γ) αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση

δ) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Εντούτοις, το πρότυπο εφαρμόζεται σε ενσώματα πάγια που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή τη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων.

Είναι πιθανό άλλα πρότυπα να απαιτούν αναγνώριση στοιχείου των ενσώματων παγίων βασιζόμενα σε προσέγγιση που διαφέρει από εκείνη του εν λόγω προτύπου. Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόζει το πρότυπο σε ακίνητα υπό κατασκευή ή ανάπτυξη για μελλοντική χρήση ως επενδύσεις σε ακίνητα που δεν πληρούν ακόμη τον ορισμό της «επένδυσης σε ακίνητα» του Δ.Λ.Π. 40 Επενδύσεις σε ακίνητα. Όταν η κατασκευή ή η αξιοποίηση ολοκληρώνεται, το ακίνητο θεωρείται επένδυση και απαιτείται η οικονομική οντότητα να εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 40. Το Δ.Λ.Π. 40 εφαρμόζεται επίσης σε

υπάρχουσα επένδυση σε ακίνητα που ανακατασκευάζεται για συνεχή μελλοντική χρήση ως επενδυτικό ακίνητο. Η οικονομική οντότητα που χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους για τις επενδύσεις σε ακίνητα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 40, θα χρησιμοποιεί τη μέθοδο του κόστους του συγκεκριμένου προτύπου.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Αν η οικονομική οντότητα το εφάρμοσε για οικονομικές καταστάσεις, που κάλυπταν περιόδους, πριν από αυτή τη συγκεκριμένη ημερομηνία, όφειλε να γνωστοποιεί το γεγονός. Το πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματες ακινητοποιήσεις (αναθεωρημένο το 1998) και τις ακόλουθες Διερμηνείες:

α) Μ.Ε.Δ.-6 Κόστος τροποποίησης υπάρχοντος λογισμικού

β) Μ.Ε.Δ.-14 Ενσώματα πάγια — Αποζημίωση για την απομείωση ή ζημία στοιχείων

γ) Μ.Ε.Δ.-23 Ενσώματα πάγια — Έξοδα σημαντικής επιθεώρησης ή γενικών επισκευών.

Το Δ.Λ.Π. 17 (Μισθώσεις) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοσθούν για τις μισθώσεις. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική όλων των μισθώσεων, εκτός από:

α) μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και ομοίων μη ανανεώσιμων πόρων και

β) συμβάσεις παραχώρησης δικαιωμάτων στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Ωστόσο, το παρόν πρότυπο δεν θα εφαρμόζεται στη βάση επιμέτρησης για:

α) ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα

β) επένδυση σε ακίνητο που παρέχεται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις

γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις

δ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις.

Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Εάν εφαρμοστεί για λογιστική περίοδο, που αρχίζει πριν από τη συγκεκριμένη ημερομηνία, θα γνωστοποιηθεί. (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 18 (Έσοδα) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων. Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισης του εσόδου. Τα έσοδα αναγνωρίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και αυτά τα οφέλη μπορεί να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.

Στο πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, με τη 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. Τα έσοδα εμπεριέχουν τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας οικονομικής οντότητας και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα. Το Δ.Λ.Π. 18 καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς αναγνωρίζεται το έσοδο. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων, που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:

- α) πώληση αγαθών
- β) παροχή υπηρεσιών
- γ) την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Το πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 18 Αναγνώριση των εσόδων, που είχε εγκριθεί το 1982.

Στα αγαθά περιλαμβάνονται αυτά που παράγει η οικονομική οντότητα, με σκοπό την πώλησή τους, καθώς και τα αγορασμένα αγαθά προς μεταπώληση, όπως εμπορεύματα αγορασμένα από ένα λιανοπωλητή ή οικόπεδα και άλλη ιδιοκτησία που κατέχεται προς μεταπώληση. Η παροχή υπηρεσιών τυπικά περιλαμβάνει την εκτέλεση

από την οικονομική οντότητα ενός συμβατικώς συμφωνημένου έργου, κατά τη διάρκεια μιας συμφωνημένης χρονικής περιόδου. Οι υπηρεσίες μπορεί να παρασχεθούν μέσα σε μία μόνο περίοδο ή κατά τη διάρκεια περισσότερων περιόδων. Μερικές συμβάσεις παροχής υπηρεσιών είναι άμεσα σχετιζόμενες με συμβάσεις κατασκευής, για παράδειγμα, εκείνες για υπηρεσίες διαχείρισης έργου και αρχιτεκτόνων. Τα έσοδα που προκύπτουν από αυτές τις συμβάσεις δεν εξετάζονται από αυτό το πρότυπο, αλλά αντιμετωπίζονται σύμφωνα με τις ρυθμίσεις για τις συμβάσεις κατασκευής, όπως καθορίζονται στο Δ.Λ.Π. 11 Συμβάσεις κατασκευής.

Η χρησιμοποίηση από τρίτους, περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας αποφέρει έσοδα με τις ακόλουθες μορφές:

α) τόκοι — επιβαρύνσεις για τη χρησιμοποίηση μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων ή ποσών οφειλόμενων στην οικονομική οντότητα

β) δικαιώματα — επιβαρύνσεις για τη χρησιμοποίηση μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, για παράδειγμα, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων, εκδοτικών δικαιωμάτων και λογισμικού και

γ) μερίσματα — διανομές κερδών στους κατόχους συμμετοχικών τίτλων σε αναλογία της συμμετοχής τους σε συγκεκριμένη κατηγορία κεφαλαίου.

Το πρότυπο δεν αφορά σε έσοδα που προκύπτουν από:

α) συμφωνίες μισθώσεων

β) μερίσματα που προκύπτουν από επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης

γ) ασφαλιστήρια συμβόλαια που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια

δ) μεταβολές στην εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή από τη διάθεσή τους

ε) μεταβολές στην αξία άλλων κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων

στ) αρχική αναγνώριση και από μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, που αφορούν την αγροτική δραστηριότητα

ζ) αρχική αναγνώριση αγροτικού προϊόντος

η) εξόρυξη μεταλλευμάτων.

Το πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1995 (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 19 (Παροχές σε εργαζόμενους) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους και απαιτεί η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει:

α) υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές σε που θα καταβληθούν μελλοντικά και

β) έξοδο, όταν η οικονομική οντότητα αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία, που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών.

Το πρότυπο εφαρμόζεται από έναν εργοδότη για τη λογιστική αντιμετώπιση όλων των παροχών σε εργαζόμενους, εκτός εκείνων στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Α. 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Δεν ασχολείται με οικονομικές αναφορές από τα προγράμματα παροχών σε εργαζόμενους. Στις παροχές σε εργαζόμενους στις οποίες εφαρμόζεται το παρόν πρότυπο συμπεριλαμβάνονται και εκείνες που χορηγούνται:

α) σύμφωνα με επίσημα προγράμματα ή άλλες τυπικές συμφωνίες μεταξύ της οικονομικής οντότητας και των εργαζομένων, ομάδων εργαζομένων ή των αντιπροσώπων τους

β) σύμφωνα με νομοθετικές απαιτήσεις ή μέσω κλαδικών ρυθμίσεων, όπου οι οικονομικές οντότητες υποχρεώνονται να συνεισφέρουν σε εθνικά, κρατικά, κλαδικά ή άλλα προγράμματα πολλών εργοδοτών ή

γ) μέσω εκείνων των άτυπων πρακτικών που δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση.

Άτυπες τακτικές δημιουργούν τεκμαιρόμενη δέσμευση, όταν η οικονομική οντότητα δεν έχει ρεαλιστική εναλλακτική λύση παρά να καταβάλει τις παροχές εργαζόμενων.

Οι παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν:

α) βραχυπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, όπως ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, ετήσια άδεια μετ' αποδοχών και άδεια ασθένειας μετ' αποδοχών, συμμετοχή στα κέρδη και πρόσθετες παροχές (αν είναι πληρωτέα μέσα σε δώδεκα μήνες από το τέλος της περιόδου) και μη χρηματικές παροχές (όπως ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, στέγαση, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες) για τους νυν εργαζόμενους

β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία, όπως συντάξεις, άλλες παροχές λόγω εξόδου από την υπηρεσία, ασφάλεια ζωής μετά την έξοδο από την υπηρεσία και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μετά την έξοδο από την υπηρεσία

γ) λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους, περιλαμβανομένης αδειάς μακρόχρονης υπηρεσίας ή σαββατικής άδειας, παροχές ιωβηλαίου ή άλλης μακρόχρονης υπηρεσίας, παροχές μακρόχρονης ανικανότητας και, αν δεν είναι πληρωτέα εξ ολοκλήρου μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της περιόδου, συμμετοχή στα κέρδη, πρόσθετες παροχές και μεταφερόμενη αποζημίωση

δ) παροχές εξόδου από την υπηρεσία.

Επειδή κάθε κατηγορία, που εντοπίζεται ανωτέρω στα στοιχεία α)-δ) έχει διαφορετικά χαρακτηριστικά, το πρότυπο αυτό καθιερώνει ιδιαίτερες απαιτήσεις για κάθε κατηγορία. Οι παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν παροχές που χορηγούνται είτε στους εργαζόμενους είτε στα προστατευόμενα μέλη τους και μπορεί να τακτοποιούνται με πληρωμές (ή την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών) που γίνονται είτε απευθείας στους εργαζόμενους, στις συζύγους τους, στα τέκνα ή άλλα προστατευόμενα μέλη ή σε άλλους, όπως ασφαλιστικές εταιρείες.

Ο εργαζόμενος μπορεί να παρέχει υπηρεσίες στην οικονομική οντότητα βάσει πλήρους, έκτακτης, μόνιμης, ευκαιριακής ή προσωρινής απασχόλησης. Για το σκοπό του προτύπου αυτού, στους εργαζόμενους περιλαμβάνονται τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το άλλο διευθυντικό προσωπικό.

Το πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους ,που αρχίζουν την ή μετά από την 1η Ιανουαρίου 1999. Αν η οικονομική οντότητα εφάρμοσε νωρίτερα το πρότυπο, όφειλε να γνωστοποιήσει ότι έχει εφαρμόσει το πρότυπο αυτό αντί του Δ.Λ.Π. 19 Κόστος παροχών λόγω αποχώρησης, που εγκρίθηκε το 1993 (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 20 (Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης) εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.

Το παρόν πρότυπο δεν ασχολείται με:

α) τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανakλούν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες

β) κρατική υποστήριξη που παρέχεται στην οικονομική οντότητα με τη μορφή οφελών, που είναι διαθέσιμα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζονται ή περιορίζονται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, οι φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου)

γ) κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της οικονομική οντότητας

δ) κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία.

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις, που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1984 (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 21 (Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος) έχει ως σκοπό να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας και τον τρόπο με τον οποίο μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης. Πρωταρχικά θέματα είναι η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας και η παρουσίαση των επιδράσεων των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών στις οικονομικές καταστάσεις.

Το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται :

α) στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένα νομίσματα, εκτός από συναλλαγές που αφορούν παράγωγα και υπόλοιπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση

β) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης

γ) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης.

Το Δ.Λ.Π. 39 εφαρμόζεται σε πολλά παράγωγα σε ξένο νόμισμα και, συνεπώς, αυτά εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 21. Όμως, όσα παράγωγα σε ξένο νόμισμα δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 39 (ήτοι κάποια παράγωγα σε ξένο νόμισμα που ενσωματώνονται σε άλλες συμβάσεις) εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του συγκεκριμένου προτύπου. Εκτός αυτού, το παρόν πρότυπο

εφαρμόζεται όταν η οικονομική οντότητα μετατρέπει ποσά που έχουν σχέση με παράγωγα από το νόμισμα λειτουργίας στο νόμισμα παρουσίασης.

Το πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμισης στοιχείων σε ξένο νόμισμα, συμπεριλαμβανομένης της αντιστάθμισης καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση στο εξωτερικό. Το Δ.Λ.Π. 39 εφαρμόζεται στη λογιστική αντιστάθμισης.

Το Δ.Λ.Π. 21 εφαρμόζεται στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας σε ξένο νόμισμα και θέτει τις απαιτήσεις, ώστε οι προκύπτουσες οικονομικές καταστάσεις να χαρακτηρίζονται ως σύμμορφες προς τα Δ.Π.Χ.Α. Ακόμη, καθορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιηθούν για μετατροπές οικονομικών πληροφοριών σε ξένο νόμισμα που δεν πληρούν τις απαιτήσεις αυτές. Δεν εφαρμόζεται στην παρουσίαση σε μια κατάσταση ταμιακών ροών, των ταμιακών ροών που προκύπτουν από συναλλαγές σε ξένο νόμισμα ή στη μετατροπή των ταμιακών ροών μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό.

Αρχή της εφαρμογής του προτύπου ορίστηκε η 1η Ιανουαρίου 2005, εφαρμογή για λογιστική περίοδο, πριν τη συγκεκριμένη ημερομηνία, έπρεπε να γνωστοποιηθεί (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 23 (Κόστος δανεισμού) παρουσιάζεται όπως αντικαταστάθηκε με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1260/2008 της Επιτροπής της 10ης Δεκεμβρίου 2008 (Αρχικό κείμενο με τον κανονισμό Ε.Κ αριθ. 1126/2008).

Το κόστος δανεισμού, που μπορεί να σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις αποτελεί τμήμα του κόστους του στοιχείου αυτού. Τα λοιπά είδη κόστους δανεισμού αναγνωρίζονται ως έξοδα.

Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το συγκεκριμένο πρότυπο για τη λογιστική παρακολούθηση του κόστους δανεισμού. Το πρότυπο δεν ασχολείται με το πραγματικό ή το τεκμαρτό κόστος κεφαλαίου, συμπεριλαμβανομένου και του προνομιούχου κεφαλαίου που δεν κατατάσσεται στις υποχρεώσεις.

Οι οικονομικές οντότητες δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν το πρότυπο σε κόστος δανεισμού, που σχετίζεται άμεσα με την αγορά, κατασκευή ή παραγωγή:

(α) ενός περιουσιακού στοιχείου που πληροί τις προϋποθέσεις, το οποίο επιμετράται στην εύλογη αξία, για παράδειγμα ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου ή

(β) αποθεμάτων που παράγονται ή κατασκευάζονται σε μεγάλες ποσότητες και σε επαναλαμβανόμενη βάση.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2009 ή αργότερα. Η εφαρμογή για λογιστική περίοδο πριν από την 1η Ιανουαρίου 2009, γνωστοποιούταν (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 24 (Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών) έχει ως σκοπό να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να επιστήσουν την προσοχή στο ενδεχόμενο ότι η οικονομική θέση και το κέρδος ή η ζημία της δύνανται να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα που αφορούν τα συνδεδεμένα μέρη αυτά. Το πρότυπο εφαρμόζεται:

α) στην επισήμανση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών

β) στην επισήμανση των ανεξόφλητων υπολοίπων που αφορούν την οικονομική οντότητα και τα συνδεδεμένα με αυτή μέρη

γ) στην επισήμανση των συνθηκών υπό τις οποίες απαιτείται η γνωστοποίηση των στοιχείων α) και β) ανωτέρω

δ) στον καθορισμό των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνονται για τα στοιχεία αυτά.

Το παρόν πρότυπο απαιτεί γνωστοποίηση των συναλλαγών συνδεδεμένων μερών και των ανεξόφλητων υπολοίπων στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, του κοινοπρακτούντος ή του επενδυτή, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα με άλλες οικονομικές οντότητες, που ανήκουν σε έναν όμιλο γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας. Οι εντός του ιδίου ομίλου συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα συμψηφίζονται κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το παρόν πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2005. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή νωρίτερα. Αν η οικονομική οντότητα εφάρμοσε το πρότυπο για λογιστική περίοδο που αρχίζει πριν από τη συγκεκριμένη ημερομηνία, γνωστοποιούσε το γεγονός (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 26 (Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία) εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των

προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, όπου καταρτίζονται τέτοιες οικονομικές καταστάσεις. Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μερικές φορές αναφέρονται με διάφορα άλλα ονόματα, όπως «συνταξιοδοτικά προγράμματα», «προγράμματα συνταξιοδότησης επί ετήσιας βάσης» ή «προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία». Το πρότυπο θεωρεί ότι ένα πρόγραμμα παροχών εξόδου από την υπηρεσία είναι μια αναφέρουσα οντότητα, η οποία παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις, χωριστά από τους εργοδότες των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα. Όλα τα άλλα πρότυπα εφαρμόζονται για τις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, κατά την έκταση που αυτά δεν αντικαθίστανται από το παρόν. Το Δ.Λ.Π. 26 ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και παρουσίαση του προγράμματος προς όλους τους συμμετέχοντες, ως μία ομάδα. Δεν ασχολείται με τις αναφορές προς τους μεμονωμένους συμμετέχοντες, σχετικά με τα δικαιώματά τους στις παροχές εξόδου από την υπηρεσία. Το Δ.Λ.Π. 19 (Παροχές σε εργαζομένους), αναφέρεται στον προσδιορισμό του κόστους των παροχών εξόδου από την υπηρεσία στις οικονομικές καταστάσεις των εργοδοτών, που έχουν τέτοια προγράμματα. Συνεπώς, το συγκεκριμένο πρότυπο συμπληρώνει το Δ.Λ.Π. 19.

Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μπορεί να είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών ή προγράμματα καθορισμένων παροχών. Πολλά απαιτούν τη δημιουργία χωριστών φορέων, που μπορεί ή όχι να έχουν αυτοτελή νομική υπόσταση και μπορεί ή όχι να έχουν θεματοφύλακες, προς τους οποίους καταβάλλονται εισφορές και από τους οποίους καταβάλλονται οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία. Το Δ.Λ.Π. 26 εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το αν έχει δημιουργηθεί ένας τέτοιος φορέας και αν υπάρχουν ή όχι θεματοφύλακες.

Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία με περιουσιακά στοιχεία επενδυμένα σε ασφαλιστικές εταιρείες υπόκεινται στις ίδιες λογιστικές και κεφαλαιακές υποχρεώσεις, όπως τα σχέδια ιδιωτικών επενδύσεων. Συνεπώς, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος προτύπου, εκτός αν το σύμβολο με την ασφαλιστική εταιρεία είναι στο όνομα ενός ορισμένου συμμετέχοντος ή μιας ομάδας συμμετεχόντων και η δέσμευση της παροχής εξόδου από την υπηρεσία αποτελεί αποκλειστική ευθύνη της ασφαλιστικής εταιρείας.

Το πρότυπο δεν ασχολείται με άλλες μορφές παροχών απασχόλησης προσωπικού, όπως αποζημιώσεις λόγω τερματισμού της υπηρεσίας, διευθετήσεις αναβαλλόμενων αποζημιώσεων, παροχές αποχώρησης μετά από μακροχρόνια υπηρεσία, ειδικά προγράμματα πρόωρης εξόδου από την υπηρεσία ή οικειοθελούς

αποχώρησης, προγράμματα υγείας και πρόνοιας ή πρόσθετων παροχών. Προγράμματα του τύπου κρατικών κοινωνικών ασφαλίσεων αποκλείονται επίσης από το πεδίο εφαρμογής του προτύπου.

Το πρότυπο τέθηκε σε εφαρμογή για τις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία που καλύπτουν τις περιόδους οι οποίες αρχίζουν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1988 (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 27 (Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις) παρουσιάζεται, όπως τροποποιήθηκε με τον Κανονισμό (Ε.Κ) με αριθ. 494/2009 της Επιτροπής της 3 Ιουνίου 2009 και εφαρμόζεται για την κατάρτιση και παρουσίαση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για όμιλο οικονομικών οντοτήτων που υπάγεται στον έλεγχο μιας μητρικής εταιρείας. Το πρότυπο δεν ασχολείται με μεθόδους λογιστικής για συνενώσεις επιχειρήσεων και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων. Ακόμη, εφαρμόζεται στο λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε θυγατρικές εταιρείες, από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες και συγγενείς επιχειρήσεις όταν η οικονομική οντότητα επιλέγει να παρουσιάσει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ή όταν αυτό επιβάλλεται από τοπικούς κανονισμούς. Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 27 Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις (όπως αναθεωρήθηκε το 2003) (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 28 (Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις) εφαρμόζεται για τη λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις. Όμως, δεν ισχύει για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που κατέχονται από:

α) οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων

β) αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και παρόμοιες οικονομικές οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση. Τέτοιες επενδύσεις επιμετρώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 και οι μεταβολές στην αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Η εφαρμογή του προτύπου ξεκίνησε για ετήσιες λογιστικές περιόδους, που αρχίζουν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή πριν την ημερομηνία

αυτή απαιτούσε τη γνωστοποίησή της. Το πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 28 Λογιστικός χειρισμός για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις (αναθεωρημένο το 2000) καθώς και τις ακόλουθες διερμηνείες:

α) Μ.Ε.Δ.-3 Απάλειψη μη πραγματοποιηθέντων κερδών και ζημιών από συναλλαγές με συγγενείς επιχειρήσεις

β) Μ.Ε.Δ.-20 Λογιστική μέθοδος καθαρής θέσης — Αναγνώριση ζημιών

γ) Μ.Ε.Δ.-33 Ενοποίηση και μέθοδος καθαρής θέσης — Δυνητικά δικαιώματα ψήφου και κατανομή των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 29 (Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες) εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κάθε οικονομικής οντότητας της οποίας το νόμισμα λειτουργίας είναι νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας. Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, η χωρίς επαναδιατύπωση παρουσίαση των αποτελεσμάτων των εργασιών και της οικονομικής θέσης στο τοπικό νόμισμα, δεν έχει χρησιμότητα. Το χρήμα χάνει την αγοραστική δύναμη σε τέτοιο βαθμό, ώστε η σύγκριση των ποσών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που συνέβησαν σε διαφορετικούς χρόνους, ακόμη και μέσα στην ίδια λογιστική περίοδο, είναι παραπλανητική. Το πρότυπο δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό, από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Το πότε η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το παρόν πρότυπο, καθίσταται αναγκαία, αποτελεί θέμα κρίσης. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας στα οποία περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

α) ο γενικός πληθυσμός προτιμά να διατηρεί τον πλούτο του σε μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία ή σε ένα σχετικώς σταθερό ξένο νόμισμα. Τα ποσά τοπικού νομίσματος που κατέχονται, επενδύονται αμέσως για να διατηρείται η αγοραστική δύναμη

β) ο γενικός πληθυσμός εκτιμά τα χρηματικά ποσά όχι βάσει του τοπικού νομίσματος, αλλά βάσει ενός σχετικώς σταθερού ξένου νομίσματος. Οι τιμές μπορεί να αναφέρονται σε αυτό το νόμισμα

γ) πωλήσεις και αγορές επί πιστώσει λαμβάνουν χώρα σε τιμές που συμψηφίζουν την αναμενόμενη ζημία της αγοραστικής δύναμης κατά τη διάρκεια της περιόδου της πίστωσης, ακόμη και αν η περίοδος αυτή είναι μικρή

δ) επιτόκια, μισθοί και τιμές συνδέονται προς ένα δείκτη τιμών και

ε) το σωρευτικό ποσοστό πληθωρισμού μέσα σε τρία έτη, πλησιάζει ή υπερβαίνει το 100 %.

Είναι προτιμότερο, όλες οι οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα της ίδιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, να εφαρμόζουν το παρόν πρότυπο από την ίδια ημερομηνία. Παρ' όλα αυτά, το πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε οικονομικής οντότητας, από την έναρξη της καλυπτόμενης περιόδου αναφοράς στην οποία διαπιστώνεται η ύπαρξη υπερπληθωρισμού στη χώρα, στο νόμισμα της οποίας η οικονομική οντότητα καταρτίζει τις καταστάσεις αυτές.

Το πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που άρχιζαν την 1η Ιανουαρίου 1990 ή μετά από αυτήν (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 31 (Συμμετοχές σε κοινοπραξίες) εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των μελών των κοινοπραξιών και των επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας. Όμως, δεν εφαρμόζεται σε συμμετοχές μελών κοινοπραξιών σε από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες, που κατέχονται από:

α) οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων ή

β) αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες (unit trusts), και παρόμοιες οικονομικές οντότητες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω των αποτελεσμάτων ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση. Τέτοιες επενδύσεις επιμετρώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 και οι μεταβολές στην αξία αυτή αναγνωρίζονται ως κέρδος ή ζημία στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

Το μέλος της κοινοπραξίας που έχει συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα απαλλάσσεται από τις απαιτήσεις των παραγράφων 30 (αναλογική ενοποίηση) και 38 (μέθοδος καθαρής θέσης) όταν πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η συμμετοχή κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες

β) εφαρμόζεται η εξαίρεση της παραγράφου 10 του Δ.Λ.Π. 27 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις, που επιτρέπει σε μητρική εταιρεία που επίσης έχει συμμετοχή σε από κοινού ελεγχόμενη οικονομική οντότητα να μην παρουσιάζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ή

γ) ισχύουν όλα τα ακόλουθα:

- το μέλος της κοινοπραξίας κατέχεται εξ ολοκλήρου από άλλη εταιρεία ή κατέχεται μερικώς από άλλη οικονομική οντότητα και οι ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που δεν έχουν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί ότι το μέλος της κοινοπραξίας δεν θα εφαρμόσει την αναλογική ενοποίηση ή τη μέθοδο της καθαρής θέσης και δεν έχουν αντιρρήσεις επ' αυτού,

- οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι του μέλους της κοινοπραξίας δεν αποτελούν αντικείμενο δημόσιας διαπραγμάτευσης (σε εγχώριο ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε εξωχρηματιστηριακή αγορά, περιλαμβανομένων τοπικών και περιφερειακών αγορών),

- ο κοινοπρακτών δεν έχει υποβάλει ούτε βρίσκεται στη διαδικασία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων του σε επιτροπή χρηματιστηριακών συναλλαγών ή άλλη ρυθμιστική αρχή, προκειμένου να εκδώσει τίτλους οποιασδήποτε κατηγορίας σε δημόσια αγορά

- η τελική ή οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική εταιρεία του μέλους της κοινοπραξίας δημοσιεύει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.

Το πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους που άρχισαν από την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά από αυτήν. Η εφαρμογή πριν την ημερομηνία αυτή, γνωστοποιούνταν (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 32 (Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση) έχει ως σκοπό να καθιερώσει αρχές για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Ισχύει για 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. και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται.

Οι αρχές του προτύπου αυτού, συμπληρώνουν τις αρχές για την αναγνώριση και επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων του Δ.Λ.Π. 39 (Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση), και για την γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με αυτά στο Δ.Π.Χ.Α. 7 (Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις). Το πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:

α) εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις, το Δ.Λ.Π. 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή το Δ.Λ.Π. 31 Συμμετοχές σε κοινοπραξίες. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, τα Δ.Λ.Π. 27, 28 ή 31 επιτρέπουν σε μια οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή εταιρεία ή σε κοινοπραξία βάσει του Δ.Λ.Π. 39. Στις περιπτώσεις αυτές οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των Δ.Λ.Π. 27, 28 ή του 31. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν πρότυπο σε όλα τα παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες

β) δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 19 Παροχές σε εργαζομένους

γ) συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μια συνένωση επιχειρήσεων (η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα)

δ) ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο Δ.Π.Χ.Α. 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια. Όμως, το πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε ασφαλιστήρια συμβόλαια αν το Δ.Λ.Π. 39 απαιτεί η οικονομική οντότητα να τα λογιστικοποιεί ιδιαιτέρως. Επιπλέον, ένας εκδότης εφαρμόζει το πρότυπο σε συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης εάν εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 39 όσον αφορά την αναγνώριση και επιμέτρηση των συμβολαίων, αλλά εφαρμόζει το Δ.Π.Χ.Α. 4 εάν επιλέξει, βάσει της παραγράφου 4 στοιχείο δ) του Δ.Π.Χ.Α. 4, να εφαρμόσει το Δ.Π.Χ.Α. 4 όσον αφορά την αναγνώριση και την επιμέτρησή τους

ε) χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α. 4 επειδή περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής.

στ) χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και δεσμεύσεις σύμφωνα με συναλλαγές πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Α. 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

Το Δ.Λ.Π 32 εφαρμόζεται στις συμβάσεις αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων, που μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σαν να ήταν τα συμβόλαια χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβάσεων που συνάφθηκαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση.

Υπάρχουν διάφοροι τρόποι με τους οποίους μια σύμβαση αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικού στοιχείου μπορεί να διακανονιστεί συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων. Σε αυτούς περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων:

α) όταν οι όροι της σύμβασης επιτρέπουν σε οποιοδήποτε από τα δύο μέρη να διακανονίσει συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων

β) όταν η δυνατότητα συμψηφιστικού διακανονισμού τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων δεν αναφέρεται ρητά στους όρους της σύμβασης, αλλά η οικονομική οντότητα έχει την πρακτική να διακανονίζει παρόμοιες συμβάσεις συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων (είτε με τον αντισυμβαλλόμενο, συνάπτοντας συμβάσεις συμψηφισμού είτε πωλώντας τη σύμβαση πριν από την άσκηση ή την εκπνοή της)

γ) όταν, για συναφείς συμβάσεις, η οικονομική οντότητα συνηθίζει να παραλαμβάνει το υποκείμενο και να το πωλεί σε μικρό διάστημα από την παράδοση με κύριο σκοπό το κέρδος από βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις στην τιμή ή το περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή και

δ) όταν το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο που είναι το αντικείμενο της σύμβασης είναι αμέσως μετατρέψιμο σε μετρητά.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους, που άρχισαν την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά από αυτήν. Η οικονομική οντότητα δεν εφαρμόζε το πρότυπο για ετήσιες περιόδους που άρχιζαν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, εκτός εάν εφαρμόσε παράλληλα και το Δ.Λ.Π. 39 (εκδοθέν τον

Δεκέμβριο 2003), συμπεριλαμβανομένων των τροποποιήσεων που εκδόθηκαν τον Μάρτιο του 2004 (σε περίπτωση εφαρμογής πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, ήταν απαραίτητη η γνωστοποίησή της).

Το πρότυπο αντικατέστησε το Δ.Λ.Π. 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση, που αναθεωρήθηκε τον Οκτώβριο του 2000. Το παρόν πρότυπο αντικατέστησε τις ακόλουθες διερμηνείες:

α) Μ.Ε.Δ.-5 Ταξινόμηση χρηματοπιστωτικών μέσων — Όροι ενδεχόμενου διακανονισμού

β) Μ.Ε.Δ.-16 Μετοχικό κεφάλαιο — Επαναπόκτηση ιδίων μετοχών και

γ) Μ.Ε.Δ.-17 Καθαρή θέση — Δαπάνες μιας συναλλαγής καθαρής θέσης.

Με το πρότυπο αποσύρεται το προσχέδιο της Διερμηνείας Μ.Ε.Δ.-Δ34 Χρηματοοικονομικά μέσα — Μέσα ή δικαιώματα εξοφλητέα από τον κάτοχο (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 33 (Κέρδη ανά μετοχή) έχει ως σκοπό να θεσπίσει αρχές για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή, που θα βελτιώσουν τη σύγκριση των επιδόσεων διαφόρων οικονομικών οντοτήτων κατά την ίδια λογιστική περίοδο που καλύπτουν οι λογιστικές καταστάσεις και μεταξύ διαφορετικών λογιστικών περιόδων της ίδιας οικονομικής οντότητας. Μολονότι στα δεδομένα των κερδών ανά μετοχή υπάρχουν περιορισμοί, λόγω διαφορετικών λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό των «κερδών», ωστόσο ένας σταθερά προσδιορισμένος παρονομαστής βελτιώνει την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων. Το πρότυπο εστιάζεται στον παρονομαστή του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή και εφαρμόζεται:

α) στις ατομικές ή τις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας:

i) της οποίας οι κοινές μετοχές ή δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε μετοχές είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών),

ii) της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης κοινών μετοχών σε δημόσια αγορά

β) στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μητρική εταιρεία:

i) της οποίας οι κοινές μετοχές ή δυνητικοί τίτλοι μετατρέψιμοι σε μετοχές είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγορά (εθνικό ή αλλοδαπό χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και περιφερειακών αγορών)

ii) της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης κοινών μετοχών σε δημόσια αγορά.

Μια οικονομική οντότητα, που γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή υπολογίζει και γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή σύμφωνα με το συγκεκριμένο πρότυπο.

Όταν μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει ενοποιημένες καθώς και ατομικές οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το πρότυπο πρέπει να παρέχονται μόνο σε ενοποιημένη βάση. Μια οικονομική οντότητα που επιλέγει να γνωστοποιεί κέρδη ανά μετοχή βάσει των ατομικών οικονομικών καταστάσεων της, παρέχει τέτοιες πληροφορίες περί κερδών ανά μετοχή μόνο στην όψη της ατομικής κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων της. Μια οικονομική οντότητα δεν παρέχει τέτοιες πληροφορίες περί κερδών ανά μετοχή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της.

Η οικονομική οντότητα άρχισε να εφαρμόζει το πρότυπο για ετήσιες λογιστικές περιόδους από την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά από αυτήν (τυχόν εφαρμογή για λογιστικές περιόδους πριν από την 1η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιούνταν) (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το πρότυπο αντικατέστησε το Δ.Λ.Π. 33 Κέρδη Κατά Μετοχή (που εκδόθηκε το 1997) και τη διερμηνεία Μ.Ε.Δ.-24 Κέρδη κατά μετοχή — Χρηματοπιστωτικά μέσα και λοιπές συμβάσεις που μπορούν να διακανονιστούν σε μετοχές (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 34 (Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς και να προδιαγράψει τις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μια ενδιάμεση περίοδο. Η έγκαιρη και αξιόπιστη κατάρτιση ενδιάμεσων οικονομικών εκθέσεων βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων να κατανοούν την ικανότητα μιας οικονομικής οντότητας να δημιουργεί κέρδη και ταμιακές ροές, την οικονομική θέση και τη ρευστότητά της.

Το πρότυπο δεν καθορίζει ποιες οικονομικές οντότητες έχουν υποχρέωση να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές, πόσο συχνά ή πόσο γρήγορα μετά από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου. Όμως, κυβερνήσεις, εποπτικά όργανα χρηματιστηρίων, χρηματιστήρια και λογιστικά σώματα συχνά απαιτούν οι οικονομικές οντότητες των οποίων ομολογίες ή μετοχές διαπραγματεύονται δημόσια να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές. Το Δ.Λ.Π. 34 εφαρμόζεται αν μια οικονομική οντότητα έχει υποχρέωση ή επιλέγει να δημοσιεύει μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. Η επιτροπή των Δ.Λ.Π. ενθαρρύνει τις οικονομικές οντότητες των οποίων οι τίτλοι αποτελούν αντικείμενο δημόσιας διαπραγμάτευσης, να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές οι οποίες συμμορφώνονται προς τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και γνωστοποίησης που τίθενται στο συγκεκριμένο πρότυπο. Ειδικότερα, οι εισηγμένες οικονομικές οντότητες ενθαρρύνονται:

α) να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές τουλάχιστον κατά το τέλος του πρώτου εξαμήνου του οικονομικού έτους τους

β) να καθιστούν τις ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές τους διαθέσιμες όχι αργότερα από 60 ημέρες μετά τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου.

Κάθε οικονομική αναφορά, ετήσια ή ενδιάμεση, εκτιμάται κατ' ιδίαν ως προς τη συμμόρφωση της προς στα Δ.Π.Χ.Α. Το γεγονός ότι μια οικονομική οντότητα μπορεί να μην έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές κατά τη διάρκεια ενός συγκεκριμένου οικονομικού έτους ή μπορεί να έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές που να μη συμμορφώνονται με το παρόν πρότυπο, δεν εμποδίζει τη συμμόρφωση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας με τα Δ.Π.Χ.Α, αν οι καταστάσεις αυτές συμμορφώνονται κατά τα λοιπά. Εάν η ενδιάμεση οικονομική αναφορά μιας οικονομικής οντότητας περιγράφεται ως συμμορφούμενη με τα Δ.Π.Χ.Α, αυτή πρέπει να συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις του συγκεκριμένου προτύπου.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους από την 1η Ιανουαρίου 1999 ή μετά (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 36 (Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζει μια οικονομική οντότητα, για να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία της απεικονίζονται σε αξία όχι μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους. Ένα περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται σε μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του αξία, αν η λογιστική αξία του υπερβαίνει το ποσό που

ανακτάται μέσω χρήσης ή πώλησης του περιουσιακού αυτού στοιχείου. Αν αυτό συμβαίνει, το περιουσιακό στοιχείο χαρακτηρίζεται ως απομειωμένης αξίας και το πρότυπο απαιτεί η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει ζημία απομείωσης. Ακόμη, το πρότυπο καθορίζει πότε μια οικονομική οντότητα πρέπει να αναστρέφει τη ζημία απομείωσης και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις.

Το Δ.Λ.Π. 36 εφαρμόζεται για τη λογιστική της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:

- α) αποθέματα
- β) περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων (
- γ) αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία
- δ) περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους
- ε) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση
- στ) επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία
- ζ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε αγροτική δραστηριότητα και τα οποία επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης
- η) το αναβαλλόμενο κόστος απόκτησης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα σύμφωνα με ασφαλιστήρια συμβόλαια, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α. 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια
- θ) μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες.

Το πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε αποθέματα, περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής, αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους ή περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ή που συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση) επειδή άλλα πρότυπα που εφαρμόζονται στα περιουσιακά στοιχεία αυτά περιλαμβάνουν ειδικές απαιτήσεις για την αναγνώριση και την επιμέτρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων.

Το Δ.Λ.Π. 36 (Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων) εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως:

α) θυγατρικές (όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 27 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις)

β) συγγενείς επιχειρήσεις (όπως καθορίστηκαν στο Δ.Λ.Π. 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις)

γ) κοινοπραξίες (όπως καθορίζονται στο Δ.Λ.Π. 31 Συμμετοχές σε κοινοπραξίες).

Για απομείωση άλλων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, αναφορά γίνεται στο Δ.Λ.Π. 39. Το Δ.Λ.Π. 36 δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 39, επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρώνται στην εύλογη αξία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 40 ή βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες, που επιμετρώνται στην εύλογη αξία μείον τα εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 41. Όμως, το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται σε περιουσιακά στοιχεία που απεικονίζονται στην αναπροσαρμοσμένη αξία (ήτοι την εύλογη αξία) σύμφωνα με άλλα πρότυπα, όπως τη μέθοδο αναπροσαρμογής του Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματα πάγια.

Το πρότυπο αυτό αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων (εκδοθέν το 1998) (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 37 (Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία) έχει ως σκοπό την εξασφάλιση των ορθών κριτηρίων αναγνώρισης και των βάσεων επιμέτρησης, που εφαρμόζονται για τις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ότι επαρκείς πληροφορίες γνωστοποιούνται στο προσάρτημα, για να καθιστούν ικανούς τους χρήστες να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους. Το Δ.Λ.Π. 37 εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων, εκτός από:

α) εκείνες που προκύπτουν από εκτελεστές συμβάσεις, εκτός αν η σύμβαση είναι επαχθής.

β) εκείνες που καλύπτονται από άλλο Πρότυπο.

Το Δ.Λ.Π. 37 δεν εφαρμόζεται σε χρηματοοικονομικά μέσα (συμπεριλαμβανομένων των εγγυήσεων) που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση.

Το Δ.Λ.Π. 37 δεν εφαρμόζεται σε εκτελεστές συμβάσεις, εκτός αν αυτές είναι επαχθείς. Εκτελεστές συμβάσεις είναι συμβάσεις, σύμφωνα με τις οποίες κανένα συμβαλλόμενο μέρος δεν έχει εκτελέσει οποιαδήποτε από τις δεσμεύσεις του ή αμφοτέρωθεν έχουν μερικώς εκτελέσει τις υποχρεώσεις τους σε ίση έκταση.

Όταν ένα άλλο Πρότυπο ασχολείται με έναν ειδικό τύπο πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενης απαίτησης, μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει εκείνο το Πρότυπο, αντί του Δ.Λ.Π. 37. Για παράδειγμα, το Δ.Π.Χ.Α. 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων αναφέρεται στο χειρισμό του αποκτώντος των ενδεχόμενων υποχρεώσεων που αναλαμβάνονται σε μια συνένωση επιχειρήσεων.

Ομοίως, ορισμένοι τύποι προβλέψεων αναφέρονται επίσης σε Πρότυπα για:

α) συμβάσεις κατασκευής Δ.Λ.Π. 11

β) φόρους εισοδήματος Δ.Λ.Π. 12

ζ) μισθώσεις Δ.Λ.Π. 17. Όμως, καθώς το Δ.Λ.Π. 17 δεν περιλαμβάνει ειδικές προϋποθέσεις, που αφορούν τις λειτουργικές μισθώσεις που έχουν καταστεί επαχθείς, το Δ.Λ.Π. 37 εφαρμόζεται σε τέτοιες περιπτώσεις.

δ) παροχές σε εργαζομένους Δ.Λ.Π.19

ε) ασφαλιστήρια συμβόλαια Δ.Π.Χ.Α. 4.

Μερικά κονδύλια, που αντιμετωπίζονται ως προβλέψεις, μπορεί να αφορούν στην αναγνώριση εσόδων, για παράδειγμα όταν μια οικονομική οντότητα παραχωρεί εγγυήσεις έναντι μιας αμοιβής. Το Δ.Λ.Π. 37 δεν αφορά την αναγνώριση εσόδων. Το Δ.Λ.Π. 18 Έσοδα εξατομικεύει τις περιπτώσεις στις οποίες αναγνωρίζεται έσοδο και παρέχει πρακτικές οδηγίες στην εφαρμογή των κριτηρίων αναγνώρισης. Το παρόν Πρότυπο δεν μεταβάλλει τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 18.

Το Δ.Λ.Π. 37 ορίζει τις προβλέψεις ως υποχρεώσεις αβέβαιου χρόνου ή ποσού. Σε μερικές χώρες ο όρος «πρόβλεψη» χρησιμοποιείται επίσης στο πλαίσιο στοιχείων τέτοιων, όπως απόσβεση, απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων και επισφαλών απαιτήσεων: αυτές είναι προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και δεν αντιμετωπίζονται στο παρόν Πρότυπο. Άλλα Πρότυπα καθορίζουν πότε οι δαπάνες θεωρούνται ως περιουσιακά στοιχεία ή ως έξοδα. Αυτές οι περιπτώσεις δεν αντιμετωπίζονται στο Δ.Λ.Π. 37. Με αποτέλεσμα, το

Δ.Λ.Π. 37 ούτε απαγορεύει, ούτε απαιτεί κεφαλαιοποίηση του κόστους που αναγνωρίζεται, όταν γίνεται μια πρόβλεψη.

Το Δ.Λ.Π. 37 εφαρμόζεται σε προβλέψεις για αναδιάρθρωση. Όταν μια αναδιάρθρωση πληροί τον ορισμό μιας διακοπέισας δραστηριότητας, επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις μπορεί να απαιτούνται από το Δ.Π.Χ.Α. 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπέισες δραστηριότητες. (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 38 (Άυλα περιουσιακά στοιχεία) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων και να καθορίσει πώς επιμετράται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και απαιτεί ορισμένες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Το πρότυπο εφαρμόζεται στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από:

α) άυλα περιουσιακά στοιχεία που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής άλλου προτύπου

β) χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 32 (Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση)

γ) αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση

δ) δαπάνες για την ανάπτυξη και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου, φυσικού αερίου και όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων.

Αν ένα άλλο πρότυπο ορίζει τον λογιστικό χειρισμό για έναν ειδικό τύπο άυλου περιουσιακού στοιχείου, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει εκείνο το πρότυπο αντί του συγκεκριμένου. Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται σε ένα στοιχείο με φυσική υπόσταση, τέτοια όπως ένας ψηφιακός δίσκος μαγνητικής εγγραφής (στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού), μια νομική τεκμηρίωση (στην περίπτωση μιας άδειας ή ευρεσιτεχνίας) ή φιλμ. Κατά τον προσδιορισμό, αν ένα περιουσιακό στοιχείο που ενσωματώνει συγχρόνως άυλα και υλικά στοιχεία, πρέπει να αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματα πάγια ή ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με αυτό το πρότυπο, η οικονομική οντότητα πρέπει να εκτιμήσει ποιο στοιχείο είναι περισσότερο σημαντικό.

Το Δ.Λ.Π. 38 εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων σε δαπάνες δραστηριοτήτων διαφήμισης, εκπαίδευσης, εκκίνησης, έρευνας και ανάπτυξης. Οι δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσης. Συνεπώς,

μολονότι αυτές οι δραστηριότητες μπορεί να καταλήξουν σε ένα περιουσιακό στοιχείο με φυσική υπόσταση (για παράδειγμα, ένα πρωτότυπο), το φυσικό στοιχείο του περιουσιακού στοιχείου είναι δευτερεύον ως προς το άυλο συνθετικό στοιχείο του, που είναι η γνώση που ενσωματώνεται σε αυτό. Στην περίπτωση μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι είτε ενσώματο είτε άυλο. Μετά την αρχική αναγνώριση, ένας μισθωτής αντιμετωπίζει λογιστικά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που κατέχεται βάσει μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύμφωνα με αυτό το πρότυπο. Δικαιώματα σύμφωνα με τις συμβάσεις παραχώρησης αδειών εκμετάλλευσης για στοιχεία τέτοια όπως κινηματογραφικές ταινίες, βιντεοσκοπήσεις, θεατρικά έργα, χειρόγραφα, ευρεσιτεχνίες και συγγραφικά δικαιώματα αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 17 και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του συγκεκριμένου προτύπου.

Εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής ενός προτύπου μπορεί να υπάρχουν, αν οι δραστηριότητες ή οι συναλλαγές είναι τόσο εξειδικευμένες που καταλήγουν σε λογιστικά θέματα τα οποία ενδέχεται να χρήζουν αντιμετώπισης με έναν διαφορετικό τρόπο. Τέτοια θέματα ανακύπτουν στη λογιστική αντιμετώπιση της εξερεύνησης ή ανάπτυξης και εξόρυξης κοιτασμάτων πετρελαίου, φυσικών αερίων και μεταλλευμάτων σε εξορυκτικές βιομηχανίες και στην περίπτωση των ασφαλιστήριων συμβολαίων. Συνεπώς, το πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε δαπάνες για τέτοιες δραστηριότητες και συμβόλαια. Όμως, το πρότυπο εφαρμόζεται σε άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται (τέτοια όπως ηλεκτρονικό λογισμικό) και άλλα κόστη (τέτοια όπως κόστη εκκίνησης), σε εξορυκτικές βιομηχανίες ή από ασφαλιστικούς φορείς.

Το πρότυπο αυτό αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία (εκδοθέν το 1998) (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 39 (Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση) έχει ως σκοπό να καθιερώσει αρχές για την αναγνώριση και την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και κάποιων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων. Οι απαιτήσεις παρουσίασης πληροφοριών σχετικά με χρηματοοικονομικά μέσα αναφέρονται στο Δ.Λ.Π. 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση.

Το Δ.Λ.Π. 39 εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:

α) εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27 Ενοποιημένες

και ατομικές οικονομικές καταστάσεις, Δ.Λ.Π. 28 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή Δ.Λ.Π. 31 Συμμετοχές σε κοινοπραξίες. Ωστόσο, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το συγκεκριμένο πρότυπο σε συμμετοχή σε θυγατρική ή συγγενή επιχείρηση ή σε κοινοπραξία που σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. 27, 28 ή 31 αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το πρότυπο. Επίσης, οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το Δ.Λ.Π. 39 σε παράγωγα που αφορούν συμμετοχές σε θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες εκτός αν το παράγωγο ανταποκρίνεται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου της οικονομικής οντότητας του Δ.Λ.Π. 32.

β) δικαιώματα και δεσμεύσεις από μισθώματα για τα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 17 Μισθώσεις.

γ) δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 19 Παροχές σε εργαζομένους.

δ) χρηματοοικονομικά μέσα εκδοθέντα από την οικονομική οντότητα που ανταποκρίνονται στον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου του Δ.Λ.Π. 32 (συμπεριλαμβανομένων δικαιωμάτων προαίρεσης και δικαιωμάτων αγοράς μετοχών).

ε) δικαιώματα και δεσμεύσεις που απορρέουν i) από ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο Δ.Π.Χ.Α. 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια, ii) μια σύμβαση που υπάγεται στον πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α. 4 διότι περιλαμβάνει ένα χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Ωστόσο, το παρόν πρότυπο ισχύει για ένα παράγωγο ενσωματωμένο σε ένα συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α. 4 εάν το παράγωγο καθαυτό δεν αποτελεί συμβόλαιο υπαγόμενο στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Α. 4. Επιπλέον, εάν ένας εκδότης συμβολαίων χρηματοοικονομικής εγγύησης έχει αναφέρει προηγουμένως ρητά ότι θεωρεί τα εν λόγω συμβόλαια ως ασφαλιστήρια συμβόλαια και έχει χρησιμοποιήσει τη λογιστική μεταχείριση που ισχύει για ασφαλιστήρια συμβόλαια, τότε δύναται να επιλέξει να εφαρμόσει είτε το παρόν πρότυπο είτε το Δ.Π.Χ.Α. 4 για τα εν λόγω συμβόλαια χρηματοοικονομικής εγγύησης. Ο εκδότης δύναται να κάνει την επιλογή αυτή συμβόλαιο προς συμβόλαιο, αλλά η επιλογή που κάνει για κάθε συμβόλαιο είναι αμετάκλητη.

στ) συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μια συνένωση επιχειρήσεων (βλ. Δ.Π.Χ.Α. 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων). Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα.

ζ) συμβάσεις για τη μελλοντική αγορά ή πώληση ενός αποκτώμενου στοιχείου μεταξύ ενός αποκτώντος και ενός πωλητού σε μια συνένωση επιχειρήσεων.

η) δανειακές δεσμεύσεις εκτός των δανειακών δεσμεύσεων. Ο εκδότης δανειακών δεσμεύσεων εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις

και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία σε δανειακές δεσμεύσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του συγκεκριμένου προτύπου. Ωστόσο, όλες οι δανειακές δεσμεύσεις υπόκεινται στις διατάξεις του προτύπου, που αφορούν στην παύση αναγνώρισης.

θ) χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και δεσμεύσεις που αφορούν συμφωνίες για παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Α. 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.

ι) δικαιώματα σε πληρωμές για την αποζημίωση της οικονομικής οντότητας για δαπάνες στις οποίες υποχρεούται να προβεί προκειμένου να διακανονίσει μια υποχρέωση που αναγνωρίζει ως πρόβλεψη, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37 Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία ή για τις οποίες, σε προγενέστερη περίοδο, είχε αναγνωρίσει πρόβλεψη σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 37.

Οι κάτωθι δανειακές δεσμεύσεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του εν λόγω προτύπου:

α) δανειακές δεσμεύσεις που η οικονομική οντότητα ορίζει ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων. Η οικονομική οντότητα που στο παρελθόν εφάρμοζε την πρακτική της πώλησης των περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από τις δανειακές δεσμεύσεις της λίγο μετά τη δημιουργία τους, εφαρμόζει το παρόν πρότυπο σε όλες τις δανειακές δεσμεύσεις της ίδιας κατηγορίας.

β) δανειακές δεσμεύσεις που μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με παράδοση ή έκδοση άλλου χρηματοοικονομικού μέσου. Οι εν λόγω δανειακές δεσμεύσεις αποτελούν παράγωγα. Μια δανειακή δέσμευση δεν θεωρείται ότι έχει διακανονιστεί συμψηφιστικά απλώς και μόνον επειδή το δάνειο εξοφλείται με δόσεις.

γ) δεσμεύσεις παροχής δανείου με επιτόκια χαμηλότερα εκείνων της αγοράς.

Το Δ.Λ.Π. 39 εφαρμόζεται στις συμβάσεις αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων, που μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σαν να ήταν τα συμβόλαια χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβάσεων που συνάφθηκαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 40 (Επενδύσεις σε ακίνητα) έχει ως σκοπό να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται. Το πρότυπο εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα. Μεταξύ άλλων, το πρότυπο ισχύει για την επιμέτρηση των δικαιωμάτων επί επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται βάσει μίσθωσης που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χρηματοδοτική στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και την επιμέτρηση της επένδυσης σε ακίνητα που παρέχονται στον μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή. Το Δ.Λ.Π. 40 δεν πραγματεύεται θέματα που καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 17 Μισθώσεις, που περιλαμβάνουν:

- α) την κατάταξη των μισθώσεων ως χρηματοδοτικών ή λειτουργικών
- β) την αναγνώριση του εσόδου από μίσθωση που προκύπτει από επένδυση σε ακίνητα
- γ) την επιμέτρηση των δικαιωμάτων σε ακίνητα που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή
- δ) την επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης σε χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή
- ε) τη λογιστική των συναλλαγών πώλησης και επαναμίσθωσης
- στ) τις γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις.

Το Δ.Λ.Π. 40 δεν εφαρμόζεται σε:

- α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα
- β) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Το Δ.Λ.Π. 40 εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές περιόδους από την 1η Ιανουαρίου 2005 ή μετά. Η εφαρμογή πριν από αυτή την ημερομηνία γνωστοποιούνταν. Το πρότυπο αντικατέστησε το Δ.Λ.Π. 40 Επενδύσεις σε ακίνητα που εκδόθηκε το 2000 (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Το Δ.Λ.Π. 41 (Γεωργία) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη αγροτική δραστηριότητα. Εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν αφορούν σε αγροτική δραστηριότητα:

- α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
- β) αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής
- γ) κρατικές επιχορηγήσεις

Το παρόν πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

α) έδαφος που σχετίζεται με αγροτική δραστηριότητα

β) άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα

Το Δ.Λ.Π. 41 εφαρμόζεται σε αγροτική παραγωγή που είναι η παραγωγή που συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, μόνο κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Στη συνέχεια εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 2 Αποθέματα ή ένα άλλο εφαρμοστέο πρότυπο. Κατά συνέπεια το συγκεκριμένο πρότυπο δεν ασχολείται με την επεξεργασία της αγροτικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή. Στον πίνακα 2 παρουσιάζονται ορισμένα παραδείγματα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, αγροτικής παραγωγής και προϊόντων, που είναι το αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή.

Το Δ.Λ.Π. 41 εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που άρχισαν την 1η Ιανουαρίου 2003 ή αργότερα. Στην περίπτωση που η οικονομική οντότητα εφάρμοσε το πρότυπο για λογιστική περίοδο πριν τη συγκεκριμένη ημερομηνία, γνωστοποιούσε το γεγονός. Το πρότυπο δεν καθιερώνει οποιαδήποτε ειδική μεταβατική διάταξη. Η υιοθέτηση αυτού του προτύπου λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη (<http://www.gus.gr/pages/ias>).

Πίνακας 2. Παραδείγματα βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, αγροτικής παραγωγής και προϊόντων (αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή).

Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	Αγροτική παραγωγή	Προϊόντα που είναι αποτέλεσμα επεξεργασίας μετά τη συγκομιδή
Πρόβατο	Μαλλί	Νήμα, τάπητες
Δένδρα σε μία φυτεία δάσους	Κορμοί δένδρων	Ξυλεία
Φυτείες	Βαμβάκι	Κλωστή, ύφασμα
	Συλλεχθέν ζαχαροκάλαμο	Ζάχαρη
Γαλακτοπαραγωγή ζώα	Γάλα	Τυρί
Χοίροι	Σφαγμένα ζώα	Λουκάνικα, τυποποιημένα αλλαντικά
Θάμνοι	Φύλλα	Τσάι, καπνός
Αμπέλια	Σταφύλια	Κρασί

1.5 Οικονομικές καταστάσεις

Τα Δ.Λ.Π. αναφέρονται στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις. Ο όρος «οικονομικές καταστάσεις» περιλαμβάνει τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων (είναι μια νέα οικονομική κατάσταση για την Ελλάδα και παρουσιάζει τις επιμέρους μεταβολές που επήλθαν στα ίδια κεφάλαια κατά τη διάρκεια της χρήσης), την κατάσταση ταμειακών ροών, το προσάρτημα με σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων (<http://research.altec.gr/iris/html/dlp.html>).

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι συνήθως διαθέσιμες ή δημοσιεύονται άπαξ του έτους και αποτελούν το αντικείμενο έκθεσης ενός ελεγκτή. Τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται σε τέτοιες οικονομικές καταστάσεις κάθε είδους επιχείρησης. εμπορικής, βιομηχανικής ή επαγγελματικής. Η ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για τις κατάλληλες γνωστοποιήσεις ανήκει στη διοίκηση της επιχείρησης. Η ευθύνη του ελεγκτή είναι να σχηματίσει γνώμη για τις συγκεκριμένες καταστάσεις, την οποία και να εκθέσει. Η διοίκηση μίας εταιρείας μπορεί να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση με διάφορους τρόπους, που η ίδια επιλέγει, αλλά όταν εκδίδονται για άλλα πρόσωπα, όπως οι μέτοχοι, οι πιστωτές, οι εργαζόμενοι και το ευρύτερο κοινό, πρέπει να ανταποκρίνονται στα Δ.Λ.Π. Συνήθως οι οικονομικές καταστάσεις είναι διαθέσιμες ή δημοσιεύονται μία φορά ετησίως, όπως προαναφέρθηκε και ελέγχονται από επαγγελματίες ελεγκτές (Καββαδίας, 2003).

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές της οικονομικής θέσεως μίας επιχείρησης, που είναι χρήσιμες σε ένα ευρύτερο κύκλο χρηστών, προκειμένου να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Οι πληροφορίες για την οικονομική θέση και για την αποδοτικότητα παρέχονται με τον ισολογισμό και με την κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως. Επίσης, οι πληροφορίες για τις μεταβολές στην οικονομική θέση παρέχονται με ιδιαίτερη κατάσταση, που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτές οι πληροφορίες για να είναι ασφαλείς, θα πρέπει να λαμβάνονται με συνδυασμό των οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, μία κατάσταση αποτελεσμάτων παρέχει ελλιπή εικόνα της αποδοτικότητας, εάν δε χρησιμοποιείται

συνδυαστικά με τον ισολογισμό και την κατάσταση μεταβολών στη χρηματοοικονομική θέση (Καββαδίας, 2003).

Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν τα αποτελέσματα της διαχείρισης, από τη διοίκηση της επιχείρησης. Για την επίτευξη αυτού του σκοπού, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών, και τις ταμιακές ροές. Αυτά τα δεδομένα, παράλληλα με άλλες πληροφορίες του προσαρτήματος των οικονομικών καταστάσεων, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα της δημιουργίας ταμιακών διαθέσιμων και ταμιακών ισοδύναμων στοιχείων (Σακέλλης, 2002).

Προκειμένου οι οικονομικές καταστάσεις να ανταποκρίνονται στους σκοπούς τους, καταρτίζονται με τις ακόλουθες βασικές παραδοχές:

- Αυτοτέλεια των χρήσεων

Τα αποτελέσματα των συναλλαγών, αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται.

- Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Η επιχείρηση συνεχίζει και θα συνεχίζει τις επιχειρηματικές δραστηριότητες για το προβλεπτό μέλλον. Αν υπάρξει άλλη πρόθεση ή ανάγκη (π.χ. αρνητική καθαρή θέση), οι οικονομικές καταστάσεις ενδεχομένως να καταρτιστούν σε διαφορετική βάση και σε τέτοια περίπτωση, η βάση που χρησιμοποιήθηκε γνωστοποιείται (Καββαδίας, 2003).

Στην Ελλάδα οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται από το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας. Ο νόμος δεν ορίζει ποιος συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις. Επειδή, όμως, το νομικό πρόσωπο της εταιρίας υποχρεούται να καταρτίσει τις καταστάσεις αυτές, η εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης βαρύνει το διοικητικό συμβούλιο, που είναι υπόχρεο για τη διοίκηση και τη διαχείριση της εταιρικής περιουσίας. Η σύνταξη, λοιπόν, των οικονομικών καταστάσεων εμπίπτει στις διαχειριστικές υποχρεώσεις του διοικητικού συμβουλίου. Όπως είναι ευνόητο, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από το λογιστήριο της εταιρίας (Σακέλλης, 2002).

Όσο αφορά στα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων (τις ιδιότητες, που καθιστούν τις πληροφορίες που παρέχονται με τις οικονομικές

καταστάσεις, χρήσιμες στους χρήστες) αυτά είναι η κατανοητότητα, η συνάφεια, η αξιοπιστία, η συγκρισιμότητα (Καββαδίας, 2003).

1.5.1 Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων

Παρακάτω αναφέρονται και σχολιάζονται εν συντομία τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

Περιουσιακό στοιχείο είναι ένας πόρος, που βρίσκεται υπό τον έλεγχο της επιχείρησης, ως αποτέλεσμα προγενέστερων γεγονότων και από τον οποίο αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Υποχρέωση είναι μία παρούσα δέσμευση της επιχείρησης, που προκύπτει από προγενέστερα γεγονότα και ο διακανονισμός της αναμένεται να καταλήξει σε εκροή πόρων από την επιχείρηση, οι οποίοι ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.

Ίδια κεφάλαια είναι το απομένον δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων της.

Τα έσοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως, όταν έχει προκύψει μία αύξηση στα οικονομικά οφέλη, που συνδέεται με μία αύξηση σε ένα περιουσιακό στοιχείο ή με μία μείωση υποχρεώσεως, η οποία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Τα έξοδα καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως, όταν έχει προκύψει μία μείωση στα οικονομικά οφέλη, που συνδέεται με μία μείωση σε ένα περιουσιακό στοιχείο ή με μία αύξηση υποχρεώσεως, η οποία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Η καταχώρηση των εξόδων στα αποτελέσματα χρήσεως πραγματοποιείται με τέτοιο τρόπο, ώστε να συσχετίζονται με τα αντίστοιχα έσοδα, που προέρχονται κατ'ευθείαν και από κοινού από τις ίδιες συναλλαγές ή άλλα γεγονότα. Στην περίπτωση που αναμένεται να προκύψουν οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια πολλών λογιστικών περιόδων θα πρέπει και τα αντίστοιχα έξοδα να καταχωρούνται στα αποτελέσματα στη βάση διαδικασιών συστηματικής και ευλόγου κατανομής.

Μία δαπάνη η οποία δεν παράγει μελλοντικά οικονομικά οφέλη καταχωρείται αμέσως στα αποτελέσματα χρήσεως. Ακόμη, μία δαπάνη καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως και στην περίπτωση που δημιουργείται μία υποχρέωση, χωρίς την καταχώρηση κάποιου περιουσιακού στοιχείου (Καββαδίας, 2003).

1.5.2 Η έννοια του κεφαλαίου και της διατήρησής του

Υπάρχουν δύο διαφορετικές έννοιες του κεφαλαίου, η οικονομική και η φυσική σχετικά με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Η οικονομική έννοια σύμφωνα με την οποία το κεφάλαιο, ως επενδυμένο χρηματικό ποσό, είναι συνώνυμο με την καθαρή περιουσία ή τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης. Η φυσική έννοια σύμφωνα με την οποία ως κεφάλαιο θεωρείται η επιχειρηματική δυναμικότητα της επιχείρησης. Η επιλογή της κατάλληλης έννοιας του κεφαλαίου από την επιχείρηση, πρέπει να βασίζεται στις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεών της. Οι περισσότερες επιχειρήσεις για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους, υιοθετούν την οικονομική έννοια του κεφαλαίου, αλλά εάν το κύριο ενδιαφέρον των χρηστών είναι η επιχειρηματική δυναμικότητα της επιχείρησης θα πρέπει να χρησιμοποιείται η φυσική έννοια του κεφαλαίου (Καββαδίας, 2003).

Κατά την οικονομική έννοια του κεφαλαίου, που προαναφέρθηκε κέρδος πραγματοποιείται μόνο εάν το οικονομικό ποσό της καθαρής περιουσίας στο τέλος της χρήσεως υπερβαίνει το αντίστοιχο ποσό της αρχής της χρήσεως, αφού αποκλειστεί οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους ή νέα εισφορά κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Η διατήρηση του οικονομικού κεφαλαίου μπορεί να αποτιμηθεί είτε σε ονομαστικές χρηματικές μονάδες είτε σε μονάδες σταθερής αγοραστικής δύναμης.

Σύμφωνα με την αρχή διατήρησης του οικονομικού κεφαλαίου:

- όταν το κεφάλαιο ορίζεται σε ονομαστικές χρηματικές μονάδες το κέρδος της χρήσεως αντιπροσωπεύει την αύξηση σε ονομαστικό χρηματικό κεφάλαιο κατά τη χρήση.
- όταν η έννοια της διατηρήσεως του οικονομικού κεφαλαίου ορίζεται σε σταθερές μονάδες αγοραστικής δύναμης, το κέρδος χρήσεως αντιπροσωπεύει την αύξηση στην επενδυτική αγοραστική δύναμη κατά χρήση.
- με βάση την αρχή της διατηρήσεως του φυσικού κεφαλαίου, το κέρδος της χρήσεως αποτελεί την αύξηση της φυσικής παραγωγικής δυναμικότητας από την αρχή στο τέλος της χρήσης.

Ας σημειωθεί, ότι όλες οι μεταβολές των τιμών που επηρεάζουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης, θεωρούνται ως μεταβολές στην αποτίμηση της φυσικής παραγωγικής δυναμικότητας της επιχείρησης και αντιμετωπίζονται ως αναπροσαρμογές διατηρήσεως του κεφαλαίου, που περιλαμβάνονται στα ίδια κεφάλαια και όχι στα κέρδη της χρήσεως (Καββαδίας, 2003).

1.5.3 Δομή και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται τουλάχιστον ετησίως. Στην περίπτωση που για ορισμένους λόγους μεταβληθεί η ετήσια πρόοδος (γίνει μεγαλύτερη ή μικρότερη), θα πρέπει να γνωστοποιηθούν στην καλυπτόμενη περίοδο οι λόγοι των αλλαγών και το γεγονός ότι τα συγκρίσιμα ποσά των οικονομικών καταστάσεων και των σχετικών σημειώσεων δεν είναι συγκρίσιμα. Ακόμη, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εκδίδονται σε χρονικό διάστημα έξι μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού και να συγκροτούνται με στοιχεία σαφώς εξατομικευμένα. Στις καταστάσεις πρέπει να εμφανίζονται η επωνυμία της επιχείρησης, η καλυπτόμενη περίοδος, το τηρούμενο νόμισμα, ο βαθμός ακρίβειας των ποσών (Καββαδίας, 2003).

Όσο αφορά στον πίνακα του ισολογισμού πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τις θέσεις των στοιχείων, που παρουσιάζουν τα ακόλουθα κονδύλια: ενσώματες ακινητοποιήσεις, άυλα περιουσιακά στοιχεία, συμμετοχές και άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία, αποθέματα, απαιτήσεις από πελάτες, ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα προς αυτά, κεφάλαιο και αποθεματικά, δικαιώματα μειοψηφίας, μη τρέχουσες έντοκες υποχρεώσεις, προβλέψεις, φορολογικές υποχρεώσεις, υποχρεώσεις σε προμηθευτές. Επιπρόσθετες θέσεις στοιχείων πρέπει να παρουσιάζονται στον ισολογισμό, όταν απαιτείται από ένα Δ.Λ.Π., ή όταν τέτοια εμφάνιση είναι αναγκαία για να παρουσιάσει ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της επιχείρησης (Καββαδίας, 2003).

Ο πίνακας της καταστάσεως αποτελεσμάτων χρήσεως πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τις θέσεις των στοιχείων, που παρουσιάζουν τα ακόλουθα κονδύλια: έσοδα, αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, χρηματοοικονομικά έξοδα, κέρδη και ζημίες από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες, δαπάνη φόρου, κέρδη ή ζημίες από συνήθεις δραστηριότητες, έκτακτα κονδύλια, δικαιώματα μειοψηφίας, καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως. Αναφορικά με τις δαπάνες η επιχείρηση πρέπει να προβαίνει σε περαιτέρω ανάλυση στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως ή στο προσάρτημα των δαπανών κατ'είδος (εφαρμογή στις μικρές επιχειρήσεις) και κατά λειτουργία (ταξινόμηση των δαπανών σύμφωνα με τη λειτουργία τους, ως μέρους του κόστους πωλήσεων, διαθέσεως ή διοικητικών λειτουργιών) (Καββαδίας, 2003).

1.6 Η λογιστική τυποποίηση στην Ευρωπαϊκή Ένωση

Στις αρχές του 2000 στο Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας διαπιστώνεται ότι για την ανταγωνιστικότητα των Ευρωπαϊκών Κεφαλαιαγορών πρέπει να υπάρχει σύγκληση των κανόνων, που διέπουν τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και ότι οι σχετικές Κοινοτικές Οδηγίες (4η και 7η) δεν εξασφαλίζουν αυτή την επιδίωξη.

Τη μεγαλύτερη συμβολή για την προώθηση στην Ευρώπη των Δ.Λ.Π. έχει αναμφίβολα η Διεθνής Ομοσπονδία Κεφαλαιαγορών (International Organization of Securities Commission, I.O.S.C.O.), η οποία με την υιοθέτησή τους τον Μάιο του 2000, άνοιξε ουσιαστικά το δρόμο για την εφαρμογή τους στις ευρωπαϊκές αγορές (Κουλούρης, 2002).

Τον Ιούνιο του 2000 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ανταποκρινόμενη στην ανάγκη λήψεως μέτρων για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των λογιστικών καταστάσεων, που καταρτίζουν οι εισηγμένες στις χρηματιστηριακές αγορές επιχειρήσεις και για την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών κεφαλαιαγορών, εξέδωσε ανακοίνωση, με τίτλο «EU Financial Reporting Strategy: The Way Forward» (Στρατηγική Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης: Η Μελλοντική Πορεία), στην οποία προτείνεται ότι το αργότερο μέχρι το 2005 η κατάρτιση των ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων των εισηγμένων κοινοτικών επιχειρήσεων υποχρεωτικά και προαιρετικά για τις λοιπές εταιρείες, θα πρέπει να γίνεται σύμφωνα με ένα ενιαίο σύνολο Λογιστικών Προτύπων (Αποστόλου, 2003). Επίσης, η Επιτροπή εξέφρασε την προτίμησή της για τα Δ.Λ.Π. όσον αφορά στο σύνολο των προτύπων που θα πρέπει να εφαρμόζουν οι κοινοτικές επιχειρήσεις. Ομοίως, η I.O.S.C.O., είχε ήδη ζητήσει από το 1998, από την τότε I.A.S.B. (νυν I.A.S.B) να αναπτύξει ένα σύνολο λογιστικών προτύπων, τα οποία θα γίνονται αποδεκτά από τα χρηματιστήρια. Επίσης, και η C.E.S.R (Committee of European Securities Regulators) - Ευρωπαϊκό τμήμα της I.O.S.C.O.- που έχει αναλάβει να προτείνει μεθόδους και μηχανισμούς ομοιόμορφης επιβολής λογιστικών προτύπων για τις εισηγμένες εταιρείες στα ευρωπαϊκά χρηματιστήρια, εξέφρασε την προτίμησή της για τα Δ.Λ.Π.

Στις 13 Φεβρουαρίου 2001, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποβάλλει στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο Πρόταση Κανονισμού, που ουσιαστικά περιλαμβάνει τα θέματα της «Ανακοίνωσης» του Ιουνίου. Επί πλέον, τα κράτη-μέλη θα μπορούν να απαιτήσουν την

ταχύτερη εφαρμογή του κανονισμού και να επιτρέπουν και σε μη εισηγμένες εταιρείες να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. Τέλος, ο κανονισμός καθορίζει και το μηχανισμό υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. Για την ταχύτερη έγκριση και αποδοχή τους η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε ένα ευέλικτο σχήμα με δύο όργανα, το τεχνικό E.F.R.A.G. (European Financial Reporting Advisory Group), και το πολιτικό όργανο A.R.C., αντίστοιχα (Accounting Regulatory Committee) (Αποστόλου, 2003).

Από τις αρχές του 2001 αλλάζει η μορφή της Επιτροπής Δ.Λ.Π. και συστήνεται το I.A.S.B. Foundation, με όργανα τους Trustees (Θεματοφύλακες) και το I.A.S.B. (Συμβούλιο I.A.S.). Τον Απρίλιο του 2001, το I.A.S.B. προχωρεί στην έκδοση ενός νέου Προτύπου, ονομαζόμενου «Preface to International Financial Reporting Standards» (I.F.R.S.) μέσω του οποίου επικυρώνει όλα τα λογιστικά πρότυπα που είχαν εκδοθεί έως τότε (I.A.S.) και τα μετονομάζει σε I.F.R.S. «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης». Το Σεπτέμβριο του 2002 δημοσιεύθηκε ο κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου σχετικά με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Σύμφωνα με τον κανονισμό για κάθε δημοσιονομικό έτος που αρχίζει από την 1 Ιανουαρίου, 2005, επιχειρήσεις που διέπονται από τους νόμους ενός κράτους μέλους θα πρέπει προετοιμάσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., που υιοθετούνται στο ευρωπαϊκό επίπεδο, εάν, στην ημερομηνία κλεισίματος των ισολογισμών τους, οι τίτλοι τους αναγνωρίζονται στις εμπορικές συναλλαγές σε μια ρυθμισμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους μέλους. Είναι αναμφίβολο ότι η υιοθέτηση των I.A.S είναι ένα σημαντικό βήμα προς τα εμπρός, με απώτερο στόχο να επιτρέψει στις εταιρείες να επιτύχουν χαμηλότερο κόστος στην άντληση κεφαλαίων και να ενδυναμωθεί η κεφαλαιαγορά μέσω της διασύνδεσης των ευρωπαϊκών χρηματιστηρίων.

Ωστόσο, το ουσιαστικό μέρος της προετοιμασίας για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. , χρεώθηκε η Επιτροπή των Εποπτικών Αρχών της Ε.Ε., η οποία ασχολείται με τα Δ.Λ.Π. ως κεντρικό όργανο των επιτροπών κεφαλαιαγοράς των κρατών-μελών. Η συγκεκριμένη επιτροπή, διευθύνει μια σειρά από υποεπιτροπές και επιτροπές εμπειρογνομόνων, οι οποίες έχουν ευρύ πεδίο εργασίας σε σχέση με την προετοιμασία, την εισαγωγή και το μείζον πρόβλημα του ελέγχου της πιστής εφαρμογής των Δ.Λ.Π. μετά την εισαγωγή τους. Η προσπάθεια αυτή έχει δύο κύριες κατευθύνσεις:

- τη δημιουργία ενός σώματος που θα ερμηνεύει και θα επεκτείνει τα λογιστικά πρότυπα ανάλογα με τις εξελίξεις.

- τη δημιουργία ενός μηχανισμού ελέγχου της χρήσης των Δ.Λ.Π., ο οποίος σε ευρωπαϊκό επίπεδο θα μεριμνά και θα ελέγχει την τήρηση των λογιστικών αρχών και την αξιοπιστία των λογιστικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιρειών (Κουλούρης, 2002).

Τον Ιούλιο του 2003, ένα σημαντικό βήμα ολοκληρώθηκε δεδομένου ότι η Ρυθμιστική Επιτροπή Λογιστικής (A.R.C.) επικύρωσε όλα τα Δ.Λ.Π., που ίσχυαν την 14 Σεπτεμβρίου 2002, εκτός από τα πρότυπα 32 και 39 και τις σχετικές προς αυτά διερμηνείες (Αποστόλου, 2003).

Στα κράτη-μέλη της Ε.Ε, εφαρμόζονται τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα κάθε χώρας, τα οποία λίγο ή πολύ είναι βασισμένα στις αρχές που διέπουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Α.), πλην όμως είναι επηρεασμένα από τις φορολογικές, νομοθετικές και λοιπές ιδιαιτερότητες κάθε χώρας, με αποτέλεσμα να διαφέρουν μεταξύ τους, γεγονός που έχει ως συνέπεια την ύπαρξη μιας λογιστικής «Βαβέλ», η οποία δημιουργεί σύγχυση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Προκειμένου να επιλυθεί, μερικώς, το πρόβλημα αυτό, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο επέβαλε την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α., από τη χρήση που έληξε την 31η Δεκεμβρίου 2005, στις εγκατεστημένες στην Ε.Ε. οικονομικές μονάδες, των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, ενώ παράλληλα παρείχε την επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής τους και στις υπόλοιπες οικονομικές μονάδες (Σπουτής, 2006).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:

ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ (Δ.Π.Χ.Α)

2.1 Γενική περιγραφή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)

Τα κυρίαρχα λογιστικά πρότυπα που έχουν ευρεία εφαρμογή στην παγκόσμια οικονομία, είναι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.), (International Financial Reporting Standards, I.F.R.S.) και τα Αμερικανικά Λογιστικά Πρότυπα (US GAAP) τα οποία, παρά τις ομοιότητές τους σε ό,τι αφορά στις θεμελιώδεις αρχές που τα διέπουν, σε αρκετές περιπτώσεις διαφέρουν μεταξύ τους. Οι ρυθμιστικοί φορείς των δύο αυτών προτύπων, το I.A.S.B που είναι αρμόδιο για τα Δ.Π.Χ.Α και το αντίστοιχο Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.) των US GAAP έχουν συμφωνήσει, εδώ και αρκετά χρόνια, σε μια κοινή προσπάθεια για τον περιορισμό αυτών των διαφορών. Πρόσφατα, οι δύο αυτοί φορείς επαναβεβαίωσαν τη θέλησή τους για την ανάπτυξη και υλοποίηση υψηλής ποιότητας κοινών λογιστικών προτύπων, τα οποία θα προάγουν τη συνέπεια, τη συγκρισιμότητα και τη λειτουργικότητα των οικονομικών καταστάσεων, βοηθώντας με τον τρόπο αυτόν την παγκόσμια αγορά να «κινηθεί» με περισσότερη αποτελεσματικότητα (Σπουτής, 2006).

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

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

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

γ) Αρχή των δεδουλευμένων εσόδων-εξόδων. Οι λογιστικοί χειρισμοί, σε κάθε περίπτωση, εφαρμόζονται στη βάση της αρχής των δεδουλευμένων εσόδων - εξόδων, γεγονός που ουσιαστικά σημαίνει ότι τα έσοδα και τα έξοδα λογίζονται στη χρήση που αυτά αφορούν, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης - πληρωμής τους.

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

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

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

ζ) Συγκριτική πληροφόρηση.

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

Τα βασικά σημεία, στα οποία πλεονεκτούν οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα Δ.Π.Χ.Α. είναι τα παρακάτω:

α) Σαφήνεια.

Μέσω των οικονομικών καταστάσεων των Δ.Π.Χ.Α., παρέχονται εκτενείς πληροφορίες για τις δραστηριότητες, τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τις συναλλαγές, τους ενυπάρχοντες κινδύνους και τους τρόπους με τους οποίους οι

διοικήσεις των οικονομικών μονάδων αντιμετωπίζουν τους κινδύνους αυτούς. Οι πληροφορίες αυτές παρουσιάζονται με κατάλληλα οργανωμένο τρόπο, έτσι ώστε να είναι σαφείς και να γίνονται εύκολα κατανοητές, δημιουργώντας μια ιδιαίτερα «φιλική» επικοινωνία, μεταξύ των διοικήσεων των οικονομικών μονάδων που παρέχουν τις πληροφορίες αυτές και των χρηστών, προσφέροντάς τους τη δυνατότητα να εκτιμούν τα προγενέστερα, τα παρόντα και τα μελλοντικά οικονομικά γεγονότα και να λαμβάνουν τις καλύτερες δυνατές αποφάσεις.

β) Αξιοπιστία.

Τα Δ.Π.Χ.Α. είναι ένα σύνολο λογιστικών αρχών και κανόνων, με την πλήρη και πιστή εφαρμογή των οποίων εξασφαλίζεται η διαφάνεια και η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων, καθώς τα οικονομικά μεγέθη και οι σχετικές πληροφορίες αποτυπώνονται με πληρότητα και ορθότητα, αποκαλύπτοντας την ουσία που βρίσκεται «πίσω από τους αριθμούς».

γ) Συγκρισιμότητα.

Τα παρεχόμενα από τα Δ.Π.Χ.Α. οικονομικά στοιχεία είναι στατικά και διαχρονικά συγκρίσιμα μεταξύ των οικονομικών μονάδων, ανεξάρτητα από τις χώρες στις οποίες αυτές είναι εγκατεστημένες (Σπουτής, 2006).

2.1.1 Πλεονεκτήματα των Δ.Π.Χ.Α.

Η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. ωφελεί τόσο τις ίδιες τις οικονομικές μονάδες όσο και τους επενδυτές, καθόσον αυξάνουν το επίπεδο εμπιστοσύνης τους στις πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Τα πλεονεκτήματα των Δ.Π.Χ.Α. είναι τα ακόλουθα:

- βελτίωση της ικανότητας των επενδυτών να λαμβάνουν επενδυτικές αποφάσεις, ενώ παράλληλα οι οικονομικές μονάδες έχουν αυξημένη δυνατότητα πρόσβασης στις διεθνείς αγορές, με μειωμένο κόστος απόκτησης κεφαλαίων.
- στις πολυεθνικές οικονομικές μονάδες, μειώνεται το κόστος για τη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, καθόσον η εφαρμογή από το σύνολο των εταιρειών του ομίλου ομοιόμορφων προτύπων, ανεξαρτήτως χώρας εγκατάστασης, μειώνει σημαντικά το χρόνο σύνταξής τους.
- εναρμόνιση των αναγκών εσωτερικής και εξωτερικής πληροφόρησης της ίδιας οικονομικής μονάδας, καθόσον η δημιουργία ποιοτικής λογιστικής «γλώσσας», απλουστεύει τη διαδικασία παραγωγής οικονομικών πληροφοριών, με αποτέλεσμα τη

βελτίωση των συστημάτων διοικητικής πληροφόρησης και τον περιορισμό του κόστους παραγωγής αυτών των πληροφοριών (<http://www.economics.gr>).

Όπως είναι γνωστό, τα λογιστικά πρότυπα που ισχύουν στην Ελλάδα προβλέπονται από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) και το νόμο 2190/1920. Τα πρότυπα αυτά σε αρκετές περιπτώσεις διαφέρουν σημαντικά από τα αντίστοιχα Δ.Π.Χ.Α. Στην εφαρμογή αυτών των προτύπων υποχρεούται το σύνολο των κεφαλαιουχικών οικονομικών μονάδων, που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα, εκτός βέβαια των όσων εφαρμόζουν υποχρεωτικά τα Δ.Π.Χ.Α., αλλά και αυτών που έχουν επιλέξει την προαιρετική εφαρμογή τους (<http://www.economics.gr>).

Σε αυτό το σημείο πρέπει να τονιστεί ότι εκτός από την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. που έχει επιβληθεί από το νόμο, παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής τους και στις υπόλοιπες οικονομικές μονάδες. Εκτιμάται ότι αργά ή γρήγορα η υποχρέωση αυτή θα επεκταθεί και στις εκτός χρηματιστηριακής αγοράς οικονομικές μονάδες, έτσι ώστε τα Δ.Π.Χ.Α. να αντικαταστήσουν τα εθνικά λογιστικά πρότυπα. (Σπουτής, 2006).

Σχετικά με την υποχρεωτική και την προαιρετική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α., δόθηκαν ειδικές διευκρινίσεις με τη Λογιστική Οδηγία 0002/060825. Σύμφωνα με αυτήν την οδηγία, η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τα Δ.Π.Χ.Α. υποχρεωτικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 134 του ν. 2190/1920, και η οποία παύει να έχει την υποχρέωση αυτή, εξακολουθεί να έχει την υποχρέωση σύνταξης και δημοσιοποίησης των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Π.Χ.Α. και για τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας, έπαυσε η υποχρέωσή της για την εφαρμογή των προτύπων. Στην περίπτωση, που σε αυτή τη διαχειριστική χρήση δε ληφθεί απόφαση περί προαιρετικής εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α., στο μέλλον τεκμαίρεται ότι η οικονομική οντότητα δε θα εφαρμοστεί τα Δ.Π.Χ.Α. Η οικονομική οντότητα, που εφαρμόζει τα Δ.Π.Χ.Α., προαιρετικά με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων της, για συγκεκριμένη κάθε φορά χρονική περίοδο των πέντε ή περισσότερων συνεχών διαχειριστικών χρήσεων (σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 134 του ν. 2190/1920), και η οποία εντός της εκάστοτε ελαχίστης ή της αποφασισμένης μεγαλύτερης χρονικής περιόδου εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α., δεν ανανεώσει με απόφαση της γενικής συνέλευσης, την προαιρετική εφαρμογή των προτύπων για μία επιπλέον πενταετία ή μεγαλύτερη χρονική περίοδο ή επ'άοριστο, τεκμαίρεται ότι θα διακόψει την εφαρμογή τους, μετά το τέλος της αποφασισθείσας χρονικής περιόδου εφαρμογής.

Η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. από την Ε.Ε (καν. 1606/2002) για τις δημοσίου ενδιαφέροντος οικονομικές οντότητες, δημιουργεί τεκμήριο ότι η χρηματοοικονομική πληροφόρηση, που βασίζεται στα Δ.Π.Χ.Α., είναι επαρκέστερη αυτής, που βασίζεται σε εθνικά λογιστικά πρότυπα. Κατά συνέπεια, η μετάβαση από τα Δ.Π.Χ.Α. στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, συνεπάγεται χρηματοοικονομική πληροφόρηση χαμηλότερης ποιότητας, ιδιαίτερα στην περίπτωση εφαρμογής ελληνικών λογιστικών προτύπων, όπου η πρακτική εφαρμογή τους είναι έντονα επηρεασμένη από φορολογικούς κανόνες, οι οποίοι έχουν ως κύριο αντικείμενο τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και όχι την εύλογη παρουσίαση της περιουσιακής κατάστασης και των αποτελεσμάτων των οικονομικών οντοτήτων.

Τόσο τα Δ.Π.Χ.Α. όσο και τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, τα οποία θεωρούνται εναρμονισμένα με τις ευρωπαϊκές λογιστικές οδηγίες απαιτούν την παρουσίαση συγκριτικών στοιχείων, ως ουσιώδους χαρακτηριστικού της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Συγκριτική πληροφόρηση βασισμένη σε διαφορετικά λογιστικά πρότυπα έρχεται σε αντίθεση με το σκοπό της και πιθανόν να αποβεί παραπλανητική. Βέβαια, η παράθεση συγκριτικών στοιχείων συνεπάγεται κόστος προσδιορισμού αυτών και επανελέγχου ήδη ελεγμένων οικονομικών καταστάσεων, εκτός του κόστους παραγωγής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και μάλιστα χαμηλότερης ποιότητας (Λογιστική Οδηγία 0002/060825).

Από τα παραπάνω είναι προφανές ότι οι ωφέλειες από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. δεν αφορούν μόνο στις οικονομικές μονάδες στις οποίες ο νόμος τα επιβάλλει, αλλά και στις αντίστοιχες, κυρίως, μεγάλου και μεσαίου μεγέθους οικονομικές μονάδες, καθόσον η εφαρμογή τους, βελτιώνει και αναπτύσσει την επικοινωνία μεταξύ των διοικήσεων με τους μετόχους και τους υποψήφιους επενδυτές, διευρύνοντας παράλληλα το έδαφος για πρόσβαση στη διεθνή αγορά κεφαλαίου (π.χ. εξεύρεση επενδυτών, απόκτηση δανειακών κεφαλαίων με ανταγωνιστικό κόστος) (<http://www.economics.gr>).

2.1.2 Προβλήματα κατά τη διαδικασία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α.

Τα Δ.Π.Χ.Α. επιλύουν παλαιά προβλήματα αλλά παράλληλα δημιουργούν νέες ανάγκες, τις οποίες οι διοικήσεις των οικονομικών μονάδων καλούνται να αντιμετωπίσουν. Παρατηρήθηκαν προβλήματα στη μετάβαση, όπως ήταν αναμενόμενο

λόγω, κυρίως, των σημαντικών διαφορών μεταξύ των ελληνικών λογιστικών προτύπων και των Δ.Π.Χ.Α. οι κυριότερες των οποίων είναι οι εξής:

- λογιστικοποίηση και αποτίμηση ενσωμάτων ακινητοποιήσεων και άυλων περιουσιακών στοιχείων απομείωσης αξίας περιουσιακών στοιχείων - χρηματοοικονομικών μέσων - παροχών σε εργαζόμενους - αναβαλλόμενης φορολογίας - χρηματοοικονομικών μισθώσεων.

- ανάλυση πληροφοριών στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.
- οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα.

Λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι τα στελέχη των οικονομικών τμημάτων δεν ήταν πλήρως εξοικειωμένα με αυτές τις έννοιες, δε μπόρεσαν να ανταποκριθούν άμεσα στις νέες ανάγκες, με αποτέλεσμα να καθυστερήσει η πλήρης εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. (<http://www.economics.gr>).

Ορισμένα εμπόδια-προϋποθέσεις ευρείας αποδοχής των Δ.Π.Χ.Α./Δ.Λ.Π. αναφέρονται και από τον Μαρκάζο, (2006) στο πλαίσιο της παύσης λειτουργίας δύο παράλληλων λογιστικών συστημάτων, το ελληνικό και το διεθνές, τα οποία είναι τα ακόλουθα:

1. η απλούστευση των Δ.Π.Χ.Α./Δ.Λ.Π., χωρίς αυτό να σημαίνει μεταβολή των αρχών τους και ιδίως της αρχής μέτρησης όπως της εύλογης αξίας, αλλά απλοποίηση και μείωση του βαθμού αναλυτικής πληροφόρησης. Οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις δεν έχουν τη δυνατότητα συγγραφής πολυσέλιδων κειμένων και πινάκων, χωρίς να υπάρχει και σημαντικός λόγος εκτεταμένων αποκαλύψεων, που είναι αναγκαίες στις μεγάλες, πολύ μεγάλες και πολύπλοκες επιχειρήσεις.

2. η εκπαίδευση, όχι του ευκαιριακού χαρακτήρα, που απευθύνονται κυρίως σε όσους προσδοκούν ένα πρόσθετο «επαγγελματικό εφόδιο», αλλά εκπαιδύοντας τη μεγάλη πλειοψηφία των λογιστών, που θα εφαρμόσουν τα πρότυπα.

3. η σταθερότητα των Δ.Π.Χ.Α. Στην προσπάθεια να καλύψουν τις σύγχρονες πολύπλοκες και διαρκώς εξελισσόμενες επιχειρηματικές κινήσεις και δομές, σε παγκόσμιο επίπεδο και ταυτόχρονα να συγκλίνουν με εθνικά λογιστικά πρότυπα και κυρίως με τα αμερικάνικα, τα Δ.Π.Χ.Α. αναθεωρούνται και συμπληρώνονται συχνά. Αυτό αποτελεί ανασταλτικό παράγοντα εφαρμογής σε ευρεία βάση και ιδίως σε μικρές επιχειρήσεις. Αντίθετα, πιθανώς με την κοινή αίσθηση, τα Δ.Π.Χ.Α./Δ.Λ.Π. δεν αποτελούν ένα τέλειο κατασκεύασμα. Το ότι για παράδειγμα η διοίκηση κάθε εταιρείας δεν υποχρεούται, όπως συμβαίνει στις Η.Π.Α και στην Αγγλία (μέσω management discussion), να επεξηγεί τα νούμερα και να περιγράφει τα στρατηγικά πλάνα ή τα

σχέδια για την αντιμετώπιση κινδύνων ή προβλημάτων, αφαιρεί ποιότητα από την εξωτερική πληροφόρηση, που είναι και το κυρίως ζητούμενο των Δ.Λ.Π., ενώ ταυτόχρονα αποκρύπτονται οι ευθύνες των διοικήσεων.

Η εισαγωγή των Δ.Λ.Π. σε πλατύτερη βάση δε σημαίνει αυτόματη και άνευ προσπάθειας βελτίωση της πληροφόρησης. Υπάρχουν τεράστιες διαφορές ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων κατά Δ.Λ.Π. ανάμεσα στις εταιρείες, που συνήθως αντανακλούν και τη διαφορά ποιότητας σε όλους τους υπόλοιπους επιχειρηματικούς τομείς. Είναι πρόκληση για την κάθε εταιρεία, πόσο μάλλον για τις μικρότερου μεγέθους, το άλμα ποιότητας, που καλούνται να επιχειρήσουν με τις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες μέχρι σήμερα αντιμετωπίζονται μόνο ως υπόθεση του λογιστή (Μαρκάζος 2006).

Αναμφισβήτητα, η υιοθέτηση και η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. συνιστά μια μεγάλη «διαρθρωτική» αλλαγή, που θα ωφελήσει πολλαπλώς τις εισηγμένες επιχειρήσεις, το χρηματιστήριο και γενικότερα την ελληνική οικονομία. Ωστόσο αποτελεί μια πολύ δύσκολη και πολύπλοκη προσπάθεια, η οποία σε κάθε περίπτωση απαιτεί μεγάλη προετοιμασία (Μαρκάζος 2006).

2.1.3 Αποτελέσματα της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α.

Με βάση την αξιολόγηση των διαθέσιμων στοιχείων μέχρι το 2006, επιτυχημένη κρίνεται η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. από 8.000 και πλέον επιχειρήσεις της Ε.Ε. Εντούτοις, προκειμένου να επιτευχθεί συνέπεια και συγκρισιμότητα σε όλες τις πτυχές των χρηματοοικονομικών καταστάσεων απαιτείται πολύ έργο, ενώ είναι ορατός ο κίνδυνος παράβλεψης κρίσιμων πληροφοριών, λόγω του μεγάλου όγκου των απαιτούμενων στοιχείων. Στο συμπέρασμα αυτό, μεταξύ άλλων, καταλήγει η περιοδική έκθεση της Ernst & Young για τα Δ.Π.Χ.Α. Η έκθεση βασίζεται στην επισκόπηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων για το οικονομικό έτος 2005 σε 65 από τις μεγαλύτερες (βάσει κεφαλαιοποίησης) επιχειρήσεις παγκοσμίως που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α. Στόχος είναι η διερεύνηση των τάσεων και εξελίξεων που εμφανίστηκαν κατά τον πρώτο χρόνο της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α. σε επιχειρήσεις της Ε.Ε. και της ενσωμάτωσής τους στα εθνικά λογιστικά πρότυπα άλλων χωρών, όπως η Αυστραλία. Ύστερα από ανάλυση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τα σημαντικά ζητήματα, σύμφωνα με την Ernst & Young, στα οποία αποδίδεται η έλλειψη συνέπειας και συγκρισιμότητας είναι τα εξής:

- πολλές οικονομικές καταστάσεις βάσει Δ.Π.Χ.Α. διακρίνονται από μια ισχυρή εθνική ταυτότητα. Η κύρια επίδραση των Δ.Π.Χ.Α. ήταν στον τρόπο με τον οποίο μια επιχείρηση αναγνωρίζει, αποτιμά και γνωστοποιεί την κάθε μία πληροφορία και όχι στον τρόπο παρουσίασης των αποτελεσμάτων. Κάποιες επιχειρήσεις έχουν υιοθετήσει μια προσέγγιση που ελαχιστοποιεί τις αλλαγές σε σχέση με τα προηγούμενα εθνικά πρότυπα, περιορίζοντας, για παράδειγμα, τη δυνατότητα διενέργειας συγκρίσεων σε επίπεδο κλάδου.

- εξαιτίας κενών και ανακολουθιών στα ίδια τα Δ.Π.Χ.Α. καθώς και της απουσίας λογιστικής καθοδήγησης προσανατολισμένης στις ανάγκες του κάθε κλάδου, η εφαρμογή τους εμπλέκει σε υψηλό βαθμό υποκειμενικές κρίσεις στην επιλογή και στην εφαρμογή των σχετικών λογιστικών χειρισμών, στοιχείο το οποίο αποβαίνει εις βάρος της συνέπειας και της συγκρισιμότητας.

- οι επιχειρήσεις δεν έχουν πεισθεί ότι η οικονομική πληροφόρηση που παρέχεται βάσει Δ.Π.Χ.Α. είναι επαρκής ή και σε ορισμένες περιπτώσεις κατάλληλη για να επικοινωνήσουν την απόδοσή τους στην αγορά.

- οι οικονομικές καταστάσεις που βασίζονται στα Δ.Π.Χ.Α. είναι πολύ πιο σύνθετες από αυτές που στηρίζονται σε εθνικά λογιστικά πρότυπα. Η πολυπλοκότητα αυτή απειλεί να υποβαθμίσει τη χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με τη λήψη αποφάσεων. Η προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων κινδυνεύει να εξελιχθεί σε μια άσκηση τεχνικής συμμόρφωσης, που απευθύνεται σε απολύτως εξειδικευμένους επαγγελματίες και όχι σε ένα μηχανισμό για την επικοινωνία της απόδοσης και της οικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων (<http://news.kathimerini.gr>).

Θα ήταν παράλειψη να μην αναφερθεί ότι η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. από τις επιχειρήσεις ωφέλησαν τον κλάδο των ελεγκτικών υπηρεσιών. Το 2005 η αξία της συγκεκριμένης αγοράς ανήλθε στα 137 εκατ. € αυξημένη κατά 12% και τα προ φόρων κέρδη κατέγραψαν σημαντική αύξηση σε ποσοστό 67,6% και έφθασαν στο ποσό των 12,5 εκατ. €, αντίστοιχα.

Από τα αποτελέσματα σχετικής μελέτης, που εκπόνησε η Hellastat, προέκυψε ότι τα Δ.Π.Χ.Α. και οι αυξανόμενες ρυθμιστικές απαιτήσεις ενισχύουν τις επαγγελματικές υπηρεσίες ελέγχου και δημιουργούν αυξημένα έσοδα και κέρδη στις επιχειρήσεις του κλάδου. Το μέσο καθαρό περιθώριο κέρδους διπλασιάστηκε το 2005, στο 10,1% έναντι 4,8% το 2004, αντίστοιχα. Η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. από τις

εισηγμένες για τις χρήσεις, που ξεκίνησαν το 2005, αύξησε κατακόρυφα το έργο των ορκωτών ελεγκτών, οι οποίοι εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις του 2005 συμπεριλαμβανομένων των ενδιάμεσων, κλήθηκαν να υποστηρίξουν τα λογιστήρια μεταξύ άλλων στην αναμόρφωση των μεγεθών της αντίστοιχης περόνης περιόδου, να εκφέρουν γνώμη σε θέματα αποτίμησης και χαρακτηρισμού των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων και να βεβαιώσουν ότι όλες οι απαιτούμενες πληροφορίες γίνονται διαθέσιμες στο επενδυτικό κοινό.

Ακόμη, η έλευση των Δ.Π.Χ.Α. αύξησε τη ζήτηση για υπηρεσίες εκτίμησης ακινήτων, αποτίμησης επιχειρήσεων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, αναλογιστικών μελετών εσωτερικού ελέγχου, εκπαίδευσης και πληροφορικής (<http://www.taxheaven.gr>).

Σύμφωνα με τον κανονισμό της Ε.Ε με αριθμό 1569/2007 καθορίζεται ο μηχανισμός ελέγχου για τον προσδιορισμό της ισοδυναμίας των λογιστικών προτύπων, που εφαρμόζουν οι εκδότες κινητών αξιών τρίτων χωρών (βάσει των οδηγιών 2003/71/EK και 2004/109/EK).

Οι γενικά αποδεκτές αρχές μίας τρίτης χώρας μπορούν να θεωρούνται ισοδύναμες με τα Δ.Π.Χ.Α. (που εκδόθηκαν με βάση τον ΕΚ 1606/2002), εάν οι οικονομικές καταστάσεις, που έχουν εκπονηθεί σύμφωνα με τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές της εν λόγω τρίτης χώρας παρέχουν στους επενδυτές τη δυνατότητα να εκτιμούν με τον ίδιο τρόπο τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τη χρηματοοικονομική θέση, τα κέρδη, τις απώλειες και τις προοπτικές ενός εκδότη (όπως οι οικονομικές καταστάσεις που έχουν καταρτιστεί με βάση τα Δ.Π.Χ.Α., ΕΚ 1569/2007).

2.2 Μετάβαση από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα στα Δ.Π.Χ.Α

Στην πράξη αποδείχτηκε ότι η μετάβαση από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα στα Δ.Π.Χ.Α. ήταν και είναι ένα ιδιαίτερα δύσκολο εγχείρημα και όχι μια απλή αλλαγή στον τρόπο λογιστικοποίησης και παρουσίασης των οικονομικών δεδομένων, γεγονός που απαιτεί σημαντική προσπάθεια, ιδιαίτερα σε χώρες, όπως η Ελλάδα, που τα εθνικά λογιστικά πρότυπα είναι προσανατολισμένα, σε ορισμένες περιπτώσεις, στις φορολογικές ανάγκες, παρά στην πλήρη και ουσιαστική ενημέρωση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Αδιαμφισβήτητα, η υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. αποτελεί μια λογιστική επανάσταση με ιδιαίτερα θετικά αποτελέσματα. Μια απλή σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται με βάση τα Δ.Π.Χ.Α., με τις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις, που συντάσσονται με βάση τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα καταδεικνύει την ποιοτική διαφορά (<http://www.economics.gr>).

ΜΕΡΟΣ ΙΙ:
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 Γενική περιγραφή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.)

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ., Greek General Chart of Accounts) ορίζεται από το Προεδρικό Διάταγμα 1123 του 1980 (Π.Δ. 1123/1980). Σύμφωνα με το άρθρο 48, παράγραφος 1 του ν. 1041/1980, "Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών, δια του οποίου σκοπείται η τυποποίηση των υπό των οικονομικών μονάδων της χώρας, τηρούμενων λογαριασμών, η καθ' ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία αυτών, η βάσει παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξη και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών, αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών αποτελεσμάτων". Στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, ενώ από το 2006 και έπειτα τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά ακολουθούνται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων οι λογιστικές πρακτικές των Δ.Π.Χ.Α. Θα πρέπει να αναφερθεί ότι οι λογιστικοί υπολογισμοί δεν ταυτίζονται πάντα με τις φορολογικές απαιτήσεις του κράτους, συνεπώς θα πρέπει να τηρείται το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ., οι λογιστικές πρακτικές των Δ.Π.Χ.Α. για τις οικονομικές καταστάσεις και οι φορολογικοί υπολογισμοί που επιτάσσει ο εμπορικός κώδικας και η ελληνική νομολογία των εταιριών για την καταβολή των φόρων. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι η ανάλυση πολλών περαιτέρω βαθμίδων λογαριασμών είναι ενδεικτική και υπάρχουν κενοί λογαριασμοί για τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

Οι λογαριασμοί του Ε.Γ.Λ.Σ. ταξινομούνται σε δέκα ομάδες, οι οποίες αριθμούνται κατά τη φυσική σειρά των αριθμών 1 έως 9 και 0. Το σχέδιο για την ομαδοποίηση των λογαριασμών χρησιμοποιεί το κριτήριο του ισολογισμού, οπότε οι ομάδες ένα (1) έως οκτώ (8) αφιερώνονται στη γενική λογιστική, η ομάδα εννέα (9) αφιερώνεται στη αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως, η ομάδα δέκα (0) αφιερώνεται στους λογαριασμούς τάξεως. Οι ομάδες που καλύπτουν τις ανάγκες της γενικής λογιστικής (συμπεριλαμβανομένου και των λογαριασμών τάξεως) τμηματοποιούνται και χρησιμοποιούνται ως εξής:

- οι ομάδες ένα (1) έως πέντε (5) περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού, δηλαδή εκείνους που στο τέλος της χρήσεως, κατά κανόνα, παρουσιάζουν υπόλοιπα (χρεωστικά ή πιστωτικά) και οι οποία συνθέτουν τον ισολογισμό. Ειδικότερα: στις ομάδες ένα (1) έως τρία (3) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του ενεργητικού, στις ομάδες τέσσερα (4) έως πέντε (5) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί του παθητικού.

- οι ομάδες έξι (6) έως οκτώ (8) περιλαμβάνουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, οι οποίοι στο τέλος της χρήσεως μηδενίζονται, με τη μεταφορά των υπολοίπων τους αρχικά στους λογαριασμούς γενικής εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων χρήσεως και στη συνέχεια σε λογαριασμούς του ισολογισμού και ειδικότερα: στην έκτη (6) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εξόδων κατ' είδος, στην έβδομη (7) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των οργανικών εσόδων κατ' είδος, στην όγδοη (8) ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί των εκτάκτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων, αποτελεσμάτων και συνθέσεως, που είναι απαραίτητοι για τον προσδιορισμό και τη διάθεση του αποτελέσματος της χρήσης.

- στην ομάδα δέκα (0) περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί τάξεως, με τους οποίους παρέχονται σημαντικές πληροφορίες και χρήσιμα στατιστικά στοιχεία. Οι λογαριασμοί τάξεως είναι λογαριασμοί ειδικής κατηγορίας, στους οποίους απεικονίζονται και παρακολουθούνται χρήσιμες πληροφορίες καθώς και γεγονότα που δημιουργούν νομικές δεσμεύσεις, χωρίς να επιφέρουν άμεση ποσοτική μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας, η οποία όμως (ποσοτική μεταβολή) είναι δυνατό να επέλθει στο μέλλον. Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν πάντοτε αμοιβαία, κατά ζεύγη λογαριασμών, σε αυτόνομο λογιστικό κύκλωμα της ομάδας δέκα (0), χωρίς να υπάρχει δυνατότητα ταυτόχρονης λειτουργίας τους με τους λογαριασμούς ουσίας της γενικής λογιστικής (ομάδων 1-8) και της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως (ομάδας 9). Με τους λογαριασμούς τάξεως παρακολουθούνται κυρίως αλλότρια περιουσιακά στοιχεία. Εγγυήσεις, που λαμβάνονται από την οικονομική μονάδα για την εξασφάλιση των απαιτήσεών της, εγγυήσεις που παραχωρούνται από την οικονομική μονάδα για εξασφάλιση υποχρεώσεών της, αμφοτεροβαρείς και άλλης φύσεως συμβάσεις, κατά το ανεκτέλεστο μέρος τους, διάφορες πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία (<http://wikipedia.gr>).

Στην Ελλάδα η κατά παράδοση τάση υπερβολής ισχύει και στα λογιστικά θέματα. Ως χαρακτηριστικό παράδειγμα αναφέρεται η υποχρέωση για πλήρεις τριμηνιαίες καταστάσεις και η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στις θυγατρικές, θέματα που είναι προαιρετικά στις περισσότερες χώρες. Επομένως, είναι αδίρητη η ανάγκη της απλοποίησης, ώστε να περιοριστούν οι γνώριμες στους έλληνες λογιστές αναπτύξεις λογιστικών σχεδίων σε βάθος χιλιάδων λογαριασμών, που αγγίζουν τα όρια μοναδικών λογιστικών εφευρέσεων όπως η εκτεταμένη χρήση λογαριασμών τάξεως, και να επικεντρωθεί όλη η προσπάθεια στην ουσία, που είναι άλλωστε και το ζητούμενο. Ακόμη, όσο ταχύτερα τερματιστεί ο λογιστικός δυϊσμός, που υπάρχει σήμερα με το να συλλειτουργούν δύο λογιστικά πρότυπα, τόσο μικρότερο θα είναι και το κόστος (Μαρκάζος, 2006).

Οι αρχές και οι κανόνες, που χρησιμοποιούνται στα Δ.Λ.Π. έχουν πολλά κοινά σημεία με τις βασικές λογιστικές αρχές, που επιβάλλει το λογιστικό σχέδιο και η λογιστική θεωρία, όπως εφαρμόζονται στην Ελλάδα (Καραγιώργος, 2006).

3.2 Σύγκριση ελληνικών και διεθνών λογιστικών προτύπων

Προκειμένου να γίνει κατανοητό, πως η εισαγωγή των νέων προτύπων έχει επηρεάσει το περιεχόμενο των ελληνικών βασικών λογιστικών αρχών, θα χρησιμοποιηθούν ως βάση αναφοράς οι αρχές που αναφέρονται στο Ε.Γ.Λ.Σ. αντιπαραβάλλοντας το περιεχόμενό τους με των Δ.Λ.Π., αντίστοιχα. Από τη σύγκριση των απαιτήσεων των Δ.Λ.Π. με τα όσα προβλέπει ο ν. 2190/1920, διαπιστώνονται σημαντικές διαφορές με το Ε.Γ.Λ.Σ, οι οποίες σχολιάζονται παρακάτω.

Οι σπουδαιότερες διαφορές του Δ.Λ.Π. 1 με τα όσα προβλέπει ο νόμος 2190/1920 για το Ε.Γ.Λ.Σ είναι οι ακόλουθες:

- η αντιμετώπιση των μεταβολών στις λογιστικές αρχές, στα λογιστικά σφάλματα, που προβλέπεται από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, κρίνεται ατελής σε σχέση με τα οριζόμενα από τα Δ.Λ.Π.
- τα γνωστοποιούμενα με το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πληροφοριακά στοιχεία, τα οποία προβλέπει ο ν. 2190/1920, υπολείπονται των όσων προβλέπει το πρότυπο και γενικότερα όλα τα Δ.Λ.Π. σε βαθμό, που η πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να κρίνεται ανεπαρκής.

Οι οικονομικές καταστάσεις στην Ελλάδα έχουν μετατραπεί σε ακατάληπτους πίνακες, λόγω κυρίως των παρεμβάσεων του φορολογικού νομοθέτη, ο οποίος στην προσπάθειά του να ρυθμίσει φορολογικά θέματα, αξιώνει τη διενέργεια λογιστικών εγγράφων, με επακόλουθο την εξάρθρωση βασικών λογιστικών αρχών και μεθόδων (Σακέλλης, 2002).

Συνεχίζοντας, οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής των αποθεμάτων και των όσων προβλέπει το Δ.Λ.Π. 2 είναι οι εξής:

- Διαφορές ως προς την έννοια των αποθεμάτων.

Η έννοια των αποθεμάτων συμπίπτει με την αντίστοιχη των ελληνικών προτύπων. Το πρότυπο προσθέτει επιπλέον στην περίπτωση της επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, ότι «αποθέματα είναι και τα κόστη των υπηρεσιών για τα οποία η επιχείρηση δεν έχει καταχωρήσει ακόμη τα σχετικά έσοδα».

- Διαφορές ως προς τα στοιχεία του κόστους των αποθεμάτων.

Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων είναι δυνατό κατά το πρότυπο να επιβαρυνθεί και με τόκους δανείων, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις, που ορίζει το Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος δανεισμού». Ακόμη, το κόστος κτήσης είναι δυνατό και εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του Δ.Λ.Π. 21 «Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος» να επιβαρύνεται με συναλλαγματικές διαφορές.

Κατά τα ελληνικά πρότυπα οι προαναφερόμενες δαπάνες δε συνιστούν κόστος των αποθεμάτων.

- Διαφορές ως προς την κοστολόγηση και τις μεθόδους προσδιορισμού του κόστους κτήσης των αποθεμάτων.

Το πρότυπο υιοθετεί τη μέθοδο αποτίμησης στις τιμές λιανικής πώλησης των αποθεμάτων μεγάλου αριθμού και μεγάλης ταχύτητας κυκλοφορίας. Τα ελληνικά πρότυπα δε δέχονται τη μέθοδο αυτή. Ακόμη, κατά τα ελληνικά πρότυπα δεν επιτρέπεται η αλλαγή της μεθόδου προσδιορισμού της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής. Το πρότυπο επιτρέπει την αλλαγή μεθόδου, εφόσον η μεταβολή θα καταβληθεί σε μία ορθότερη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών.

- Διαφορές ως προς την αποτίμηση των αποθεμάτων.

Το πρότυπο στη βάση σύγκρισης των κατ'είδος τιμών δε θέτει τις τρέχουσες τιμές, αλλά συγκρίνει μόνο την τιμή κτήσης με την καθαρή αξία ρευστοποίησης. Έτσι, στις περιπτώσεις, που η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη της τιμής κτήσης, ενώ η αξία ρευστοποίησης υπερκαλύπτει την τιμή κτήσης, κατά τις ισχύουσες ελληνικές

διατάξεις, η αποτίμηση πρέπει να γίνεται στην τρέχουσα τιμή, ενώ σύμφωνα με το πρότυπο στο κόστος κτήσης. Ακόμη, το πρότυπο υιοθετεί την κατ'είδος αποτίμηση, ενώ δέχεται ότι σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αρμόζει να ομαδοποιούνται όμοια ή συγγενή είδη. Αντιθέτως, η αποτίμηση ομαδοποιημένων αποθεμάτων δε γίνεται δεκτή από την ελληνική νομοθεσία. Το πρότυπο επιτρέπει τη χρησιμοποίηση διαφορετικών μεθόδων προσδιορισμού του κόστους των αποθεμάτων, όχι, όμως και η ελληνική νομοθεσία. Σύμφωνα με το πρότυπο, τα άμεσα υλικά που ενσωματώνονται στο παραγόμενο προϊόν δεν υποτιμώνται κάτω του κόστους, εάν τα έτοιμα προϊόντα, στα οποία θα ενσωματωθούν αναμένεται να πωληθούν στο κόστος ή πάνω από αυτό. Η συγκεκριμένη αντιμετώπιση δεν είναι δεκτή από τις ισχύουσες ελληνικές διατάξεις. Τέλος, κατά τα ισχύοντα στην Ελλάδα, η διαφορά υποτίμησης των αποθεμάτων, κατά την αποτίμησή τους, φέρεται απευθείας σε μείωση της αξίας των αποθεμάτων και η διαφορά αυτή προσαυξάνει το κόστος των πωλήσεων. Η τιμή αποτίμησης συνιστά εφεξής το κόστος κτήσης. Ωστόσο, με βάση το πρότυπο, το αρχικό κόστος κτήσης πρέπει να παραμείνει αμείωτο και η ζημία υποτίμησης πρέπει να καταχωρείται σε αντίθετο λογαριασμό προβλέψεως για το υποτιμώμενο είδος, καθώς σε ενδεχόμενη μεταγενέστερη αύξηση της αξίας ρευστοποίησής του, η πρόβλεψη πρέπει να αντिलογιστεί (Σακέλλης, 2002).

Οι αποκλίσεις σε όρους και σε λογιστικούς χειρισμούς που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ. από τους αντίστοιχους όρους και χειρισμούς του Δ.Λ.Π 8 σχολιάζονται παρακάτω.

Τα έκτατα και ανόργανα κονδύλια παρακολουθούνται κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. σε διάφορους λογαριασμούς (έκτατα και ανόργανα έξοδα, έκτατα και ανόργανα έσοδα, έκτατες ζημίες, έκτατα κέρδη), οι οποίοι εμφανίζονται διακεκριμένα στις οικονομικές καταστάσεις. Το Ε.Γ.Λ.Σ. εξετάζει, παρακολουθεί και εμφανίζει στις οικονομικές καταστάσεις τα ανόργανα έξοδα-έσοδα μαζί με τα έκτατα οργανικά έξοδα-έσοδα, τα ανόργανα και έκτατα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες), ενώ η έννοια των εκτάκτων εσόδων-εξόδων και αποτελεσμάτων κατά το πρότυπο είναι πολύ στενότερη. Εσφαλμένα, λοιπόν, το Ε.Γ.Λ.Σ. και οι οικονομικές καταστάσεις στην κατηγορία των εκτάκτων κονδυλίων περιλαμβάνουν τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από οργανικές πράξεις και συναλλαγές, τις απώλειες από επισφαλείς πελάτες, τις διαγραφές από υποτίμηση ή διαγραφή αποθεμάτων, παγίων, τα αποτελέσματα από την πώληση ή εγκατάλειψη ενσώματων πάγιων στοιχείων κ.α.

Ούτε το Ε.Γ.Λ.Σ. ούτε ο ν. 2190/1920 επιβάλλουν τη γνωστοποίηση στοιχείων για μία σειρά παρελθόντων ετών. Η γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές αρχές γίνεται μόνο σε σχέση με την προηγούμενη χρήση. Επομένως, δεν εφαρμόζονται τα όσα προβλέπει το πρότυπο περί αναδρομικής εφαρμογής των μεθόδων αντιμετώπισης των λογιστικών μεταβολών. Οι μεταβολές, που κατά τα ελληνικά πρότυπα γνωστοποιούνται εντοπίζονται κυρίως στις μεταβολές των μεθόδων αποτίμησης των αποθεμάτων και στις μεταβολές των συντελεστών απόσβεσης των πάγιων στοιχείων.

Επιπρόσθετα, δεν υπάρχουν σαφείς οδηγίες στο Ε.Γ.Λ.Σ. ούτε στο ν. 2190/1920 για τις διορθώσεις των λογιστικών σφαλμάτων. Η διόρθωση γίνεται μέσω του λογαριασμού καθαρής θέσης, είτε μέσω των αποτελεσμάτων χρήσεως. Επίσης, για τα λογιστικά σφάλματα δεν απαιτούνται συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις (Σακέλλης, 2002).

Το Δ.Λ.Π. 10 «Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού» άρχισε να εφαρμόζεται σε οικονομικές καταστάσεις, που κάλυπταν περιόδους μετά την 1^η Ιανουαρίου 2000. Το Ε.Γ.Λ.Σ. δεν αναφέρεται ειδικά σε γεγονότα επόμενα της ημερομηνίας του ισολογισμού. Μόνο στα θέματα, που σχετίζονται με προβλέψεις είναι αποδεκτό ότι για την εκτίμηση των ποσών των προβλέψεων, πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν τα γεγονότα αυτά (χωρίς να οριοθετείται χρονικά η κρίσιμη περίοδος μέχρι την οποία αξιολογούνται τα οψιγενή προϊόντα). Σύμφωνα με το ν. 2190/1920 το διοικητικό συμβούλιο υποχρεούται να αναφέρει στην έκθεσή του προς τη γενική συνέλευση των μετόχων, εκτός των άλλων:

- πληροφορίες για την προβλεπόμενη πορεία της εταιρείας.
- σημαντικές ζημιές, που κατά το χρόνο υποβολής της έκθεσης στη γενική συνέλευση των μετόχων, είτε υπάρχουν, είτε αναμένονται να προκύψουν.
- κάθε σημαντικό γεγονός που έχει συμβεί στο χρονικό διάστημα από τη λήξη της χρήσης μέχρι την ημέρα υποβολής της έκθεσης στη γενική συνέλευση των μετόχων (Σακέλλης, 2002).

Συνεχίζοντας, το Δ.Λ.Π. 16, «Ενσώματα πάγια», μαζί με το 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων» και το 12 «Φόροι εισοδήματος» είναι τα σημαντικότερα πρότυπα, που αντιμετωπίζουν τα κυριότερα νοσήματα της μακροαίτιας λογιστικής του ιστορικού κόστους και καταστούν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης αξιόπιστες πηγές πληροφοριών. Ειδικότερα, το Δ.Λ.Π. 16 επιτρέπει την εκτίμηση των πάγιων στοιχείων στην πραγματική τους αξία και το

λογισμό των αποσβέσεων πάνω στην αξία αυτή. Η απεικόνιση στον ισολογισμό των πάγιων στοιχείων στην πραγματική τους αξία και ο λογισμός των αποσβέσεων επί της αξίας αυτής, με βάση την ωφέλιμη ζωή των πάγιων στοιχείων και το ρυθμό άντλησης των οικονομικών ωφελειών, συνιστούν βασικούς παράγοντες για τη σωστή παρουσίαση της οικονομικής θέσης της μονάδας (Σακέλλης, 2002).

Το Δ.Λ.Π. 17 έχει ως σκοπό την περιγραφή των κατάλληλων λογιστικών μεθόδων και τις αναγκαίες γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις από άποψη μισθωτών και εκμισθωτών, όπως προαναφέρθηκε. Το Ε.Γ.Λ.Σ. δημοσιεύτηκε το 1980 και αγνοεί τη χρηματοδοτική μίσθωση, αφού αυτή εισήχθη στην Ελλάδα το 1986. η γνωμάτευση με αριθμό 106/1804/1992, δεν αποτελεί λύση συνάδουσα με τις παραδεδειγμένες σύγχρονες λογιστικές αρχές, αλλά υιοθετεί και τη χρηματοδοτική μίσθωση ως λογιστική αντιμετώπιση όμοια με αυτή της λειτουργικής μίσθωσης. Ωστόσο, η λογιστική αυτή αντιμετώπιση, νοθεύει κατάφορα τα αποτελέσματα και τους ισολογισμούς τόσο των επιχειρήσεων, που αποκτούν περιουσιακά στοιχεία με χρηματοδοτική μίσθωση όσο και των εταιρειών leasing (Σακέλλης, 2002).

Το Δ.Λ.Π. 20 εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης. Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αγνοούν την κρατική υποστήριξη, που χορηγείται στην επιχείρηση με τη μορφή:

- μη νομισματικών στοιχείων, δηλαδή κυρίως με πάγια στοιχεία (οικόπεδα, κτήρια, μηχανήματα)
- χαριστικών δανείων
- έκπτωσης από τις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Για την καταχώρηση της επιχορήγησης στα βιβλία τίθεται ως προϋπόθεση, όχι μόνο η ύπαρξη εύλογης βεβαιότητας ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί, αλλά και η βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί με τους όρους, που το κράτος θέτει για τη χορήγηση της επιχορήγησης. Οι αποκλίσεις των ελληνικών λογιστικών προτύπων ως προς τη λογιστική αντιμετώπιση των επιχορηγήσεων είναι οι παρακάτω:

1. η επιχορήγηση είναι δυνατό κατά το πρότυπο να καταχωρηθεί στην πίστωση λογαριασμού του πάγιου στοιχείου, στην περίπτωση επιχορήγησης πάγιων στοιχείων ή σε μείωση του λογαριασμού του εξόδου, στην περίπτωση επιχορήγησης εξόδων. Ο χειρισμός αυτός αποκλείεται από το Ε.Γ.Λ.Σ.

2. το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει ότι η επιχορήγηση για πάγιες επενδύσεις καταχωρούνται στις επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων, που είναι λογαριασμός καθαρής θέσης, ενώ κατά το πρότυπο η επιχορήγηση πρέπει να καταχωρηθεί σε μεταβατικό λογαριασμό παθητικού ως έσοδα επόμενων χρήσεων. Σύμφωνα με το πρότυπο είτε αναγνωρίζεται φορολογικά η δαπάνη της απόσβεσης του παγίου, είτε όχι, η επιχορήγηση πρέπει να αποσβεστεί με συστηματικό τρόπο, αγόμενη στα αποτελέσματα χρήσεων στις οποίες θα αποσβεστεί το πάγιο. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. εάν το πάγιο δεν αποσβένεται ή αποσβένεται αλλά η δαπάνη της απόσβεσης δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, η ληφθείσα επιχορήγηση συνιστά αποθεματικό.

3. η επιχορήγηση έναντι εξόδων καταχωρείται κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. σε κατάλληλο υπολογισμό (επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων), που είναι λογαριασμοί οργανικών εσόδων, ενώ κατά το πρότυπο συνιστούν ανόργανα έσοδα (Σακέλλης, 2002).

Οι διαφορές μεταξύ του Δ.Λ.Π. 32 και του ν. 2190/1920 είναι οι εξής:

- στο ν. 2190/1920 δε γίνεται αναφορά για τα σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα, ενώ στο πρότυπο 32 για τις περιπτώσεις σύνθετων ομολογιακών ορίζεται ότι προσδιορίζονται τα συνθετικά τους στοιχεία και καταχωρούνται χωριστά στον ισολογισμό.

- στο ν. 2190/1920 δεν καταχωρούνται κατ'ευθείαν στα ίδια κεφάλαια τα κέρδη ή οι ζημίες, σε αντίθεση με το πρότυπο 32, όπου περιγράφονται λεπτομερώς οι περιπτώσεις επηρεασμού (Καββαδίας, 2003).

Από τη σύγκριση των διατάξεων του Ε.Γ.Λ.Σ και του ν. 2190/1920 περί απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης με τα οριζόμενα από το Δ.Λ.Π. 36, προκύπτουν τα ακόλουθα:

- τόσο η ελληνική νομοθεσία όσο και τα Δ.Λ.Π. προβλέπουν την εκτίμηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, για τη διαπίστωση τυχόν ζημίας από τη μείωση της αξίας τους.

- ως ανακτήσιμη αξία, σύμφωνα με τις ισχύουσες ελληνικές διατάξεις, πρέπει να θεωρηθεί μόνο η αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων, ενώ αγνοείται παντελώς η αξία χρήσης, που υπολογίζεται με βάση τις αναμενόμενες από το περιουσιακό στοιχείο ταμειακές ροές.

- κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. η μείωση της αξίας ενός ενσώματου παγίου αντιμετωπίζεται πάντοτε ως έκτακτη ζημία της χρήσεως, στην οποία διενεργείται η σχετική πρόβλεψη, αφού δεν υπάρχει λογαριασμός «διαφοράς αναπροσαρμογής».

Σε αυτό το σημείο πρέπει να σημειωθεί ότι απαιτείται εναρμόνιση των διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας προς τις λεπτομερείς ρυθμίσεις του Δ.Λ.Π. 36, τόσο ως προς την εκτίμηση της ανακτήσιμης αξίας των περιουσιακών στοιχείων όσο και ως προς τη λογιστική αντιμετώπιση της ζημίας απομείωσης της αξίας αυτών (Σακέλλης, 2002).

Συγκρίνοντας το Δ.Λ.Π. 38 για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία και των ισχυουσών διατάξεων με τις ισχύουσες ελληνικές διατάξεις παρατηρούνται αποκλίσεις ως προς την έννοια των άυλων πάγιων στοιχείων. Το πρότυπο θέτει σαφή κριτήρια για την καταχώρηση ενός άυλου στοιχείου στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης και συγκεκριμένα την αναγνωσιμότητα, τον έλεγχο του από την επιχείρηση και την προσπόριση οικονομικών ωφελειών από την επιχείρηση. Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι καταχωρούνται στα βιβλία τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που αποκτώνται από τρίτους, ενώ τα δημιουργούμενα από την ίδια την επιχείρηση καταχωρούνται μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. δε θέτει σαφή κριτήρια βάσει των οποίων να γίνεται επιστημονικός διαχωρισμός των άυλων πάγιων στοιχείων, που αναγνωρίζονται και καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία από την καλούμενη υπεραξία, που συνίσταται από άυλα στοιχεία, τα οποία όμως δεν καταχωρούνται στα βιβλία, αφού δε συγκεντρώνουν τα προαναφερόμενα κριτήρια που ορίζει το πρότυπο. Η ασάφεια αυτή έχει σοβαρές συνέπειες στην εκτίμηση της αξίας της επιχείρησης, που έρχεται σε συγχώνευση με άλλες επιχειρήσεις:

- ❖ ως προς την αναπροσαρμογή και την απομείωση της αξίας των άυλων πάγιων στοιχείων.

Τόσο η αποτίμηση των άυλων πάγιων στοιχείων στην πραγματική τους αξία, που προβλέπεται από την εναλλακτική μέθοδο του προτύπου 16 όσο και η απομείωση της αξίας αυτών που προβλέπεται από το πρότυπο 36, είναι λογιστικοί χειρισμοί απαγορευμένοι από τις ισχύουσες διατάξεις που συνθέτουν τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

- ❖ ως προς την απόσβεση των άυλων στοιχείων.

Το πρότυπο ορίζει ότι η αποσβεστέα αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να κατανέμεται πάνω σε μία συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ορθώς

εκτιμώμενης ζωής του. Το πρότυπο θέτει συγκεκριμένες προϋποθέσεις, που πρέπει να συντρέχουν για να προσδιοριστεί η ωφέλιμη ζωή του άυλου στοιχείου σε περίοδο μεγαλύτερη των 20 ετών. Υπό τις προϋποθέσεις που θέτει το πρότυπο είναι δυνατό να αναθεωρηθεί η μέθοδος και η περίοδος απόσβεσης.

Τα προαναφερθέντα που ορίζονται από τις κείμενες ελληνικές διατάξεις σε γενικές γραμμές συμπλέουν με τα οριζόμενα από το πρότυπο, με την επισήμανση ότι δε τίθεται από τις εν λόγω διατάξεις ανώτατο χρονικό όριο απόσβεσης (της 20 ετίας), ούτε παρέχεται η δυνατότητα αναθεώρησης της περιόδου και της μεθόδου απόσβεσης, όπως προβλέπει το πρότυπο. Εντούτοις, η ελληνική νομοθεσία έρχεται σε αντίθεση με το πρότυπο στο θέμα της απόσβεσης του goodwill, το οποίο σύμφωνα με τις εσφαλμένες και αντιεπιστημονικές διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ και κατ'επέκταση του ν. 2190/1920, αποσβένεται εφάπαξ στη χρήση, που καταχωρήθηκε στα βιβλία είτε σε μία μέγιστη περίοδο πέντε ετών (Σακέλλης, 2002).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα Δ.Λ.Π. αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών, που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Σκοπός ενός προτύπου είναι η περιγραφή της παρουσίασης του γενικού σκοπού των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα όχι μόνο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης αλλά και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Για την επίτευξη αυτού του σκοπού, το πρότυπο θέτει γενικές αρχές για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

Η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π. περιλαμβάνει αρκετά στάδια, εκ των οποίων τα κυριότερα είναι τα εξής: οι κατευθυντήριες επιτροπές επιλέγουν τα σημαντικά, θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή μελέτη και εκδίδεται ένα σχέδιο για το συγκεκριμένο θέμα, το οποίο στη συνέχεια υποβάλλεται στο συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του, κατόπιν το εγκεκριμένο σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα λογιστικά σώματα και στις κυβερνήσεις, στα χρηματιστήρια αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και στους λοιπούς ενδιαφερόμενους.

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. συμβάλλει : 1) στην ορθότερη και διαφανέστερη απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως μιας εταιρείας, με αποτέλεσμα τη λήψη ορθολογικότερων αποφάσεων από πλευράς επενδυτών και κατά συνέπεια αποδοτικότερη κατανομή και διοχέτευση των κεφαλαίων μιας οικονομίας, 2) στη διεθνή συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και το επαγόμενο διεθνές κύρος των εταιρειών που θα εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π, 3) στην απόκτηση ορισμένων θεμελιωδών αρχών, με βάση τις οποίες είναι δυνατή η κρίση ή/και η αντίδραση στους επιμέρους νόμους.

Τα κυρίαρχα λογιστικά πρότυπα που έχουν ευρεία εφαρμογή στην παγκόσμια οικονομία, είναι τα Δ.Π.Χ.Α. Τα βασικά χαρακτηριστικά, στα οποία έχουν δομηθεί τα Δ.Π.Χ.Α., είναι η ακριβοδίκαιη παρουσίαση, η συνεχιζόμενη δραστηριότητα, η αρχή των δεδουλευμένων εσόδων-εξόδων, η ομοιομορφία παρουσίασης, η σημαντικότητα, ο συμψηφισμός, η συγκριτική πληροφόρηση. Τα κυριότερα σημεία, στα οποία

πλεονεκτούν οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα Δ.Π.Χ.Α, είναι η σαφήνεια, η αξιοπιστία, η συγκρισιμότητα.

Η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. προκύπτει μέσα από τις διεθνείς τάσεις και τη συνειδητοποίηση της ανάγκης εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων, που γίνεται ολοένα και περισσότερο έντονη. Η εναρμόνιση με τα Δ.Λ.Π. είναι μία διαδικασία ιδιαίτερος σημαντική. Είναι προφανές ότι η χρησιμοποίηση της «κοινής λογιστικής γλώσσας» δεν αφορά μόνο τις οικονομικές μονάδες στις οποίες ο νόμος το επιβάλλει, αλλά και τις αντίστοιχες, κυρίως μεγάλου και μεσαίου μεγέθους, οι οποίες επιθυμούν να έχουν πρωταγωνιστικό ρόλο στο περιβάλλον της παγκόσμιας οικονομίας. Ας σημειωθεί ότι πολλά από τα διαδικαστικά προβλήματα εφαρμογής σημαντικών λογιστικών αλλαγών πηγάζουν από το γεγονός ότι τα υπό επίλυση θέματα είναι αναγκαστικά πολύπλευρα, και συχνά καλύπτουν λογιστικές, φορολογικές, χρηματοοικονομικές και τεχνολογικές έννοιες ταυτόχρονα. Είναι πλέον ολοφάνερο ότι οι σημερινές απαιτήσεις της σύγχρονης λογιστικής απαιτούν εξειδίκευση και σαφή διαχωρισμό αντικειμένων.

Ωστόσο, κατά το στάδιο της μετάβασης στα Δ.Λ.Π παρατηρήθηκαν προβλήματα, όπως ήταν άλλωστε αναμενόμενο λόγω, κυρίως, των βασικών διαφορών μεταξύ των ελληνικών λογιστικών προτύπων και των Δ.Π.Χ.Α, οι κυριότερες εκ των οποίων είναι οι εξής:

- λογιστικοποίηση και αποτίμηση ενσωμάτων ακινητοποιήσεων και άυλων περιουσιακών στοιχείων απομείωσης αξίας περιουσιακών στοιχείων - χρηματοοικονομικών μέσων - παροχών σε εργαζόμενους - αναβαλλόμενης φορολογίας - χρηματοοικονομικών μισθώσεων.

- ανάλυση πληροφοριών στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Προκειμένου, όλες οι επιχειρήσεις να υιοθετήσουν τα Δ.Λ.Π. απαιτούνται τυποποιήσεις και εναρμόνιση του Ε.Γ.Λ.Σ. με βάση το περιεχόμενο των προτύπων, χωρίς αντιφατικούς περιορισμούς υπαγορευόμενους από άλλες διατάξεις της φορολογικής και εμπορικής νομοθεσίας. Οτιδήποτε ξένο προς τα Δ.Λ.Π. προστεθεί απλά θα αυξήσει το κόστος λειτουργίας των επιχειρήσεων στην Ελλάδα, επηρεάζοντας αρνητικά το όλο εγχείρημα. Πρακτικά το Ε.Γ.Λ.Σ. κρίνεται απαραίτητο να μεταβληθεί για όλες τις επιχειρήσεις, προσθέτοντας τους απαραίτητους λογαριασμούς, που αναγκαστικά προκύπτουν. Είναι σαφές πως η εφαρμογή των Δ.Λ.Π μέχρι σήμερα προκαλεί αρκετά προβλήματα. Για τον λόγο αυτό γίνονται

συνεχώς προσπάθειες σύγκλισης του Ε.Γ.Λ.Σ προς τα Δ.Λ.Π., με μια χρονική καθυστέρηση, καθώς τα ίδια τα Δ.Λ.Π είναι μια συνεχής προσαρμογή στις ιδιαίτερα μεταβαλλόμενες συνθήκες της παγκόσμιας οικονομίας και των πολιτικών εξελίξεων που αντιμετωπίζει κάθε χώρα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αποστόλου Α., (2003). Άρθρο με τίτλο «Συγκρισιμότητα λογιστικών πληροφοριών κατά τη φάση μετάβασης στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS)», διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.aislab.aueb.gr/hfaa/ar/Apostolou.doc>.
- Βλάχος, Χ., Λουκά Λ., (2008). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π 2009). Εκδόσεις Παπαζήση, Globaltraining. Αθήνα.
- ΕΚ 1569/2007 της Επιτροπής για την καθιέρωση μηχανισμού για τον προσδιορισμό της ισοδυναμίας των λογιστικών προτύπων, που εφαρμόζουν οι εκδότες κινητών αξιών τρίτων χωρών.
- Καββαδίας Λ.Σ., (2003). Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications. Αθήνα.
- Καραγεώργος Θ., (2006). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (I.A.S) και Βασικές Λογιστικές Αρχές. Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας.
- Κουλούρης Β., (2002). Άρθρο με τίτλο «Αγώνας ταχύτητας για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ανέτοιμες οι περισσότερες εισηγμένες να τα υιοθετήσουν από την 1η Ιανουαρίου 2003 παρά τις ευεργετικές επιδράσεις που θα έχουν στην αγορά», διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://news.kathimerini.gr> (ημερομηνία δημοσίευσης 27/01/2002).
- Μαρκάζος Κ., (2006). Άρθρο με τίτλο «Οι αναγκαίες αλλαγές στο λογιστικό μας σύστημα», διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://www.epixeirisi.gr> (ημερομηνία δημοσίευσης 25/08/2006).
- Σακέλλης Ε.Ι., (2002). Διεθνή λογιστικά πρότυπα. Εκδόσεις Σακέλλη Ε. Αθήνα.
- Σπουτής Α., (2006). Άρθρο με τίτλο «Λογιστικά Πρότυπα: ένας κόσμος - μία γλώσσα. Τα ΔΠΧΠ και τα US GAAP, παρά τις ομοιότητές τους στις θεμελιώδεις αρχές που τα διέπουν, διαφέρουν μεταξύ τους σε αρκετές περιπτώσεις», διαθέσιμο στην ιστοσελίδα <http://news.kathimerini.gr> (ημερομηνία δημοσίευσης 24/03/2006).

Ιστοσελίδες

<http://research.altec.gr/iris/html/dlp.html>.

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

<http://news.kathimerini.gr> (Άρθρο με τίτλο «Επιτυχημένη η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», ημερομηνία δημοσίευσης 07/09/2006).

<http://www.taxheaven.gr>. (Άρθρο με τίτλο «Τα νέα λογιστικά πρότυπα ωφέλησαν τον κλάδο ελεγκτικών υπηρεσιών», ημερομηνία δημοσίευσης 10/10/2006).

<http://www.gus.gr/pages/ias>.