



**Α.Τ.Ε.Ι. ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΟΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ
ΥΠΕΙΣΕΡΧΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΣΥΝΤΑΞΗ ΑΥΤΩΝ, ΜΕ ΤΗΝ
ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ IFRS ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ»**



ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ ΓΑΡΕΦΑΛΑΚΗΣ

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ:

ΜΑΡΙΑ ΣΠΑΝΟΥ Α.Μ: 7387

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2011

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....4

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

1.1. Έννοια της λογιστικής.....5
1.2. Η ιστορική εξέλιξη της λογιστικής.....5
1.3. Η φύση της λογιστικής.....6
1.4. Σκοποί της λογιστικής παγκόσμια.....7
1.5. Μηχανισμοί-τεχνικές διαδικασίες-στάδια.....8
1.6. Διακρίσεις της λογιστικής.....8
1.7. Λογιστικά συστήματα και μέθοδοι.....10
1.8. Θεμελιώδης λογιστικές αρχές και παραδοχές.....11

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ

2.1. Εισαγωγή.....15
2.2. Ιστορική αναδρομή.....15
2.3. Περιεχόμενο λογιστικών σχεδίων στις χώρες.....16
2.4. Πώς επιτυγχάνεται η Λογιστική Τυποποίηση
με την βοήθεια του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....17
2.5. Η σπουδαιότητα της Λογιστικής Τυποποίησης για
την εθνική οικονομία και την κοινωνική πολιτική.....18

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΣΚΟΠΟΙ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ

3.1. Γενικά.....20
3.2. Οι βασικές αρχές.....20
3.3. Γενικές αρχές τήρησης και σχέδια λογαριασμών.....22
3.4. Η εφαρμογή τους.....22

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ή ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΑΥΤΩΝ

4.1. Εισαγωγή.....24
4.2. Οργανωτική δομή και σκοποί της IASC και της IASB.....25
4.3. Γενικές αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....29
4.4. Κύριες διαφορές μεταξύ IFRS και τοπικών λογιστικών
Προτύπων.....31
4.4.1. Συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις.....31
4.4.2. Αντιμετώπιση λογιστικών γεγονότων.....32

4.4.3. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.....	34
4.5. Πλαίσιο εφαρμογής στις χώρες αυτές.....	35
4.6. Εταιρείες που υποχρεούνται να εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	36
4.7. Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Τελευταίες αναθεωρήσεις και οι διερμηνείες αυτών.....	37
4.7.1. Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	37
4.7.2. Τελευταίες αναθεωρήσεις.....	45
4.7.3. Τελικές Ερμηνείες από την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών.....	50
4.8. Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων με τα Νέα Πρότυπα και η πρώτη εφαρμογή τους.....	62
4.8.1. Ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων.....	63
4.8.2. Στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις.....	63
4.8.3. Ποιους ενδιαφέρει η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.....	64
4.9. Πρώτες διατυπώσεις από την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή Αναφοράς.....	65
4.10. Τα βήματα για την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	67
4.10.1. Μεταβατική Περίοδος.....	68
4.10.2. Προσχέδιο για τη διαδικασία μετάβασης σε Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	68
4.10.3. Εφαρμογή, δυσχέρειες και χρησιμότητα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	69
4.11. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για εισηγμένες και μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Εταιρείες.....	70
4.12. Έρευνες για τα αποτελέσματα από την πρώτη εφαρμογή των IFRS – Αρχικές εκτιμήσεις και προβλέψεις.....	72
4.12.1. Σφάλματα κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	73
4.12.2. Προβλέψεις για το μέλλον των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	74
4.13. Περιβαλλοντική – Κοινωνική λογιστική και ελεγκτικές Διαδικασίες.....	75
4.14. Η λογιστική των IFRS είναι μια άλλη, διαφορετική λογιστική?.....	76
<u>ΕΠΙΛΟΓΟΣ</u>	78
<u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</u>	79

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στις μέρες μας η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας και το πλήρες άνοιγμα των εθνικών αγορών καθιστούν αναγκαία την εφαρμογή ομοιόμορφων λογιστικών προτύπων, τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Η κρίση που ταλανίζει τις αγορές, οι ρυθμοί ανταγωνιστικότητας καθώς επίσης και η έλλειψη εμπιστοσύνης των επενδυτών προς τις χρηματιστηριακές αγορές ήταν οι σημαντικότεροι λόγοι που κρίθηκε απαραίτητη η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η εφαρμογή τους έφερε την λογιστική εναρμόνιση για την βελτίωση της αποδοτικότητας των παγκόσμιων αγορών αφού μειώθηκαν οι διαφορές μεταξύ των χωρών ενώ ταυτόχρονα η επέκταση των επιχειρήσεων αυξήθηκε διεθνώς.

Η θέση της Ελλάδας στις παραπάνω εξελίξεις θεωρείται καθοριστική. Δεδομένου ότι εφάρμοζε το πλέον απαρχαιωμένο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο δεν κάλυπτε τις ανάγκες του επενδυτικού κοινού, σήμερα οι Ελληνικές επιχειρήσεις υποχρεούνται να εναρμονιστούν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξασφαλίζει την απαιτούμενη διαφάνεια και πληροφόρηση που χρειάζονται οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ώστε να είναι αποτελεσματικότερη η λειτουργία της επιχείρησης.

Η παρούσα πτυχιακή εργασία έχει ως σκοπό την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ώστε να κατανοήσουμε την χρησιμότητα κατά την εφαρμογή τους. Συγκεκριμένα, στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια αναφορά στην γενικότερη έννοια της λογιστικής, την λογιστική τυποποίηση αλλά και την σημασία του λογιστικού σχεδίου και των οικονομικών καταστάσεων. Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρεται η οργανωτική τους δομή, οι κυριότερες διαφορές και τα αποτελέσματα κατά την εφαρμογή τους. Το τρίτο κεφάλαιο αναφέρονται οι κανονισμοί χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σε σχέση με την αδυναμία της αγοράς και οι θεωρίες κοινοποίησης. Επίσης, γίνεται μια αναφορά και στο σχολιασμό της διοίκησης το οποίο θα αναλυθεί το επόμενο κεφάλαιο. Τέλος, το τέταρτο κεφάλαιο αναφέρεται στις οικονομικές καταστάσεις και την χρησιμότητα τους σε σχέση με τον σχολιασμό της διοίκησης.

Σε αυτό το σημείο θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Αλέξανδρο Γαρεφαλάκη για τις πολύτιμες συμβουλές και υποδείξεις του. Η τεράστια σημασία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων παγκοσμίως, το ενδιαφέρον της αγοράς και η προσωπική μου επιθυμία αποτέλεσαν κίνητρα για την μελέτη του συγκεκριμένου θέματος. Τέλος, οφείλω να ευχαριστήσω τους γονείς μου για την ηθική και οικονομική στήριξη που μου παρείχαν καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου έως και σήμερα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

1.1. Έννοια της λογιστικής

Λογιστική ονομάζουμε την επιστήμη που ασχολείται συστηματικά με την συλλογή, καταγραφή, καταχώρηση και επεξεργασία των οικονομικών γεγονότων μίας οικονομικής μονάδας. Οι ενδιαφερόμενοι του εσωτερικού αλλά και εξωτερικού περιβάλλοντος της μονάδας, συγκεντρώνουν πληροφορίες με σκοπό την παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών για την σωστή λήψη αποφάσεων.

Ο όρος “λογιστική” προέρχεται από το ρήμα “λογίζω”, καθώς αντικείμενο της λογιστικής είναι η τήρηση λογαριασμών όπου αντικατοπτρίζεται η αποτύπωση λογιστικών γεγονότων. Ο αντίστοιχος αγγλικός όρος της λογιστικής είναι “accounting”, που προέρχεται από την λέξη “account” δηλαδή “λογαριάζω” ή “λαμβάνω υπόψη”, μιας και τηρούνται λογαριασμοί για την αποτύπωση των οικονομικών γεγονότων.

Η έννοια της “λογιστικής” δεν θα πρέπει να συνδέεται με τον Αγγλικό όρο “logistics”, ο οποίος έχει να κάνει με την εφοδιαστική αλυσίδα μίας επιχείρησης ή ενός οργανισμού, δηλαδή τη διαχείριση των αποθεμάτων της, ούτε βέβαια και με παραπλήσιες έννοιες από τον χώρο των μαθηματικών και της πληροφορικής (λογική). Η “λογιστική” αποτελεί από μόνη της μία «επιστημονική τεχνική», η οποία εφαρμόζεται αποτελεσματικά στις μέρες μας από Τράπεζες, επενδυτές, εργαζομένους, πελάτες, προμηθευτές, κ.α. Για τον λόγο αυτό, η θέση ενός λογιστή θεωρείται σημαντική, όχι μόνο επειδή πρέπει να γνωρίζει τους φορολογικούς νόμους και να καταγράφει τις συναλλαγές που γίνονται σε μία οικονομική μονάδα. Πρόσθετη υποχρέωση του είναι η παρουσίαση και αξιολόγηση των οικονομικών πληροφοριών ώστε να είναι αποτελεσματική η λειτουργία και οργάνωση της επιχείρησης.

1.2. Η ιστορική εξέλιξη της λογιστικής

Το πρώτο σχετικό με την Λογιστική στοιχείο εμφανίστηκε στο χάρτη του Χαμουραπί, βασιλιά της Βαβυλωνίας, το 3000 π.Χ. και αναφερόταν στην καταμέτρηση των αγαθών που παράγονταν και καταναλώνονταν. Κατά την αρχαιότητα υπήρχαν και στοιχεία λογιστικά σχετικά με την είσπραξη των φόρων και τη διαχείριση της περιουσίας των ναών και των βασιλιάδων. Ακόμα και οι Ρωμαίοι έμποροι χρησιμοποιούσαν ένα βιβλίο ταμείου το οποίο αποτέλεσε τη βάση για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Η τυπική ιστορική αφετηρία της νεότερης λογιστικής όμως, αναπτύχθηκε στις Φλαμανδικές και Ιταλικές πόλεις κατά τον 13^ο και 14^ο αιώνα ως μέσο παρακολούθησης των εμπορικών συναλλαγών. Το 1494 ο Φραγκίσκος μοναχός Luca Pacioli στο βιβλίο του “Summa de Arithmetica, Geometria Proportioni e Proportionalita” που δημοσιεύτηκε στη Βενετία αναγράφει τους πρώτους λογιστικούς κανόνες. Επακολούθησαν σημαντικά

έργα από σπουδαίους Ιταλούς ειδικούς κατά το 16^ο αιώνα και έτσι παρουσίασε μεγάλη πρόοδο και έγινε γνωστή ως Ιταλική Λογιστική.

Κατά τη Βιομηχανική επανάσταση η λογιστική άρχισε να διδάσκεται συστηματικά και να γνωρίζει μεγάλη πρόοδο. Διατυπώθηκαν προτάσεις λογιστικών συστημάτων απ' όλες σχεδόν τις χώρες της Ηπειρωτικής Ευρώπης όπου στηρίζονταν στην προσωποποίηση των λογαριασμών. Πίσω δηλαδή από κάθε λογαριασμό, υπήρχε ένα υποθετικό πρόσωπο που διαμορφώνει μια οικονομική σχέση με την επιχείρηση. Η συγκεκριμένη ανάπτυξη της λογιστικής ανταποκρίνεται στις ανάγκες της εποχής, που είναι όλες τους προσωπικές και περιορίζονται κυρίως σε απλές συναλλαγές, πάντοτε μετρητοίς ή σε διακίνηση και διαχείριση χρηματικών κυρίως αξιών. Ήδη από τα μέσα του 19^{ου} αιώνα με τη ραγδαία οικονομική ανάπτυξη που συνόδευσε τη μηχανοποίηση και τη συγκέντρωση της παραγωγής, αυξήθηκαν και εμπλουτίστηκαν οι συναλλαγές, ενώ παράλληλα η αναγκαία συγκέντρωση κεφαλαίων, οδήγησε στην απρόσωπη επιχείρηση εταιρικής μορφής.

Οι εξελίξεις αυτές είχαν ως συνέπεια να διαμορφωθεί η λογιστική σε μια ειδική τεχνική που έπρεπε πρώτο, να εξασφαλίζει την επιχειρηματική περιουσία από κάθε κίνδυνο απώλειας ή αντισυμβαλλόμενης ανάλωσης και δεύτερον, να παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για την οικονομική ζωή και τη δράση της επιχείρησης. Πληροφορίες απαραίτητες για τη διοίκηση της, από τη μια μεριά τις νέες συναλλακτικές συνθήκες και από την άλλη την απρόσωπη λειτουργία και αντίστοιχη οργάνωση. Διαμορφώθηκε λοιπόν βαθμιαία, κάτω από την πίεση της οικονομικής ανάπτυξης, η επιστημονική τεχνική που σήμερα ξέρουμε και που εξελίχθηκε σε βασικό παράγοντα διοίκησης της επιχείρησης, με το πλήθος των σημαντικών πληροφοριών που παρέχει και που συνήθως αποτελούν βασικό στοιχείο στη λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων. Έτσι, με την εξέλιξη της Τεχνολογίας των πληροφοριών και την ευρεία χρήση των υπολογιστών, η λογιστική στις μέρες μας έχει αποκτήσει ιδιαίτερη σημασία στη λειτουργία των επιχειρήσεων.

1.3. Η φύση της λογιστικής

Η λογιστική αποτελεί εφαρμοσμένο κλάδο της οικονομικής επιστήμης. Απλή τεχνική στην αρχή, κυριότερος σκοπός της ήταν η διασφάλιση των κεφαλαίων της επιχείρησης από κλοπές και καταχρήσεις. Εν συνεχεία αναπτύχθηκε περισσότερο αφού έπρεπε να βρεθεί τρόπος ώστε να απεικονίζονται οι οικονομικές πράξεις και να χρησιμοποιούνται ως χρήσιμες πληροφορίες για την αποφυγή λαθών. Με την δημιουργία των μεγάλων Ανωνύμων Εταιρειών, η καταγραφή, η ταξινόμηση και η παροχή πληροφοριών ήταν απολύτως απαραίτητη (π.χ. στις τράπεζες, στους μετόχους και πιστωτές). Για τον λόγο αυτό χρειάστηκε μία ειδική τεχνική, μεθοδική, συστηματική αλλά και συνθηματική ώστε να καταλήγουν σε ευρύτερα συμπεράσματα και να γίνονται συγκρίσεις και διερευνήσεις. Έτσι, η λογιστική εξελίχθηκε σε μία επιστήμη προκειμένου να προσδιορίζονται και να ελέγχονται τα λογιστικά γεγονότα μιας οικονομικής μονάδας.

Η ανάγκη όμως του ανθρώπου για λήψη αποφάσεων και επέκταση της παραγωγής, είχε ως αποτέλεσμα να εξελιχθεί η λογιστική από "χρηματοοικονομική" σε "διοικητική". Αναλυτικότερα, η χρηματοοικονομική λογιστική αναφέρεται στην παροχή πληροφοριών που περιγράφουν τις πηγές

προέλευσης των περιουσιακών στοιχείων, τις υποχρεώσεις και το αποτέλεσμα της δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Τέτοιες πληροφορίες είναι το ποσό των διαθεσίμων, η ποσότητα και η αξία των αποθεμάτων καθώς και το ύψος των υποχρεώσεων προς τους πιστωτές και προμηθευτές. Αντίθετα, η διοικητική λογιστική έχει ως αντικείμενο την ανάλυση και την ερμηνεία των λογιστικών πληροφοριών ώστε η επιχείρηση να κατανείμει καλύτερα τους παραγωγικούς συντελεστές στα προϊόντα και στις δραστηριότητες που μεγιστοποιούν το κέρδος της. Για παράδειγμα, η διοίκηση χρησιμοποιεί αυτές τις πληροφορίες για να αξιολογήσει τα διάφορα τμήματα και τους εργαζομένους ή για να αποφασίσει ποια προϊόντα θα παραχθούν. Κύρια πηγή τέτοιων πληροφοριών είναι η αναλυτική λογιστική όπου προσδιορίζεται αναλυτικά το κόστος των διαφόρων λειτουργιών και δραστηριοτήτων της επιχείρησης και ελέγχεται η αποτελεσματικότητά τους.

1.4. Σκοποί της λογιστικής παγκόσμια

Η λογιστική αποτελεί μια επιστήμη που ξεπερνάει την έννοια της “επιχείρησης” και της “οικονομικής μονάδας” επειδή αφορά και οργανισμούς οι οποίοι δεν αποβλέπουν απαραίτητα στο κέρδος. Για τον λόγο αυτό θεωρείται χρήσιμη, όχι μόνο σε μία επιχείρηση, αλλά στους συλλόγους, στα φιλανθρωπικά ιδρύματα, στο κράτος κ.α.

Με βάση λοιπόν τις σύγχρονες απαιτήσεις, η λογιστική έρχεται να εξυπηρετήσει την ανάγκη παροχής πληροφοριών σε κάθε ενδιαφερόμενο. Οι πληροφορίες αυτές αποτελούν πολύτιμο υλικό για την λήψη ορθών αποφάσεων όπως:

- i. Ο προσδιορισμός του οικονομικού αποτελέσματος μιας οικονομικής μονάδας.
- ii. Η παρακολούθηση της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης καθώς και η μεταβολή της περιουσίας αυτής.
- iii. Ο έλεγχος για την πρόληψη ή ανακάλυψη λαθών ή καταχρήσεων.
- iv. Η συγκέντρωση και ταξινόμηση των οικονομικών και στατιστικών στοιχείων για την λήψη ορθής απόφασης από την διοίκηση της επιχείρησης.
- v. Η κατανομή των διαθέσιμων πόρων, είτε αναφέρεται στο επίπεδο του κράτους (φορολογική πολιτική, δημόσιες επενδύσεις), είτε στα πλαίσια μιας επιχείρησης για την επίτευξη του στόχου της.
- vi. Η αξιολόγηση των επιλογών που έχουν γίνει αλλά και του προγραμματισμού (μακροπρόθεσμα ή βραχυπρόθεσμα).

Για να πετύχει όμως τους σκοπούς της, η λογιστική χρησιμοποιεί σαν υλικά μέσα αυτής, τα πάσης φύσεως έγγραφα και τις οικονομικές καταστάσεις. Τα κύρια αυτά μέσα της λογιστικής έκφρασης είναι ο Ισολογισμός, η Απογραφή, το Ημερολόγιο, το Καθολικό, οι Λογαριασμοί, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, κ.α.

1.5. Μηχανισμοί – τεχνικές διαδικασίες – στάδια

Η εξασφάλιση ελέγχου για την διατήρηση των διαδικασιών απαιτεί από την λογιστική να τηρεί ορισμένες τεχνικές διαδικασίες και στάδια. Τα στάδια αυτά βοηθούν την κάθε επιχείρηση στην ομαλή λειτουργία της και αποτελούν τα παρακάτω:

- Προσδιορισμός της οικονομικής κατάστασης της οικονομικής μονάδας με την λεπτομερή καταγραφή κατ' είδος, ποσότητα και αξία όλων των στοιχείων της περιουσίας και των πηγών προέλευσης αυτής (σύνταξη απογραφής, ισολογισμού).
- Συνεχής παρακολούθηση των μεταβολών των στοιχείων της οικονομικής κατάστασης της οικονομικής μονάδας, με την χρήση των λογαριασμών.
- Αντιπαραβολή εσόδων προς τις δαπάνες και εξαγωγή του οικονομικού αποτελέσματος.
- Διενέργεια ελέγχου τυπικών και ουσιαστικών (Ελεγκτική).
- Συλλογή-Επεξεργασία-Παροχή πληροφοριών που ζητούν οι ενδιαφερόμενοι.

Με την χρήση των παρακάτω σταδίων επιτυγχάνεται η πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων μίας επιχείρησης κατά την εφαρμογή τους. Απαραίτητα στάδια για την επίτευξη αυτού αποτελούν τα παρακάτω:

- i. Η καταγραφή και καταχώρηση των οικονομικών συναλλαγών (recording).
- ii. Η κατάταξη και ταξινόμηση τους (classifying).
- iii. Αναφορά στους ενδιαφερόμενους (reporting).
- iv. Η ανάλυση και ερμηνεία των στοιχείων (analyzing and interpreting).
- v. Η διενέργεια προβλέψεων με βάση τα στοιχεία (forecasting and budgeting).
- vi. Η λήψη αποφάσεων (decision making).

1.6. Διακρίσεις της λογιστικής

Η λογιστική ως ειδική επιστήμη μπορεί να διακριθεί σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα το κριτήριο για το οποίο θα χρησιμοποιηθεί.

Οι κατηγορίες αυτές αποτελούν τα παρακάτω:

- i. Ανάλογα την φύση του φορέα της, η λογιστική διακρίνεται σε Δημόσια και Ιδιωτική. Η Δημόσια Λογιστική έχει ως αντικείμενο εργασιών της τα έσοδα και έξοδα του Κράτους, των Δήμων, των Κοινοτήτων και των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ). Αντίθετα, η Ιδιωτική Λογιστική έχει σαν αντικείμενο εργασιών την περιουσία και τα οικονομικά θέματα κάθε ιδιωτικής επιχείρησης, ατομικής ή εταιρικής μορφής. Αναλυτικότερα, υποδιαιρείται με βάση το περιεχόμενο της σε:

- *Γενική Λογιστική* όπου αναφέρονται οι Αρχές, οι Κανόνες και οι Διαδικασίες που εφαρμόζονται σε όλες τις Ιδιωτικές Επιχειρήσεις.
 - *Ειδική Λογιστική* η οποία ασχολείται με ειδικά λογιστικά θέματα που αφορούν τους οικονομικούς οργανισμούς. Ανάλογα λοιπόν τον κλάδο στον οποίο δραστηριοποιείται ο οικονομικός οργανισμός, μπορεί να διακριθεί σε Εμπορική Λογιστική, Βιομηχανική Λογιστική, Τραπεζική Λογιστική, Ναυτιλιακή Λογιστική, Λογιστική των Ν.Π.Δ.Δ. κ.α.
 - *Λογιστική Κόστους* η οποία αφορά τις ειδικές γνώσεις για τον προσδιορισμό του κόστους του παραγόμενου ή προσφερόμενου αγαθού ή υπηρεσίας. Επίσης, δίνει πληροφορίες στην Διοίκηση για τον προϋπολογισμό, το σχεδιασμό και τον έλεγχο από την δράση της επιχείρησης.
 - *Φοροτεχνική Λογιστική (Tax Accounting)* η οποία αφορά τις ειδικές γνώσεις για την εφαρμογή της Φορολογικής Νομοθεσίας.
 - *Ελεγκτική* που συσχετίζεται με τον έλεγχο των λογιστικών εγγράφων και διαδικασιών για την ανακάλυψη λαθών ή καταχρήσεων, τόσο στο στάδιο του εσωτερικού ελέγχου όσο και του εξωτερικού.
 - *Διοικητική Λογιστική*, ο οποίος τομέας δίνει αναλυτική πληροφόρηση στη Διοίκηση της επιχείρησης, σε όλα τα επίπεδα κατά το χρόνο λειτουργίας αυτής και
 - *Οικονομική ή Χρηματοοικονομική Λογιστική* όπου ασχολούνται με την κατάρτιση οικονομικών (χρηματοδοτικών) εκθέσεων, οι οποίες παρέχουν πληροφορίες στους επενδυτές, τις Τράπεζες και στους λοιπούς ενδιαφερόμενους.
- ii. Με κριτήριο την νομική μορφή του φορέα διακρίνεται σε Λογιστική των ατομικών επιχειρήσεων, των εταιρειών, Λογιστική των σωματείων-ιδρυμάτων, Λογιστική των ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων, κλπ.
- iii. Με βάση την οικονομική επιστήμη σε Μικροοικονομική Λογιστική (Micro accounting) και σε Μακροοικονομική Λογιστική (Macro accounting).
- Η Μικροοικονομική Λογιστική μπορεί να υποδιαιρεθεί σε:
- *Επιχειρηματική Λογιστική (Business Accounting)* και περιλαμβάνει την *Χρηματοοικονομική (Financial)* και την *Διοικητική (Management) Λογιστική*.
 - *Κυβερνητική Λογιστική (Governmental Accounting)*.
 - *Λογιστική της Οικονομικής Μονάδας (Household Accounting)*.
- Η Μακροοικονομική Λογιστική επιδιώκει τον προσδιορισμό συνολικών μεγεθών για λήψη με βάση αυτά τα στοιχεία αποφάσεων. Έτσι, υποδιαιρείται σε:
- *Λογιστική οικονομικού εισοδήματος (National Income Accounting)*.
 - *Λογιστική Εισροών-Εκροών (Input-Output Accounting)*.
 - *Λογιστική Χρηματικών ροών (Money Flow Accounting)*.

- *Λογιστική Ισοζυγίου Πληρωμών* (Balance of Payments Accounting).

1.7. Λογιστικά συστήματα και μέθοδοι

Λογιστικό σύστημα ονομάζουμε τον τρόπο οργάνωσης των λογιστικών βιβλίων και την πορεία των εγγραφών που ακολουθείται σ' αυτά, ώστε να καταχωρούνται τα λογιστικά γεγονότα στα πλαίσια της διπλογραφικής μεθόδου. Παρακάτω θα αναλυθούν τα πιο διαδεδομένα λογιστικά συστήματα τα οποία είναι:

- Ιταλικό ή Κλασσικό Σύστημα το οποίο είναι το πιο παλιό και σύμφωνα μ' αυτό λειτουργεί μόνο ένα ημερολόγιο στο οποίο καταχωρούνται όλες οι οικονομικές πράξεις της επιχείρησης κατά χρονική σειρά. Από αυτό ενημερώνεται το Γενικό και τα Αναλυτικά Καθολικά και για τον λόγο αυτό ονομάζεται και Συνθετικό-Αναλυτικό σύστημα. Το κλασσικό αυτό σύστημα έχει όμως και πολλά μειονεκτήματα αφού δεν είναι εύκολος ο καταμερισμός της λογιστικής εργασίας του ημερολογίου, καθώς είναι ένα μόνο βιβλίο και συνεπώς δεν μπορεί να ανταποκριθεί στις ανάγκες της επιχείρησης.
- Το Αμερικάνικο Σύστημα ή Σύστημα του Ημερολογίου-Καθολικού όπου έχουμε την συνένωση του Ημερολογίου και του Γενικού Καθολικού σε ένα βιβλίο και χρησιμοποιείται στις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν λίγους λογαριασμούς στο Γενικό Καθολικό. Με τον τρόπο αυτό γίνεται πιο εύκολη η μελέτη των μεταβολών στην περιουσία της επιχείρησης καθώς και η καταγραφή και σύγκριση των πληροφοριών αυτών.
- Το Συγκεντρωτικό Σύστημα στο οποίο υπάρχουν δύο σειρές βιβλίων, τα αναλυτικά και τα συγκεντρωτικά (ημερολόγια και καθολικά) τα οποία έχουν εφαρμογή στις λογιστικές εργασίες των μεγάλων επιχειρήσεων. Σε αντίθεση με το Κλασσικό Σύστημα όπου έχουμε ένα βιβλίο ημερολόγιο, εδώ τα αναλυτικά ημερολόγια μπορεί να είναι πολλά ανάλογα την κίνηση των λογαριασμών. Για το λόγο αυτό επέρχεται διάσπαση και κατανομή της λογιστικής εργασίας του ενός ημερολογίου σε πολλά ημερολόγια.

Στην πράξη βέβαια σήμερα υπάρχουν πολλά είδη ημερολογίων στα οποία συμπεριλαμβάνονται τα παρακάτω:

- Αναλυτικό Ημερολόγιο Ταμείου (Εισπράξεων-Πληρωμών) στο οποίο καταχωρούνται όλες οι εισπράξεις και πληρωμές,
- Αναλυτικό Ημερολόγιο Αγορών όπου καταχωρούνται όλες οι αγορές των εμπορευμάτων,
- Αναλυτικό Ημερολόγιο Πωλήσεων στο οποίο καταχωρούνται όλες οι πωλήσεις εμπορευμάτων και λοιπά και

- Ημερολόγιο Διαφόρων Πράξεων το οποίο χρησιμοποιείται σε περίπτωση που δεν μπορούν να καταχωρηθούν λογιστικά γεγονότα σε κάποια από τα παραπάνω ημερολόγια.

Για την ομαλή λειτουργία μιας επιχείρησης εφαρμόζονται κάποιοι λογιστικοί μέθοδοι και συστήματα. Έτσι σε συνάρτηση με το είδος, την έκταση των εργασιών της, την νομική της μορφή και τις συνθήκες εργασίας της, επικρατέστερες θεωρούνται τα παρακάτω:

- Η απλογραφική μέθοδος κατά την οποία οι οικονομικές πράξεις καταχωρούνται κατά ημερολογιακή σειρά σε ένα βιβλίο ή λογαριασμό. Παρακολουθείται ένας μόνο λογαριασμός, π.χ. Αγορές και μειονεκτήματα της μεθόδου είναι ότι δεν παρακολουθούνται όλα τα λογιστικά γεγονότα (π.χ. πώληση με πίστωση – λογαριασμός πελάτες) και έτσι δεν εξάγεται αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) από τις συναλλαγές της επιχείρησης.
- Η διπλογραφική μέθοδος όπου για κάθε οικονομική πράξη γίνεται διπλή λογιστική εγγραφή, υπό την έννοια ότι επιφέρει διπλή μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης. Συγκεκριμένα, είναι η καταγραφή των μεταβολών της περιουσίας μίας επιχείρησης που προέρχεται από ένα λογιστικό γεγονός σε τουλάχιστον δύο ή περισσότερους λογαριασμούς. Για παράδειγμα, η αγορά εμπορευμάτων με μετρητά αυξάνει το λογαριασμό εμπορευμάτων (ο οποίος χρεώνεται) και μειώνει το ταμείο (το οποίο πιστώνεται). Η διπλογραφική μέθοδος εξασφαλίζει πληρέστερη πληροφόρηση για τον προϋπολογισμό, τις μεταβολές του και την εκτέλεση του αφού καταγράφει την περιουσία και τα λογιστικά γεγονότα σε δεδουλευμένη βάση.

Σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, απλογραφική μέθοδο εφαρμόζουν οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Α' και Β' κατηγορίας (βιβλία αγορών και εσόδων-εξόδων αντίστοιχα). Σε αντίθετη περίπτωση, μόνο οι επιτηδευματίες που υπάγονται στην Γ' κατηγορία εφαρμόζουν τη διπλογραφική ή αλλιώς διγραφική μέθοδο.

1.8 Θεμελιώδης λογιστικές αρχές και παραδοχές

Οι βασικές λογιστικές αρχές και παραδοχές που πρέπει να υπάρχουν για να καταρτιστούν οι οικονομικές καταστάσεις είναι:

i. Αρχή της αυτοτέλειας της επιχειρηματικής οντότητας.

Κάθε επιχείρηση, οποιασδήποτε νομικής μορφής αποτελεί ξεχωριστή και αυτοτελή οντότητα, ανεξάρτητα από τον ή τους φορείς της. Διαθέτει τα δικά της περιουσιακά στοιχεία και έχει τις δικές της υποχρεώσεις, τόσο απέναντι σε τρίτους όσο και απέναντι στους φορείς της. Επίσης, λειτουργεί ανεξάρτητα από τους μετόχους και επιχειρηματίες, π.χ. τα κτίρια και τα υλικά αγαθά ανήκουν στην επιχείρηση και όχι στον επιχειρηματία.

ii. Αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας της επιχείρησης (going concern).

Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν την περιουσιακή διάρθρωση της επιχείρησης με δεδομένο ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει την λειτουργία της στον μέλλον και δεν έχει την πρόθεση ούτε την ανάγκη να περικόψει το επίπεδο των δραστηριοτήτων της. Σε περίπτωση που συμβεί κάτι τέτοιο, οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παρουσιαστούν σε διαφορετική βάση (αποτιμήσεις, κ.λπ.).

iii. Αρχή της σταθερότητας της νομισματικής μονάδας μέτρησης.

Με την παραδοχή της αρχής αυτής, η λογιστική αποδέχεται το χρήμα (εθνικό νόμισμα) ως την καταλληλότερη μονάδα μέτρησης και έκφρασης της αξίας των διαφόρων στοιχείων και συναλλαγών της επιχείρησης. Επιπλέον προϋποθέτει τη σταθερότητα της αγοραστικής δύναμης της νομισματικής μονάδας στο χρόνο.

iv. Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (Accrual Basis).

Ως λογιστική χρήση ορίζεται η διαχειριστική περίοδος μεταξύ δύο διαδοχικών ισολογισμών. Η λογιστική ξεχωρίζει τις οικονομικές συναλλαγές σε οικονομικές χρήσεις συνεχόμενες μεταξύ τους και ίδιου χρονικού διαστήματος ώστε να επιτυγχάνεται η συγκρισιμότητα διαχρονικά. Τα αποτελέσματα των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις των περιόδων τις οποίες αφορούν, όταν πραγματοποιούνται και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται. Αυτή η παραδοχή δεν μπορεί να ισχύει για την Κατάσταση Ταμειακών Ροών.

v. Αρχή περιοδικότητας των αποτελεσμάτων.

Η λογιστική παρουσιάζει τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης σε συγκεκριμένα χρονικά διαστήματα ή οικονομικές χρήσεις τα οποία είναι ίσα μεταξύ τους. Συνήθως αποτελούν ένα οικονομικό έτος.

vi. Αρχή της αντικειμενικότητας.

Σύμφωνα με την αρχή αυτή, οι λογιστικές καταχωρήσεις πρέπει να βασίζονται σε γεγονότα αντικειμενικά προσδιορισμένα και επαληθεύσιμα ώστε να παρέχεται αξιόπιστη πληροφόρηση για την πορεία της επιχείρησης.

vii. Αρχή του ιστορικού κόστους.

Η λογιστική χρησιμοποιεί ως βάση για την μέτρηση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων το κόστος κατά ημερομηνία αγοράς. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, οι λογιστικές εγγραφές που απεικονίζουν την απόκτηση των περιουσιακών στοιχείων, την πραγματοποίηση εσόδων και εξόδων και τη δημιουργία υποχρεώσεων και στοιχείων της καθαρής θέσης, καταχωρούνται στα βιβλία με αξίες κόστους κτήσης. Το κόστος κτήσης είναι το συνολικό αντάλλαγμα για την απόκτηση ενός περιουσιακού

στοιχείου και τα απαραίτητα κόστη που απαιτούνται ώστε να μπορεί να χρησιμοποιηθεί σύμφωνα με τον προορισμό του.

viii. Αρχή της πραγματοποίησης του εσόδου.

Στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους, τα έσοδα λογίζονται κατά το χρόνο της πραγματοποίησης τους (δεδουλευμένη βάση) και όχι κατά το χρόνο είσπραξής τους (ταμειακή βάση). Έτσι, η λογιστική αναγνωρίζει και καταχωρεί τα έσοδα μόνο τη στιγμή που ολοκληρώνεται η πώληση του προϊόντος ή η παροχή της υπηρεσίας του και όχι νωρίτερα.

ix. Αρχή του συσχετισμού εσόδου-εξόδου.

Τα έσοδα κάθε λογιστικής περιόδου πρέπει να προσδιορίζονται με βάση την αρχή της πραγματοποίησης τους. Βάσει της αρχής του συσχετισμού εσόδων-εξόδων, στα έσοδα κάθε λογιστικής περιόδου πρέπει να αντιπαρατίθενται τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την απόκτηση των εσόδων αυτών, ώστε με το συσχετισμό αυτών των δύο μεγεθών, να προσδιορίζεται το αποτέλεσμα της περιόδου. Αν ορισμένα έσοδα προέρχονται από μια προηγούμενη λογιστική περίοδο ή αναβάλλονται για μια επόμενη λογιστική περίοδο, τα έξοδα που συσχετίζονται με τα έσοδα αυτά πρέπει κατά αντιστοιχία να μεταφέρονται από την προηγούμενη λογιστική περίοδο ή να αναβάλλονται για την επόμενη χρήση.

x. Αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων.

Για να είναι συγκρίσιμα τα λογιστικά μεγέθη και τα αποτελέσματα των χρήσεων, επιβάλλεται να μην μεταβάλλονται οι λογιστικές μέθοδοι κατά τη διαδοχή των χρήσεων. Συνεπώς υποχρεώνει κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μιας λογιστικής περιόδου, την εφαρμογή των ίδιων μεθόδων που εφαρμόστηκαν και την προηγούμενη λογιστική περίοδο, ώστε να μην αλλοιώνεται διαχρονικά η χρηματοοικονομική της εικόνα. Σε περίπτωση ανάγκης μεταβολής της μεθόδου, θα πρέπει αυτή και οι συνέπειες της να απεικονίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και να αναλύονται στο προσάρτημα.

xi. Αρχή της συντηρητικότητας.

Βάσει της αρχής αυτής η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Ισολογισμός) και η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Επίδοσης (Αποτελέσματα Χρήσης) της επιχείρησης θα πρέπει να εμφανίζονται με τους πιο συντηρητικούς υπολογισμούς, με τη λιγότερη ευνοϊκή περιουσιακή κατάσταση και με το μικρότερο πλεόνασμα, με γνώμονα την ακριβή και αξιόπιστη ενημέρωση των πολιτών και των εκλεγμένων αντιπροσώπων τους. Τα έσοδα δηλαδή δεν θα πρέπει να είναι διογκωμένα ενώ τα έξοδα να είναι μειωμένα ώστε να φαίνεται ότι η επιχείρηση έχει το μέγιστο δυνατόν αποτέλεσμα για την επίτευξη του κέρδους.

xii. Αρχή του ουσιώδους

Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης αναφέρονται γεγονότα που είναι σημαντικά-ουσιώδη για τη λήψη αποφάσεων από τους χρήστες. Με αυτόν τον τρόπο μόνο τα σημαντικά για τον οικονομικό οργανισμό λογιστικά γεγονότα θα πρέπει να παρακολουθούνται.

xiii. Αρχή της πλήρους γνωστοποίησης

Οι δημοσιευόμενες λογιστικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν σαφή και συνοπτική αποκάλυψη όλων των σημαντικών λογιστικών αρχών, παραδοχών, κανόνων και διαδικασιών που έχουν χρησιμοποιηθεί για την προετοιμασία τους.

xiv. Αρχή της αποκάλυψης

Οι δημοσιευόμενες λογιστικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν σαφή και συνοπτική αποκάλυψη όλων των σημαντικών λογιστικών αρχών, παραδοχών, κανόνων και διαδικασιών που έχουν χρησιμοποιηθεί για την προετοιμασία τους. Έτσι, δεν θα θεωρηθούν παραπλανητικές ή λανθασμένες οι πληροφορίες που προκύπτουν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ

2.1. Εισαγωγή

Οι λογιστικές πληροφορίες, είτε απευθύνονται στη διοίκηση είτε σε τρίτους, θα πρέπει να είναι συγκρίσιμες μεταξύ τους στα πλαίσια της επιχείρησης αλλά και εκτός, με στοιχεία ομοειδών επιχειρήσεων του κλάδου. Επιπλέον, οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων θα πρέπει να παρουσιάζονται με τρόπο ενιαίο και κατανοητό απ' όλους τους ενδιαφερόμενους ώστε να είναι αποτελεσματική η σύγκριση και καταγραφή των λογιστικών πράξεων. Για τον λόγο αυτό καθιερώθηκε σε κάθε χώρα η λογιστική τυποποίηση και εφαρμόζεται με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο όπως αυτό ισχύει δια νόμου κάθε φορά.

Το Εθνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο μίας χώρας αποτελεί το λογιστικό σχέδιο με το οποίο καθορίζεται ενιαίος τρόπος της λογιστικής εργασίας και αφορά όλες τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην επικράτειά του. Με τον τρόπο αυτό αποβλέπει στην εξασφάλιση της συγκέντρωσης ομοιογενών στοιχείων και πληροφοριών σχετικά με την περιουσιακή διάρθρωση, τη χρηματοοικονομική θέση και την παραγωγική και συναλλακτική δραστηριότητα όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας, κατά κλάδους και συνολικά.

Η τυποποίηση και συγκρισιμότητα όμως, δεν απορρέουν μόνο από τις παραδεκτές λογιστικές αρχές. Η αυθαιρεσία πολλών λογιστών και ο αυτοσχεδιασμός, χωρίς να ακολουθούν τις λογιστικές αρχές, συχνά καταστρέφει τη συγκρισιμότητα των στοιχείων. Έτσι, με την καθιέρωση του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ), επιτυγχάνεται η τυποποίηση και η ομοιομορφία των λογιστικών μεγεθών και σε εθνικό επίπεδο.

2.2. Ιστορική Αναδρομή

Η εφαρμογή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ξεκίνησε από τις αρχές του 20^{ου} αιώνα σε πολλές χώρες τις Ευρώπης. Μερικές από αυτές ήταν η Γερμανία το 1937, το Βέλγιο το 1921, η Γαλλία το 1942, κ.α.

Σαν θεσμός βέβαια στην Ελλάδα, το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο καθιερώθηκε με το νόμο 1041/2.4.1980 (άρθρα 47,48 και 49). Με αυτόν το νόμο, καθορίστηκε η έννοια και ο σκοπός του νέου θεσμού και οριοθετήθηκαν τα πλαίσια μέσα στα οποία έπρεπε να καθοριστούν τα περιεχόμενα του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων. Με το προεδρικό διάταγμα 1123/1980 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου», καθιερώνεται η 1^η Ιανουαρίου του 1982, ως ημερομηνία έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του. Στη συνέχεια με το άρθρο 7 του νόμου 1882/1990 έγινε υποχρεωτική καθιέρωση του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου από όλες τις εταιρίες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτό Ελεγκτή. Με το προεδρικό διάταγμα 186 του 1992 υποχρεώθηκαν από

1/1/1993, οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ), να εφαρμόζουν τις αρχές του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και να τηρούν τους πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του. Το 1996 μετά από τροποποίηση του Διατάγματος, υποχρεώθηκαν να τηρούν και τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς.

2.3. Πώς επιτυγχάνεται η Λογιστική Τυποποίηση με τα Γενικά Λογιστικά Σχέδια

Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ρυθμίζει τα βασικά λογιστικά θέματα και δίνει το πλαίσιο μέσα στο οποίο οι επιχειρήσεις θα έχουν τη δυνατότητα να αντιμετωπίσουν τις ιδιορρυθμίες και τις ανάγκες τους. Υιοθετούν κάποιες αρχές και ρυθμίσεις τα οποία πρέπει να εφαρμόζονται καθολικά από τις επιχειρήσεις κάθε χώρας ώστε οι ενέργειες αυτές να γίνονται με αποτελεσματικό τρόπο. Η τυποποίηση επιτυγχάνεται με την μελέτη και την καθιέρωση των παρακάτω:

- Ενιαία λογιστική ορολογία η οποία καθιερώνεται με σαφήνεια και ακρίβεια ενώ καταργούνται οι λογιστικοί διάλεκτοι και υιοθετείται ενιαία λογιστική γλώσσα. Έτσι, οι λογιστές εκφράζουν με τις λέξεις αυτές τις ίδιες έννοιες και αποφεύγονται οι παρανοήσεις και παρερμηνείες.
- Ενιαίας ονοματολογίας των λογαριασμών όπου το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο επιβάλλει την τήρηση λογαριασμών με ομοιογενές περιεχόμενο και με ονοματολογία που ανταποκρίνεται στο περιεχόμενο τους. Καταργείται με τον τρόπο αυτό η λογιστική αναρχία που παρατηρείται στην πράξη σχετικά με τη δημιουργία πληθώρας λογαριασμών με ανομοιόμορφο περιεχόμενο.
- Συνδεσμολογίας των λογαριασμών το οποίο καθορίζει για καθένα λογαριασμό ποιος ή ποιοι πιστώνονται όταν αυτός χρεώνεται και αντίστροφα. Η καθιέρωση της συνδεσμολογίας, σε συνδυασμό με την ονοματολογία των λογαριασμών, οδηγεί σε ακριβές και αντικειμενικό περιεχόμενο κάθε λογαριασμού, σύμφωνα με όσα καθορίζονται από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.
- Ενιαίων κανόνων κοστολογήσεως και αποτιμήσεως. Καθορίζονται με σαφήνεια από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, ποιές δαπάνες ενσωματώνονται στο κόστος κτήσεως των παγίων στοιχείων, των αγορών και ιδίως στο κόστος παραγωγής ενώ καθιερώνονται ομοιόμορφοι κανόνες λογισμού του κόστους. Έτσι, κάθε μορφή κόστους (αγοράς, βιομηχανικού, εμπορικού, κ.λ.π) περιέχει ορισμένα στοιχεία που καθορίζονται αντικειμενικά και όχι υποκειμενικά κατά την κρίση του κοστολόγου – λογιστή της επιχειρήσεως, ενώ με την εφαρμογή σε εθνική κλίμακα των μεθόδων κοστολογήσεως, οι διάφορες μορφές κόστους αποκτούν το μεγάλο πλεονέκτημα της συγκρισιμότητας.

- Ενιαίου τύπου οικονομικές καταστάσεις όπου καθιερώνονται ενιαίου τύπου ισολογισμοί, λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσεως, πίνακες διάθεσης αποτελεσμάτων, κ.λ.π. Η κατάρτιση των καταστάσεων αυτών είναι σημαντική αφού τα υπόλοιπα των λογαριασμών απεικονίζουν τα λογιστικά μεγέθη που έχουν καθοριστεί από το σχέδιο. Αρκεί συνεπώς το σχέδιο να καθορίσει την ομαδοποίηση των λογαριασμών και την εμφάνιση αυτών, με κατάλληλους τίτλους, στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες αποτελούν και το τελικό προϊόν της λογιστικής παραγωγικής διαδικασίας.

2.4. Περιεχόμενο λογιστικών σχεδίων

Όσον αφορά στην καθιέρωση κοινών αποδεκτών κανόνων, στη σύγχρονη λογιστική πράξη έχουν διαμορφωθεί δυο καθεστώτα. Από τη μια μεριά έχει διαμορφωθεί το Αγγλοσαξονικό καθεστώς, που εμφανίζει μια ελαστικότητα, καθιερώνοντας «λογιστικές αρχές» που συναποτελούν μια πλήρη λογιστική δεοντολογία. Παρόλο αυτά προσαρμόζεται όμως στις ειδικές συνθήκες κατά περίπτωση, επειδή δεν περιέχει κανόνες λογιστικής οργάνωσης. Από την άλλη μεριά έχει διαμορφωθεί το Ευρωπαϊκό καθεστώς το οποίο εμφανίζει μια δυσκαμψία, καθιερώνοντας λογιστικά σχέδια που επιβάλλουν μια περιορισμένη δεοντολογία. Περιλαμβάνει κανόνες λογιστικής οργάνωσης της επιχείρησης, δεοντολογία που μέσα της πρέπει να ενταχθεί, κάνοντας τις αναγκαίες προσαρμογές της σε κάθε ειδική περίπτωση.

Το δεύτερο καθεστώς ακολούθησε και η χώρα μας, όπου νομοθετικά επέβαλλε κατά τη δεκαετία του '50 έναν κώδικα, τον «Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων». Κύριος σκοπός του ήταν η «σύλληψη» της φορολογητέας ύλης μέσα από την αποτελεσματική παρακολούθηση των συναλλαγών και μια στοιχειώδη οργάνωση και διαφάνεια της λογιστικής διαδικασίας. Το 1981 είδε το φως ένα δεύτερο νομοθέτημα για την επιβολή μιας ενιαίας και γενικής λογιστικής δεοντολογίας, το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980, που καθιέρωσε (σήμερα πλέον) υποχρεωτικά ένα ολοκληρωμένο λογιστικό σχέδιο.

Τελευταία καθιερώθηκε, με ημερομηνία εφαρμογής την 1-1-2004, η υποχρέωση για τις εταιρείες που οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, να συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν (Ισολογισμός - Αποτελέσματα Χρήσης - Ταμειακές Ροές) με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα πρότυπα αυτά είναι κανόνες που προσδιορίζουν με ακρίβεια το περιεχόμενο των λογαριασμών που εικονίζουν, είτε περιουσιακά στοιχεία, είτε στοιχεία των οικονομικών αποτελεσμάτων. Με τον τρόπο αυτό υπάρχει βεβαιότητα για το περιεχόμενο των λογαριασμών που τα στοιχεία τους δημοσιεύονται και συνεπώς οι πληροφορίες που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύονται είναι συγκρίσιμες, αξιόπιστες και αναμφισβήτητες.

2.5. Η σπουδαιότητα της λογιστικής τυποποίησης για την εθνική οικονομία και την κοινωνική πολιτική

Η μεγαλύτερη αλλαγή στην λογιστική, εισήχθη με την εφαρμογή του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και αποτελεί σπουδαίο εργαλείο για την κοινωνική πολιτική και την εθνική οικονομία μίας χώρας. Σήμερα, με την καθιέρωση κοινής λογιστικής γλώσσας είναι πλέον συνηθισμένο φαινόμενο να συνομιλούν οι λογιστές για εγγραφές με κωδικούς. Η εφαρμογή του βοήθησε τους ειδικούς να παρέχουν αξιόπιστες και αντικειμενικές πληροφορίες στους διοικούντες των επιχειρήσεων, σε επενδυτές, σε χρηματοδότες και άλλους ενδιαφερόμενους.

Η χρήση του σχεδίου καταρτίζεται με βάση τις αρχές, τους κανόνες και γενικά τις λογιστικές ρυθμίσεις που υπαγορεύει το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Με τον τρόπο αυτόν, τα λογιστήρια εκσυγχρονίζονται και τα πληροφοριακά στοιχεία που παρέχουν είναι αντικειμενικά αφού δεν κατασκευάζονται με αυθαίρετες επινοήσεις των λογιστών ενώ είναι διαχρονικά συγκρίσιμα. Οι ιδιότητες της συγκρισιμότητας και της αντικειμενικότητας δεν περιορίζονται μόνο μέσα στην επιχείρηση, αλλά επεκτείνονται στις ομοειδείς επιχειρήσεις του κλάδου και στις επιχειρήσεις των διαφόρων κλάδων της οικονομίας. Για παράδειγμα, οι Τράπεζες και το επενδυτικό κοινό κατευθύνουν τις αποταμιεύσεις και τα κεφάλαιά τους παραγωγικότερα με βάση τα δημοσιευόμενα και σε εθνική κλίμακα συγκρίσιμα στοιχεία. Έτσι επιτυγχάνεται ορθολογικότερη επένδυση των κεφαλαίων και αύξηση της παραγωγικότητας των επιχειρήσεων. Επιπλέον, οι Τράπεζες έχουν την δυνατότητα να εκτιμήσουν την πιστοληπτική ικανότητα μίας επιχείρησης, με αποτέλεσμα την ορθολογική χρηματοδότηση αυτής ενώ γίνεται ευκολότερη η ενημέρωση των μετόχων και η πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού.

Στα πλαίσια της εθνικής οικονομίας, ο φορολογικός έλεγχος καθίσταται ευκολότερος και αντικειμενικότερος, αφού ο φορολογικός ελεγκτής γνωρίζει το ακριβές περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας κάθε λογαριασμού. Παράλληλα παρέχει σ' αυτόν ουσιώδη στοιχεία για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ενώ προστατεύονται και οι επιχειρήσεις από τυχόν αυθαίρεσες των φορολογικών οργάνων. Επίσης, εξασφαλίζονται στοιχεία για την άσκηση της προστατευτικής οικονομικής πολιτικής μέσω του δασμολογικού, φορολογικού και οικονομικού συστήματος. Με τον τρόπο αυτό γίνεται ευκολότερη η συνεννόηση μεταξύ των επιχειρήσεων και των κρατικών υπηρεσιών, μίας και εξασφαλίζεται η κοινή ορολογία και η κοινή λογιστική γλώσσα.

Συγκεκριμένα επιτυγχάνονται τα παρακάτω:

- Η παροχή αναλυτικών και αντικειμενικών πληροφοριών στους λήπτες επιχειρηματικών αποφάσεων ώστε να επιτευχθεί η ορθολογικότερη επένδυση των κεφαλαίων και η αύξηση της παραγωγικότητας.
- Ο καθορισμός κοινής ορολογίας και «λογιστικής γλώσσας» για την ταχύτερη και αποτελεσματικότερη επικοινωνία των ενδιαφερομένων του οικονομικού κόσμου.
- Η διενέργεια διαχειριστικών, φορολογικών και αγορανομικών ελέγχων.

- Ο ακριβής, ομοιογενής, αντικειμενικός και ορθός υπολογισμός των στοιχείων σχετικά με την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα των επιχειρηματικών μονάδων. Με αυτόν τον τρόπο επιτυγχάνεται η διευκόλυνση της κατάρτισης οικονομικών αναλύσεων και μελετών σε όλους τους κλάδους της οικονομίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΣΚΟΠΟΙ ΚΑΙ ΣΗΜΑΣΙΑ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΣΧΕΔΙΩΝ

3.1. Γενικά

Η επιστήμη της λογιστικής εκτός των άλλων, έχει ως σκοπό την παροχή αναλυτικών πληροφοριών που αφορούν τα οικονομικά στοιχεία των επιχειρήσεων. Για την επιτυχία του σκοπού αυτού, η λογιστική αναλύει τα οικονομικά γεγονότα, αφού πρώτα τα διατυπώνει λογιστικά και τα καταχωρεί στα λογιστικά της βιβλία.

Έχει επικρατήσει η λογιστική τυποποίηση να αποκαλείται απλούστερα Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Παρότι έχει καθιερωθεί διεθνώς, ο όρος αυτός θεωρείται ατυχής γιατί δίνει την εντύπωση ότι δεν είναι τίποτα παραπάνω από ένα λογιστικό οδηγό, που αποβλέπει αποκλειστικά και μόνο σε μία τυποποιημένη λογιστική διαδικασία.

Στην πραγματικότητα ένα επιστημονικά καταρτισμένο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο έχει πολύ βαθύτερους και ευρύτερους σκοπούς. Αποτελεί σύνολο κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών που έχει ως σκοπό του την τυποποίηση των τηρούμενων λογαριασμών και την λειτουργία τους με ενιαίο τρόπο. Έτσι, καταργείται η πολυγλωσσία και καθορίζονται ενιαίοι κανόνες κοστολόγησης καθώς και ονοματολογία λογαριασμών. Ταυτόχρονα ακολουθούνται ομοιόμορφοι κανόνες αποτίμησης στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού και μέθοδοι απόσβεσης παγίων στοιχείων με βάση τις παραδεκτές αρχές. Τέλος, τα λογιστικά σχέδια αναφέρονται και στην σύνταξη και δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης (πίνακας διάθεσης κερδών, αποτελέσματα χρήσης, ισολογισμός κ.λ.π). Με τον τρόπο αυτό οι άμεσα ενδιαφερόμενοι διευκολύνονται στην κατανόηση και την ακριβή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας της οικονομικής μονάδας.

Επιγραμματικά λοιπόν αναφέρουμε ότι με τη χρήση του λογιστικού σχεδίου επιδιώκεται:

- i. Η ομοιομορφία και η τυποποίηση στις λογιστικές εργασίες.
- ii. Η πραγματική και ακριβής καταγραφή των οικονομικών πράξεων.
- iii. Η απλούστευση και διευκόλυνση των ελέγχων.
- iv. Η αύξηση της παραγωγικότητας μέσω της τυποποίησης.
- v. Η παροχή πληροφοριών και διατυπωμένων στοιχείων μέσω των λογαριασμών αποτελεσμάτων και των οικονομικών καταστάσεων.

3.2. Οι βασικές αρχές

- i. Η αρχή της αυτονομίας σύμφωνα με την οποία το σχέδιο λογαριασμών χωρίζεται σε τρία μέρη:
 - Τη γενική λογιστική (ομάδες 1^η-8^η) όπου κυριότερος σκοπός είναι η παρακολούθηση και καταγραφή των συναλλαγών αλλά και ο εσωτερικός έλεγχος. Μέσα από τις ομάδες αυτές γίνεται επίσης και ο προσδιορισμός του αποτελέσματος αλλά και η συγκέντρωση των εσόδων-εξοδών κατά λειτουργία.

- Την αναλυτική λογιστική ή κοστολόγηση (ομάδα 9) η οποία επεξεργάζεται τους λογαριασμούς των ομάδων 2 (αποθέματα), ομάδα 6 (οργανικά έξοδα κατ' είδος), ομάδα 7 (οργανικά έσοδα κατ' είδος) και ομάδα 8 (λογαριασμοί αποτελεσμάτων μόνο από 81-85). Σκοπός της Αναλυτικής Λογιστικής είναι η εξαγωγή του κόστους παραγωγής και η παροχή πληροφοριών στη διοίκηση. Εδώ παρακολουθούνται οι ποσοτικές μεταβολές και οι συνθέσεις των αποθεμάτων, των εσόδων, των εξόδων και των εκτάκτων και ανόργανων αποτελεσμάτων. Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται ο προσδιορισμός των αναλυτικών και συνολικών αποτελεσμάτων της οικονομικής μονάδας αλλά και ο έλεγχος της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας του συνόλου.
 - Τους λογαριασμούς τάξης (ομάδα 10^η) όπου περιλαμβάνονται λογαριασμοί που παρέχουν πληροφορίες και στατιστικά στοιχεία, όπως αλλότρια περιουσιακά στοιχεία, εγγυήσεις που λαμβάνονται ή παρέχονται και άλλα.
Οι λογαριασμοί κάθε μέρους λειτουργούν μεταξύ τους αυτόνομα χωρίς να συνδέονται ή να κινούνται μαζί με τους λογαριασμούς άλλης ομάδας.
- ii. Η αρχή της συγκέντρωσης και παρακολούθησης κατ' είδος των αποθεμάτων, των εξόδων και των εσόδων. Εδώ οι λογαριασμοί των κατηγοριών αυτών δέχονται μόνο χρεοπιστώσεις και αντιλογισμούς ενώ οι μεταφορές και οι λογιστικές εργασίες για την κοστολόγηση γίνεται στους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής (9^η Ομάδα). Συγκεκριμένα:
- Τα αποθέματα παρακολουθούνται από την 2^η ομάδα
 - Τα έξοδα παρακολουθούνται από την 6^η
 - Τα έσοδα παρακολουθούνται από την 7^η ομάδα και
 - Τα αποτελέσματα παρακολουθούνται από την 8^η ομάδα.
- iii. Η αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού Γενικής εκμετάλλευσης.
Για τον προσδιορισμό των οργανικών αποτελεσμάτων, μεταφέρονται στο τέλος κάθε χρήσης κατ' είδος:
- τα αποθέματα αρχής και τέλους χρήσης καθώς επίσης και οι αγορές (ομάδα 2),
 - τα οργανικά έξοδα (χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών 60-68) και
 - τα οργανικά έσοδα (πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών 70-78).
- iv. Η αρχή της συντηρητικότητας που περιλαμβάνει τις μικρότερες αρχές:
- α) σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται μόνο τα κέρδη που έχουν πραγματοποιηθεί μέσα σ' αυτήν,
 - β) λαμβάνονται υπ' όψη όλοι οι πιθανοί κίνδυνοι και όλες οι πιθανόν ζημιές που αφορούν την χρήση που κλείνει τις προηγούμενες χρήσεις,
 - γ) υπολογίζονται και καταχωρούνται όλες οι απαραίτητες αποσβέσεις και προβλέψεις ανεξάρτητα από τα αποτελέσματα χρήσης

(κέρδη ή ζημιές).

δ) τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση υπολογίζονται σ' αυτήν ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους.

v. Η αρχή της αυτοτέλειας των διαχειριστικών χρήσεων

vi. Η εφαρμογή παγίων μεθόδων (πάντοτε των ίδιων) κατά την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων.

3.3. Γενικές αρχές τήρησης και σχέδια λογαριασμών

Για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της ύπαρξης του παραστατικού (δικαιολογητικού). Με βάση τα δικαιολογητικά αυτά (τιμολόγια, δελτία λιανικής πώλησης, κ.λ.π) καταγράφονται με λογιστικό τρόπο τα έσοδα και τα έξοδα. Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας καταχωρούνται τα παρακάτω στοιχεία:

- i. Ο αύξων αριθμός του παραστατικού, με το οποίο γίνεται η καταχώριση στο λογαριασμό αυτό του σχετικού ποσού.
- ii. Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή όπου θα εξηγείται καθαρά ο λόγος της χρεοπίστωσης του συγκεκριμένου λογαριασμού.

Το σύνολο των λογαριασμών σε μια επιχείρηση που λειτουργούν για να αποδώσουν οποιοδήποτε οικονομικό ή λογιστικό γεγονός συγκροτούν δέκα ομάδες που περιλαμβάνουν τα παρακάτω:

Ομάδα 1^η - Λογαριασμοί Παγίου Ενεργητικού

Ομάδα 2^η - Λογαριασμοί Αποθεμάτων

Ομάδα 3^η - Λογαριασμοί Απαιτήσεων και Διαθεσίμων

Ομάδα 4^η - Λογαριασμοί Καθαρής Θέσης – Προβλέψεων – Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων

Ομάδα 5^η - Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων

Ομάδα 6^η - Λογαριασμοί Οργανικών Εξόδων κατ' Είδος

Ομάδα 7^η - Λογαριασμοί Οργανικών Εσόδων κατ' Είδος

Ομάδα 8^η - Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων

Ομάδα 9^η - Λογαριασμοί Αναλυτικής Λογιστικής ή Κοστολόγηση

Ομάδα 10^η - Λογαριασμοί Τάξης

Οι πρώτες τρεις ομάδες αφορούν το Ενεργητικό ενώ η 4^η και η 5^η το Παθητικό. Στα Αποτελέσματα Χρήσης συμπεριλαμβάνονται η 6^η, 7^η και 8^η ομάδα.

3.4. Η εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92) επεκτάθηκε η εφαρμογή του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σε όλες τις οικονομικές μονάδες που τηρούν τρίτης κατηγορίας βιβλία (οι εταιρίες, που ελέγχονται από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών, υποχρεωτικά το εφαρμόζουν από 31/12/1990), μόνο ως προς τους πρωτοβάθμιους και δευτεροβάθμιους λογαριασμούς. Αναλυτικά:

i. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας, υποχρεούται από 1.1.1993 να εφαρμόζει το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι τηρούνται μόνο από τους επιτηδευματίες που από τις διατάξεις άλλων νόμων έχουν υποχρέωση να τους τηρούν.

Η ανάπτυξη των δευτεροβάθμιων λογαριασμών σε επίπεδο τριτοβάθμιων γίνεται σύμφωνα με τις ανάγκες του επιτηδευματία.

ii. Ο επιτηδευματίας, που από τις διατάξεις άλλων νόμων έχει πρόσθετες υποχρεώσεις σε ότι αφορά την εφαρμογή του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, διατηρεί τις υποχρεώσεις αυτές και μετά την εφαρμογή του κώδικα. Μάλιστα, η μη εφαρμογή των διατάξεων των νόμων αυτών σχετικά με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο έχει ως συνέπεια την επίδραση και από πλευράς διατάξεων του κώδικα. Έτσι, η παράβαση των διατάξεων αυτών αποτελεί και παράβαση των διατάξεων του κώδικα και επισύρει ακόμη και τις επιπτώσεις από πλευράς κύρους των βιβλίων και στοιχείων.

iii. Ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση εφαρμογής του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου από ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και κατά μετοχές ετερόρρυθμες εταιρίες, οι οποίες υποχρεούνται να επιλέγουν τους ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών. Για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων τους βιβλίων υποχρεούνται να εφαρμόζουν το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τους λογαριασμούς της ομάδας 9, που αναφέρονται στην Αναλυτική Λογιστική εκμετάλλευσης, από την εταιρική χρήση που αρχίζει μετά την 31^η Δεκεμβρίου 1990.

Η καθιέρωση του θεσμού της λογιστικής τυποποίησης δημιούργησε την ανάγκη της εισαγωγής και της σύστασης του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (Ε.Σ.Υ.Λ.), με σκοπό να διευκολύνει την εφαρμογή τόσο του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου όσο και Κλαδικών, με γνωμοδοτήσεις, ερμηνευτικές οδηγίες και με την παρακολούθηση της εξέλιξης της επιστήμης και της πρακτικής. Όμοια όργανα έχουν συσταθεί και λειτουργούν με μεγάλη επιτυχία και σε άλλες χώρες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ή ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΑΥΤΩΝ

4.1. Εισαγωγή

Μόλις λίγα χρόνια πριν, η εναρμόνιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, φαινόταν στους περισσότερους ως ένας αξιοθαύμαστος αλλά άπιαστος στόχος. Η παγκοσμιοποίηση όμως των αγορών και η επέκταση των επιχειρήσεων, πέρα από τα στενά εθνικά όρια, έγινε σύντομα πραγματικότητα. Εξαιτίας αυτής της διεθνούς συνεργασίας, οι επιχειρήσεις καλούνται να επανατοποθετήσουν την κουλτούρα και την στρατηγική τους σε ένα νέο περιβάλλον με την χρήση ενός κοινού κώδικα επικοινωνίας. Κατέστη λοιπόν αναγκαίο η εφαρμογή προτύπων, που είναι αποδεκτά τόσο από το Ευρωπαϊκό όσο και από το παγκόσμιο οικονομικό περιβάλλον.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης αποτελούν μια σειρά λογιστικών αρχών και μεθόδων που αποβλέπουν στην πραγματική χρηματοοικονομική θέση μιας επιχείρησης και την περιουσιακή της διάρθρωση. Συγκεκριμένα, αποβλέπουν στην κατάρτιση και παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων των εταιρειών με εισηγμένες κυρίως τις μετοχές τους στο Χρηματιστήριο, μετά από αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην πραγματική τους αξία. Επιτυγχάνουν τους στόχους τους κυρίως μέσω της ανάπτυξης, της δημοσίευσης και της εφαρμογής τους σε γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις και λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις απευθύνονται σε πολλούς χρήστες με διαφορετικές ανάγκες και απαιτήσεις πληροφόρησης π.χ. πιστωτές, μέτοχοι, εργαζόμενοι και επενδυτές. Οι λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές από της άλλη, περιέχουν πληροφορίες που παρέχονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού και στόχος τους είναι να βοηθήσουν τους χρήστες να κατανοήσουν μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων και να βελτιώσουν την ικανότητα τους να προβαίνουν σε αποδοτικές οικονομικές αποφάσεις.

Η δημιουργία και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι ένα σημαντικό βήμα για την παροχή αξιόπιστης και διεθνώς συγκρίσιμης λογιστικής πληροφόρησης. Επηρεάζουν τον τρόπο με τον οποίο τα λογιστικά μεγέθη και οι διάφοροι χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι αποτιμώνται και λογίζονται, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο γίνονται αντικείμενο διαχείρισης και ελέγχου. Για τον λόγο αυτό δεν αποτελούν απλά μια υποχρέωση, αλλά ανάγκη για την αποτελεσματικότερη διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και ταυτόχρονα ένα εργαλείο που θα διαφοροποιήσει και θα καθιερώσει μια επιχείρηση στις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στις διεθνείς αγορές.

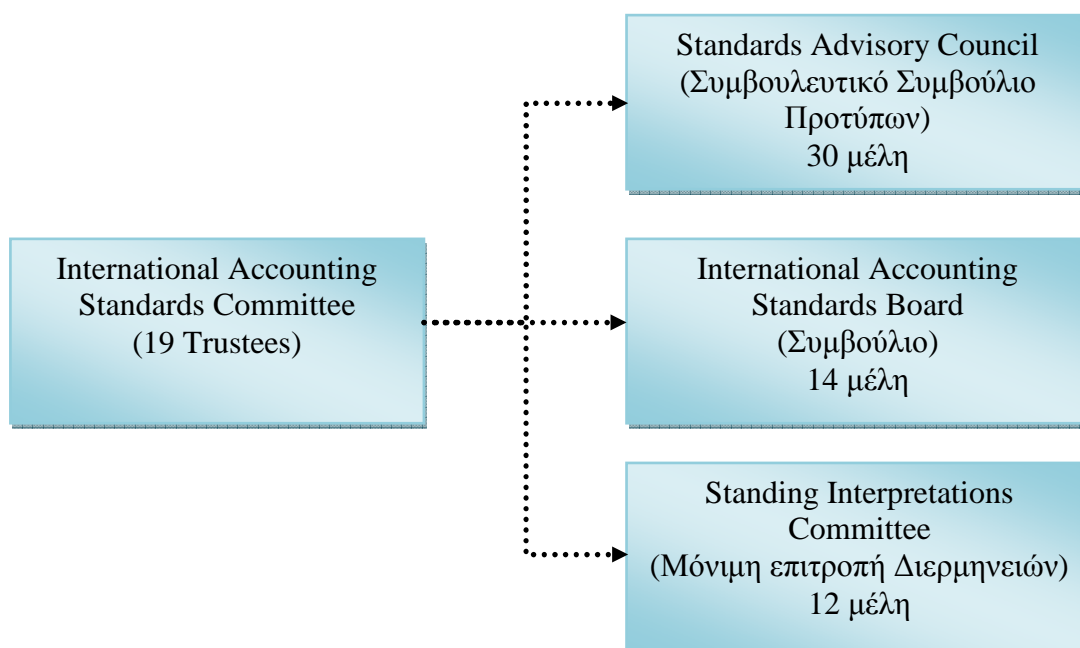
4.2 Οργανωτική δομή και σκοποί της IASC και της IASB.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC) ιδρύθηκε στις 29 Ιουνίου 1973 στο Λονδίνο, ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας, των ΗΠΑ και του Μεξικού. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, όπου υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC.

Τον Μάρτιο του 2001, συστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός το International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) με έδρα την πολιτεία Delaware των ΗΠΑ. Ο οργανισμός αυτός αποτελεί την μητρική οντότητα του International Accounting Standards Board (IASB), που έχει την ευθύνη για την έκδοση Λογιστικών Προτύπων. Στις 1 Απριλίου 2001, η IASC μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board (IASB), για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της αντίστοιχης Αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (FASB). Αυτό ήταν και το αποκορύφωμα της αναδιοργάνωσης που βασίστηκε στις προτάσεις της μελέτης που είχε ως τίτλο “Προτάσεις για τη Δόμηση της IASC στο μέλλον”.

Το IASC Foundation είναι ένας ανεξάρτητος οργανισμός που έχει ως κύρια σώματα, τους Επιτρόπους (Trustees) και το IASB, όπως επίσης το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (Standards Advisory Council) και την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Standing Interpretations Committee) – η οποία πλέον ονομάζεται International Financial Reporting Interpretation Committee.

Στο παρακάτω οργανόγραμμα παρουσιάζονται αναλυτικότερα τα κύρια σώματα του IASC:



Επίτροποι (Trustees):

Αποτελούν 19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο, οι οποίοι έχουν αρμοδιότητες:

- i. Να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου Προτύπων,
- ii. Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό,
- iii. Να τροποποιούν το καταστατικό και
- iv. Να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου.

Συμβούλιο (IASB)

Το IASB (International Accounting Standards Board) άρχισε να λειτουργεί το 2001, όταν χρηματοδοτήθηκε με εισφορές που συγκεντρώθηκαν από τα μέλη του Διοικητικού του Συμβουλίου, από το ίδρυμα IASC, από μεγάλες λογιστικές και βιομηχανικές εταιρίες και από λοιπούς διεθνείς και επαγγελματικούς οργανισμούς. Αποτελείται από 14 μέλη και έχει την αποκλειστική ευθύνη για την κατάρτιση και την έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης). Το κριτήριο της επιλογής των μελών είναι η δημιουργία μιας ομάδας που θα συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες και την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές, με σκοπό τη συνεισφορά στην ανάπτυξη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας. Χωρίζεται σε δύο σώματα, το “Συμβουλευτικό Σώμα” και την “Μόνιμη Επιτροπή” τα οποία υποβάλλουν σχέδια λογιστικών προτύπων προς το IASB. Μετά από συμφωνία των 2/3 των μελών του, αποδέχεται τα σχέδια αυτά και τα στέλνει σε όλες τις ενδιαφερόμενες χώρες για συζήτηση και παρατηρήσεις. Στη συνέχεια το θέμα επανέρχεται στο IASB και όπου είναι αναγκαίο αναθεωρείται. Αν το αναμορφωμένο σχέδιο γίνει αποδεκτό από τα 3/4 των μελών του, τότε αυτό γίνεται ένα καινούργιο Πρότυπο-Standard.

Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (SAC)

Αποτελείται από 30 μέλη, τα οποία προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και επαγγελματικούς χώρους ενώ διορίζονται για τρία έτη. Σκοπό έχουν την παροχή συμβουλών προς το IASB σχετικά με τα τρέχοντα έργα και την πληροφόρηση του IASB για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών. Για την επίτευξη των σκοπών αυτών προβλέπονται ανά τρία έτη τακτικές συνεδριάσεις με το IASB.

Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (SIC – IFRIC)

Αποτελείται από 12 μέλη με υποχρεωτική θητεία επίσης τρία χρόνια. Η επιτροπή συνεδριάζει όταν αυτό απαιτείται και η βασική της αρμοδιότητα είναι η ερμηνεία των προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα πρότυπα.

Σκοποί της IASC

Το IASC λαμβάνει γνώση των σχεδίων ή των Λογιστικών Προτύπων, τα οποία έχουν ήδη εκδοθεί για κάθε θέμα και υπό το φως μιας τέτοιας γνώσης δημιουργεί ένα Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο για παγκόσμια αποδοχή. Ένα από τα αντικείμενα της IASC είναι να εναρμονίσει, όσο είναι δυνατόν, τα διαφορετικά Λογιστικά Πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών. Για την επίτευξη αυτού του σκοπού, της προσαρμογής των υπαρχόντων προτύπων και της διατύπωσης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε νέα θέματα, η IASC επικεντρώνεται στα ουσιώδη. Για το λόγο αυτό προσπαθεί να μη γίνουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τόσο περίπλοκα, ώστε να είναι δυνατό να εφαρμοστούν σε παγκόσμια κλίμακα.

Αναλυτικότερα και σύμφωνα με το καταστατικό της, οι σκοποί της IASC είναι:

- i. Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα τα οποία πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους.
- ii. Να εργάζεται για την εναρμόνιση και βελτίωση των κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Με τον όρο Οικονομικές Καταστάσεις εννοούμε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις όλων των επιχειρήσεων ανεξαρτήτως του κλάδου στον οποίο ανήκουν και περιλαμβάνουν:
 - Τα Αποτελέσματα Χρήσης
 - Τον Ισολογισμό
 - Τις Ταμειακές Ροές
 - Τις μεταβολές στην Χρηματοοικονομική Θέση και
 - Τις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.
- iii. Να αναθεωρεί τα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
- iv. Η δημιουργεί εκθέσεις πρότυπης λογιστικής πρακτικής στα Συμβούλια των κυβερνήσεων Σωματείων.
- v. Η δημοσιεύει συμβουλευτικά έγγραφα με σκοπό τη διατήρηση και βελτίωση των λογιστικών προτύπων.

Σημειώνουμε επίσης ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που εκδίδονται από την IASC αναθεωρούνται συνεχώς, για να εναρμονίζονται με την τρέχουσα πραγματικότητα. Για το λόγο αυτό, η εφαρμογή τους εξασφαλίζει συγκρίσιμες Οικονομικές Καταστάσεις τόσο χρονικά και κυρίως μεταξύ του έτους μετάβασης και πλήρους εφαρμογής των προτύπων, όσο και μεταξύ των διαφόρων επιχειρήσεων.

Υποχρεώσεις των μελών της I.A.S.C.

Οι υποχρεώσεις των μελών της IASC επικεντρώνονται στη γνωστοποίηση της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από κάθε ουσιώδη άποψη στις περιπτώσεις που τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται. Συγκεκριμένα, τα μέλη της I.A.S.C υποχρεούνται να υποστηρίξουν το έργο της και οφείλουν:

- i. Να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το Συμβούλιο της I.A.S.B.
- ii. Να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου:
 - να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.
 - να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, όπως επίσης τις Κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης, ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι με την συμμόρφωση αυτή.
 - να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων διεθνώς.

Σκοποί της I.A.S.B.

Σύμφωνα με το καταστατικό της, ο αποκλειστικός σκοπός του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι να εκδίδει ψηλής ποιότητας, κατανοητά και εφαρμόσιμα λογιστικά πρότυπα που απαιτούν την παρουσίαση διαφανών και συγκρίσιμων πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Έτσι, η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών αυτών καταστάσεων, βοηθά στην λήψη ορθότερων αποφάσεων από τους άμεσα ενδιαφερόμενους (μέτοχοι, πιστωτές και εργαζόμενοι του ευρύτερου κοινωνικού συνόλου).

Συγκεκριμένα πρέπει:

- Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό, όμοια Λογιστικά Πρότυπα, που θα πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.
- Να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους.
- Να εργάζεται γενικά για την συνεχή βελτίωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αλλά και των κανόνων και διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.

Υποχρεώσεις της I.A.S.B.

Τα μέλη της IASB υποχρεούνται να υποστηρίζουν το έργο της και οφείλουν να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το συμβούλιο της IASB. Επίσης, πρέπει να πείθουν τις κυβερνήσεις, τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης καθώς και τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, πως οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από κάθε άποψη και να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι από αυτή τη συμμόρφωση.

4.3 Γενικές αρχές των διεθνών λογιστικών προτύπων

Οι αρχές και οι κανόνες που χρησιμοποιούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν πολλά κοινά σημεία με τις βασικές λογιστικές αρχές που επιβάλλει το λογιστικό σχέδιο και η λογιστική θεωρία. Από τη στιγμή που προέκυψε η ανάγκη εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα, άρχισαν να ακούγονται πολλές επιφυλάξεις και ανησυχίες για την εφαρμογή τους. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχείρησης. Η παρουσίαση αυτή απαιτεί την διαβεβαίωση με καλή πίστη των επιδράσεων των συναλλαγών, των γεγονότων και συνθηκών σύμφωνα με τους ορισμούς και τα κριτήρια αναγνώρισης για περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και δαπάνες. Για αυτόν τον λόγο, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα βασίζονται σε κάποιες γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές οι οποίες εξασφαλίζουν την αντικειμενικότητα, την εγκυρότητα και την αξιοπιστία τους.

Πιο αναλυτικά, οι αρχές αυτές παρουσιάζονται παρακάτω:

➤ Αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίασης

Οι Οικονομικές Καταστάσεις των εταιρειών που καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα πρέπει να συμμορφώνονται απαραίτητα σε όλες τις αρχές των προτύπων και να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Η εφαρμογή τους θα πρέπει να είναι πολύ προσεκτική ούτως ώστε να μην παραπαιούνται τα οικονομικά δεδομένα των εταιρειών προς παραπληροφόρηση των χρηστών των καταστάσεων. Σε κάποιες περιπτώσεις η χρήση ενός προτύπου μπορεί να οδηγήσει σε στρεβλή πληροφόρηση.

➤ Αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας

Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας (going concern) τονίζει ότι η οικονομική μονάδα θα πρέπει να παρουσιάζει συνεχιζόμενη δραστηριότητα, η οποία θα φαίνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές, οπότε το γεγονός αυτό γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

➤ Αρχή Δεδουλευμένων Εσόδων-Εξόδων

Με βάση των αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων, τα έσοδα και τα έξοδα λογίζονται στη χρήση που αφορούν, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους. Έσοδα ή έξοδα προηγούμενων χρήσεων δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη. Συνεπώς, κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη από την άλλη.

➤ Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων

Σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη, επομένως δεν συγχέονται οι συναλλαγές της μιας χρονιάς με την άλλη.

➤ Ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων

Η εμφάνιση και ταξινόμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παραμένει η ίδια από χρήση σε χρήση, εκτός αν πραγματοποιηθεί:

- Μεταβολή στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχειρηματικής μονάδας
- Μεταβολή που απαιτείται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

➤ Σπουδαιότητα και ολότητα

Κάθε σημαντικό στοιχείο θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις ενώ τα επουσιώδη ποσά-στοιχεία θα πρέπει να συναθροίζονται με ποσά-στοιχεία όμοιας φύσης. Η παράλειψη σημαντικών οικονομικών δεδομένων θεωρείται ατόπημα και μπορεί να αποβεί μοιραίο για τις επενδυτικές αποφάσεις των χρηστών.

➤ Συμψηφισμοί

Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων Ενεργητικού-Παθητικού, Εσόδων-Εξόδων, Ζημιών-Κερδών, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, εκτός από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 33, στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1.

➤ Συγκριτική πληροφόρηση

Οι διαχρονικές καταστάσεις πρέπει να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες έτσι ώστε οι χρήστες να εκτιμούν τις τάσεις και να προβαίνουν σε προβλέψεις για το μέλλον. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός, επιτρέπεται η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σε δύο στήλες, ούτως ώστε να φαίνονται τα κονδύλια της τρέχουσας και της προηγούμενης περιόδου αναφοράς ή των προηγούμενων περιόδων και να υπάρχει χρονική, κλαδική και διακλαδική σύγκριση. Σε κάποιες περιπτώσεις, μπορεί να υπάρξει παρέκκλιση από την προηγούμενη περίοδο αλλά αυτό θα συμβεί μόνο στην περίπτωση που επιτρέπονται από τα πρότυπα.

4.4 Κύριες διαφορές μεταξύ IFRS και τοπικών λογιστικών προτύπων (U.S, U.K, Greece)

Η νομοθεσία κάθε χώρας περιλαμβάνει τα Λογιστικά Πρότυπα που έχουν δημοσιευθεί από τα διοικητικά όργανα ή και τα επαγγελματικά λογιστικά σώματα στις αντίστοιχες χώρες. Πριν από την ίδρυση της IASC υπήρχαν συχνά διαφορές όσον αφορά το περιεχόμενο μεταξύ των δημοσιευμένων Λογιστικών Προτύπων των περισσότερων χωρών. Τα Πρότυπα όμως που δημοσιεύονται από την IASC δεν υπερισχύουν των τοπικών προτύπων, δηλαδή των εγχώριων λογιστικών προτύπων της συγκεκριμένης χώρας, τα οποία αναφέρονται στην έκδοση των οικονομικών καταστάσεων.

Προκειμένου λοιπόν να οριοθετηθούν οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ως Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα λαμβάνονται υπ' όψη οι αρχές που τίθενται από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 και του Π.Δ. 1123/19880 (Ε.Γ.Λ.Σ.) και όχι τυχόν φορολογικές ή άλλες διατάξεις οι οποίες εκδίδονται και επηρεάζουν την απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων.

Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα μπορούσαν να διακριθούν σε τρεις βασικές κατηγορίες:

- Στις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις,
- Στην διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων περιπτώσεων και γεγονότων (στοιχεία ισολογισμού, κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων) και
- Στις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις.

4.4.1. Συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτούν την σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών της Καθαρής Θέσης, κάτι το οποίο δεν προβλέπεται από την Ελληνική Νομοθεσία. Έτσι, το κενό αυτό καλύπτεται μερικώς με την σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης των Κερδών.

Στις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις υπάρχει πλήρης διαφοροποίηση από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μιας και η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, με βάση την Ελληνική Νομοθεσία, δεν είναι υποχρεωτική.

Η Κατάσταση Μεταβολών της Καθαρής Θέσης περιλαμβάνει όλες εκείνες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες προκειμένου ο χρήστης να κατανοήσει την μεταβολή που επήλθε στα ίδια κεφάλαια της εταιρείας

:

- Κατά την διάρκεια της χρήσης (αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, επιχορηγήσεις, αναπροσαρμογές, κ.λπ.),
- Κατά την λήξη της χρήσης μέσω της διανομής των αποτελεσμάτων, επιχορηγήσεις, αναπροσαρμογές, κ.λπ.

Συγκεκριμένα, οι γνωστοποιήσεις οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι των Οικονομικών Καταστάσεων αποτελούν μία δομημένη και αναλυτική παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Αναλυτικότερα σημειώνονται οι διαφορές παρακάτω:

	<u>ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</u>	<u>ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</u>
<u>ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ</u>	Ο πίνακας διάθεσης καταρτίζεται ως ιδιαίτερο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων.	Δεν υπάρχει πίνακας διάθεσης. Η αντίστοιχη πληροφόρηση προκύπτει εν μέρει από τον πίνακα μεταβολών καθαρής θέσης.
<u>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΚΑΩΝ ΡΟΩΝ</u>	Καταρτίζεται μόνο από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο αξιών εταιρείες.	Καταρτίζεται υποχρεωτικά σε απλή και ενοποιημένη βάση.
<u>ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ</u>	Δεν καταρτίζεται πίνακας μεταβολών καθαρής θέσης. Υποκαθίσταται εν μέρει από τον πίνακα διάθεσης.	Καταρτίζεται υποχρεωτικά. Εμφανίζει τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων κατά τη διάρκεια της χρήσης (αύξηση κεφαλαίου, επιχορηγήσεις, αναπροσαρμογές) και κατά τη λήξη της χρήσης μέσω της διανομής αποτελεσμάτων.
<u>ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ</u>	Είναι αρκετά συνοπτικό. Το περιεχόμενο του καθορίζεται από τον Κ.Ν. 2190/1920.	Παρέχει εκτεταμένη ανάλυση και πληροφόρηση επί των οικονομικών στοιχείων ώστε να καλύψει τα κενά που δημιουργούν λόγω της συνοπτικής μορφής τους ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων.

4.4.2. Αντιμετώπιση Λογιστικών Καταστάσεων

Οι λογιστικοί χειρισμοί που απαιτούνται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για την απεικόνιση διαφόρων λογιστικών γεγονότων, διαφέρουν από αυτούς που απαιτούνται από την Ελληνική Νομοθεσία.

Οι διαφορές αυτές, πολλές φορές σχετίζονται όχι με τις εφαρμοζόμενες λογιστικές αρχές για την σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων, αλλά με φορολογικές διατάξεις οι οποίες επιδρούν ουσιαστικά στην σύνταξη αυτών. Χαρακτηριστικά αναφέρεται ο λογιστικός χειρισμός που προβλέπεται από την Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία για την αποτίμηση των χρεογράφων.

Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των Ελληνικών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι ενδεικτικές και σε καμία περίπτωση δεν εξαντλούν το σύνολο των περιπτώσεων που ενδεχομένως να προκύψουν κατά την πρακτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Συγκεκριμένα παρουσιάζονται οι διαφορές στον παρακάτω πίνακα:

	<u>ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</u>	<u>ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</u>
<u>ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ</u>	Συγκεκριμένες δαπάνες καταχωρούνται στον ισολογισμό και όχι στα αποτελέσματα είτε άμεσα είτε σε μία πενταετία.	Ο χαρακτηρισμός των εξόδων ως πολυετούς απόσβεσης επιτρέπεται υπό αυστηρές προϋποθέσεις, η τήρηση των οποίων επανεξετάζεται κάθε φορά που συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις.
<u>ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ</u>	Η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων καθώς και οι συντελεστές αποσβέσεων των παγίων στοιχείων επιβάλλονται από τη φορολογική νομοθεσία.	Η επιχείρηση χρησιμοποιεί εκτιμητές για να αναπροσαρμόσει την αξία των ακινήτων της (εναλλακτική μέθοδος) και αποσβένει τα πάγια της βάσει της εκτιμώμενης ωφέλιμης ζωής τους.
<u>ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ</u>	Εμφανίζονται στην κατηγορία “Εξοδα εγκαταστάσεως” του ισολογισμού και αποσβένονται εντός πενταετίας.	A) Βασική μέθοδος: επίδραση αποτελεσμάτων. B) Εναλλακτική μέθοδος: ενσωμάτωση στο κόστος κτήσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων τα οποία αφορούν και απόσβεση βάση ωφέλιμης διάρκειας ζωής του παγίου.

<u>ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ</u>	Εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια και αποσβένονται αναλογικά με την απόσβεση του παγίου στο οποίο αφορούν.	Εμφανίζονται είτε σε μεταβατικό λογαριασμό ως έσοδα επόμενων Χρήσεων(βασική μέθοδος), είτε αφαιρετικά του κόστους κτήσης του παγίου (εναλλακτική μέθοδος).
<u>ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ</u>	Υπάρχουν πολλές κατηγορίες δαπανών και εσόδων που εντάσσονται στην κατηγορία των έκτακτων αποτελεσμάτων.	Εδώ καταχωρούνται μόνο τα αποτελέσματα πραγματικά έκτακτων γεγονότων (π.χ. σεισμοί, πυρκαγιές κ.λπ.).
<u>ΦΟΡΟΙ</u>	Ο φόρος εισοδήματος, οι μη ενσωματωμένοι φόροι στο λειτουργικό κόστος και οι διαφορές φορολογικού ελέγχου εμφανίζονται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων. Δεν υπολογίζεται αναβαλλόμενος φόρος.	Ο φόρος θεωρείται δαπάνη και εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως. Υπολογίζεται Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.

4.4.3. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

	<u>ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</u>	<u>ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</u>
<u>ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ</u>	Δεν υπάρχει υποχρέωση κατάρτισης του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων σε ενοποιημένο επίπεδο.	Η μητρική υποχρεούται να καταρτίζει ενοποιημένη κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.

<p style="text-align: center;"><u>ΔΙΑΦΟΡΕΣ</u> <u>ΕΝΟΠΟΙΗΣΗΣ</u></p>	<p style="text-align: center;">Εμφανίζονται στο ενεργητικό και αποσβένονται σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας αφαιρετικά των ιδίων κεφαλαίων.</p>	<p style="text-align: center;">Η απόσβεση της διαφοράς δεν πρέπει να υπερβαίνει τα είκοσι έτη και ο χρονικός ορίζοντας της απόσβεσης επανεκτιμάται στο τέλος κάθε χρήσης.</p>
--	---	---

4.5 Πλαίσιο εφαρμογής στις χώρες αυτές

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν να εφαρμοστούν σχεδόν από το σύνολο όλων των επιχειρήσεων. Παρά το γεγονός ότι έχουν σχεδιαστεί και αναφέρονται κυρίως σε συναλλαγές κερδοσκοπικών επιχειρήσεων, ωστόσο μπορούν να αποτελέσουν μια βάση αναφοράς και για επιχειρήσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Επιτυγχάνουν τους στόχους τους κυρίως μέσω της ανάπτυξης, της δημοσίευσης και της εφαρμογής τους σε γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις και λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις, απευθύνονται σε πολλούς χρήστες με διαφορετικές ανάγκες και απαιτήσεις πληροφόρησης, όπως μέτοχοι, πιστωτές, εργαζόμενοι, επενδυτές. Από την άλλη, οι λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές περιέχουν πληροφορίες που παρέχονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού και στόχους τους είναι να υποβοηθήσουν τους χρήστες να κατανοήσουν μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων και να βελτιώσουν την ικανότητα τους να προβαίνουν σε αποδοτικές οικονομικές αποφάσεις.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επικεντρώνονται στην αντιμετώπιση ουσιαστών θεμάτων και δεν αποσκοπούν στη ρύθμιση επουσιωδών θεμάτων. Πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολο τους και κάθε περιορισμός στην εφαρμογή ενός συγκεκριμένου προτύπου επιτρέπεται μόνο αν η δυνατότητα αυτή αναφέρεται στο δημοσιευμένο κείμενο του πρότυπο. Ένα πρόβλημα που υπάρχει για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιτρέπουν σε κάποιες περιπτώσεις την επιλογή μεταξύ δύο χειρισμών για την απεικόνιση ορισμένων γεγονότων. Σε βάθος χρόνου, στόχος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι ο περιορισμός της επιλογής μεταξύ των δύο χειρισμών και η καθιέρωση μίας ενιαίας λογιστικής απεικόνισης, έτσι ώστε παρόμοιες συναλλαγές και γεγονότα να απεικονίζονται με παρόμοιο τρόπο, ενώ ανόμοιες συναλλαγές και γεγονότα να απεικονίζονται με διαφορετικό τρόπο.

Οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που προέκυπταν από τις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών, των χωρών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έπρεπε να είναι συγκρίσιμες, όχι μόνο σε κοινοτικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο. Προκειμένου λοιπόν να επιτευχθεί ο σκοπός αυτός, αποφασίστηκε η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα με το Ν. 2992/2002, ο οποίος όριζε την εφαρμογή τους από 1.1.2003.

Σύμφωνα με τον νόμο αυτό, οι Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, υποχρεούνται να συντάσσουν ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και τριμηνιαίες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι Ανώνυμες Εταιρίες που δεν είναι εισηγμένες σε κάποια οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και οι Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, μπορούν προαιρετικά να συντάσσουν τις προβλεπόμενες οικονομικές καταστάσεις, η εφαρμογή των οποίων πρέπει να γίνεται για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες χρήσεις.

Στη συνέχεια με νεότερους νόμους 3148/2003 (άρθρο 21) και 3229 (άρθρο 13), η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ορίστηκε για την 1.1.2005. Οι διατάξεις αυτές διασφαλίζουν ότι οι μεγάλες Ευρωπαϊκές Επιχειρήσεις που επιθυμούν να αντλούν κεφάλαια στις διεθνείς αγορές, δεν εφαρμόζουν διαφορετικά λογιστικά πρότυπα. Η συμβατότητα μεταξύ των Ευρωπαϊκών λογιστικών οδηγιών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι σημαντική ακόμα και για τις μη εισηγμένες εταιρίες. Ο τελευταίος νόμος κάνει παραπομπή στον κανονισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης 1725/2003 με τον οποίο υιοθετήθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σε εκτέλεση των διατάξεων του κανονισμού του συμβουλίου 1606/2002.

Από το 2005, όλες οι εισηγμένες εταιρίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, πρέπει να εφαρμόζουν Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα υψηλής ποιότητας κατά την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν αυτό το σύστημα στις εταιρικές καταστάσεις τους. Θα είναι ακόμα δυνατόν να επιβάλλουν τη νέα νομοθεσία σε μη εισηγμένες τράπεζες ή ασφαλιστικές επιχειρήσεις. Η Ευρωπαϊκή Ένωση καταβάλλει κάθε προσπάθεια για την οικοδόμηση κλίματος εμπιστοσύνης στις Ευρωπαϊκές κεφαλαιαγορές και για την βελτίωση της ποιότητας, της συγκρισιμότητας και της διαφάνειας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που παρέχουν οι επιχειρήσεις. Για το σκοπό αυτό, επιδιώκει να προσαρμόσει τους ισχύοντες κοινοτικούς κανόνες για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στις ανάγκες των διεθνών κεφαλαιαγορών. Σύμφωνα με τη σχετική κοινοτική νομοθεσία, οι εταιρίες πρέπει να συντάσσουν ετήσιους λογαριασμούς και οι μητρικές εταιρίες να συντάσσουν ενοποιημένους λογαριασμούς και μια ενοποιημένη ετήσια έκθεση όπου εκτίθεται αναλυτικά η χρηματοοικονομική κατάσταση του ομίλου.

Η εφαρμογή κάθε προτύπου αρχίζει από την ρητά καθοριζόμενη ημερομηνία στο πρότυπο και δεν έχει αναδρομική ισχύ, εκτός εάν στο πρότυπο αναφέρεται το αντίθετο.

4.6 Εταιρείες που υποχρεούνται να εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Οι εταιρείες οι οποίες συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι οι παρακάτω:

ι. Οι Ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Αυτές συντάσσουν τις ατομικές ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους

σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι μητρικές εταιρείες, πέραν των ατομικών, υποχρεούνται να συντάσσουν και τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα πρότυπα. Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται και για οποιεσδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις που η δημοσίευση τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου.

ii. Οι μη εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά επιχειρήσεις που ενοποιούνται. Οι επιχειρήσεις αυτές υποχρεούνται να συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε δύο περιπτώσεις. Όταν είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδας εφόσον παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων από τη νομοθεσία της χώρας. Όλα αυτά βέβαια ισχύουν από τη στιγμή που αντιπροσωπεύουν αθροιστικά, ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.

Οι εταιρείες οι οποίες μπορούν προαιρετικά να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι οι εξής:

i. Οι μη εισηγμένες και οι μη συνδεδεμένες με αυτές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης εφόσον η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων ή εταίρων της εταιρείας με απόφαση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 3190/1955 και η παραπάνω απόφαση να προβλέπει την εφαρμογή των Προτύπων για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες χρήσεις. Αν δεν προσδιορίζεται ο χρόνος εφαρμογής των Προτύπων, η σχετική απόφαση θα ισχύει μέχρι ανακλήσεως της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει πριν από την παρέλευση της πενταετίας.

ii. Η προαιρετική επιλογή της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μητρική εταιρεία εγκαταστημένη στην Ελλάδα αυτόματα συνεπάγεται την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από όλες τις συνδεδεμένες με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή εκτός Ελλάδας εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

4.7 Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Τελευταίες Αναθεωρήσεις και οι Διερμηνείες αυτών

4.7.1. Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

➤ Δ.Λ.Π 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 (IAS1 «Presentation of Financial Statements») είναι το πιο σημαντικό εφόσον αποτελεί το πρώτο λογιστικό πρότυπο που θεσπίστηκε από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Πιο αναλυτικά, το Δ.Λ.Π 1 καθορίζει την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η χρονική, κλαδική και διακλαδική συγκρισιμότητα.

Οι οικονομικές καταστάσεις τις οποίες υποχρεούται να δημοσιεύει μια επιχείρηση, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 1 είναι οι ακόλουθες:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

➤ Δ.Λ.Π 2 Αποθέματα

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 (I.A.S 2 «Inventories») έχει σχέση με το ζήτημα των αποθεμάτων των εμπορικών κυρίως επιχειρήσεων, καθώς τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δεν διαθέτουν ιδιαίτερα αποθέματα λόγω της φύσης των εργασιών τους. Βασικό μέλημα του Δ.Λ.Π 2 είναι να θέσει το πλαίσιο προσδιορισμού του τρόπου παρουσίασης, αναγνώρισης και αποτίμησης αποθεμάτων στις λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Επιπροσθέτως, στόχος του Δ.Λ.Π 2 είναι ο καθορισμός του κόστους και η αναγνώριση του σαν στοιχείο του ενεργητικού, καθώς και η αποτίμηση του στη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του.

➤ Δ.Λ.Π 7 Καταστάσεις Ταμειακών Ροών

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 (IAS 7 «Cash Flow Statements»), αναφέρεται στην κατάρτιση των καταστάσεων ταμειακών ροών, θέτοντας το πλαίσιο των αρχών που πρέπει να εφαρμόζονται κατά τη σύνταξη τους. Οι καταστάσεις ταμειακών ροών δίνουν πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για τα ταμειακά διαθέσιμα καθώς και για τα ταμειακά ισοδύναμα που έχει στην κατοχή της η επιχειρηματική μονάδα μέχρι την στιγμή της κατάρτισης τους. Οι ταμειακές ροές της επιχείρησης προέρχονται από τρεις κύριες κατηγορίες δραστηριοτήτων, οι οποίες είναι:

- i. Λειτουργικές δραστηριότητες,
- ii. Επενδυτικές δραστηριότητες,
- iii. Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

➤ Δ.Λ.Π 8 Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 (IAS 8 «Accounting policy, changes in Accounting Estimates and Errors»), διαπραγματεύεται τις λογιστικές πρακτικές που θα πρέπει να ακολουθούνται στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε να υπάρχει ενιαία αντιμετώπιση ορισμένων λογιστικών γεγονότων από όλες τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Εκτός από αυτό το ζήτημα, το Δ.Λ.Π 8 ασχολείται και με το θέμα των λογιστικών λαθών και τον τρόπο διόρθωσής τους, ώστε να διασφαλίζεται η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Ταυτόχρονα θέτει τα όρια και τους λόγους αλλαγής λογιστικών πολιτικών και μεθόδων.

➤ Δ.Λ.Π 10 Γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 10 (IAS 10 «Events After the Balance Sheet Date»), ασχολείται με το ζήτημα των λογιστικών γεγονότων που λαμβάνουν χώρα μετά την κατάρτιση και έγκριση του ισολογισμού μιας επιχείρησης. Παράλληλα, θέτει το πλαίσιο των πληροφοριών που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, που συνέβησαν μετά

την έγκριση του ισολογισμού. Το ζήτημα που διαπραγματεύεται το Δ.Λ.Π 10 αφορά ένα θέμα με το οποίο πολλές επιχειρήσεις έρχονται αντιμέτωπες στην ημερομηνία λήξης της χρήσης τους, δεδομένου ότι από την ημερομηνία λήξης μέχρι την ημερομηνία έγκρισης μεσολαβεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα. Στο χρονικό διάστημα αυτό είναι πιθανό να συμβούν οικονομικά γεγονότα τα οποία να έχουν επίδραση στην οικονομική θέση της επιχείρησης. Λέγοντας γεγονότα μετά τον ισολογισμό εννοούμε τα θετικά ή αρνητικά γεγονότα που συμβαίνουν στο χρονικό διάστημα μεταξύ της κατάρτισης του ισολογισμού και της έγκρισης του.

➤ Δ.Λ.Π 11 Συμβάσεις Κατασκευής Έργων

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 (IAS 11 «Construction Contracts») ασχολείται με τη λογιστική επεξεργασία των εσόδων και εξόδων που προκύπτουν από τις συμβάσεις κατασκευής έργων συνήθως μακροχρόνιας διάρκειας. Η σύμβαση έργου είναι στην ουσία η συμφωνία μεταξύ ενός κατασκευαστή και του πελάτη για την κατασκευή ενός στοιχείου ενεργητικού μέσα σε ένα συμφωνημένο χρονικό διάστημα και έναντι προσυμφωνημένου ποσού. Οι συμβάσεις κατασκευής διακρίνονται σε συμβάσεις σταθερής τιμής και σε συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής. Οι συμβάσεις σταθερής τιμής αφορούν συμφωνίες σταθερής αμοιβής για τον κατασκευαστή. Αντίθετα, οι συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής αφορούν συμφωνίες κατά τις οποίες ο κατασκευαστής θα εισπράξει την συμφωνημένη αμοιβή συν ένα ποσοστό πάνω από το κόστος. Δεν υπάρχουν διατάξεις στο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο που να ασχολούνται ξεχωριστά με τη περίπτωση της λογιστικής επεξεργασίας των εσόδων και εξόδων που προκύπτουν από τις συμβάσεις κατασκευής έργων μακροχρόνιας διάρκειας. Με λίγα λόγια δεν υπάρχει αντίστοιχη νομοθεσία στα Ελληνικά Πρότυπα.

➤ Δ.Λ.Π 12 Φόροι Εισοδήματος

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 (IAS 12 «Income Taxes») αναφέρεται στους φόρους εισοδήματος που προκύπτουν από τη λειτουργία μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήσης. Κύριος στόχος του Δ.Λ.Π 12 είναι να θέσει το πλαίσιο των λογιστικών χειριστών των τρεχόντων και μελλοντικών φόρων. Επίσης να εισάγει τις έννοιες της τρέχουσας και αναβαλλόμενης φορολογίας και τον τρόπο υπολογισμού τους.

➤ Δ.Λ.Π 14 Οικονομικές Επιχειρήσεις κατά Τομέα

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 14 (IAS 14 «Segment Reporting»), καθορίζει τις αρχές που θα πρέπει να διέπουν την κατά τομέα πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων. Παράλληλα, καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνουν οι επιχειρήσεις στις Επεξηγηματικές τους Σημειώσεις.

➤ Δ.Λ.Π 16 Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που παράγουν ή κατασκευάζουν πάγια στοιχεία με σκοπό να τα επενδύσουν σε ακίνητα. Στην περίπτωση που τα πάγια αυτά δεν πληρούν τα κριτήρια για να συμπεριληφθούν στο λογαριασμό «Επενδύσεις σε ακίνητα» θα πρέπει να κατατάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Διεθνούς

Λογιστικού Προτύπου 16. Θα πρέπει ωστόσο να σημειώσουμε ότι όταν η κατασκευή των παγίων ολοκληρωθεί, τότε τα πάγια θα συμπεριληφθούν στο παραπάνω λογαριασμό και η επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόσει το Δ.Λ.Π 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα».

➤ Δ.Λ.Π 17 Μισθώσεις

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 (IAS 17 «Leases») αναφέρεται στο θέμα των μισθώσεων και στους λογιστικούς χειρισμούς που απαιτούνται για την ορθή και τεκμηριωμένη παρακολούθησή τους. Ταυτόχρονα, οριοθετεί τις πληροφορίες που είναι υποχρεωμένη να γνωστοποιεί η επιχείρηση όσον αφορά την μίσθωση. Ως μίσθωση ορίζουμε μια συμφωνία βάσει της οποίας ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στον μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου για μια συμφωνημένη χρονική περίοδο με αντάλλαγμα μια πληρωμή ή μια σειρά πληρωμών. Το Δ.Λ.Π 17 εφαρμόζεται για όλες τις μισθώσεις που συνάπτουν οι επιχειρήσεις πλην μερικών εξαιρέσεων, όπως είναι: οι συμφωνίες μισθώσεων για εξεύρεση και εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου, οι συμφωνίες για παροχή πνευματικών δικαιωμάτων, οι συμβάσεις άδεια θεατρικών παραστάσεων.

➤ Δ.Λ.Π 18 Έσοδα

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 (IAS 18 «Revenues»), αναφέρεται στο ζήτημα των εσόδων μιας επιχείρησης. Το Δ.Λ.Π 18 έχει σαν στόχο να καθορίσει τους απαιτούμενους λογιστικούς χειρισμούς για την ορθή λογιστική καταγραφή των εσόδων μιας επιχειρηματικής μονάδας. Τα έσοδα προκύπτουν από την επιχειρηματική δραστηριότητα της εκάστοτε επιχείρησης, στα πλαίσια της οποίας λαμβάνουν χώρα ορισμένες συναλλαγές από τις οποίες πηγάζουν οικονομικά οφέλη. Τα έσοδα αυξάνουν τα οικονομικά οφέλη της επιχείρησης ή μειώνουν τις υποχρεώσεις της, γεγονός που οδηγεί σε αύξηση της καθαρής της θέσης. Ο επίσημος και πληρέστερος ορισμός των εσόδων είναι «Έσοδο είναι η μικτή εισροή οικονομικών οφελών κατά τη διάρκεια της χρήσης, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης, όταν η εισροή αυτή έχει σαν αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός της αύξησης που σχετίζεται με εισφορά κεφαλαίου από τους μετόχους». Τα έσοδα εισπράττονται μόνο όταν αφορούν την επιχείρηση και όχι εισπράξεις για λογαριασμό τρίτων.

➤ Δ.Λ.Π 19 Παροχές σε Εργαζόμενους

Το Διεθνές Λογιστικό πρότυπο 19 (IAS 19 «Employee Benefits») αναφέρεται στους απαιτούμενους λογιστικούς χειρισμούς για την καταγραφή των παροχών των εργοδοτών προς τους εργαζόμενους. Οι παροχές με βάση το Δ.Λ.Π 19 διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

- βραχυχρόνιες παροχές
- παροχές λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης
- παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους
- παροχές μετά τη λήξη της απασχόλησης
- μακροχρόνιες παροχές

Το ζήτημα των παροχών στην Ελλάδα επικεντρώνεται κυρίως γύρω από τις άμεσες παροχές, όπως είναι η καταβολή μισθοδοσίας και όλα τα επιμέρους έξοδα, π.χ. επιδόματα, δώρα, αμοιβές ασθενείας. Το βάρος του ενδιαφέροντος των επιχειρήσεων πέφτει στο θέμα των αποζημιώσεων του προσωπικού, είτε λόγω συνταξιοδότησης, είτε λόγω αποχώρησης από την εργασία. Οι μοναδικές επιχειρήσεις στην ελληνική αγορά που παρέχουν στους εργαζομένους τους παροχές συνταξιοδότησης είναι τα τραπεζικά ιδρύματα, οι εργαζόμενοι άλλων επιχειρήσεων καλύπτονται από δημόσιους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

➤ Δ.Λ.Π 20 Λογιστική Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20 (IAS 20 «Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance»), αναφέρεται στη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των επιχορηγήσεων του κράτους και οποιονδήποτε άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης.

➤ Δ.Λ.Π 21 Οι Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 21 (IAS 21 «The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates»), αναφέρεται στο ζήτημα των συναλλαγματικών διαφορών και στο λογιστικό χειρισμό τους. Κύριος στόχος του Δ.Λ.Π 21 είναι να περιγράψει τον τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις της επιχείρησης στο εξωτερικό. Επίσης δείχνει τον τρόπο με τον οποίο μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης.

➤ Δ.Λ.Π 22 ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 22 καλύπτει τις περιπτώσεις αγοράς μιας επιχείρησης από μια άλλη και την σπάνια περίπτωση μια συνένωσης συμφερόντων στην οποία δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί ο αγοραστής.

➤ Δ.Λ.Π 23 Κόστος Δανεισμού

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 23 (IAS 23 «Borrowing Cost»), αναφέρεται στη λογιστική αντιμετώπιση του δανειακού κόστους των επιχειρήσεων. Το πρότυπο 23 οριοθετεί την έννοια του δανειακού κόστους και ορίζει τις αρχές και τα κριτήρια για την αναγνώριση του.

➤ Δ.Λ.Π 24 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 24 (IAS 24 «Related Party Disclosures»), αναφέρεται στους κανόνες κατάρτισης και στις πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης και των συνδεδεμένων με αυτή μερών. Το Δ.Λ.Π 24 θέτει ένα πλαίσιο αρχών, μεθόδων και κανόνων κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που αποτελούνται από πολύπλοκα νομικά και επιχειρηματικά σχήματα.

➤ Δ.Λ.Π 26 Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 26 αναφέρεται στον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών εκθέσεων των προγραμμάτων παροχής αποχώρησης από την υπηρεσία, όταν επιβάλλεται να καταρτισθούν τέτοιες εκθέσεις. Παρόλα αυτά δεν ασχολείται με τις διάφορες μορφές κρατικής κοινωνικής ασφάλισης όπως επίσης και με άλλες μορφές παροχών απασχόλησης προσωπικού π.χ. αποζημίωση λόγω λήξης απασχόλησης, παροχές απασχόλησης μετά από μακροχρόνια υπηρεσία και ειδικά προγράμματα πρόωρης αποχώρησης ή οικιοθελούς απασχόλησης. Το πρότυπο αυτό συμπληρώνει το πρότυπο 19 (Παροχές σε εργαζομένους).

➤ Δ.Λ.Π 27 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Θυγατρικές

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 (IAS 27 «Consolidated and Separate Financial Statements»), θέτει τις αρχές και τις λογιστικές τεχνικές αντιμετώπισης των ενοποιημένων και ατομικών οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. Παράλληλα, ασχολείται με το ζήτημα της λογιστικής καταγραφής των επενδύσεων σε θυγατρικές, συγγενείς ή σε κοινοπραξίες και πως αυτές θα απεικονίζονται στις ατομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης.

➤ Δ.Λ.Π 28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 28 (IAS 28 «Investments in Associates»), διαπραγματεύεται το ζήτημα των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις, πλην των επιχειρήσεων που κατέχονται από επιχειρήσεις venture capital ή από αμοιβαία κεφάλαια, πιστωτικά συγκροτήματα επενδύσεων και συναφείς επιχειρήσεις συμπεριλαμβανομένων και των ασφαλιστικών κεφαλαίων. Οι επενδύσεις αυτές έχουν χαρακτηριστεί σαν κατεχόμενες για εμπορικούς σκοπούς από το Δ.Λ.Π 39 και μπορούν να αποτιμηθούν σε εύλογες αξίες. Οποιαδήποτε μεταβολή τους καταχωρείται είτε σαν κέρδος, είτε σαν ζημία στα αποτελέσματα χρήσης.

➤ Δ.Λ.Π 29 Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων με Υπερπληθωρισμό

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 29 (IAS 29 «Interests in Joint Venture»), αναφέρεται στις λογιστικές τεχνικές των οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων που δρουν σε υπερπληθωριστικές οικονομίες. Το πρότυπο προτείνει μεθόδους προσαρμογής των λογιστικών καταστάσεων, έτσι ώστε να τηρείται η αρχή της συγκρισιμότητας. Το Δ.Λ.Π 29 εφαρμόζεται στις βασικές οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, από την έναρξη της χρήσης που διαπιστώνεται υπερπληθωρισμός στην οικονομία. Στις χώρες που αντιμετωπίζουν υπερβάλλοντα πληθωρισμό οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων καταρτίζονται με δύο τρόπους. Ο ένας τρόπος είναι με βάση το ιστορικό κόστος και ο άλλος με βάση το τρέχον κόστος. Ωστόσο σε αγορές με υπερπληθωρισμό, οι οικονομικές καταστάσεις έχουν νόημα μόνο αν καταρτίζονται με βάση την τρέχουσα μονάδα μέτρησης, στην ημερομηνία του ισολογισμού.

➤ Δ.Λ.Π 30 Γνωστοποιήσεις με τις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 30 (IAS 30 «Disclosures in the Financial Statements at Banks & Similar Financial Institution»), καθορίζει το πλαίσιο κατάρτισης των λογιστικών καταστάσεων των τραπεζών και τις πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές. Το Δ.Λ.Π 30 εφαρμόζεται από όλα τα τραπεζικά και λοιπά χρηματοοικονομικά ιδρύματα που έχουν υιοθετήσει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Το πεδίο εφαρμογής του προτύπου καλύπτει τόσο τις ατομικές καταστάσεις των τραπεζών, όσο και τις ενοποιημένες καταστάσεις των τραπεζικών ομίλων. Η αναγκαιότητα δημιουργίας του προτύπου 30 προέκυψε από την ριψοκίνδυνη φύση των δραστηριοτήτων των τραπεζών. Οι τράπεζες έρχονται αντιμέτωπες με μια σειρά κινδύνων, όπως είναι η ανεπαρκής ρευστότητα, οι συναλλαγματικοί κίνδυνοι, η μεταβολή των επιτοκίων κ.α. Οι κίνδυνοι αυτοί περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών, ωστόσο για λόγους ασφάλειας των επενδυτών απαιτούνται επιπρόσθετες πληροφορίες. Η ανάγκη για πληρέστερη πληροφόρηση των χρηστών καλύπτεται με το Δ.Λ.Π 30. Εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις με διαχειριστικές περιόδους μέχρι την 31/12/2006. Για τις λογιστικές καταστάσεις από 01/01/2007 και έπειτα θα εφαρμόζεται το ΔΠΧΠ 7 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις».

➤ Δ.Λ.Π 31 Λογιστική των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 31 (IAS 31 «Interests in Joint Venture»), αναφέρεται στη λογιστική παρακολούθηση και αναγνώριση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες. Παράλληλα, ορίζει τον τρόπο παρουσίασης των στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων, των εσόδων και εξόδων των κοινοπραξιών στις λογιστικές καταστάσεις της επενδύτριας επιχείρησης.

➤ Δ.Λ.Π 32 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Παρουσίαση

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 32 (IAS 32 «Financial Instruments: Disclosure and Presentation»), θέτει το πλαίσιο και τον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών των Χρηματοοικονομικών μέσων που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης. Η δημιουργία του προτύπου αποσκοπεί στην όσο το δυνατόν καλύτερη πληροφόρηση των χρηστών αναφορικά με τα χρηματοοικονομικά στοιχεία και την επίπτωση τους στην οικονομική θέση της επιχείρησης.

➤ Δ.Λ.Π 33 Κέρδη κατά Μετοχή

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 33 (IAS 33 «Earnings per Share»), θέτει τις αρχές προσδιορισμού και παρουσίασης του κονδυλίου «κέρδη ανά μετοχή», ώστε να παρέχεται ορθή, πλήρης και συγκρίσιμη πληροφόρηση στους χρήστες.

➤ Δ.Λ.Π 34 Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 34 (IAS 34 «Intermediary Financial Reporting») έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης και τις αρχές καταχώρησης και αποτίμησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μια ενδιάμεση

περίοδο. Η έγκαιρη και αξιόπιστη ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση βελτιώνει την δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων, να κατανοήσουν την παραγωγική ικανότητα μιας επιχείρησης να δημιουργεί κέρδη και ταμειακές ροές και την οικονομική θέση και ρευστότητα της.

➤ Δ.Λ.Π 36 Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 (IAS 36 «Impairment of Assets»), αναφέρεται στην έννοια μείωσης της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού, μια έννοια που μέχρι πρόσφατα δεν υπήρχε στα λογιστικά πεπραγμένα. Στόχος του Δ.Λ.Π 36 είναι να ανιχνεύσει πιθανές ζημίες από τη μείωση της αξίας στοιχείων του ενεργητικού, ώστε να μην εμφανιστούν τα στοιχεία αυτά σε αξία μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη τους. Παράλληλα, επιτυγχάνει τον ποσοτικό προσδιορισμό του μεγέθους της ζημίας λόγω μείωσης της αξίας. Επίσης προσδιορίζει τις προϋποθέσεις για αναστροφή της αναγνωρισμένης ζημίας λόγω μείωσης της αξίας των στοιχείων. Το πρότυπο αναθεωρήθηκε τον Μάρτιο του 2004. Απώτερος σκοπός ήταν η εναρμόνιση του με το ΔΠΧΠ 3. Το πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, για όλα τα στοιχεία του ενεργητικού. Ελάχιστες εξαιρέσεις στοιχείων εξαιρούνται από την εφαρμογή του προτύπου 36, όπως είναι τα αποθέματα, οι επενδύσεις σε ακίνητα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις.

➤ Δ.Λ.Π 37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 37 (IAS 37 «Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets») αναφέρεται στις λογιστικές τεχνικές παρακολούθησης, αναγνώρισης και εκτίμησης των προβλέψεων, απαιτήσεων και υποχρεώσεων μιας επιχείρησης. Στην Ελλάδα, που οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να διενεργούν προβλέψεις για πιθανούς κινδύνους και ζημίες, το Δ.Λ.Π 37 καθορίζει τους λογιστικούς χειρισμούς που απαιτούνται για την ορθή τήρηση αυτών των κονδυλίων. Η εφαρμογή των διατάξεων του προτύπου 37 καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις περισσότερο συγκρίσιμες και πιο βελτιωμένες σε θέματα σχετικότητας στοιχείων και γεγονότων.

➤ Δ.Λ.Π 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 (IAS 38 «Intangible Assets»), αναφέρεται στα κριτήρια και τις αρχές αναγνώρισης στοιχείων, ως άυλων στοιχείων ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Παράλληλα, καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση αυτών των στοιχείων, καθώς και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

➤ Δ.Λ.Π 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39 (IAS 39 «Financial instruments: Recognition and Measurements»), αναφέρεται στις λογιστικές μεθόδους που πρέπει να χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση, αποτίμηση και απεικόνιση των χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις. Το Δ.Λ.Π 39 κατατάσσει τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού σε τέσσερις

κατηγορίες, γεγονός που υποδεικνύει και τη βάση αποτίμησης τους. Οι κατηγορίες είναι:

- Χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού στην εύλογη αξία μέσω της κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Δια κρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις
- Δάνεια και Απαιτήσεις
- Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες:

- Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης
- Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αποτιμώμενες στο αναπόσβεστο κόστος

➤ Δ.Λ.Π 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40 (IAS 40 «Investment Property»), αναφέρεται στις λογιστικές τεχνικές που απαιτούνται για την παρακολούθηση των ακινήτων που κατέχει ή ενοικιάζει μια επιχείρηση με χρηματοοικονομική μίσθωση. Τα ακίνητα αυτά δεν χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία, απλά αποφέρουν εισόδημα μέσω της μίσθωσης τους ή κατέχονται για ενίσχυση κεφαλαίου. Παράλληλα, στο πρότυπο αναφέρονται οι μέθοδοι αποτίμησης επενδύσεων σε ακίνητα που έχουν εκμισθωθεί βάσει λειτουργικής μίσθωσης.

➤ Δ.Λ.Π 41 Γεωργία

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 (IAS 41 «Agriculture»), αναφέρεται στην λογιστική παρακολούθηση των δραστηριοτήτων μιας γεωργικής επιχείρησης.

4.7.2. Τελευταίες Αναθεωρήσεις

- Το Δ.Λ.Π 14 αντικαθίσταται από το Δ.Π.Χ.Π 8 σύμφωνα με τον κανονισμό 1358/2007.
- Το Δ.Λ.Π 15 έχει καταργηθεί σύμφωνα με τον κανονισμό 2238/2004.
- Το Δ.Λ.Π 30 αντικαθίσταται από το Δ.Π.Χ.Π 7 με τον κανονισμό 108/2006.
- Το Δ.Λ.Π 35 αντικαθίσταται από το Δ.Π.Χ.Π 5 με τον κανονισμό 2236/2004.
- Το Δ.Λ.Π 22 και οι διερμηνείες της μόνιμης επιτροπής διερμηνειών (Μ.Ε.Δ) 9, 22 και 28 αντικαθίστανται από το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης Δ.Π.Χ.Π 3, Συνενώσεις επιχειρήσεων, το οποίο περιλαμβάνει στο παράρτημα του κανονισμού με αριθμό 1725/2003
- Τα Δ.Λ.Π 36 και 38 αντικαθίστανται από τα Δ.Λ.Π 36 και 38 όπως αυτά περιλαμβάνονται στο παράρτημα του κανονισμού με αριθμό 2086/2004

Στις 14 Σεπτεμβρίου 2002, υιοθετήθηκαν ορισμένα από τα υφιστάμενα διεθνή λογιστικά πρότυπα και διερμηνείες με τον κανονισμό αριθμού 1725/2003.

Στις 22 Ιουνίου 2006, το IASB εξέδωσε προτάσεις για την βελτίωση των χρηματοοικονομικών μέσων τα οποία έχουν χαρακτηριστεί όμοια με τις κοινές μετοχές αλλά στο παρόν είναι ταξινομημένα ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Οι προτάσεις, οι οποίες έγιναν μετά από αίτημα αρκετών επιχειρήσεων σε όλο τον κόσμο, αποτελούν ένα προσχέδιο βελτιώσεων για το Δ.Λ.Π 32 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση» και το Δ.Λ.Π 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων». Σύμφωνα με τις προτεινόμενες βελτιώσεις τα παρακάτω είδη χρηματοοικονομικών μέσων θα ταξινομούνται σαν μέσα καθαρής θέσης δεδομένου ότι συγκεκριμένα κριτήρια ικανοποιούνται:

- Κοινές μετοχές οι οποίες είναι διαθέσιμες από τον κάτοχο στην εύλογη αξία
- Κοινές μετοχές επιχειρήσεων περιορισμένης ζωής
- Το μερίδιο των μετοχών το οποίο θα πρέπει να ρευστοποιηθεί σχετικά με τα μέσα που θα επηρεαστούν από αυτές

Στις 24 Ιουνίου 2006, το IASB ανακοίνωσε μια σειρά βημάτων σαν αποτέλεσμα των συνεχών αναθεωρήσεων του προγράμματος εργασίας τους και των πρακτικών της αγοράς. Αυτά περιλαμβάνουν:

- *Αύξηση του χρόνου για την έναρξη ισχύος νέων προτύπων.* Αναγνώρισε ότι πολλές χώρες χρειάζονται αρκετό χρόνο για την μετάφραση και εφαρμογή των νέων προτύπων. Έτσι προτίθεται να αφήνει να μεσολαβεί τουλάχιστον ένας χρόνος ανάμεσα στην ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του.
- *Αύξηση ευκαιριών για εισαγωγή πληροφοριών σε εννοιολογικά θέματα.* Το IASB και το FASB συμφώνησαν στην έκδοση σχεδίου προς συζήτηση από το να εκδίδουν προσχέδια προτύπων.
- *Δημόσιες ανοικτές συζητήσεις για σημαντικά θέματα.* Συγκεκριμένα έχουν γίνει τέτοιου είδους συζητήσεις για δύο θέματα. Το πρώτο είναι βελτιώσεις στο Δ.Λ.Π 37 «Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις» και το δεύτερο είναι η φάση επιμέτρησης του εννοιολογικού πλαισίου (conceptual framework). Οι ανοικτές συζητήσεις διεξάχθηκαν το πρώτο τρίμηνο του 2007.

Τέλος, με τα βήματα που περιγράφηκαν πιο πάνω το IASB δεν θα χρειαστεί να εφαρμόσει νέα πρότυπα ή σημαντικές βελτιώσεις στα υπάρχοντα πριν από την πρώτη Ιανουαρίου 2009. Οι βελτιώσεις θα περιλαμβάνουν και γνωστοποιήσεις σχετικά με τα μέσα που θα επηρεαστούν από αυτές.

Στις 6 Ιουλίου 2006 το FASB (Financial Accounting Standards Board) και το IASB εξέδωσαν, το κάθε ένα χωριστά, για δημόσιο σχολιασμό ένα γνωμοδοτικό έγγραφο όπου εκθέτουν τις προκαταρκτικές τους απόψεις στα πρώτα δύο κεφάλαια ενός εννοιολογικού πλαισίου. Τα προσχέδια των κεφαλαίων καθορίζουν τον αντικειμενικό σκοπό των χρηματοοικονομικών αναφορών και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που είναι χρήσιμες στη λήψη αποφάσεων. Οι προκαταρκτικές

απόψεις επαναδιατυπώνουν τον ορισμό των υπαρχόντων πλαισίων, για τον αντικειμενικό σκοπό των εξωτερικών χρηματοοικονομικών αναφορών, για γενικούς σκοπούς ως μέσο πληροφόρησης χρήσιμης σε υφιστάμενους και πιθανούς επενδυτές, πιστωτές και παρόμοιες κατανομές πόρων. Το έγγραφο επίσης αναγνωρίζει τη συνάφεια, την πιστή απεικόνιση, τη συγκρισιμότητα (συμπεριλαμβανόμενης και της συνέπειας) καθώς και την ικανότητα κατανόησης μεταξύ των χαρακτηριστικών των χρηματοοικονομικών πληροφοριών που τις κάνουν χρήσιμες στη λήψη αποφάσεων.

Στις 19 Ιουλίου 2006 το IASB ανακοίνωσε τρία νέα projects. Τα δύο πρώτα περιλαμβάνουν σημαντικές αναθεωρήσεις στις μισθώσεις Δ.Λ.Π 17 και στις παροχές σε εργαζομένους Δ.Λ.Π 19. Το τρίτο projects είναι βελτίωση στο πρότυπο σχετικά με τα συνδεδεμένα μέρη Δ.Λ.Π 24.

Το πρώτο project περιλαμβάνει επανεξέταση της λογιστικής των μισθώσεων και αναμένεται να οδηγήσει σε θεμελιώδη αναθεώρηση του τρόπου κατά τον οποίο τα συμβόλαια μισθώσεων αντιμετωπίζονται τόσο από τον μισθωτή όσο και από τον εκμισθωτή.

Το δεύτερο project το οποίο θα διεξαχθεί σε δύο φάσεις, θα αποτελέσει θεμελιώδη επανεξέταση των λογιστικών χειρισμών του Δ.Λ.Π 19 «Παροχές σε εργαζομένους». Η πρώτη φάση θα περιλαμβάνει αναθεωρήσεις οι οποίες θα επιτύχουν συγκεκριμένες βελτιώσεις βραχυπρόθεσμα με προοπτική την έκδοση ενός προσωρινού προτύπου το 2010. Η δεύτερη φάση θα περιλαμβάνει άλλη οπτική της λογιστικής των παροχών σε εργαζομένους. Στο project των δύο φάσεων θα συμμετάσχει και το FASB.

Το τρίτο project, οι γνωστοποιήσεις που θα απαιτούνται για το Δ.Λ.Π 24 «Συνδεδεμένα μέρη», σκοπό θα έχουν να διασφαλίζεται ότι οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων θα λαμβάνουν κάθε πληροφόρηση σχετικά με την ύπαρξη σχέσεων μεταξύ συνδεδεμένων μερών καθώς και των επιδράσεων αυτών των σχέσεων στα αποτελέσματα της επιχείρησης και στην καθαρή της θέση.

Στις 20 Ιουλίου 2006, η IFRS εξέδωσε την Διερμηνεία 10 «Ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές και απομείωση».

Στις 24 Αυγούστου 2006, η IFRS εξέδωσε προσχέδιο διερμηνείας για το Δ.Λ.Π 19 «Παροχές σε εργαζομένους» με τίτλο "Το ανώτατο όριο σε περιουσιακά στοιχεία: Διαθεσιμότητα οικονομικών οφελών και κατώτατο όριο σε κεφαλαιακές υποχρεώσεις. Η IFRS εξέδωσε την παρούσα πρόταση μετά από αιτήματα για αποσαφήνιση της αλληλεπίδρασης μεταξύ θεσμικών και συμβατικών κατώτατων ορίων σε κεφαλαιακές υποχρεώσεις και τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 19 για τις συντάξεις.

Στη 1 Ιανουαρίου 2007, έγιναν κάποιες αναθεωρήσεις στο ΔΛΠ 32 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις».

Στις 29 Μαρτίου 2007, το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξέδωσε το αναθεωρημένο ΔΛΠ 23 «Κόστος Δανεισμού». Η κυριότερη αλλαγή αφορά στην αφαίρεση της δυνατότητας επιλογής ως άμεσης αναγνωρίσιμης δαπάνης, τα κόστη δανεισμού που σχετίζονται με

περιουσιακά στοιχεία για τα οποία απαιτείται σημαντικός χρόνος έως όταν είναι έτοιμα προς χρήση ή προς πώληση. Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 23 «Κόστος Δανεισμού», αποτελεί μέρος της προσπάθειας των δύο συμβουλίων, του Αμερικανικού Συμβουλίου Λογιστικών Προτύπων (USFASB) και του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για σύγκλιση των λογιστικών αρχών τους και μείωση των διαφορών που υπάρχουν μεταξύ τους. Το συμβούλιο (IASB) θεωρεί ότι η εφαρμογή του αναθεωρημένου προτύπου ΔΛΠ 23 θα βελτιώσει τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση με τρεις τρόπους:

- Πρώτον, το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου στο μέλλον θα περιλαμβάνει όλα τα κόστη που αναλαμβάνονται ώστε να είναι έτοιμο προς χρήση ή προς πώληση.
- Δεύτερον, ενισχύεται η συγκρισιμότητα επειδή ένας από τους δύο λογιστικούς χειρισμούς που προηγουμένως υπήρχε για αυτά τα κόστη δανεισμού αφαιρέθηκε.
- Τρίτον, το αναθεωρημένο ΔΛΠ 23 πετυχαίνει σύγκλιση με τις αρχές των λογιστικών προτύπων.

Στις 14 Αυγούστου 2007, το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξέδωσε προς δημόσια διαβούλευση προτάσεις για την αναθεώρηση των απαιτήσεων για τις επιχειρήσεις που γνωστοποιούν στις οικονομικές καταστάσεις πληροφορίες για τα συνδεδεμένα μέρη. Οι προτάσεις παρουσιάζονται στο προσχέδιο (exposure draft) για προτεινόμενες αναθεωρήσεις στο ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών». Η κυριότερη αλλαγή που προτείνεται αφορά την μείωση των απαιτούμενων γνωστοποιήσεων στο ΔΛΠ 24 για ορισμένες οικονομικές μονάδες οι οποίες θεωρούνται συνδεδεμένες απλά και μόνο επειδή είναι ελεγχόμενες από το κράτος ή το κράτος ασκεί σημαντική επιρροή σε αυτές. Η συγκεκριμένη αλλαγή ανταποκρίνεται στις ανησυχίες των ενδιαφερόμενων μερών σχετικά με τις δυσκολίες που αντιμετωπίζουν οι συγκεκριμένες οικονομικές οντότητες για να αποκτήσουν τις πληροφορίες που απαιτεί το ΔΛΠ 24. Σε πολλές περιπτώσεις οι οικονομικές οντότητες μπορεί να μην γνωρίζουν ότι είναι συνδεδεμένες με άλλες οικονομικές οντότητες ελεγχόμενες ή επηρεαζόμενες από το κράτος.

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) συμπεραίνει ότι για τις επιχειρήσεις που επηρεάζονται, το κόστος συμμόρφωσης με το ΔΛΠ 24 είναι πιθανόν να ξεπεράσει τα πλεονεκτήματα από τις γνωστοποιήσεις των οικονομικών τους καταστάσεων στους χρήστες. Η εξαίρεση που προτείνεται περιορίζεται στις περιπτώσεις όπου είναι ξεκάθαρο ότι οι συνδεδεμένες οικονομικές οντότητες δεν επηρεάζουν η μια την άλλη. Το συμβούλιο του IASB μπορούσε να δέχεται σχόλια πάνω στο προσχέδιο από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο μέχρι τις 25 Μαΐου 2007.

Στις 12 Σεπτεμβρίου 2007, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) εξέδωσε μια αναθεωρημένη έκδοση του ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων». Σκοπός της αναθεώρησης αυτής είναι να βελτιώσει την ικανότητα των χρηστών σχετικά με την ανάλυση και τη σύγκριση των πληροφοριών που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Πρέπει όμως να οδηγεί σε πραγματική, αμερόληπτη και εύχρηστη απεικόνιση των επιδόσεων μιας επιχείρησης.

Το αναθεωρημένο πρότυπο τίθενται σε ισχύ για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από ή μετά την 1 Ιανουαρίου 2009, αλλά επιτρέπεται η χρήση του και σε προηγούμενες χρήσεις. Η δημοσιοποίηση του ΔΛΠ 1 σηματοδοτεί την ολοκλήρωση της πρώτης φάσης της κοινής πρωτοβουλίας του IASB με το Αμερικάνικο Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FASB) για την αναθεώρηση και την εναρμόνιση της παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Στη δεύτερη φάση εξετάζονται πιο θεμελιώδη ερωτήματα σχετικά με την παρουσίαση των πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις. Το IASB επιτυγχάνει τους στόχους του κυρίως μέσω της δημιουργίας και της δημοσίευσης και ύστερα μέσω της προώθησης της χρήσης των Δ.Π.Χ.Π για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και των γνωστοποιήσεων. Οι γνωστοποιήσεις περιέχουν πληροφορίες έξω από τις οικονομικές καταστάσεις που βοηθούν την ερμηνεία των οικονομικών καταστάσεων ή βελτιώνουν την ικανότητα των χρηστών να λαμβάνουν αποτελεσματικές οικονομικές αποφάσεις. Τα Δ.Π.Χ.Π εκθέτουν τις απαιτήσεις για την καταχώρηση, αποτίμηση, παρουσίαση και γνωστοποίηση συναλλαγών και γεγονότων που παρουσιάζονται στις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, εκθέτουν τέτοιες απαιτήσεις για συναλλαγές και γεγονότα που κυρίως προκύπτουν σε συγκεκριμένους κλάδους. Τα Δ.Π.Χ.Π βασίζονται στο πλαίσιο το οποίο ασχολείται με τις βασικές έννοιες της πληροφόρησης που παρουσιάζουν οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις. Ο σκοπός του πλαισίου είναι να διευκολύνει τη συνεπή και λογική διατύπωση των Δ.Π.Χ.Π. Το πλαίσιο επίσης παρέχει τη βάση για τη χρήση επίσημων γνωμών-κρίσεων στην επίλυση λογιστικών θεμάτων.

Τα Δ.Π.Χ.Π είναι σχεδιασμένα για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων όλων των κερδοσκοπικών οντοτήτων. Ο όρος κερδοσκοπικές οντότητες περιλαμβάνει τις εμπορικές, βιομηχανικές, χρηματοοικονομικές και λοιπές παραπλήσιες δραστηριότητες είτε είναι οργανωμένες ως ανώνυμες εταιρίες είτε σε άλλες μορφές. Περιλαμβάνουν οργανισμούς, εταιρείες ή οντότητες αμοιβαίας ασφάλισης που παρέχουν μερίσματα ή άλλα οικονομικά οφέλη άμεσα και αναλογικά στους ιδιοκτήτες τους, τα μέλη τους ή στους συμμετέχοντες. Παρά το γεγονός ότι τα πρότυπα αυτά δεν είναι σχεδιασμένα για την εφαρμογή από μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού ή του δημόσιου τομέα, είναι πιθανό οντότητες με τέτοιες δραστηριότητες να τα θεωρήσουν κατάλληλα.

Εισάγοντας τα αναθεωρημένα ΔΛΠ 1, ο sir David Tweedie, Πρόεδρος του IASB, δήλωσε: “Οποιαδήποτε αλλαγή στον τρόπο που παρουσιάζονται τα οικονομικά δεδομένα θα συγκεντρώσει σχετικά εύλογα μεγάλο ενδιαφέρον. Καθώς έχει ολοκληρωθεί πλέον η πρώτη φάση του έργου αυτού, αναμένουμε με ανυπομονησία την αντιμετώπιση των πιο σημαντικών ζητημάτων ως μέρος, μιας πιο ευρείας διαβούλευσης που θα ξεκινήσει την επόμενη χρονιά. Θα ενθάρρυνα έντονα όλα τα μέρη που ασχολούνται με τις οικονομικές αναφορές να συμμετάσχουν σε αυτή τη διαβούλευση ώστε να διασφαλιστεί ότι το Συμβούλιο θα λάβει υπόψη του τις καλύτερες ιδέες που υπάρχουν σήμερα”.

Με τις αλλαγές αυτές, γίνεται απαραίτητη η συγκέντρωση πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις στη βάση των κοινών χαρακτηριστικών και στο οποίο εισάγεται η δήλωση συνολικού εισοδήματος. Αυτή η αλλαγή μπορεί να βοηθήσει τους αναγνώστες να αναλύσουν τις αλλαγές στο ίδιο κεφάλαιο της εταιρείας που προκύπτουν από τις συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητα τους ως ιδιοκτήτες (όπως μερίσματα και εξαγορές μετοχών) διαχωρίζοντας τις από τις αλλαγές για τους «μη-ιδιοκτήτες» (όπως συναλλαγές με τρίτους). Σε ανταπόκριση στα σχόλια που γίνονται δεκτά μέσω της διαδικασίας διαβούλευσης, το αναθεωρημένο πρότυπο δίνει στα άτομα που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις την επιλογή να παρουσιάσουν τα στοιχεία εσόδων και εξόδων και τα στοιχεία άλλου συνολικού εισοδήματος είτε σε μία μόνο κατάσταση συνολικού εισοδήματος με υποσύνολα είτε σε δύο ξεχωριστές καταστάσεις (μία ξεχωριστή κατάσταση την οποία ακολουθεί μία κατάσταση συνολικού εισοδήματος).

Για να εγκριθεί ένα διεθνές λογιστικό πρότυπο πρέπει να αντικατοπτρίζει μια πιστή και έντιμη εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, να ανταποκρίνεται στο Ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και να ικανοποιεί την απαιτούμενη ποιότητα της πληροφόρησης. Ο κανονισμός θα εγκριθεί με ένα μηχανισμό διπλής διόρθωσης, δηλαδή από ένα κανονιστικό επίπεδο, με τη σύσταση κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, που θα απαρτίζεται από αντιπροσώπους των κρατών-μελών και θα προεδρεύετε από την Επιτροπή και από ένα τεχνικό επίπεδο με τη σύσταση τεχνικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, της συμβουλευτικής ομάδας για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην Ευρώπη, που θα απαρτίζεται από εμπειρογνώμονες σε θέματα λογιστικής του Ιδιωτικού τομέα πολλών κρατών. Αυτή θα παρέχει εγκαίρως τη συνδρομή και τις αναγκαίες αρμοδιότητες για την αξιολόγηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και θα συμβουλεύει την Επιτροπή για το ενδεχόμενο τροποποίησης της ισχύουσας νομοθεσίας.

4.7.3. Τελικές Ερμηνείες από την Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών

Η μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ.) ή αλλιώς Standards Interpretations Committee (SIC) αποτελείται από 12 μέλη με θητεία τρία έτη. Η επιτροπή συνεδριάζει όταν αυτό απαιτείται και η βασική της αρμοδιότητα είναι η ερμηνεία των Προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα Πρότυπα. Παρακάτω παρουσιάζονται οι κυριότερες Διερμηνείες της Μ.Ε.Δ.:

Διερμηνεία 1 *Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις*

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ: Δ.Λ.Π. 1 “Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων”
Δ.Λ.Π. 8 “Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη”
Δ.Λ.Π. 16 “Ενσώματα πάγια”
Δ.Λ.Π. 23 “Κόστος δανεισμού”

Δ.Λ.Π. 36 “Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων”
Δ.Λ.Π. 37 “Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και
ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία”

ΘΕΜΑ: Η παρούσα διερμηνεία ασχολείται με την λογιστική αντιμετώπιση της επίδρασης των ακόλουθων γεγονότων που μεταβάλουν την επιμέτρηση υποχρέωσης παροπλισμού, αποκατάστασης ή συναφούς υποχρέωσης:

- i. Μια μεταβολή στην εκτιμώμενη εκροή πόρων που αντιπροσωπεύουν οικονομικά οφέλη (π.χ. ταμειακές ροές), η οποία απαιτείται για το διακανονισμό της δέσμευσης,
- ii. Μια μεταβολή στο τρέχον προεξοφλητικό επιτόκιο της αγοράς, όπως ορίζεται στην παράγραφο 47 του Δ.Λ.Π 37 (περιλαμβάνει τις μεταβολές στη διαχρονική αξία του χρήματος και τους κινδύνους που αφορούν τη συγκεκριμένη υποχρέωση) και
- iii. Μια αύξηση που αντικατοπτρίζει την πάροδο του χρόνου (αναφέρεται και ως αναστροφή της προεξόφλησης).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ: Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε εφαρμογή από τις οικονομικές οντότητες για τις ετήσιες διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1^η Σεπτεμβρίου 2004. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τη Διερμηνεία για λογιστικές περιόδους που αρχίζουν πριν την 1^η Σεπτεμβρίου 2004, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Διερμηνεία 2 Μετοχές μελών συνεταιριστικών τραπεζών και παρόμοια μέσα

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ: Δ.Λ.Π. 32 “Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)
Δ.Λ.Π. 39 “Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

ΘΕΜΑ: Πολλά χρηματοοικονομικά μέσα, συμπεριλαμβανομένων των μετοχών των μελών, έχουν χαρακτηριστικά ιδίων κεφαλαίων, όπως τα δικαιώματα ψήφου και το δικαίωμα συμμετοχής σε διανομές μερισμάτων. Κάποια χρηματοοικονομικά μέσα δίδουν στον κάτοχο το δικαίωμα να ζητήσει την εξόφληση έναντι μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού μέσου, αλλά δύνανται να περιλαμβάνουν ή να υπόκεινται σε περιορισμούς σχετικά με το αν τα χρηματοοικονομικά μέσα θα εξοφληθούν.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ: Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε εφαρμογή, από τις οικονομικές οντότητες, για τις ετήσιες διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει την παρούσα διερμηνεία για μια περίοδο η οποία αρχίζει πριν από την 1^η Μαρτίου 2005, πρέπει να το γνωστοποιήσει. Η διερμηνεία αυτή εφαρμόζεται αναδρομικά.

Διερμηνεία 4 Προσδιορισμός του αν μία σύμβαση περιέχει μίσθωση

- ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ: Δ.Λ.Π. 8 “Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη”
Δ.Λ.Π. 16 “Ενσώματα πάγια”
Δ.Λ.Π. 17 “Μισθώσεις (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)”
Δ.Λ.Π. 38 “Άυλα περιουσιακά στοιχεία”

ΘΕΜΑ: Μια οικονομική οντότητα μπορεί να συνάψει μια συμφωνία, που εμπεριέχει μια συναλλαγή ή μια σειρά σχετιζόμενων συναλλαγών, που δεν έχει τον νομικό τύπο μιας μίσθωσης αλλά εκχωρεί το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου (π.χ. ένα στοιχείο των ενσωμάτων παγίων) έναντι μιας πληρωμής ή μιας σειράς πληρωμών. Η διερμηνεία αυτή παρέχει καθοδήγηση προκειμένου να είναι δυνατός ο προσδιορισμός αν τέτοιες συμφωνίες είναι ή εμπεριέχουν μισθώσεις που θα πρέπει να αντιμετωπιστούν λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 17. Δεν παρέχει όμως καθοδήγηση για τον τρόπο κατάταξης μιας μίσθωσης σύμφωνα με το πρότυπο εκείνο. Επίσης δεν εφαρμόζεται σε συμφωνίες που είναι ή που εμπεριέχουν μισθώσεις που εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π 17.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ: Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε εφαρμογή, από τις οικονομικές οντότητες, για τις ετήσιες διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2006. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει αυτήν την διερμηνεία για περίοδο που ξεκινά πριν από την 1^η Ιανουαρίου 2006, γνωστοποιεί το γεγονός αυτό.

Διερμηνεία 5 Δικαιώματα συμμετοχών σε ταμεία παροπλισμού, αποκατάστασης και περιβαλλοντικής εξυγίανσης

- ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ: Δ.Λ.Π. 8 “Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη”
Δ.Λ.Π. 27 “Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις”
Δ.Λ.Π. 28 “Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις”
Δ.Λ.Π. 31 “Συμμετοχές σε κοινοπραξίες”
Δ.Λ.Π. 37 “Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία”
Δ.Λ.Π. 39 “Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση(όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

ΘΕΜΑ: Η παρούσα διερμηνεία εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις ενός συνεισφέροντα των δικαιωμάτων που απορρέουν από τα ταμεία παροπλισμού. Ο συνεισφέρων αναγνωρίζει τη δέσμευση του να καταβάλει έξοδα παροπλισμού ως υποχρέωση και αναγνωρίζει τη συμμετοχή του στο ταμείο ξεχωριστά, εκτός αν ο συνεισφέρων δεν έχει υποχρέωση να καλύψει έξοδα παροπλισμού ακόμη και όταν το ταμείο δεν πληρώσει. Οι μεταβολές στη λογιστική αξία του δικαιώματος λήψης επιστροφής, εκτός από

εισφορές προς και πληρωμές από το ταμείο, θα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα στην περίοδο κατά την οποία πραγματοποιούνται.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ: Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν την παρούσα διερμηνεία για τις ετήσιες διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν την 1^η Ιανουαρίου 2006 ή μεταγενέστερα. Ενθαρρύνεται η εφαρμογή πριν από την ημερομηνία αυτή. Αν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει τη διερμηνεία για την περίοδο που ξεκινά πριν από την 1^η Ιανουαρίου 2005, γνωστοποιεί το γεγονός.

Διερμηνεία 6 Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη συμμετοχή σε συγκεκριμένη αγορά

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ: Δ.Λ.Π. 8 “Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη”
Δ.Λ.Π. 37 “Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία”

ΘΕΜΑ: Η παρούσα διερμηνεία παρέχει οδηγίες σχετικά με την αναγνώριση, στις οικονομικές καταστάσεις των παραγωγών, των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη διαχείριση αποβλήτων με βάση την οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η διερμηνεία δεν αφορά ούτε τα νέα ούτε τα “ιστορικά” απόβλητα από άλλες πηγές πλην των ιδιωτικών νοικοκυριών.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ: Η παρούσα διερμηνεία τίθεται σε εφαρμογή, από τις οικονομικές οντότητες, για τις ετήσιες διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από ή μετά την 1^η Δεκεμβρίου 2005. Η εφαρμογή νωρίτερα ενθαρρύνεται. Εάν μια οικονομική οντότητα εφαρμόσει την διερμηνεία για διαχειριστική περίοδο που αρχίζει πριν από την 1^η Δεκεμβρίου, οφείλει να γνωστοποιήσει το γεγονός.

Διερμηνεία 7 Εισαγωγή του Ευρώ

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ: Δ.Λ.Π. 8 “Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη”
Δ.Λ.Π. 10 “Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)”
Δ.Λ.Π. 21 “Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)”

ΘΕΜΑ: Από την πραγματική ημερομηνία έναρξης της Οικονομικής και Νομισματικής Ένωσης (ΟΝΕ), την 1^η Ιανουαρίου 1999, το ευρώ κατέστη αυτοτελές νόμισμα και οι ισοτιμίες μετατροπής μεταξύ του ευρώ και των εθνικών νομισμάτων που συμμετέχουν θα καθοριστούν αμετάκλητα. Το θέμα είναι η εφαρμογή του Δ.Λ.Π 21 στην αλλαγή νομίσματος από τα εθνικά νομίσματα των συμμετεχόντων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο ευρώ. Οι απαιτήσεις δηλαδή του Δ.Λ.Π 21 που αφορούν τη μετατροπή συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και των οικονομικών καταστάσεων αλλοδαπών

εκμεταλλεύσεων, πρέπει να εφαρμόζονται αυστηρά στην αλλαγή νομίσματος. Για παράδειγμα, χρηματικά περιουσιακά στοιχεία σε ξένο νόμισμα και υποχρεώσεις, οι οποίες προέρχονται από συναλλαγές, συνεχίζουν να μετατρέπονται στο νόμισμα λειτουργίας με την ισοτιμία κλεισίματος. Κάθε προκύπτουσα συναλλαγματική διαφορά πρέπει να καταχωρείται ως έσοδο ή έξοδο αμέσως, αλλά μια οικονομική οντότητα συνεχίζει να εφαρμόζει την υπάρχουσα λογιστική πολιτική της για συναλλαγματικά κέρδη και ζημιές που αφορούν σε αντισταθμίσεις του κινδύνου μεταβολής των συναλλαγματικών ισοτιμιών σε προσδοκώμενες συναλλαγές.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ: Οκτώβριος 1997

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ: Η παρούσα διερμηνεία τέθηκε σε ισχύ από την 1^η Ιουνίου 1998. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π 8.

Διερμηνεία 10 *Κρατική υποστήριξη – Μη εξάρτηση από τις λειτουργικές δραστηριότητες*

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ: Δ.Λ.Π. 8 “Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη”

Δ.Λ.Π. 20 “Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης”

ΘΕΜΑ: Σε μερικές χώρες, η κρατική υποστήριξη σε οικονομικές οντότητες μπορεί να αποσκοπεί στην ενθάρρυνση ή μακροχρόνια στήριξη επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είτε σε ορισμένες περιοχές είτε σε βιομηχανικούς κλάδους. Οι προϋποθέσεις λήψης τέτοιας υποστήριξης μπορεί να μη σχετίζονται συγκεκριμένα με τις λειτουργικές δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας. Το θέμα είναι αν και κατά πόσο η κρατική αυτή υποστήριξη είναι «κρατική επιχορήγηση» που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π 20 και συνεπώς πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το Πρότυπο αυτό. Η κρατική υποστήριξη σε οικονομικές οντότητες πληροί τον ορισμό της κρατικής επιχορήγησης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 20 ακόμη και αν δεν υπάρχουν άλλοι όροι ειδικά όσον αφορά στις λειτουργικές δραστηριότητες της οικονομικής οντότητας εκτός από την υποχρέωση να λειτουργεί σε ορισμένες περιοχές ή βιομηχανικούς τομείς. Τέτοιες επιχορηγήσεις δεν πρέπει συνεπώς να πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΙΝΕΣΗΣ: Ιανουάριος 1998

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ: Η παρούσα διερμηνεία τέθηκε σε ισχύ από την 1^η Αυγούστου 1998. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 8

Διερμηνεία 12 Ενοποίηση – Οικονομικές μονάδες ειδικού σκοπού

- ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ: Δ.Λ.Π. 8 “Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη”
Δ.Λ.Π. 19 “Παροχές σε εργαζομένους”
Δ.Λ.Π. 27 “Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις”
Δ.Λ.Π. 32 “Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση”
Δ.Π.Χ.Π. 2 “Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών”

ΘΕΜΑ: Μια οικονομική οντότητα μπορεί να συσταθεί για να εκτελέσει ένα συγκεκριμένο στόχο (π.χ. μίσθωση, δραστηριότητες έρευνας και ανάπτυξης ή τιτλοποίηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων). Μια οικονομική οντότητα ειδικού σκοπού (Ο.Ο.Ε.Σ.), μπορεί να λάβει τη μορφή κεφαλαιουχικής εταιρείας, προσωπικής εταιρείας ή οικονομικής οντότητας άλλου τύπου. Οι Ο.Ο.Ε.Σ. συχνά ιδρύονται με νομικές διευθετήσεις που θέτουν αυστηρούς και ορισμένες φορές μόνιμους περιορισμούς στις αρμοδιότητες λήψης αποφάσεων του διοικητικού συμβουλίου, του διαχειριστή ή του διευθυντή όσον αφορά τις δραστηριότητες της. Συχνά, αυτές οι διατάξεις ορίζουν ότι η πολιτική που καθοδηγεί τις συνεχείς δραστηριότητες της Ο.Ο.Ε.Σ. δεν μπορεί να τροποποιηθεί από άλλους, εκτός ίσως από τους ιδρυτές ή χρηματοδότες της (δηλαδή, λειτουργούν υπό το λεγόμενο καθεστώς «αυτόματου πιλότου»).

Το Δ.Λ.Π 27 απαιτεί την ενοποίηση οικονομικών οντοτήτων που ελέγχονται από την αναφέρουσα οικονομική οντότητα. Όμως, το Πρότυπο δεν παρέχει ρητές οδηγίες για την ενοποίηση των Ο.Ο.Ε.Σ. Το θέμα είναι κάτω από ποιες συνθήκες μια οικονομική οντότητα πρέπει να ενοποιεί μια Ο.Ο.Ε.Σ. Η παρούσα διερμηνεία δεν εφαρμόζεται σε προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία ή σε άλλα προγράμματα μακροπρόθεσμων παροχών σε εργαζόμενους στα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π 19. Η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων από μια οικονομική οντότητα σε μια Ο.Ο.Ε.Σ μπορεί να πληροί τις προϋποθέσεις ώστε να θεωρηθεί ως πώληση από την οικονομική οντότητα. Ακόμη και αν η μεταβίβαση θεωρηθεί ως πώληση, οι διατάξεις του Δ.Λ.Π 27 και της παρούσας διερμηνείας μπορεί να σημαίνουν ότι η οικονομική οντότητα πρέπει να ενοποιεί την Ο.Ο.Ε.Σ. Η παρούσα διερμηνεία δεν αφορά τις περιπτώσεις στις οποίες η μέθοδος πώλησης πρέπει να εφαρμόζεται για την οικονομική οντότητα ή η απάλειψη των συνεπειών μιας τέτοιας πώλησης κατά την ενοποίηση.

Εντούτοις, με ομόφωνη αποδοχή αποφασίστηκε πως μια Ο.Ο.Ε.Σ. ενοποιείται όταν η ουσία της σχέσης μεταξύ μιας οικονομικής οντότητας και της Ο.Ο.Ε.Σ. δείχνει ότι η Ο.Ο.Ε.Σ. ελέγχεται από την εν λόγω οικονομική οντότητα. Ο έλεγχος αυτός μπορεί να προκύπτει μέσω του προκαθορισμού των δραστηριοτήτων της Ο.Ο.Ε.Σ. (λειτουργούσα υπό το καθεστώς του «αυτόματου πιλότου»).

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ: Ιούνιος 1998.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ: Η παρούσα διερμηνεία τέθηκε σε ισχύ για ετήσιες χρηματοοικονομικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιουλίου 1999. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.

Διερμηνεία 13 *Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες –
Μη νομισματικές εισφορές από τους κοινοπρακτούντες*

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ: Δ.Λ.Π. 8 “Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των
λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη”
Δ.Λ.Π. 16 “Ενσώματα πάγια”
Δ.Λ.Π. 18 “Εσοδα”
Δ.Λ.Π. 31 “Συμμετοχές σε κοινοπραξίες”

ΘΕΜΑ: Η παρούσα διερμηνεία αφορά το λογιστικό χειρισμό του κοινοπρακτούντος για μη χρηματικές εισφορές σε μια κοινού ελεγχόμενης οικονομικής οντότητας με αντάλλαγμα συμμετοχικό δικαίωμα στην Κοινού Ελεγχόμενες Οικονομικές Οντότητες (Κ.Ε.Ο.Ο) που λογιστικοποιείται χρησιμοποιώντας είτε τη μέθοδο της καθαρής θέσης είτε την αναλογική ενοποίηση. Εισφορές σε μια Κ.Ε.Ο.Ο είναι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από κοινοπρακτούντες με αντάλλαγμα συμμετοχικό δικαίωμα στην Κ.Ε.Ο.Ο. Οι εισφορές αυτές μπορούν να λάβουν διάφορες μορφές ενώ μπορούν να πραγματοποιούνται ταυτόχρονα από τους κοινοπρακτούντες είτε κατά τη σύσταση της Κ.Ε.Ο.Ο είτε μεταγενέστερα. Το αντάλλαγμα που λαμβάνουν οι κοινοπρακτούντες για περιουσιακά στοιχεία που συνεισφέρουν στην Κ.Ε.Ο.Ο μπορεί επίσης να περιλαμβάνει μετρητά ή άλλο αντάλλαγμα που δεν εξαρτάται από μελλοντικές ταμιακές ροές της Κ.Ε.Ο.Ο («πρόσθετο αντάλλαγμα»). Τα θέματα αποτελούν τα παρακάτω:

- α) πότε πρέπει να αναγνωρίζεται από τον κοινοπρακτούντα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, η σχετική αναλογία κερδών ή ζημιών που προέρχεται από μια εισφορά μη χρηματικού περιουσιακού στοιχείου σε μια Κ.Ε.Ο.Ο με αντάλλαγμα συμμετοχικό δικαίωμα στην Κ.Ε.Ο.Ο.
- β) πώς πρέπει να λογιστικοποιείται το πρόσθετο αντάλλαγμα από τον κοινοπρακτούντα και
- γ) πώς πρέπει να παρουσιάζεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του κοινοπρακτούντος κάθε μη πραγματοποιηθέν κέρδος ή ζημία.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ: Ιούνιος 1998.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ: Η παρούσα διερμηνεία τέθηκε σε ισχύ για ετήσιες χρηματοοικονομικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιουλίου 1999. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.

Διερμηνεία 15 *Λειτουργικές μισθώσεις – Κίνητρα*

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ: Δ.Λ.Π. 1 “Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων”
Δ.Λ.Π. 8 “Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των
λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη”
Δ.Λ.Π. 17 “Μισθώσεις” (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

ΘΕΜΑ: Κατά τη διαπραγμάτευση μιας νέας ή ανανεωμένης λειτουργικής μίσθωσης, ο εκμισθωτής μπορεί να παρέχει κίνητρα στο μισθωτή να συνάψει τη συμφωνία. Παραδείγματα τέτοιων κινήτρων είναι μια προκαταρκτική καταβολή μετρητών στο μισθωτή ή αποζημίωση ή η ανάληψη από τον εκμισθωτή του κόστους του μισθωτή. Εναλλακτικά, μπορεί να συμφωνηθεί δωρεάν ή μειωμένο μίσθωμα για τις αρχικές περιόδους της μίσθωσης. Το θέμα είναι πώς πρέπει να αναγνωρίζονται τα κίνητρα μιας λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις αμφοτέρων, του μισθωτή και του εκμισθωτή.

Αποτέλεσμα αυτού είναι ότι όλα τα κίνητρα που παρέχονται για τη σύναψη μιας νέας ή ανανεωμένης λειτουργικής μίσθωσης αναγνωρίζονται ως αναπόσπαστο μέρος του συμφωνημένου καθαρού τιμήματος για τη χρήση του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου, ανεξάρτητα από τη φύση ή τη μορφή των κινήτρων ή την επιλογή του χρόνου των πληρωμών.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ: Ιούνιος 1998

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ: Η παρούσα διερμηνεία τέθηκε σε ισχύ για μισθωτικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 1999.

Διερμηνεία 21 *Φόροι Εισοδήματος - Ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων
μη αποσβεσμένων περιουσιακών στοιχείων*

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ: Δ.Λ.Π. 8 “Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των
λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη”
Δ.Λ.Π. 12 “Φόροι εισοδήματος”
Δ.Λ.Π. 16 “Ενσώματα πάγια”
(όπως αναθεωρήθηκε το 2003)
Δ.Λ.Π. 40 “Επενδύσεις σε ακίνητα”
(όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

ΘΕΜΑ: Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 12 παράγραφος 51, η επιμέτρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και περιουσιακών στοιχείων πρέπει να αντανakλά τις φορολογικές συνέπειες που θα έχει ο τρόπος με τον οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, να ανακτήσει ή να διακανονήσει τη λογιστική αξία εκείνων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που δημιουργούν προσωρινές διαφορές. Το Δ.Λ.Π 12 παράγραφος 20 αναφέρει ότι η αναπροσαρμογή ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επηρεάζει πάντοτε το φορολογητέο κέρδος (ή τη φορολογική ζημία) στην περίοδο της αναπροσαρμογής και ότι η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μην αναπροσαρμόζεται, ως αποτέλεσμα της αναπροσαρμογής. Αν η μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας είναι

φορολογητέα, κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του είναι μια προσωρινή διαφορά και καταλήγει σε μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο. Το θέμα είναι πώς ερμηνεύεται ο όρος «ανάκτηση» σε σχέση με ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν αποσβένεται (μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο) και αναπροσαρμόζεται σύμφωνα με την παράγραφο 31 του Δ.Λ.Π 16. Η παρούσα διερμηνεία εφαρμόζεται και σε επενδύσεις σε ακίνητα που τηρούνται λογιστικά σε αναπροσαρμοσμένα ποσά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 40 παράγραφος 33 αλλά που θα θεωρούνταν μη αποσβέσιμα αν εφαρμοζόταν το Δ.Λ.Π 16.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ: Αύγουστος 1999

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ: Η παρούσα διερμηνεία τέθηκε σε ισχύ από την 15η Ιουλίου 2000. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 8.

Διερμηνεία 25 *Φόροι εισοδήματος – Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής μονάδας ή των μετοχών της*

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ: Δ.Λ.Π. 8 “Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη”
Δ.Λ.Π. 12 “Φόροι εισοδήματος”

ΘΕΜΑ: Μια μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της μπορεί να έχει συνέπειες για την ίδια, αυξάνοντας ή μειώνοντας τις φορολογικές υποχρεώσεις ή τα περιουσιακά στοιχεία της. Αυτό μπορεί, για παράδειγμα, να συμβαίνει κατά την εισαγωγή των μετοχών μιας οικονομικής οντότητας στο χρηματιστήριο ή κατά την ανασυγκρότηση της καθαρής θέσης μιας οικονομικής οντότητας. Μπορεί επίσης να συμβεί κατά τη μετακίνηση του ελέγχοντος μετόχου σε άλλη χώρα. Ως αποτέλεσμα ενός τέτοιου γεγονότος, μια οικονομική οντότητα μπορεί να φορολογηθεί διαφορετικά. Μπορεί για παράδειγμα να κερδίσει ή να χάσει φορολογικά κίνητρα ή να υποβληθεί σε διαφορετικό φορολογικό συντελεστή στο μέλλον. Το ζήτημα βέβαια είναι πώς πρέπει μια οικονομική οντότητα να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες μιας μεταβολής στο φορολογικό καθεστώς ή αυτό των μετόχων της.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ: Αύγουστος 1999.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ: Η παρούσα διερμηνεία τέθηκε σε ισχύ από την 15^η Ιουλίου 2000. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 8.

Διερμηνεία 27 Εκτιμώντας την ουσία των συναλλαγών που εμπεριέχουν τον νομικό τύπο της μίσθωσης

- ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ: Δ.Λ.Π. 8 “Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη”
Δ.Λ.Π. 11 “Συμβάσεις κατασκευής”
Δ.Λ.Π. 17 “Μισθώσεις”
(όπως αναθεωρήθηκε το 2003)
Δ.Λ.Π. 18 “Εσοδα”
Δ.Λ.Π. 37 “Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία”
Δ.Λ.Π. 39 “Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση” (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)
Δ.Π.Χ.Α. 4 “Ασφαλιστήρια συμβόλαια”

ΘΕΜΑ: Μία οικονομική οντότητα μπορεί να προβεί σε μια συναλλαγή ή συμφωνία με έναν επενδυτή, η οποία να συνεπάγεται τον νομικό τύπο της μίσθωσης. Για παράδειγμα, μια οικονομική οντότητα μπορεί να εκμισθώσει περιουσιακά στοιχεία σε έναν επενδυτή και να επαναμισθώσει τα ίδια στοιχεία για να πουλήσει νομίμως περιουσιακά στοιχεία και να επαναμισθώσει τα ίδια στοιχεία. Η μορφή κάθε συμφωνίας και οι όροι της μπορεί να διαφέρουν σημαντικά. Η συγκεκριμένη συμφωνία, μπορεί να έχει σχεδιασθεί για να αποφέρει φορολογικό πλεονέκτημα στον επενδυτή, ο οποίος το μοιράζεται με την οικονομική οντότητα υπό τη μορφή αμοιβής και όχι για να μεταβιβασθεί το δικαίωμα χρήσης του περιουσιακού στοιχείου. Θα πρέπει όμως να καθοριστεί αν μια σειρά συναλλαγών χαρακτηρίζεται από αλληλουχία με αποτέλεσμα να λογιστικοποιείται ως μια συναλλαγή.

Μια σειρά συναλλαγών που συνεπάγονται το νομικό τύπο της μίσθωσης χαρακτηρίζονται από αλληλουχία και λογιστικοποιούνται ως μια συναλλαγή, όταν η συνολική οικονομική επίδραση δεν μπορεί να γίνει κατανοητή αν δεν ληφθούν οι συναλλαγές αυτές ως ένα ενιαίο σύνολο. Αυτό συμβαίνει όταν οι συναλλαγές είναι αλληλένδετες και αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης ως μια ενιαία συναλλαγή ενώ λαμβάνουν χώρα ταυτόχρονα.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ: Φεβρουάριος 2000.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ: Η παρούσα διερμηνεία τέθηκε σε ισχύ από την 31^η Δεκεμβρίου 2001. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 8.

Διερμηνεία 29 Γνωστοποιήσεις – Συμβάσεις παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών

- ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ: Δ.Λ.Π. 1 “Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων”
Δ.Λ.Π. 16 “Ενσώματα πάγια”
(όπως αναθεωρήθηκε το 2003)
Δ.Λ.Π. 17 “Μισθώσεις” (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)

- Δ.Λ.Π. 37 “Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία”
Δ.Λ.Π. 38 “Άυλα περιουσιακά στοιχεία”
(όπως αναθεωρήθηκε το 2004)

ΘΕΜΑ: Μια οικονομική οντότητα (ο δικαιοδόχος) μπορεί να συνάψει συμφωνία με άλλη οικονομική οντότητα (ο δικαιοπάροχος) σχετικά με την παροχή υπηρεσιών οι οποίες αφορούν την πρόσβαση του κοινού σε μείζονες οικονομικές και κοινωνικές υποδομές. Ο δικαιοπάροχος μπορεί να είναι μια δημόσια ή ιδιωτική οικονομική οντότητα, καθώς και κρατικός φορέας. Οι συμφωνίες παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών μπορούν π.χ. να αφορούν εγκαταστάσεις επεξεργασίας υδάτων και ύδρευσης, αυτοκινητόδρομους, χώρους στάθμευσης αυτοκινήτων, σήραγγες, γέφυρες, αεροδρόμια και τηλεπικοινωνιακά δίκτυα. Συμφωνίες που δεν παραχωρούν δικαίωμα παροχής υπηρεσιών είναι π.χ. εκείνες που προβλέπουν την εξωτερική ανάθεση εσωτερικών υπηρεσιών μιας οντότητας (π.χ. εστιατόριο υπαλλήλων, συντήρηση κτιρίου και υπηρεσίες λογιστικής ή πληροφορικής). Το κοινό χαρακτηριστικό όλων των συμφωνιών παραχώρησης δικαιώματος παροχής υπηρεσιών είναι ότι ο δικαιοδόχος λαμβάνει ένα δικαίωμα και αποδέχεται μια δέσμευση να παρέχει δημόσιες υπηρεσίες στο κοινό. Το θέμα είναι ποιές πληροφορίες πρέπει να γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ενός δικαιοδόχου και ενός δικαιοπάρουχου.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ: Μάιος 2001

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΚΗΣ ΙΣΧΥΟΣ: Η παρούσα διερμηνεία τέθηκε σε ισχύ από την 31^η Δεκεμβρίου 2001.

Διερμηνεία 31 Έσοδα – Συναλλαγές ανταλλαγές που εμπεριέχουν διαφημιστικές υπηρεσίες

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ: Δ.Λ.Π. 8 “Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη”
Δ.Λ.Π. 18 “Έσοδα”

ΘΕΜΑ: Μια οικονομική οντότητα (πωλητής) μπορεί να συνάψει πράξη ανταλλαγής για να παράσχει διαφημιστικές υπηρεσίες και σε αντάλλαγμα να λάβει διαφημιστικές υπηρεσίες από τον πελάτη της (πελάτης). Οι διαφημίσεις μπορεί να τοποθετούνται στο διαδίκτυο ή σε διαφημιστικούς πίνακες, να εκπέμπονται από την τηλεόραση ή το ραδιόφωνο, να δημοσιεύονται σε περιοδικά ή εφημερίδες ή να παρουσιάζονται σε άλλα μέσα. Σε ορισμένες περιπτώσεις δεν ανταλλάσσονται μετρητά ή κάτι άλλο μεταξύ των οικονομικών οντοτήτων. Σε ορισμένες άλλες περιπτώσεις, ανταλλάσσονται ίσα ή περίπου ίσα ποσά μετρητών ή άλλα στοιχεία. Το θέμα είναι υπό ποιές προϋποθέσεις μπορεί ένας πωλητής να επιμετρήσει αξιόπιστα έσοδα στην εύλογη αξία σε σχέση με διαφημιστικές υπηρεσίες που λαμβάνονται ή παρέχονται στο πλαίσιο μιας πράξης ανταλλαγής.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ: Μάιος 2001.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ: Η παρούσα διερμηνεία τέθηκε σε ισχύ από την 31^η Δεκεμβρίου 2001. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 8.

Διερμηνεία 32 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία – Κόστη Δικτυακού Τόπου

ΠΑΡΑΠΟΜΠΕΣ: Δ.Λ.Π. 1 “Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων”
Δ.Λ.Π. 2 “Αποθέματα” (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)
Δ.Λ.Π. 11 “Συμβάσεις κατασκευής”
Δ.Λ.Π. 16 “Ενσώματα πάγια”
Δ.Λ.Π. 17 “Μισθώσεις” (όπως αναθεωρήθηκε το 2003)
Δ.Λ.Π. 36 “Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων”
(όπως αναθεωρήθηκε το 2004)
Δ.Λ.Π. 38 “Άυλα περιουσιακά στοιχεία”
Δ.Π.Χ.Π. 3 “Συνενώσεις επιχειρήσεων”

ΘΕΜΑ: Μια οικονομική οντότητα μπορεί να πραγματοποιήσει εσωτερικές δαπάνες για την ανάπτυξη και λειτουργία του δικτυακού τόπου της, για εσωτερική ή εξωτερική πρόσβαση. Ένας δικτυακός τόπος σχεδιασμένος για εξωτερική πρόσβαση μπορεί να έχει διαφορετικές χρήσεις όπως την προώθηση και διαφήμιση των προϊόντων και υπηρεσιών της οικονομικής οντότητας, την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών και την πώληση προϊόντων και υπηρεσιών. Ένας δικτυακός τόπος ο οποίος σχεδιάζεται για εσωτερική πρόσβαση μπορεί να χρησιμεύσει για την αποθήκευση των εταιρικών πολιτικών και του αρχείου πελατών καθώς και για την αναζήτηση σχετικών πληροφοριών.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΟΜΟΦΩΝΗΣ ΑΠΟΔΟΧΗΣ: Μάιος 2001.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΙΣΧΥΟΣ: Η παρούσα διερμηνεία τέθηκε σε ισχύ από την 25η Μαρτίου 2002. Οι επιπτώσεις της υιοθέτησης της λογιστικοποιούνται χρησιμοποιώντας τις μεταβατικές διατάξεις της έκδοσης του Δ.Λ.Π 38 που εκδόθηκε το 1998. Συνεπώς, όταν ένας δικτυακός τόπος δεν πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά είχε αναγνωρισθεί προηγουμένως ως περιουσιακό στοιχείο, το στοιχείο παύει να αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία έναρξης της ισχύος της παρούσας διερμηνείας. Όταν υπάρχει δικτυακός τόπος και η δαπάνη για την ανάπτυξη του πληροί τα κριτήρια για αναγνώριση ως άυλο περιουσιακό στοιχείο, αλλά δεν είχε αναγνωρισθεί προηγουμένως ως περιουσιακό στοιχείο, το άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν αναγνωρίζεται κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος.

4.8. Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων με τα Νέα Πρότυπα και η πρώτη εφαρμογή τους (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – IFRS 1)

Το Δ.Π.Χ.Π 1, “Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης” (IFRS 1 – First Time Adoption of International Financial Reporting Standards) εκδόθηκε τον Ιούλιο του 2003 και θέτει ένα πλαίσιο κανόνων κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων που θα εκδίδονται για πρώτη φορά με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. Αναφέρεται δηλαδή στον τρόπο μετάβασης μιας επιχείρησης στα IAS όταν ακολουθεί άλλα λογιστικά πρότυπα. Με τον τρόπο αυτό επιδιώκεται να εξασφαλισθεί μία επιτυχής εφαρμογή της διαδικασίας μετάβασης στα IAS καθώς επίσης και η εξασφάλιση της παρουσίασης συγκρίσιμων πληροφοριών μεταξύ των επιχειρήσεων κατά τη διάρκεια της μετάβασης αυτής.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση με τον κανονισμό 707 του 2004 τροποποίησε τον 1725 του 2003 και υιοθέτησε το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 “Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή Αναφοράς”. Το πρότυπο αυτό περιγράφει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ώστε να εξηγήσουν οι επιχειρήσεις ποιες είναι οι επιπτώσεις κατά τη μετάβαση στα IAS στην αναφερόμενη οικονομική τους θέση, τις χρηματοοικονομικές αποδόσεις τους και τις ροές μετρητών τους. Σημαντικό θέμα αποτελεί τόσο η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων περιόδων της επιχείρησης, όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Έχει εφαρμογή σε όλες τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με τα Διεθνές Λογιστικά Πρότυπα καθώς θέτει κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους. Από χώρα σε χώρα όμως, υπάρχουν πολλές διαφορές ανάμεσα στις οικονομικές καταστάσεις και για αυτό το λόγο τα Διεθνές Λογιστικά Πρότυπα έρχονται να μειώσουν και να εναρμονίσουν τις διαφορές αυτές.

Το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης έχει ως σκοπό να παρέχει πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση μιας επιχείρησης, τις μεταβολές σε αυτή αλλά και την αποδοτικότητά της. Με αυτό τον τρόπο οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να έχουν μια σαφή εικόνα με πληρότητα, ώστε να λάβουν σωστές οικονομικές αποφάσεις αλλά και να έχουν μια ολοκληρωμένη και αναμφισβήτητη άποψη. Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλες τις γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις που προορίζονται να εξυπηρετήσουν τις ανάγκες των χρηστών ώστε να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβάνουν εκείνες που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή εντός άλλου δημόσιου εγγράφου, όπως μια ετήσια έκθεση ή ένα ενημερωτικό δελτίο. Εφαρμόζεται εξίσου σε όλες τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν αυτές πρέπει να παρουσιάζουν συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις ή ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις. Ομοίως, επιχειρήσεις που δε διαθέτουν ίδια κεφάλαια και επιχειρήσεις των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια (δηλαδή κάποιες συλλογικές επιχειρήσεις) μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των μελών ή των μεριδιούχων.

4.8.1. Ο Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια φωτογραφική απεικόνιση της οικονομικής θέσης μιας επιχείρησης και των συναλλαγών που πραγματοποιούνται από αυτήν. Σκοπός του Προτύπου αυτού είναι να παρέχει πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση μίας επιχείρησης, τις μεταβολές σε αυτή αλλά και της αποδοτικότητας της. Παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης από τη διοίκηση των πόρων που της εμπιστεύτηκαν. Με αυτόν τον τρόπο οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να έχουν μια σαφή εικόνα με πληρότητα, ενιαίου τρόπου παρουσίασης, απαραίτητες προϋποθέσεις για να λάβουν οι χρήστες σωστές οικονομικές αποφάσεις αλλά συνακόλουθα να έχουν μια ολοκληρωμένη και αναμφισβήτητη άποψη. Για αυτό οι οικονομικές καταστάσεις χρειάζεται να διέπονται από:

- Σαφήνεια
- Αξιοπιστία και
- Συγκρισιμότητα.

Για να πετύχουν το σκοπό τους, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τα ακόλουθα στοιχεία της επιχείρησης:

- i. Τα περιουσιακά στοιχεία
- ii. Τις υποχρεώσεις
- iii. Τα ίδια κεφάλαια
- iv. Τα έσοδα και τις δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών
- v. Τις ταμιακές ροές και
- vi. Άλλες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων.

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

4.8.2. Στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- i. Ισολογισμό: ο πίνακας που παριστάνει την ισότητα μεταξύ των στοιχείων του Ενεργητικού και των στοιχείων του Παθητικού καθώς και της Καθαρής Περιουσίας.
- ii. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης: ο πίνακας που μας δίνει πληροφορίες για το θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημιές) που προέκυψε μέσα στη χρήση. Το αποτέλεσμα προκύπτει από την σύγκριση της διαφοράς, έσοδα μείον έξοδα.
- iii. Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων - Πίνακας Διάθεσης Κερδών που παρουσιάζει το καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσης, κάθε έσοδο και έξοδο που καταχωρείται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια να παρουσιάζει είτε:
 - όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων είτε
 - τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα του μετόχου.

- iv. Κατάσταση ταμιακών ροών: ο πίνακας που παρουσιάζει τις ταμειακές ροές κατά την διάρκεια της χρήσης, ταξινομημένες κατά επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές δραστηριότητες και
- v. Προσάρτημα Οικονομικών Καταστάσεων: σημειώσεις που περιλαμβάνουν πληροφορίες για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για τις λογιστικές μεθόδους που επιλέχθηκαν, πληροφορίες που απαιτούνται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι οποίες δεν μπορούν να εμφανιστούν κάπου αλλού. Πρόκειται δηλαδή για διευκρινήσεις, επεξηγήσεις που είναι απαραίτητες καθώς διευκρινίζουν το πώς και το γιατί χρησιμοποιήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία.

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

- i. Των κυρίων παραγόντων και επιδράσεων που προσδιορίζουν την χρηματοοικονομική επίδοση. Σε αυτά συμπεριλαμβάνονται οι μεταβολές στο περιβάλλον στο οποίο η επιχείρηση λειτουργεί, η ανταπόκριση της επιχείρησης σε αυτές τις μεταβολές και η επίδραση τους, καθώς και η επενδυτική πολιτική της επιχείρησης για την διατήρηση και ενίσχυση της χρηματοοικονομικής επίδοσης.
- ii. Τις πηγές χρηματοδότησης της επιχείρησης και τη στοχευόμενη αναλογία υποχρεώσεων προς ίδια κεφάλαια και
- iii. Τους πόρους της επιχείρησης που δεν αναγνωρίζονται στον ισολογισμό.

Πολλές επιχειρήσεις επίσης παρουσιάζουν αναφορές και καταστάσεις όπως περιβαλλοντολογικές αναφορές και καταστάσεις προστιθέμενης αξίας, ειδικά σε βιομηχανικές όπου οι περιβαλλοντικοί παράγοντες είναι σημαντικοί και οι εργαζόμενοι θεωρούνται ότι είναι μία σημαντική ομάδα χρηστών.

4.8.3. Ποιούς ενδιαφέρει η ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων

Πολλοί είναι αυτοί που τους ενδιαφέρει η ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων (χρήστες οικονομικών καταστάσεων), με σκοπό τη λήψη πληροφοριών και αποφάσεων. Μερικοί από αυτούς είναι:

- i. Οι ιδιοκτήτες των επιχειρήσεων
- ii. Οι ασκούντες διοίκηση στην επιχείρηση
- iii. Οι επενδυτές (μέτοχοι) αλλά και οι δανειστές της επιχείρησης
- iv. Οι υποψήφιοι να εξαγοράσουν ή να συγχωνεύσουν μια επιχείρηση
- v. Οι ελεγκτές μια επιχείρησης
- vi. Οι συνδικαλιστικές ενώσεις εργαζομένων και
- vii. Τα επιμελητήρια, επιστημονικοί κύκλοι, χρηματιστηριακοί κύκλοι και γενικότερα οι κύκλοι της αγοράς.

4.9. Πρώτες Διαπιστώσεις από την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή Αναφοράς

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, η εφαρμογή και η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης δίνει στους ενδιαφερόμενους μια ομοιόμορφη παρουσίαση αλλά και μια ολοκληρωμένη εικόνα ώστε να επιτυγχάνεται η σύγκριση των στοιχείων με μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα. Στις επιχειρήσεις, η εφαρμογή των προτύπων επηρεάζει θετικά την ανταγωνιστικότητα τους, καθώς προωθείται η συγκρισιμότητα, η διαφάνεια και η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Με άλλα λόγια, ενθαρρύνεται η επενδυτική δραστηριότητα, που σημαίνει μεγαλύτερες κατά συνέπειες δυνατότητες για άντληση κεφαλαίων από διεθνείς κεφαλαιαγορές. Στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (Χ.Α.Α) φαίνεται να δίνει μια νέα αναγνωσιμότητα στο χώρο των Ελληνικών επιχειρήσεων, καθιστώντας της, αξιόλογο κομμάτι στην ενιαία αγορά κεφαλαίου στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Με αυτόν τον τρόπο δίνεται παράλληλα στις Ελληνικές Εταιρίες η ευκαιρία να επαναξιολογήσουν τα συστήματα εσωτερικής τους διακυβέρνησης και οικονομικής στρατηγικής.

Κατά την εφαρμογή, διαπιστώθηκαν τρία βασικά σημεία στα οποία πλεονεκτούν οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

➤ Σαφήνεια

Μέσω των οικονομικών καταστάσεων των Δ.Π.Χ.Α. παρέχονται εκτενείς πληροφορίες για τις δραστηριότητες, τα περιουσιακά στοιχεία, τις συναλλαγές, τις υποχρεώσεις, 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 ώστε να γίνονται εύκολα κατανοητές, προσφέροντας στην διοίκηση των οικονομικών μονάδων και στους χρήστες τη δυνατότητα να εκτιμούν τα προγενέστερα, τα παρόντα και τα μελλοντικά οικονομικά γεγονότα ώστε να λαμβάνουν τις καλύτερες δυνατές αποφάσεις.

➤ 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».

➤ 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.

Η υιοθέτηση των Προτύπων, αν και χρήσιμη, παρουσίασε και μειονεκτήματα κατά την εφαρμογή της. Ανάμεσα σε αυτά διαπιστώθηκε και το γεγονός ότι τα αποτελέσματα στις οικονομικές καταστάσεις δείχνουν αυξημένα σε σχέση με αυτά που προκύπτουν από την εφαρμογή των όσων προβλέπονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. Λογικό θεωρείται λοιπόν να δημιουργούνται ερωτηματικά για τις οικονομικές μονάδες που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ελλάδα, καθώς η μεγέθυνση των οικονομικών τους αποτελεσμάτων σημαίνει παράλληλα και μια αυξημένη φορολογία για αυτές. Κατά συνέπεια χρειάζεται να ληφθεί υπόψη η παραπάνω παρατήρηση ώστε να μην υπάρχουν αντικίνητρα για την εφαρμογή τους στην χώρα μας.

Σημαντικές θεωρούνται επίσης οι παραλείψεις ή οι ανακρίβειες που θα μπορούσαν, μεμονωμένα ή συλλογικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, που λαμβάνονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων. Η σημαντικότητα εξαρτάται από το μέγεθος και το είδος της παράλειψης ή της ανακρίβειας, κρινόμενη βάσει των συνθηκών που την περιστοιχίζουν. Το είδος ή το μέγεθος του στοιχείου, θα μπορούσε να είναι καθοριστικός παράγοντας. Καλό θα είναι λοιπόν να υπάρχουν κάποιες βασικές προϋποθέσεις για την ορθή εξάπλωση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Ορισμένα αποτελούν τα παρακάτω:

➤ Η απλούστευσή τους

Αυτό δεν σημαίνει αλλαγή των αρχών τους και ιδίως της αρχής της μέτρησης όπως της εύλογης αξίας, γιατί τότε θα καθίσταντο ανάπηρα, αλλά απλοποίηση και μείωση του βαθμού αναλυτικής πληροφόρησης. Οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις δεν έχουν τη δυνατότητα της συγγραφής πολυσέλιδων κειμένων και πινακίδων και δεν υπάρχει και σημαντικός λόγος εκτεταμένων αποκαλύψεων που είναι αναγκαίες στις μεγάλες και πολύπλοκες επιχειρήσεις.

➤ Η εκπαίδευση

Εκπαιδεύοντας δηλαδή τη μεγάλη πλειοψηφία των λογιστών που θα λειτουργήσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην πράξη. Σήμερα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν έννοια μνημένων λογιστών ακόμη και ανάμεσα στις ελεγκτικές εταιρίες και τα λογιστήρια των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο επιχειρήσεων.

➤ Η σταθερότητα

Μία ακόμη προϋπόθεση, που όμως δεν εξαρτάται από κανένα κράτος μεμονωμένα. 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 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης αναθεωρούνται και συμπληρώνονται συχνά. Αυτό αποτελεί από μόνο του ανασταλτικό παράγοντα εφαρμογής σε πλατιά βάση και μάλιστα σε μικρές επιχειρήσεις.

Αντίθετα, πιθανώς με την κοινή αίσθηση, τα Δ.Π.Χ.Π./Δ.Λ.Π δεν αποτελούν ένα τέλειο κατασκεύασμα. Το ότι για παράδειγμα η διοίκηση κάθε εταιρίας δεν υποχρεούται, όπως συμβαίνει σε Αγγλία και ΗΠΑ, 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 κρύβονται οι ευθύνες των διοικήσεων. Η εισαγωγή των Δ.Λ.Π σε πλατύτερη βάση δεν σημαίνει αυτόματα και άνευ προσπάθειας βελτίωση της πληροφόρησης. Υπάρχουν τεράστιες διαφορές ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων κατά Δ.Λ.Π ανάμεσα στις εταιρίες, που συνήθως αντανakλούν και την διαφορά ποιότητας σε όλους τους άλλους επιχειρηματικούς τομείς. Είναι πρόκληση για την κάθε εταιρία, πόσο μάλλον για τις μικρότερου μεγέθους, το άλμα ποιότητας που καλούνται να επιχειρήσουν με τις οικονομικές καταστάσεις που μέχρι σήμερα αντιμετωπίζονται σαν υπόθεση του λογιστή και μόνο.

Στην Ελλάδα σήμερα υπάρχουν λεπτομερείς κανόνες. Αντίθετα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι φιλοσοφίας αρχών και όχι κανόνων. Οι αρχές επιδέχονται και διαφορετικές ερμηνείες και αυτό είναι και το μειονέκτημα τους. Για να μπορέσουν να εφαρμοστούν σε όλες τις επιχειρήσεις τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα χρειαστούν οπωσδήποτε τυποποιήσεις και εναρμόνιση του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου στα μέτρα όσων προβλέπονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, χωρίς αντιφατικούς περιορισμούς υπαγορευόμενους από άλλες διατάξεις της φορολογικής και εμπορικής νομοθεσίας. Οτιδήποτε ξένο προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προστεθεί απλά θα αυξηθεί το κόστος λειτουργίας των επιχειρήσεων στην Ελλάδα, επηρεάζοντας αρνητικά το όλο εγχείρημα.

4.10. Τα βήματα για την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η πρώτη υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθώς και η εφαρμογή τους, προϋποθέτει πλήρη γνώση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αλλά και των σχετικών διερμηνειών. Ο επιτηδευματίας που συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τηρεί τα λογιστικά του βιβλία, είτε με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είτε με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Με αυτόν τον τρόπο παρέχεται η δυνατότητα στον επιτηδευματία, προαιρετικά ή υποχρεωτικά, να επιλέξει τον τρόπο τήρησης των θεωρημένων από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ λογιστικών του βιβλίων και να τα τηρήσει, είτε σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είτε σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Έτσι, όταν τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ θεωρημένα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, το προκύπτον από αυτά αποτέλεσμα είναι το φορολογικό αποτέλεσμα. Στη συνέχεια, με αναμόρφωση, βάση των διατάξεων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, των δεδομένων των φορολογικών βιβλίων θα συνταχθούν οι οικονομικές καταστάσεις με τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δημοσιεύονται στην Αγγλική γλώσσα, μπορούν όμως να μεταφραστούν στις εθνικές γλώσσες από τα ενδιαφερόμενα

λογιστικά σώματα, αφού πρώτα λάβουν την άδεια του IASB. Στις μεταφράσεις αυτές δηλώνεται το όνομα του λογιστικού σώματος που συνέταξε την μετάφραση και ότι αυτή προέρχεται από το εγκεκριμένο κείμενο. Με τον τρόπο αυτό, η χρήση τους από τις εταιρείες των διαφορετικών χωρών γίνεται με πιο αποτελεσματικό και εύχρηστο τρόπο.

4.10.1. Μεταβατική Περίοδος

Η πρώτη υιοθέτηση των Δ.Λ.Π προϋποθέτει πλήρη γνώση αυτών, αλλά και των σχετικών τους διερμηνειών για την αποτελεσματικότερη εφαρμογή τους. Η πράξη όμως έδειξε, ότι η μετάβαση από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα στα διεθνή λογιστικά πρότυπα ήταν και είναι ένα ιδιαίτερα δύσκολο εγχείρημα και όχι μία απλή αλλαγή στον τρόπο λογιστικοποίησης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Απαιτείται λοιπόν μεγάλη προσπάθεια, ιδιαίτερα σε χώρες όπως η Ελλάδα, που τα εθνικά λογιστικά πρότυπα είναι προσανατολισμένα, σε ορισμένες περιπτώσεις, στις φορολογικές ανάγκες παρά στην πλήρη και ουσιαστική ενημέρωση των χρηστών και των οικονομικών καταστάσεων. Χρησιμοποιώντας κοινές αρχές και κανόνες παρουσίασης των χρηματοοικονομικών τους δεδομένων, οι επιχειρήσεις θα έχουν πλέον στα χέρια τους ένα πολύτιμο εργαλείο στην προσπάθεια τους να μετρήσουν τις δυνάμεις τους και να ανταγωνιστούν σε ένα παγκόσμιο περιβάλλον. Το εγχείρημα αυτό ασφαλώς και είναι δύσκολο και απαιτεί την βοήθεια όλων των εμπλεκόμενων φορέων, κάθε ένας από τους οποίους θα πρέπει να επιδείξει την απαιτούμενη ωριμότητα και διάθεση, αντιλαμβανόμενος τον ρόλο και τις ευθύνες του. Ανεξαρτήτως αυτών είναι αδιαμφισβήτητο ότι η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π αποτελεί μια λογιστική επανάσταση με ιδιαίτερα θετικά αποτελέσματα.

4.10.2. Προσχέδιο για τη Διαδικασία Μετάβασης σε 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 δεν στερούνται αφενός του απαραίτητου επιστημονικού κύρους και είναι αφετέρου πρακτικώς εφαρμόσιμα σε διεθνές κλίμακα.

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

- i. Οι κατευθυντήριες επιτροπές επιλέγουν αρχικά τα σημαντικά θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή μελέτη. Στη συνέχεια, αφού ληφθούν υπ' όψιν οι απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα σχέδιο για το συγκεκριμένο θέμα.
- ii. 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.
- iii. 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.
- iv. Τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του σχεδίου επεξεργάζονται από το συμβούλιο και εφόσον είναι αναγκαίο, ορισμένα σημεία του σχεδίου αναθεωρούνται.
 - v. Το αναθεωρημένο σχέδιο πρέπει να εγκριθεί τουλάχιστον από τα 3/4 των μελών του συμβουλίου προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το πρότυπο.
 - vi. 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.
 - vii. Το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σ' αυτό και στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο συμβούλιο με μία 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 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. 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 θεωρούν ότι η αποδοχή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις χώρες τους 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.

4.10.3 Εφαρμογή, δυσχέρειες και χρησιμότητα των Δ.Λ.Π

Η εμπιστοσύνη της κεφαλαιαγοράς στην ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης και τη διοίκηση των επιχειρήσεων είναι υψίστης σημασίας για την πρόοδο της οικονομίας. Η δημιουργία και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι ένα σημαντικό βήμα προς την παροχή αξιοπιστίας και διεθνώς συγκρίσιμης λογιστικής πληροφόρησης.

- Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οφείλουν:
- i. Να δημιουργούν ένα ουσιαστικό και ασφαλές πλαίσιο για την παροχή έγκυρης και υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης,
 - ii. Να προωθούν τη διαφάνεια και την αξιοπιστία στην αποτύπωση της λογιστικής κατάστασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων,

- iii. Να διευκολύνουν και να μην περιορίζουν την αποτελεσματική επίβλεψη και τον έλεγχο των λογιστικών πρακτικών των επιχειρήσεων,
- iv. Να είναι επίκαιρα, εύχρηστα και λειτουργικά,
- v. Να προσεγγίζουν με συνέπεια και επίγνωση τα διάφορα λογιστικά γεγονότα και ζητήματα που προκύπτουν,
- vi. Να παρέχουν ακριβείς και συγκεκριμένες οδηγίες ως προς την εφαρμογή τους ώστε να μην υπάρχει περιθώριο για ηθελημένα ή αθέλητα λάθη ή παρανοήσεις,
- vii. Όπου επιτρέπεται η χρησιμοποίηση περισσότερων της μίας εναλλακτικών πολιτικών για συγκεκριμένα λογιστικά γεγονότα, να λαμβάνονται τα απαραίτητα μέτρα ώστε να αποφεύγονται περιπτώσεις παραπληροφόρησης ή αποπροσανατολισμού των επενδυτών και
- viii. Να είναι κατάλληλα για εφαρμογή όχι μόνο για τις αναπτυσσόμενες, αλλά και για τις αναπτυσσόμενες αγορές κεφαλαίου και οικονομίες.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επηρεάζουν τον τρόπο με τον οποίο τα λογιστικά μεγέθη και οι διάφοροι χρηματοοικονομικοί κίνδυνοι αποτιμώνται και λογίζονται, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο γίνονται αντικείμενο διαχείρισης και ελέγχου. Συνεπώς, η χρήση λογιστικών προτύπων και συστημάτων, που προάγουν την παροχή αξιόπιστης πληροφόρησης, διευκολύνει τη δημιουργία χρηματοοικονομικής πειθαρχίας, περιορίζει το ενδεχόμενο παραποίησης της χρηματοοικονομικής εικόνας των επιχειρήσεων και ενισχύει την εμπιστοσύνη της αγοράς στο χρηματοοικονομικό και εποπτικό σύστημα. Αντιθέτως, ανεπαρκής και ελλιπής πληροφόρηση μπορεί να καταλήξει σε αστάθεια και αβεβαιότητα στην αγορά κεφαλαίων. Η αποτελεσματικότητα της κεφαλαιαγοράς, καθώς και η ουσιαστική επικοινωνία μεταξύ επιχειρήσεων και μετόχων, δανειστών και επενδυτικού κοινού βασίζονται κατά πολύ στην ποιότητα και το περιεχόμενο των λογιστικών προτύπων. Σε χώρες όπου τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα αδυνατούν να οδηγήσουν στη δημιουργία αξιόπιστων και συγκρίσιμων λογιστικών καταστάσεων και το συνολικό κόστος ελέγχου και εποπτείας της λειτουργίας των επιχειρήσεων και της κεφαλαιαγοράς είναι ως εκ τούτου υψηλό, η χρησιμοποίηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μπορεί να λειτουργήσει καταλυτικά και να ενισχύσει σημαντικά το έργο των εποπτικών αρχών. Θεωρείται λοιπόν απαραίτητο τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα να εξελίσσονται έτσι ώστε να μπορούν να ανταποκρίνονται στις διαρκώς μεταβαλλόμενες ανάγκες των επιχειρήσεων και της κεφαλαιαγοράς. Επομένως, οφείλουν να αναφέρονται όχι μόνο στην προετοιμασία και την παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων αλλά και στην ευρύτερη παρακολούθηση και ρύθμιση της λειτουργίας της αγοράς κεφαλαίων και της συμπεριφοράς των λογιστικών μονάδων.

4.11. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για Εισηγμένες και μη Εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών Εταιρείες.

Η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες σε χρηματιστήρια εταιρείες είναι το αντικείμενο του κανονισμού που προτάθηκε στις 13/2/2001 από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Ο κανονισμός αυτός προέβλεπε ότι το αργότερο μέχρι το 2005, οι εισηγμένες εταιρείες

υποχρεούνται να καταρτίσουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους χρησιμοποιώντας τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Εδώ στην Ελλάδα βέβαια, η κυβέρνηση αποφάσισε να προωθήσει μια πολύ θαρραλέα και αναγκαία πρωτοβουλία, την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, νωρίτερα από το όριο που προσδιορίζει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, με την εφαρμογή τους από την 1/1/2003. Βασικό σκεπτικό της μεγάλης αυτής πρωτοβουλίας ήταν η διαφάνεια και η συγκρισιμότητα των στοιχείων που όλα μαζί βοήθησαν στην ενοποίηση της Ευρωπαϊκής κεφαλαιαγοράς.

Οι εισηγμένες Ελληνικές επιχειρήσεις, για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων τους, ακολούθησαν υποχρεωτικά από την 1^η Ιανουαρίου 2005 τα όσα προβλέπει ο σχετικός Ελληνικός νόμος και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η πολυπλοκότητα της μεταβατικής περιόδου από 2004-2005, οδήγησε στην ανάγκη εξέλιξης και των “δικλείδων ασφαλείας”. Με τον τρόπο αυτό η σύνδεση Λογιστικών και Ελεγκτικών Προτύπων αύξησε την διασφάλιση εγκυρότητας των οικονομικών καταστάσεων ενώ ο έλεγχος τους διενεργείται από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές. Η αποκατάσταση υψηλότερων προτύπων διαφάνειας και συγκρισιμότητας για τις οικονομικές καταστάσεις των Ελληνικών εισηγμένων εταιριών, μόνο ωφέλειες μπορεί να προσφέρει.

Η προσπάθεια των εισηγμένων εταιριών επικεντρώθηκε στο να έχουν μία όσο το δυνατόν ομαλή μετάβαση στα νέα λογιστικά πρότυπα, αποφεύγοντας κάποιες έντονες αποκλίσεις σε σχέση με την άμεση επόμενη λογιστική χρήση. Από την άλλη πλευρά, οι περισσότερες διοικήσεις, ενώ αύξησαν τις προβλέψεις και τις αποσβέσεις ή κάποια έκτακτα έξοδα της χρήσης στη λογική της ομαλής υιοθέτησης των νέων λογιστικών αρχών, προσπάθησαν παράλληλα να διατηρήσουν την κερδοφορία τους σε αυξητική τροχιά, ώστε να διανείμουν καλύτερο μέρισμα και να μη χαλάσουν την εικόνα που έχουν οι τελευταίοι ισολογισμοί τους. Όλες οι εισηγμένες εταιρίες δημοσίευσαν τέτοιους πίνακες με τα ετήσια δελτία τους το 2001 και οι πίνακες αυτοί αποτελούν πολύτιμο εργαλείο πληροφόρησης και διαφάνειας για τις εισηγμένες εταιρίες. Έτσι διαπιστώνετε ότι πολλοί αναλυτές και σχολιαστές της οικονομικής κατάστασης των εισηγμένων εταιριών δεν έχουν ακόμα κατανοήσει την χρησιμότητα και την δύναμη αυτού του εργαλείου. Βεβαίως, η σύνταξη όλων των οικονομικών καταστάσεων σε Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα αποκαταστήσει συνέπεια μεταξύ όλων των λογαριασμών που θα συντάσσουν οι εισηγμένες εταιρίες. Το νέο ξεκίνημα με τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι ξεκίνημα μίας τυποποιημένης, πιο διαφανούς και πιο αυστηρής λογιστικής πρακτικής απ’ όλους.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι πλέον μία πραγματικότητα. Παρά τις επιφυλάξεις που υπήρξαν και τις φωνές για μία ακόμη αναβολή, όλες οι εισηγμένες εταιρίες από το Α’ τρίμηνο του 2005 δημοσιεύουν πλέον τις οικονομικές τους καταστάσεις με τα νέα λογιστικά πρότυπα. Εάν συνυπολογιστούν και οι θυγατρικές αυτών, μιλάμε τότε για ένα σημαντικό κομμάτι επιχειρήσεων που πλέον συντάσσει οικονομικές καταστάσεις με τα νέα πρότυπα. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα αποτελεί ένα οικονομικό γεγονός μείζονος σημασίας. Έχει διασφαλίσει την καλύτερη ενημέρωση των διεθνών αλλά και των Ελλήνων επενδυτών και έχει ενδυναμώσει την προτίμηση για τις μετοχές. Ακόμη, έχει αποκαταστήσει την συγκρισιμότητα των Ελληνικών αξιών με τις Ευρωπαϊκές, ολοκληρώνοντας έτσι τόσο την ένταξη μας στην ζώνη του Ευρώ

όσο και την αναβάθμιση της Ελληνικής κεφαλαιαγοράς και την ένταξη της στις ανεπτυγμένες αγορές του κόσμου. Η προσαρμογή στα νέα λογιστικά πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αναμένεται να απασχολήσει την αγορά άμεσα, καθώς είναι εμφανής η προσπάθεια από την πλειοψηφία των εταιριών να μην υπάρξουν προβλήματα προσαρμογής κατά την πρώτη περίοδο της εφαρμογής τους. Η επίδραση που είχε η εφαρμογή των νέων προτύπων στις επιμέρους επιχειρήσεις, καθώς και στη λειτουργία της αγοράς, θα μπορούσε να εξεταστεί από πολλές διαφορετικές οπτικές.

Παράδειγμα:

1. Για πρώτη φορά οι επιχειρήσεις αποκαλύπτονται στο ευρύ κοινό. Ο κάθε ενδιαφερόμενος, μικρομέτοχος, δανειστής, αναλυτής, μπορεί πλέον εύκολα να αντλήσει μεγάλο όγκο χρήσιμων, συστηματικών και αξιόπιστων πληροφοριών, για την οποιαδήποτε εταιρία. Αρκεί να μπει, είτε στην ηλεκτρονική διεύθυνση του χρηματιστηρίου ή της εταιρίας που τον ενδιαφέρει.
2. Η δεύτερη σημαντική επίδραση είναι η αποκάλυψη κονδυλίων που συνηθίζαμε να τα λέμε στοιχεία εκτός ισολογισμού. Το σημείο αυτό αφορά ιδιαίτερα τις επιχειρήσεις του ασφαλιστικού κλάδου. Με τα νέα λογιστικά πρότυπα, όλα αυτά τα στοιχεία γίνονται γνωστά, είτε στις πρώτες σελίδες των οικονομικών καταστάσεων, είτε στις ιδιαίτερα σημαντικές σελίδες των γνωστοποιήσεων.
3. Τελευταίο αλλά πιο σημαντικό είναι το γεγονός ότι η σύνταξη καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό στη διενέργεια εκτιμήσεων για πολλά σημαντικά θέματα. Αυτή είναι και η μεγαλύτερη καινοτομία που εισάγουν. Δεν αποτελούν δηλαδή ένα σύνολο μονολιθικών κανόνων. Αντίθετα, αφήνουν περιθώρια ευελιξίας για διενέργεια εκτιμήσεων και το αφήνουν σε αυτόν που γνωρίζει καλύτερα από τον καθένα τα δεδομένα της επιχείρησης, δηλαδή τη διοίκηση της. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και όλων των μέτρων που λαμβάνουμε, στοχεύουν σε μια συγκεκριμένη κατεύθυνση η οποία αποτελεί κεντρική πολιτική μας επιλογή. Την εξυγίανση της αγοράς και την αύξηση της καταναλωτικής πίστης προς τον θεσμό και τον ρόλο των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

4.12. Έρευνες για τα αποτελέσματα από την πρώτη εφαρμογή των IFRS – Αρχικές εκτιμήσεις και προβλέψεις

Μέσα σε ένα εξαιρετικά δύσκολο θεσμικό και οικονομικό περιβάλλον, οι Ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και να ξεπεράσουν τις πρόσθετες δυσκολίες του χαρακτήρα τους. Παρόλο αυτά, οι πρώτες ενδείξεις έδειξαν ιδιαίτερα ενθαρρυντικά αποτελέσματα.

Ειδικότερα, οι Ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τόσο για τις ενοποιημένες όσο και τις εξατομικευμένες οικονομικές τους καταστάσεις. Η επιλογή της χώρας μας να

υιοθετήσει αυτόν τον τρόπο εφαρμογής αποδείχθηκε ιδιαίτερα επωφελής αφού ανάγκασε τις εγχώριες επιχειρήσεις να πειθαρχήσουν σε ατομική βάση στους κανόνες που επιβάλλουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εγχείρημα δύσκολο αλλά ασφαλές για την επίτευξη των επιδιωκόμενων αποτελεσμάτων στην εφαρμογή αυτών.

Δεύτερον, οι Ελληνικές επιχειρήσεις για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έπρεπε να αλλάξουν νοοτροπία. Η νομοθεσία μας όσον αφορά τα λογιστικά θέματα χαρακτηρίζονταν από ένα πλέγμα διατάξεων, οι οποίες οδηγούσαν στην εφαρμογή στενών άκαμπτων κανόνων. Ως κείμενα αρχών, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απομακρύνονταν από την εφαρμογή άκαμπτων κανόνων και επιβάλλουν στις επιχειρήσεις να κρίνουν υποκειμενικά συναλλαγές και γεγονότα και να τα απεικονίζουν λογιστικά με τρόπο που να εξασφαλίζει τους αντικειμενικούς σκοπούς που θέτουν. Η δυσκολία που έπρεπε να ξεπερασθεί στο θέμα αυτό δεν πρέπει να υποτιμάται.

Τρίτον, οι Ελληνικές επιχειρήσεις κλήθηκαν να εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα λίγο νωρίτερα από τις άλλες επιχειρήσεις την Ευρωπαϊκής Ένωσης αφού έπρεπε να συντάξουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το πρώτο τρίμηνο του 2005. Σε αυτό το πρώτο τρίμηνο του 2005 έγιναν σημαντικά λάθη, αλλά δόθηκε η ευκαιρία στις επιχειρήσεις της χώρας μας να “παιδευτούν” περισσότερο στην εφαρμογή τους.

Τέταρτον, οι Ελληνικές επιχειρήσεις έπρεπε να ξεπεράσουν το τυπολατρικό σύστημα που επιβάλλεται από την εφαρμογή του Κ.Β.Σ στην τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων. Στον τομέα αυτό φαίνεται ότι προσαρμόστηκαν στον μέγιστο δυνατό βαθμό, ώστε να ικανοποιήσουν αφενός τις απαιτήσεις της Ελληνικής νομοθεσίας και αφετέρου τη σωστή εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

4.12.1. Σφάλματα κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η μετάβαση από τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα στα διεθνή αποτελεί μια δύσκολη και επίπονη διαδικασία, με δεδομένη τόσο την ελλιπή προετοιμασία των επιχειρήσεων όσο και το πλήθος των αλλαγών που επιφέρει ο νέος τρόπος απεικόνισης των οικονομικών καταστάσεων. Κατά τις εργασίες μετατροπής των Ελληνικών λογιστικών προτύπων είναι αναγκαίο να αντιμετωπισθούν ορισμένα σημεία με ιδιαίτερη προσοχή. Αυτό οφείλεται κυρίως στην πολυπλοκότητα των θεμάτων και τη μικρή έως ανύπαρκτη εμπειρία των στελεχών, τα οποία καλούνται είτε να καταρτίσουν είτε να ελέγξουν τις εν λόγω εργασίες. Τα κυριότερα σφάλματα που μπορεί να προκύψουν κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι:

- i. Χρησιμοποίηση μη ανανεωμένης έκδοσης των Δ.Λ.Π.
- ii. Εσφαλμένος υπολογισμός και χειρισμός της υπεραξίας.
- iii. Εσφαλμένος υπολογισμός αποσβέσεων.
- iv. Εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων.
- v. Ασυμφωνία ή πλασματική συμφωνία λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον».

- vi. Εσφαλμένος υπολογισμός ή και παρουσίαση των δικαιωμάτων μειοψηφίας.
- vii. Εσφαλμένος υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων.
- viii. Σφάλματα κοστολόγησης.
- ix. Χρησιμοποίηση λογαριασμών «ευκολίας» για την τακτοποίηση των διαφορών και
- x. Διαφορετική αντιμετώπιση από διαφορετικές εταιρείες του ομίλου π.χ. στην αποτίμηση.

Τα παραπάνω σφάλματα πρέπει να αντιμετωπίζονται έγκαιρα για την αποτελεσματική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Σε περίπτωση που δεν συμβεί αυτό, θα πρέπει να γίνει προσπάθεια να εντοπιστούν οι ελέγχοντες, χωρίς βέβαια να παραβλέπεται ο συμβουλευτικός τους ρόλος ώστε να επιτευχθεί η μεγαλύτερη πρόληψη και αποφυγή σφαλμάτων.

4.12.2. Προβλέψεις για το μέλλον των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην χώρα μας σηματοδοτεί μια νέα εποχή στον τρόπο της οικονομικής πληροφόρησης. Οι Ελληνικές επιχειρήσεις απαλλάσσονται από όλες εκείνες τις λογιστικές ιδιαιτερότητες και είναι πιο αξιόπιστες στην παροχή οικονομικών πληροφοριών καθώς δημιουργούνται κοινές αποδεκτές λογιστικές πρακτικές οι οποίες είναι γνωστές και κατανοητές από ένα μεγάλο πλήθος ανθρώπων.

Με αυτό τον τρόπο οι Ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να ανταγωνιστούν και να συγκριθούν με τις ξένες επιχειρήσεις και να προσεγγίσουν τράπεζες της Ευρωπαϊκής Ένωσης χωρίς να χρειάζεται να μπαίνουν σε διαδικασίες για να μετατρέψουν τις οικονομικές τους καταστάσεις. Επίσης, επέρχεται ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις όλων των επιχειρήσεων και αυτό βοηθά ώστε να υπάρχει μία ενιαία χρηματιστηριακή Ευρωπαϊκή αγορά. Επιπλέον είναι ενθαρρυντικό για τους ξένους επενδυτές να επενδύουν, με αποτέλεσμα να δημιουργείται κεφάλαιο και από διεθνές αγορές.

Από την χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, μετά από μία πρώτη προσέγγιση που έγινε, βλέπουμε ενθαρρυντικά αποτελέσματα αν και το περιβάλλον στο οποίο κλήθηκαν να εφαρμοστούν δεν ήταν εύκολο θεσμικά και οικονομικά. Ένα πράγμα το οποίο κάνει διστακτικές τις Ελληνικές επιχειρήσεις είναι ότι τα αποτελέσματα-έσοδα εμφανίζονται αυξημένα σε σχέση με τα Ελληνικά πρότυπα άρα αυξάνεται και ο φόρος. Επίσης είναι χρονοβόρα διαδικασία που κοστίζει για εγκατάσταση και εκμάθηση. Ωστόσο, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν περισσότερες θετικές εντυπώσεις με την εφαρμογή τους και ελπίζετε ότι θα ξεπεραστούν τα προβλήματα που παρουσιάζονται.

Αναλυτικότερα, οι επιπτώσεις παρουσιάζονται παρακάτω:

ΘΕΤΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ

- Αποδίδουν την πραγματική κατάσταση των οικονομικών καταστάσεων.
- Εξασφαλίζουν καλύτερη σύγκριση των Ελληνικών επιχειρήσεων με τις ξένες εταιρείες.
- Δημιουργεί κεφάλαια από Διεθνή Κεφαλαιαγορές.
- Δημιουργούν Ενιαία Πανευρωπαϊκή Χρηματιστηριακή Αγορά.
- Διεθνής συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων με μεγαλύτερη αποτελεσματικότητα.
- 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

ΑΡΝΗΤΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ

- Τα αποτελέσματα-έσοδα εμφανίζονται αυξημένα σε σχέση με τα Ελληνικά πρότυπα άρα αυξάνεται και ο φόρος.
- Ανύπαρκτη εμπειρία των στελεχών που καλούνται να μετατρέψουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σε Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- Απαιτείται εγρήγορση και έγκαιρη προετοιμασία.
- Προσαρμογή των συστημάτων πληροφορικής.
- Τα θέματα που καλούνται να αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις είναι πιο περίπλοκα.

4.13. Περιβαλλοντική – Κοινωνική λογιστική και ελεγκτικές διαδικασίες

Η Κοινωνική Λογιστική δε διαφέρει σημαντικά από τη λογιστική όπως εφαρμόζεται για τα οικονομικά μεγέθη μίας επιχείρησης. Ιδιαίτερη σημασία έχουν οι αρχές της διαφάνειας (transparency), της ανταπόκρισης (responsiveness) και της συμμόρφωσης (compliance) στην ευρύτερη διαδικασία της «κοινωνικής λογιστικής», ώστε να ανταποκριθεί στις ανάγκες της, προωθώντας παράλληλα τα επιχειρηματικά της συμφέροντα.

Ο κύριος σκοπός είναι να εξηγηθούν οι ενέργειες, οι παραλήψεις, το ρίσκο και οι αλληλεξαρτήσεις για τις οποίες η επιχείρηση είναι κοινωνικά υπεύθυνη απέναντι σε όσους έχουν νόμιμο ενδιαφέρον. Η διαδικασία οφείλει να διέπεται από διαφάνεια, δηλαδή την υποχρέωση να αποδίδει λογαριασμούς στους ενδιαφερόμενους της επιχείρησης, χωρίς σκόπιμες αποκρύψεις. Ανταπόκριση σημαίνει ότι η επιχείρηση είναι υπεύθυνη για την ανάπτυξη διαδικασιών και στόχων που να υποστηρίζουν τη συνεχή βελτίωση της κοινωνικής της απόδοσης. Τέλος, με την έννοια της συμμόρφωσης εννοείται η υποχρέωση της επιχείρησης να τηρεί τους νόμους, πρότυπα, εσωτερικές διαδικασίες και πολιτικές που έχουν υιοθετηθεί για την κοινωνική της λογιστική.

Η Περιβαλλοντική Λογιστική αποτελεί μια καλύτερη προσέγγιση της κλασσικής λογιστικής που δίνει ιδιαίτερη έμφαση στον κόσμο που σχετίζεται με τις πρώτες ύλες που «χάνονται» κατά την παραγωγική διαδικασία (φύρα)

και άλλα κόστη άμεσα συνδεδεμένα με περιβαλλοντικά ζητήματα. Η περιβαλλοντική λογιστική μπορεί να παρέχει πληροφόρηση σε χρηματικές ή φυσικές μονάδες, καλύπτοντας συγκεκριμένες χρονικές περιόδους, για όλα τα περιβαλλοντικά έξοδα και έσοδα και να τα παρουσιάσει σε ειδικές εκθέσεις. Τα συμπεράσματα που προκύπτουν μπορούν να φανούν χρήσιμα σε διάφορους τύπους επιχειρήσεων δίνοντας τους τη δυνατότητα να βελτιώσουν την διαδικασία παραγωγής και ταυτόχρονα να μπορούν υπεύθυνα να ενημερώσουν τρίτους για τις περιβαλλοντικές επιδόσεις της επιχείρησής τους. Για τις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν ως εργαλείο την περιβαλλοντική λογιστική υπάρχει καλύτερη πληροφόρηση, γνώση και διαχείριση των περιβαλλοντικών επιπτώσεων και βελτίωση της εικόνας της εταιρείας στους πελάτες, σε επενδυτές, στην τοπική κοινωνία, στο κράτος και σε περιβαλλοντικές οργανώσεις. Η περιβαλλοντική λογιστική δεν αφορά μόνο τις περιβαλλοντικές επιδόσεις της εταιρείας αλλά υποστηρίζει καλύτερες επιχειρηματικές αποφάσεις σε όλους τους τομείς.

4.14. Η λογιστική των IFRS είναι μια άλλη, διαφορετική λογιστική?

Η θέση της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι κατά κάποιον τρόπο διαφορετική από αυτήν της IASC. Ο κυρίαρχος στόχος της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι η δημιουργία μιας κοινής οικονομικής αγοράς, η οποία θα επιτρέπει την ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίου, εργατικού δυναμικού και δραστηριοτήτων ανάμεσα στα κράτη-μέλη. Ωστόσο και οι κυβερνήσεις των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μέσω των οδηγιών και το λογιστικό επάγγελμα μέσω της IASC, ισχυρίζονται ότι αναζητούν την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών. Η Ευρωπαϊκή Ένωση επηρεάζει την χρηματοοικονομική έκθεση μέσω των οδηγιών. Αν και οι οδηγίες της δεν είναι πρότυπα και οι αποκλίσεις στην διερμηνεία αυτών έχουν περιορίσει το επίπεδο της εναρμόνισης, έχουν τουλάχιστον βελτιώσει το επίπεδο συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων. Στην πραγματικότητα, η Ευρωπαϊκή Ένωση και πολλές μεμονωμένες χώρες και επιχειρήσεις βασίζονται στα πρότυπα που αναπτύχθηκαν από το IASB. Τον Ιούνιο του 2000, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε όλες οι εισηγμένες εταιρείες στην Ευρωπαϊκή Ένωση να παρουσιάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αντί των ποικίλων εθνικών προτύπων, από την 1^η Ιανουαρίου 2005. Στα κράτη-μέλη δόθηκε επίσης η δυνατότητα να εφαρμόσουν τις απαιτήσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και σε ένα ευρύτερο φάσμα επιχειρήσεων, εάν το επιθυμούσαν.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είχαν ήδη υιοθετηθεί από πολλές μεγάλες πολυεθνικές εισηγμένες εταιρείες χωρών όπως η Γερμανία και η Ελβετία. Εκείνες επέτρεπαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ως εναλλακτικά στα τοπικά πρότυπα και διάφορες μεταβατικές οικονομίες της Ανατολικής Ευρώπης, οι οποίες δεν είχαν θεσπίσει εθνικά πρότυπα, είτε υιοθετούσαν, είτε επέτρεπαν την χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι η Ρωσία από την 1^η Ιανουαρίου 2004 αποφάσισε να απαιτήσει την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες εταιρείες. Η κίνηση αυτή ώθησε και άλλες χώρες, ιδιαίτερα εκείνες που συναλλάσσονται κατά πολύ με την Ευρωπαϊκή Ένωση, να επιταχύνουν

την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Παραδείγματα τέτοιων χωρών είναι η Αυστραλία, η οποία αποφάσισε την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς όλων των εγχώριων εταιρειών από το 2005 και η Νέα Ζηλανδία δήλωσε ότι θα ακολουθήσει το 2007. Σε μια έρευνα σε 59 χώρες η Street (2003) έδειξε ότι οι 56 έχουν είτε υιοθετήσει είτε σκόπευαν να συγκλίνουν με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Σε μια άλλη ευρύτερη έρευνα της Deloitte and Touché (2003), βρέθηκε ότι περισσότερες από 90 χώρες θα απαιτήσουν ή θα επιτρέψουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τις εισηγμένες εταιρείες από το 2005.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η χρήση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην χώρα μας, δεν ήταν καθόλου εύκολη, ακόμη και σήμερα, 6 χρόνια μετά την αρχική εφαρμογή της. Παρόλο αυτά, σηματοδοτείται μια νέα εποχή στον τρόπο οικονομικής πληροφόρησης. Οι Ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν πλέον να ανταγωνιστούν και να συγκριθούν με τις ξένες επιχειρήσεις και να προσεγγίσουν τράπεζες τις Ευρωπαϊκής Ένωσης χωρίς να μπαίνουν σε διαδικασίες για να μετατρέψουν τις οικονομικές τους καταστάσεις. Η παροχή οικονομικών πληροφοριών είναι ήδη πιο αξιόπιστη καθώς δημιουργήθηκαν κοινά αποδεκτές λογιστικές πρακτικές οι οποίες είναι γνωστές και κατανοητές από ένα μεγάλο πλήθος ανθρώπων. Η αγορά προσαρμόστηκε γρήγορα στη επεξεργασία χρηματοοικονομικών πληροφοριών και τα οφέλη απ' την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν άργησαν να φανούν. Με την εφαρμογή στις επιχειρήσεις, επηρέασε θετικά την ανταγωνιστικότητα τους, καθώς προωθήθηκε η συγκρισιμότητα, η διαφάνεια και η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων. Με άλλα λόγια, η επενδυτική δραστηριότητα ενθαρρύνεται, που σημαίνει μεγαλύτερες κατά συνέπεια δυνατότητες για άντληση κεφαλαίων από διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Αν και η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ήταν αρχικά δύσκολη έως ακατόρθωτη, λαμβάνοντας υπόψη όσα αναφέρθηκαν στην παρούσα πτυχιακή, γίνεται εύκολα κατανοητό ότι αποτελεί ίσως το μεγαλύτερο επίτευγμα των τελευταίων χρόνων στο χώρο της λογιστικής, δεδομένου ότι γκρεμίζει τα σύνορα στην παγκόσμια αγορά κεφαλαίου.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΣΥΓΡΑΜΜΑΤΑ

- Μιχαήλ Κοτίτσας – Θαλασσινός και Κώστας Πολίτης, “Γενικές Αρχές Λογιστικής”, Οργανισμός Εκδόσεως Διδακτικών Βιβλίων, Αθήνα 2003.
- Πομόνης Σ. Νικόλαος, “Λογιστική – Γενικές Αρχές Λογιστικής – Θεωρία και Πράξη”, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα.
- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα.
- Άθως Γεωργίου, “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS”, Εκδόσεις Σακκούλα, Αθήνα 2006.
- Νικόλαος Σ. Πομόνης, “Λογιστικές Εφαρμογές”, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα 2004.
- Περιοδικό «Λογιστής».
- Πρωτοπάλης Γ. Νικόλαος και Βρουστούρης Κ. Παναγιώτης, “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες”, Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα 2002.
- Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ, “Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο”, Εκδόσεις Σακκέλη, Αθήνα 2005 .
- Άθως Γεωργίου, “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα”, Εκδόσεις Σακκούλας, Αθήνα 2003.

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- www.taxheaven.gr
- www.ssrn.com
- www.kele.gr
- www.europa.eu
- www.wikipedia.gr
- www.ba.uom.gr
- www.abpm.gr

- www.ifrs.org
- www.cica.ca
- www.iasb.org
- www.meti.go.jp
- www.journalofaccountancy.com
- www.jstor.org
- www.gus.gr