

ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ

ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ: ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΘΕΜΑ: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.(Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων)

34.(Ενδιάμεση Οικονομική Κατάσταση)

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΜΠΛΑΒΑΚΗΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

ΔΑΜΟΠΟΥΛΟΥ ΙΩΑΝΝΑ

A.M 6590

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Ιστορικό.....	6
1.1.1 Επίτροποι (Trustees).....	7
1.1.2 Συμβούλιο (IASB).....	8
1.1.3 Συμβουλευτικό συμβούλιο προτύπων (IASC).....	8
1.1.4 Μόνιμη επιτροπή διερμηνειών (SIC-IFRIC).....	9
1.2 Σκοποί και υποχρεώσεις IASC-Περιεχόμενο οικονομικών καταστάσεων.....	9
1.2.1 Σκοποί IASC.....	9
1.2.2 Υποχρεώσεις IASC.....	9
1.2.3 Περιεχόμενο οικονομικών καταστάσεων.....	10
1.3 Γενικά περί διεθνών λογιστικών προτύπων.....	11
1.3.1 Διεθνή και τοπικά λογιστικά πρότυπα.....	11
1.3.2 Πεδίο εφαρμογής διεθνών λογιστικών προτύπων.....	11
1.3.3 Διαδικασία κατάρτισης και έκδοσης διεθνών λογιστικών προτύπων.....	12
1.3.4 Γλώσσα διεθνών λογιστικών προτύπων.....	14
1.4 Κατηγορίες διεθνών λογιστικών προτύπων.....	14
1.4.1 Αναθεωρήσεις διεθνών λογιστικών προτύπων.....	17

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

2.1 Έννοια Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 1.....	24
2.2 Πεδίο εφαρμογής Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου.....	24
2.3 Σκοπός Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 1.....	25

2.4 Τρόπος Κατάρτισης Οικονομικών Καταστάσεων.....	25
2.5 Περιορισμοί στη Συναφή και Αξιόπιστη Πληροφόρηση.....	26
2.6 Ποιοτικά Χαρακτηριστικά Οικονομικών Καταστάσεων.....	28
2.7 Περιεχόμενο Οικονομικών Καταστάσεων.....	32
2.7.1 Ισολογισμός.....	33
2.7.2 Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.....	42
2.7.3 Κατάσταση Ιδίων Κεφαλαίων.....	47
2.7.4 Κατάσταση Ταμιακών Ροών.....	49
2.7.5 Προσάρτημα Οικονομικών Καταστάσεων.....	57
2.8 Καταχώριση Στοιχείων Οικονομικών Καταστάσεων.....	59
2.8.1 Κριτήρια Καταχώρισης Οικονομικών Καταστάσεων.....	59
2.8.1.1 Σχέση Οικονομικής Κατάστασης Κ' Κεφαλαίου.....	60

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Ενδιάμεση Οικονομική Κατάσταση (ΔΛΠ 34)

3.1 Έννοια Ενδιάμεσης Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.....	63
3.2 Στόχος Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου.....	64
3.3 Σκοπός Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου.....	64
3.4 Περιεχόμενο Ενδιάμεσων Οικονομικών Καταστάσεων.....	65
3.5 Κατάρτιση Ενδιάμεσης Οικονομικής Έκθεσης.....	65
3.6 Πεδίο Εφαρμογής.....	66
3.7 Διαδικασία Γνωστοποίησης Κάθε Συναλλαγής.....	67
3.8 Εκτιμήσεις Σπουδαιότητας.....	70
3.9 Περίοδοι Σύνταξης.....	73

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Διαφορές Διεθνών Λογιστικών Και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

4.1 Βασικές Διαφορές ΔΛΠ,ΕΛΠ (Επιγραμματικά).....	75
4.1.1 Διαφορά Σύνταξη Οικονομικών Καταστάσεων.....	75
4.1.2 Διαφορά Άυλων Πάγιων Στοιχείων.....	79
4.1.3 Διαφορά Ενσώματων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων.....	79
4.1.4 Διαφορά Απόσβεσης Ενσώματων Πάγιων Στοιχείων.....	80
4.1.5 Διαφορά Έρευνας Κ' Ανάπτυξης.....	81
4.1.6 Διαφορά Αποτίμησης Χρεογράφων.....	81
4.1.7 Διαφορά Λογιστικής Παρακολούθησης Της Χρηματοδοτικής Μίσθωσης.....	82
4.1.8 Διαφορά Λοιπών Προβλέψεων.....	82
4.1.9 Διαφορά Προβλέψεων Προσωπικού.....	82
4.1.1.1 Διαφορά Καθαρό Φορολογητέο Εισόδημα (άρθρο 31-105).....	83
4.1.1.2 Ελληνική Νομοθεσία.....	85
4.1.1.3 Διαφορά Ενοποίησης Οικονομικών Καταστάσεων.....	92
4.1.1.4 Υπεραξία.....	95

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Συμπεράσματα

5.1 Γενικές Παρατηρήσεις.....	96
5.2 Συμβατές με τις Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οι Ελληνικές Επιχειρήσεις.....	97
5.3 Επίδραση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Στις Επιχειρήσεις.....	102
5.3.1 Επιρροή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Στις Μεγάλες Επιχειρήσεις.....	103
5.3.2 Επιρροή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Στις Εισηγμένες Εταιρείες.....	104
5.4 Βασικές Προϋποθέσεις Εξάπλωσης Των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.....	105

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παγκοσμιοποίηση των αγορών και η επέκταση των επιχειρήσεων πέρα από τα στενά εθνικά όρια είναι μία πραγματικότητα. Οι επιχειρήσεις καλούνται να επανατοποθετήσουν την κουλτούρα και την στρατηγική τους σε αυτό το νέο περιβάλλον. Η χρήση ενός κοινού κώδικα επικοινωνίας είναι το μέσο για την επίτευξη αυτών των στόχων, και τον ρόλο αυτό καλούνται να διαδραματίσουν τα International Financial Reporting Standards (I.F.R.S.). Η διαδικασία της μετάβασης στα I.F.R.S. όμως δεν είναι εύκολη και απαιτεί από όλους τους εμπλεκόμενους υψηλό βαθμό ενημέρωσης και προετοιμασίας.

Σκοπός λοιπόν, της εργασίας αυτής είναι να κάνει κατανοητές στον αναγνώστη του, τις έννοιες και τις λειτουργίες και το σκοπό των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς επίσης να τον βοηθήσει να συνειδητοποιήσει την τεράστια σημασία που έχουν αυτά στις επιχειρήσεις. Η γνώση αυτή, θα αποτελέσει την βάση για μια σε βάθος μελέτη ορισμένων εξειδικευμένων θεμάτων, όσον αφορά τα ΔΛΠ.

Αρχικά, παρουσιάζεται στο ιστορικό των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όσον αφορά την Επιτροπή η οποία ιδρύεται στις 29 Ιουνίου 1973 ,αλλά και το Συμβούλιο αυτών. Στόχος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είναι η δυνατότητα ερμηνείας των οικονομικών καταστάσεων. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι λογιστικές πρακτικές υπό την μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις μετά από κοινοτική οδηγία.

Στη συνέχεια εξετάζεται το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1, τόσο μέσα από μια θεωρητική προσέγγιση όσο και πρακτικά μέσα από παραδείγματα, προκειμένου να αποσαφηνιστεί όσο το δυνατόν περισσότερο το περιεχόμενό του. Βάση των αξιώσεων των ΔΛΠ, οι καταστάσεις αυτές, όπως ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων, αποτελούν περιληπτική μορφή των αντίστοιχων καταστάσεων που ετοιμάζονταν μέχρι σήμερα. Τα ερωτήματα που προκύπτουν έχουν να κάνουν με τον σκοπό των οικονομικών καταστάσεων, τα στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις, στο ποιος καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις κ. α.

Το ίδιο ισχύει και για το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 34, όπου το περιεχόμενο παρουσιάζει εξίσου έντονο ενδιαφέρον. Στο Πρότυπο αυτό γίνεται αναφορά για το Περιεχόμενο των Ενδιάμεσων Οικονομικών Εκθέσεων, για τις περιόδους από τις οποίες απαιτείται η παρουσίαση ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων καθώς και τον τρόπο με τον οποίο

αποτιμάται, καταχωρείται, ταξινομείται ένα στοιχείο μιας ενδιάμεσης οικονομικής κατάστασης. Όταν λέμε ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης είναι ένας συνοπτικός ισολογισμός, μία συνοπτική κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, μία συνοπτική κατάσταση ταμιακών ροών, μία συνοπτική κατάσταση που δείχνει τις μεταβολές στην καθαρή θέση και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Στη συνέχεια, καταγράφονται οι κυριότερες διαφορές που ανακύπτουν μεταξύ των ΔΛΠ και αυτών που ονομάζουμε ΕΛΠ(Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα),δηλαδή όσων ίσχυαν και ισχύουν με βάση την ελληνική νομοθεσία έως σήμερα. Η θεσμοθέτηση της εφαρμογής των I.F.R.S. στην Ελλάδα έγινε με τον νόμο Ν.2992/2002, σύμφωνα με τον οποίο οι επιχειρήσεις των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται στο Χ.Α.Α. υποχρεούνται να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις εφαρμόζοντας τις αρχές που προβλέπουν τα σχετικά πρότυπα από την χρήση του 2004.

Στη συνέχεια με νεωτέρους νόμους 3148/2003 και 3229,η εφαρμογή των ΔΛΠ ορίστηκε για την 1/1/2005. Σε μια προσπάθεια κατηγοριοποίησης οι διαφορές αυτές έγκειται στον τρόπο θεσμοθέτησης των προτύπων, την έκταση των πληροφοριών, το είδος και τον αριθμό των συντασσόμενων γενικού σκοπού των οικονομικών καταστάσεων, την έλλειψη συγκεκριμένων κανόνων στα ΕΛΠ για θέματα που ρυθμίζονται από τα ΔΛΠ, καθώς και στη λογιστική μεταχείριση ορισμένων γεγονότων, στοιχείων, θεμάτων και περιπτώσεων.

Έτσι λοιπόν, η σημασία και η συμβολή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αποκαλούνται σήμερα, θα είναι ιδιαίτερα σημαντική με την κατάργηση των οικονομικών συνόρων και την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 Ιστορική αναδρομή

Η πορεία διαμόρφωσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η οποία επίσημα ξεκίνησε με την ίδρυση της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις 29/6/1973, συνεχίστηκε μέσα από μια διαδικασία ευρύτατης συμμετοχής, μέγιστης αποδοχής και διαφάνειας. Η επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee), ιδρύεται, ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας 16 Λογιστικών Σωμάτων 10 χωρών, που συμμετείχαν σε παγκόσμιες κεφαλαιαγορές. Της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των ΗΠΑ. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε τον Νοέμβριο του 1982, οπότε 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, της ανεξάρτητης αρχής που έχει την ευθύνη και την έκδοση Λογιστικών Προτύπων. 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 - όπως φαίνεται και στο παρακάτω διάγραμμα.

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 την Δόμηση της IASC στο μέλλον".

1.1.1Επίτροποι

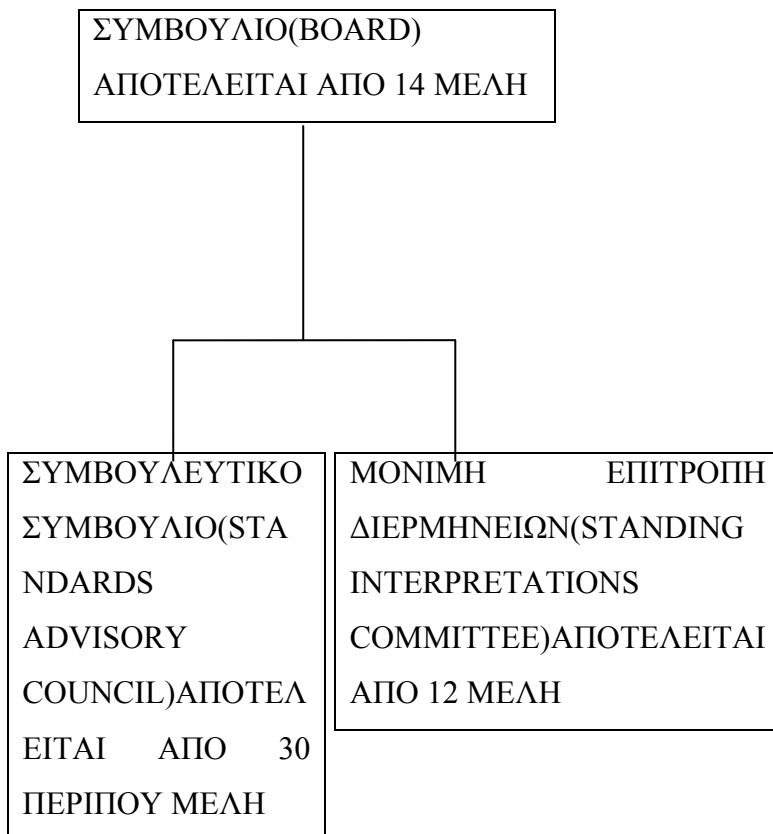
Οι Επίτροποι είναι 19 μέλη από διάφορες χώρες και με διαφορετικό επαγγελματικό και λειτουργικό υπόβαθρο, οι οποίοι έχουν ως αρμοδιότητα:

Να διορίζουν τα Μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου Προτύπων.

Να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου

Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό

Να τροποποιούν το καταστατικό



1.1.2 Συμβούλιο(IASB)

Ο IASB ιδρύθηκε το 1973 από αντιπροσώπους επαγγελματικών φορέων 9 χωρών και εδρεύει στο Λονδίνο. Έργο της ήταν η εκπόνηση λογιστικών προτύπων με κύριο σκοπό την βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων, ειδικά για χώρες που δεν υφίσταντο θεσμοθετημένα Λογιστικά Πρότυπα. Η αρχική προσέγγιση ήταν να υποδεικνύει εναλλακτικούς χειρισμούς, ώστε η υιοθέτηση των Λογιστικών Προτύπων να είναι ευρύτερα αποδεκτή. Στις αρχές της δεκαετίας 1990 ξεκινάει μία σοβαρή προσπάθεια αναβάθμισης των IAS και περιορισμού των εναλλακτικών χειρισμών. Το άνοιγμα των αγορών της Ανατολικής Ευρώπης καθώς και η κρίση στην Άπω Ανατολή οδήγησαν σημαντικό αριθμό επιχειρήσεων στις χώρες αυτές στην υιοθέτηση των IAS. Σήμερα τα IAS είναι πλέον ευρύτατα αποδεκτά (World Bank, IOSCO, κλπ.) και έχει γίνει αντιληπτό ότι είναι τα πλέον κατάλληλα για διακρατικές εισαγωγές εταιρειών σε Διεθνή Χρηματιστήρια.

Ο IASB, άρχισε να λειτουργεί το 2001. Χρηματοδοτείται από εισφορές που συγκεντρώθηκαν από τα μέλη του Διοικητικού του Συμβουλίου, από το Ίδρυμα IASC, από μεγάλες λογιστικές εταιρίες, ιδιωτικούς χρηματοδοτικούς οργανισμούς και βιομηχανικές εταιρίες από όλο τον κόσμο, κεντρικές και αναπτυξιακές τράπεζες, και άλλους διεθνείς και επαγγελματικούς οργανισμούς. Τα 14 μέλη του IASB (12 από τα οποία είναι πλήρους απασχόλησης) προέρχονται από εννέα χώρες και έχουν διαφορετική επαγγελματική κατάρτιση. Το κριτήριο της επιλογής των μελών αυτών, είναι η δημιουργία μιας ομάδας που συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες, την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές. Το IASB έχει αναλάβει να αναπτύξει, για το δημόσιο συμφέρον, ένα απλό σύνολο από υψηλής ποιότητας, παγκόσμια λογιστικά πρότυπα που απαιτούν ξεκάθαρες και συγκρίσιμες πληροφορίες σε οικονομικές καταστάσεις γενικής χρήσης. Για την επίτευξη αυτού του στόχου, το IASB συνεργάζεται με αυτούς που θέτουν τα εθνικά λογιστικά πρότυπα για να πετύχει σύγκλιση των λογιστικών προτύπων σε ολόκληρο τον κόσμο. Τα 14 μέλη του IASB, υποστηρίζονται στο έργο τους από τεχνικές επιτροπές (SAC και IFRIC). Πρόεδρος του IASB διορίστηκε ο Άγγλος Sir David Tweedie.

1.1.3 Συμβουλευτικό συμβούλιο προτύπων (SAC)

Αποτελείται από 30 μέλη, τα οποία προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και επαγγελματικούς χώρους που διορίζονται για 3 έτη, και έχει ως σκοπό 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 αυτών των σκοπών προβλέπονται ανά έτος τρεις τακτικές συνεδριάσεις με το IASB.

1.1.4 Μόνιμη επιτροπή διερμηνειών (SIC-IFRIC)

Αποτελείται από 12 μέλη με θητεία επίσης 3 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 εκδοθέντα Πρότυπα.

1.2 Σκοποί και υποχρεώσεις της IASC-Περιεχόμενο οικονομικών καταστάσεων

1.2.1 Σκοποί IASC

Οι σκοποί της IASC σύμφωνα με το καταστατικό της είναι:

- 1) Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει λογιστικά πρότυπα, με βάση τα οποία θα συντάσσονται και θα παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους.
- 2) Να εργάζεται για την βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

1.2.2 Υποχρεώσεις IASC

Τα μέλη της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων οφείλουν:

- Να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που γίνονται αποδεκτά από το Συμβούλιο της IASC.
- Να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια, έτσι ώστε:
 - I. Να εξασφαλίσουν ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με ΔΛΠ και να γνωστοποιήσουν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.
 - II. Να πείσουν τις κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με ΔΛΠ από κάθε ουσιώδη άποψη.

- III. Να πείσουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται προς τα ΔΛΠ από κάθε ουσιώδη άποψη και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.
- IV. Να εξασφαλίσουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα ΔΛΠ από κάθε ουσιώδη άποψη.
- V. Να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των ΔΛΠ διεθνώς.

1.2.3 Περιεχόμενο οικονομικών καταστάσεων

Με τον όρο οικονομικές καταστάσεις εννοούνται οι ακόλουθες καταστάσεις:

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

Οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται μια φορά το χρόνο και αποτελούν το αντικείμενο έκθεσης ενός ελεγκτή. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ή τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης), εφαρμόζονται σε τέτοιες οικονομικές καταστάσεις κάθε είδους επιχείρησης εμπορική ή βιομηχανική.

Η διοίκηση μιας επιχείρησης μπορεί να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση με διαφορετικούς τρόπους, οι οποίοι αρμόζουν καλύτερα στους εσωτερικούς σκοπούς της. Μόνο όταν οι οικονομικές καταστάσεις εκδίδονται για άλλα πρόσωπα, όπως οι μέτοχοι, οι πιστωτές, οι εργαζόμενοι και το ευρύτερο κοινό, οι καταστάσεις πρέπει να ανταποκρίνονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για τις κατάλληλες γνωστοποιήσεις ανήκει στην διοίκηση της επιχείρησης. Η ευθύνη του ελεγκτή είναι να σχηματίσει γνώμη για τις οικονομικές καταστάσεις και να τις εκθέσει.

1.3 Γενικά περί διεθνών λογιστικών προτύπων

1.3.1 Διεθνή και τοπικά λογιστικά πρότυπα

Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων. Η νομοθεσία αυτή 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 τύπου και περιεχομένου μεταξύ των δημοσιευμένων Λογιστικών Προτύπων των περισσότερων χωρών. Η 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 Διεθνές 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 να διατυπώσει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε νέα θέματα, η IASC επικεντρώνεται στα ουσιώδη. Για το λόγο αυτό προσπαθεί να μην γίνουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τόσο περίπλοκα ώστε να είναι δυνατόν να εφαρμοστούν σε παγκόσμια κλίμακα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που εκδίδονται από την IASC αναθεωρούνται συνεχώς, για να εναρμονίζονται με την τρέχουσα πραγματικότητα.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 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. 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.

Όπου εγχώρια λογιστικά πρότυπα απαιτούν παρέκκλιση από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα τοπικά μέλη της IASC πρέπει να προσπαθήσουν να πείσουν τις αρχές για τα πλεονεκτήματα της εναρμόνισης με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

1.3.2 Πεδίο εφαρμογής διεθνών λογιστικών προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν να εφαρμοστούν σχεδόν από το σύνολο των επιχειρήσεων. Παρά το γεγονός ότι έχουν σχεδιαστεί και αναφέρονται κυρίως σε συναλλαγές

κερδοσκοπικών επιχειρήσεων, ωστόσο μπορούν να αποτελέσουν μία βάση αναφοράς και για επιχειρήσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 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. Από την άλλη, οι λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές περιέχουν πληροφορίες που παρέχονται εκτός των οικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού και στόχος τους είναι να υποβοηθήσουν τους χρήστες να κατανοήσουν μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων και να βελτιώσουν την ικανότητά τους να προβαίνουν σε αποδοτικές οικονομικές αποφάσεις.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επικεντρώνονται στην αντιμετώπιση ουσιωδών θεμάτων και δεν αποσκοπούν στη ρύθμιση επουσιωδών θεμάτων. Πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολό τους και κάθε περιορισμός στην εφαρμογή ενός συγκεκριμένου προτύπου επιτρέπεται μόνο αν η δυνατότητα αυτή αναφέρεται στο δημοσιευμένο κείμενο του Προτύπου.

Ένα πρόβλημα που υπάρχει για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί μέχρι στιγμής, επιτρέπουν σε κάποιες περιπτώσεις, την επιλογή μεταξύ δυο χειρισμών για την απεικόνιση ορισμένων γεγονότων. Σε βάθος χρόνου, ο στόχος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι ο περιορισμός της επιλογής μεταξύ των δύο χειρισμών και η καθιέρωση της μιας ενιαίας λογιστικής απεικόνισης, έτσι ώστε παρόμοιες συναλλαγές και γεγονότα να απεικονίζονται με παρόμοιο τρόπο, ενώ ανόμοιες συναλλαγές και γεγονότα να απεικονίζονται με διαφορετικό τρόπο.

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

1.3.3 Διαδικασία κατάρτισης και έκδοσης διεθνών λογιστικών προτύπων

Ένα διεθνές λογιστικό πρότυπο είναι το τελικό προϊόν μιας σύνθετης και χρονοβόρας προσπάθειας , η οποία διεξάγεται, με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Πρόκειται δηλαδή λογιστικές πρακτικές υπό την μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Τα αποτελέσματα αυτής της προσπάθειας είναι αφενός το επιστημονικό

κύρος που προσδίδεται στα διεθνή λογιστικά πρότυπα και αφετέρου η δυνατότητα εφαρμογής τους διεθνώς.

Περίληπτικά η διαδικασία έκδοσης διεθνών λογιστικών προτύπων έχει ως εξής:

Οι Κατευθυντήριες Επιτροπές επιλέγουν διάφορα σημαντικά θέματα, τα οποία υποβάλλονται σε λεπτομερειακή μελέτη. Αποτέλεσμα αυτής της μελέτης και αφού ληφθούν υπόψη και οι απόψεις του Συμβουλευτικού Συμβουλίου Προτύπων, είναι η έκδοση ενός Σχεδίου ανά θέματος.

Τα Σχέδια υποβάλλονται στο Συμβούλιο(IASB) προς έγκριση και πρέπει κάθε Σχέδιο να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του Συμβουλίου. Παράλληλα, ζητείται και η γνώμη του Συμβουλευτικού Συμβουλίου Προτύπων.

Τα Σχέδια που εγκρίνονται από το Συμβούλιο διαβιβάζονται στα ενδιαφερόμενα μέρη(Λογιστικά Σώματα, Χρηματοπιστηριακές Αρχές, Κρατικά και άλλα όργανα) και στα οποία διατίθεται αρκετός χρόνος για μελέτη και σχολιασμό.

Τα σχόλια και οι προτάσεις των ανωτέρω ενδιαφερομένων επί του Σχεδίου λαμβάνονται από το Συμβούλιο και όπου κρίνεται απαραίτητο, το Σχέδιο τροποποιείται.

Το τροποποιημένο Σχέδιο πρέπει να εγκριθεί από τα 3/4 των μελών του Συμβουλίου, ώστε να οριστικοποιηθεί και να λάβει την μορφή του Λογιστικού Προτύπου.

Σε κάποιο στάδιο της ανωτέρω διαδικασίας, το IASB μπορεί να αποφασίσει ότι για την προώθηση της συζήτησης ενός θέματος ή για την παροχή επαρκούς χρόνου για τη διατύπωση απόψεων, πρέπει να εκδοθεί ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο προϋποθέτει αποδοχή από την απλή πλειοψηφία του IASB.

Το Λογιστικό Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σε αυτό

Στις παραπάνω ψηφοφορίες κάθε χώρα αντιπροσωπεύεται στο Συμβούλιο με μία ψήφο.

Πρόκειται για 14 μέλη του IASB (12 από τα οποία είναι πλήρους απασχόλησης) προέρχονται από εννέα χώρες και έχουν διαφορετική επαγγελματική κατάρτιση. Το IASB έχει αναλάβει να αναπτύξει, για το δημόσιο συμφέρον, ένα απλό σύνολο από υψηλής ποιότητας, παγκόσμια λογιστικά πρότυπα που απαιτούν ξεκάθαρες και συγκρίσιμες πληροφορίες σε οικονομικές

καταστάσεις γενικής χρήσης. Για την επίτευξη αυτού του στόχου, το IASB συνεργάζεται με αυτούς που θέτουν τα εθνικά λογιστικά πρότυπα για να πετύχει σύγκλιση των λογιστικών προτύπων σε ολόκληρο τον κόσμο.

1.3.4 Γλώσσα 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.

1.4 Κατηγορίες διεθνών λογιστικών προτύπων

A/A	
Δ.Λ.Π.	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΟΣ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ
	Εισαγωγή στα δημοσιευμένα κείμενα των Δ.Λ.Π.
	Πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων (Δεν είναι Πρότυπο)
1	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (εκδόθηκε το 1997)
2	Αποθέματα (εκδόθηκε το 1999)
3	(Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π. 27 και 28),(εκδόθηκε το 1993)
4	Λογιστική αποσβέσεων (Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π. 16, 22 και 38),(εκδόθηκε το1994)
5	Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις (Υπερκαλύφθηκε από το Δ.Λ.Π. 1),(εκδόθηκε το1994)-Αντικαταστήθηκε από το ΔΛΠ1 το 1998
6	(Υπερκαλύφθηκε από το Δ.Λ.Π. 15),(εκδόθηκε το 1973)-Καταργήθηκε από το ΔΛΠ 29 το 1994

7	Καταστάσεις ταμιακών ροών(εκδόθηκε το 1992)
8	Καθαρό κέρδος ή ζημιά χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους,(εκδόθηκε το 1993)
9	Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης (Υπερκαλύφθηκε από το Δ.Λ.Π. 38),(εκδόθηκε το 1993)
10	Γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού(εκδόθηκε το 1993)
11	Συμβάσεις κατασκευής έργων(εκδόθηκε το 1993)
12	Φόροι εισοδήματος(εκδόθηκε το 1997)
13	Εμφάνιση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων (Υπερκαλύφθηκε από το Δ.Λ.Π. 1)(εκδόθηκε το 1994)- Αντικαταστάθηκε από το ΔΛΠ1 το 1998
14	Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα (εκδόθηκε το 1997)
15	Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών(εκδόθηκε το 1994)
16	Ενσώματες ακινητοποιήσεις (εκδόθηκε το 1998)
17	Μισθώσεις (εκδόθηκε το 1997)
18	Έσοδα (εκδόθηκε το 1993)
19	Παροχές σε εργαζόμενους (εκδόθηκε το 1998)
20	Λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής Υποστήριξης (εκδόθηκε το 1994)
21	Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος (εκδόθηκε το 1993)
22	Ενοποιήσεις επιχειρήσεων (εκδόθηκε το 1998)
23	Κόστος δανεισμού (εκδόθηκε το 1993)
24	Γνωστοποιήσεις συνδεόμενων μερών (εκδόθηκε το 1994)

25	Λογιστική των αποσβέσεων (Υπερκαλύφθηκε από τα Δ.Λ.Π. 39 και 40)(εκδόθηκε το 1994)-Αντικαταστάθηκε από το ΔΛΠ 40
26	Λογιστική απεικόνιση και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών αποχώρησης
27	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές (εκδόθηκε το 1994)
28	Λογιστικές επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις (εκδόθηκε το 1998)
29	Οι Οικονομικές καταστάσεις σε υπερπληθωριστικές οικονομίες (εκδόθηκε το 1994)
30	Γνωστοποιήσεις με τις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών και των όμοιων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων (εκδόθηκε το 1994)
31	Χρηματοοικονομική παρουσίαση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (εκδόθηκε το 1998)
32	Χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση (εκδόθηκε το 1996)
33	Κέρδη κατά μετοχή (εκδόθηκε το 1997)
34	Ενδιάμεση οικονομική έκθεση (εκδόθηκε το 1998)
35	Διακοπτόμενες εκμεταλλεύσεις (εκδόθηκε το 1998)
36	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων (εκδόθηκε το 1998)
37	Προβλέψεις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις (εκδόθηκε το 1998)
38	Άυλα περιουσιακά στοιχεία (εκδόθηκε το 1998)
39	Χρηματοπιστωτικά μέσα : καταχώρηση και αποτίμηση (εκδόθηκε το 1998)
40	Επενδύσεις σε ακίνητα (εκδόθηκε το 1998)

41	Γεωργία (εκδόθηκε το 2001)
----	----------------------------

1.4.1 Αναθεωρήσεις διεθνών λογιστικών προτύπων

- Το ΔΛΠ 35 αντικαθίσταται από το ΔΠΧΠ 5 με τον κανονισμό 2236/2004
- Το ΔΛΠ 15 Έχει καταργηθεί με Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 2238/2004
- Το ΔΛΠ 30 αντικαθίσταται από το ΔΠΧΠ 7 με τον κανονισμό 108/2006
- Το ΔΛΠ 14 Έχει καταργηθεί με Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1358/2007 (ΔΠΧΠ 8)
- Το ΔΠΧΠ 8 αντικαθιστά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο ΔΛΠ 14 Πληροφόρηση κατά τομέα με τον κανονισμό 1358/2007. Τα ΔΠΧΠ που τροποποιούνται είναι τα εξής:
 - ΔΛΠ14:Πληροφόρηση κατά τομέα
 - ΔΠΧΠ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσεςδραστηριότητες,
 - ΔΠΧΠ6Εξερεύνησηκαιαποτίμησημεταλλευτικώνπόρων,
 - ΔΛΠ2Αποθέματα,
 - ΔΛΠ7Καταστάσειςταμειακώνροών,
 - ΔΛΠ19Παροχέςσεεργαζομένους,
 - ΔΛΠ33Κέρδηανάμετοχή,
 - ΔΛΠ34Ενδιάμεσηχρηματοοικονομικήπληροφόρηση,
 - ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού
- Το ΔΛΠ 22 και οι διερμηνείες της μόνιμης επιτροπής διερμηνειών (ΜΕΔ) 9, 22 και 28 αντικαθίστανται από το διεθνές πρότυπο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ΔΠΧΠ 3 Συνενώσεις επιχειρήσεων, το οποίο περιλαμβάνεται στο παράρτημα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003.
- Τα ΔΛΠ 36 και 38 αντικαθίστανται από τα ΔΛΠ 36 και 38 όπως αυτά περιλαμβάνονται στο παράρτημα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 2086/2004

Στις **14 Σεπτεμβρίου 2002**, υιοθετήθηκαν ορισμένα από τα υφιστάμενα διεθνή λογιστικά πρότυπα και διερμηνείες με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003.

Στις **22 Ιουνίου 2006** το IASB εξέδωσε προτάσεις για την βελτίωση των χρηματοοικονομικών μέσων τα οποία έχουν χαρακτηριστικά 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 ΔΛΠ32 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση» και το ΔΛΠ1 «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 “puttable” στην εύλογη αξία
- Κοινές μετοχές επιχειρήσεων περιορισμένης ζωής
- Το μερίδιο των μετόχων 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 έκδοσης κάθε νέου προτύπου και 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 γίνουν τέτοιου είδους συζητήσεις για δυο θέματα. Το πρώτο είναι βελτιώσεις στο ΔΛΠ37 «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 και το IASB εξέδωσαν, το κάθε ένα χωριστά, για δημόσιο σχολιασμό ένα γνωμοδοτικό έγγραφο όπου εκθέτουν τις προκαταρκτικές τους απόψεις στα πρώτα δυο 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, πιστώσεις και παρόμοιες κατανομές πόρων. Το έγγραφο επίσης αναγνωρίζει τη συνάφεια, την πιστή απεικόνιση, τη συγκρισιμότητα (συμπεριλαμβανομένης 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 ΔΛΠ17 και στις παροχές σε εργαζομένους ΔΛΠ19. Το τρίτο projects είναι βελτίωση στο πρότυπο σχετικά με τα συνδεδεμένα μέρη ΔΛΠ24.

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 project θα υλοποιηθεί σε συνεργασία με το USFASB και το πρώτο κείμενο προς συζήτηση όπως θα φανεί παρακάτω, αναμένεται το 2008.

Το δεύτερο project το οποίο θα διεξαχθεί σε δυο φάσεις, θα αποτελέσει θεμελιώδη επανεξέταση των λογιστικών χειρισμών του ΔΛΠ19 «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 δυο φάσεων θα συμμετάσχει και το FASB.

Το τρίτο project, οι γνωστοποιήσεις που θα απαιτούνται για το ΔΛΠ24 «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 IFRIC εξέδωσε την Διερμηνεία 10 «Ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές και απομείωση».

Στις **24 Αυγούστου 2006**, η IFRIC εξέδωσε προσχέδιο διερμηνείας για το ΔΛΠ19 «Παροχές σε εργαζομένους» με τίτλο "Το ανώτατο όριο σε περιουσιακά στοιχεία: Διαθεσιμότητα

οικονομικών οφελών και κατώτατο όριο σε κεφαλαιακές υποχρεώσεις. Η IFRIC εξέδωσε την παρούσα πρόταση μετά από αιτήματα για αποσαφήνιση της αλληλεπίδρασης μεταξύ θεσμικών και συμβατικών κατώτατων ορίων σε κεφαλαιακές υποχρεώσεις και τις απαιτήσεις του ΔΛΠ19 για τις συντάξεις.

Την **1 Ιανουαρίου 2007**, έγιναν κάποιες αναθεωρήσεις στο ΔΛΠ32 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις».

Στις **29 Μαρτίου 2007**, το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξέδωσε το αναθεωρημένο ΔΛΠ23 «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 ΔΛΠ23 «Κόστος δανεισμού», αποτελεί μέρος της προσπάθειας των δυο 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) πιστεύει ότι η εφαρμογή του αναθεωρημένου προτύπου ΔΛΠ23 θα βελτιώσει την 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 δυο λογιστικούς χειρισμούς που προηγουμένως υπήρχε για αυτά τα κόστη δανεισμού αφαιρέθηκε.
- Τρίτον, το αναθεωρημένο ΔΛΠ23 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 ΔΛΠ24 «Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών». Η κυριότερη αλλαγή που προτείνεται αφορά την μείωση των απαιτούμενων γνωστοποιήσεων στο ΔΛΠ24 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 ΔΛΠ24. Σε πολλές περιπτώσεις οι οικονομικές οντότητες μπορεί να μην γνωρίζουν ότι να 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 πιθανό 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 μία 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 μία 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 **1η 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 Αμερικανικό Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FASB) για την αναθεώρηση και την εναρμόνιση της παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Στη δεύτερη φάση, η οποία έχει ξεκινήσει ήδη, 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 καταχώριση, 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.Δ. 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.Δ. 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 εταιρείες 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 το αναθεωρημένο 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, ως οφείλει, 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 ιδιότητά τους ως ιδιοκτήτες (όπως μερίσματα και εξαγορές μετοχών) διαχωρίζοντάς τες 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 διάρθρωσης. 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 θα παρέχει εγκαίρως τη συνδρομή και τις αναγκαίες αρμοδιότητες για την αξιολόγηση των προτύπων ΔΛΠ και θα συμβουλεύει την Επιτροπή για το ενδεχόμενο τροποποίησης της ισχύουσας νομοθεσίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

2.ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ (ΔΛΠ1)

Στο κεφάλαιο αυτό παρουσιάζεται το πλαίσιο (conceptual framework) κατάρτισης και παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων της International Accounting Standards Committee (IASC). Η θεώρηση της λογιστικής πρακτικής υπό το πρίσμα του πλαισίου που καθιερώνει η International Accounting Standards Committee (IASC) διαφέρει από τη θεώρηση της λογιστικής πρακτικής υπό το πρίσμα ενός κωδικοποιημένου νόμου όπως επιβαλλόταν από τις κυβερνήσεις πολλών χωρών της Ευρώπης, συμπεριλαμβανομένης και της Ελλάδας. Η ανάλυση του πλαισίου στηρίζεται στην εξέταση των χαρακτηριστικών που επηρεάζουν την ποιότητα των λογιστικών αριθμών (π.χ. αποτίμηση) και κατά συνέπεια των δημοσιευμένων Οικονομικών Καταστάσεων (καταχώριση). Τέλος, εξετάζεται η έννοια του 'Κεφαλαίου' καθώς οι αρχές της 'διατήρησης του Κεφαλαίου' επηρεάζουν την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και, κατά συνέπεια, την έννοια του κέρδους.

2.1 Έννοια διεθνούς λογιστικού προτύπου 1

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 αρχίζει να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις χρήσεις που αρχίζουν πριν ή μετά από την 1 Ιουλίου 1998. Κατά το ΔΛΠ1<<Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων>>, οι οικονομικές καταστάσεις είναι μία δομημένη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής θέσης μιας επιχείρησης και της οικονομικής απόδοσης αυτής.

2.2 Πεδίο εφαρμογής

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται σε όλους τους τύπους των επιχειρήσεων, συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων. Εφαρμόζεται ισοδύναμα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου επιχειρήσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις αποβλέπουν πρωτίστως στην ενημέρωση των μετόχων και των πιστωτών της επιχείρησης, παρέχοντας ανάλογες γι' αυτούς πληροφορίες. Είναι λοιπόν ορθότερο να αποκαλούνται οι καταστάσεις αυτές χρηματοοικονομικές, σύμφωνα με το είδος των πληροφοριών που παρέχουν. Η αξιοποίηση των δεδομένων τόσο για την πρόβλεψη όσο και για την απολογιστική επαλήθευση πραγματοποιείται με την κατάρτιση, από το Λογιστήριο,

καταστάσεων που καλούνται, οικονομικές, αν αποβλέψουμε στο περιεχόμενό τους ή λογιστικές αν αναφερθούμε στην προέλευσή τους.

2.3 Σκοπός Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 1

Ο σκοπός του Προτύπου είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασεως των οικονομικών καταστάσεων ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός το πρότυπο θέτει τις γενικές αρχές παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, τις κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους αλλά και το ελάχιστο περιεχόμενό τους.

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση μιας επιχειρήσεως, που είναι χρήσιμες σε έναν ευρύτερο κύκλο χρηστών για να ληφθούν οικονομικές αποφάσεις.

2.4 Τρόπος κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων

Σύμφωνα με το ΔΛΠ1, <<το Διοικητικό Συμβούλιο ή άλλο διοικούν όργανο της επιχείρησης είναι υπεύθυνο για την **κατάρτιση** και την **παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεών της**>>. Στη χώρα μας οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με φροντίδα του, κατά το χρόνο σύνταξης αυτών, ΔΣ της εταιρίας. Ο νόμος δεν ορίζει ποιος συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις. Επειδή όμως το νομικό πρόσωπο της εταιρίας υποχρεούται να καταρτίσει τις καταστάσεις αυτές, η εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης βαρύνει το ΔΣ, που είναι υπόχρεο για τη διοίκηση και διαχείριση της εταιρικής περιουσίας. Η σύνταξη, λοιπόν των οικονομικών καταστάσεων εμπίπτει στις διαχειριστικές υποχρεώσεις του ΔΣ. Όπως είναι ευνόητο, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από το Λογιστήριο της εταιρίας που ενεργεί κατ εντολή του Διοικητικού Συμβουλίου. Το ΔΣ υποχρεούται να καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις μέσα στη χρονική περίοδο που καθορίζει το άρθρο 17 του ΚΒΣ. Η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων μειώνεται ,αν αυτές δεν είναι διαθέσιμες στους χρήστες μέσα σε εύλογο χρόνο μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Η επιχείρηση πρέπει να είναι σε θέση να εκδώσει τις οικονομικές καταστάσεις της μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού. Συνήθεις παράγοντες, όπως η πολυπλοκότητα των δραστηριοτήτων της επιχείρησης, δεν είναι επαρκείς λόγοι για αδυναμία έγκαιρης

πληροφόρησης. Πιο συγκεκριμένα χρονικά όρια καθορίζονται από τη νομοθεσία και, πολλές φορές, από κανονισμούς λειτουργίας της αγοράς.

2.5 Περιορισμοί στη συναφή και αξιόπιστη πληροφόρηση

- **Έγκαιρη πληροφόρηση**

Αν υπάρχει αδικαιολόγητη καθυστέρηση στη γνωστοποίηση των πληροφοριών μπορεί να χάσουν τη συνάφειά τους. Η διοίκηση πρέπει να εξισορροπεί τα σχετικά πλεονεκτήματα της έγκαιρης γνωστοποίησης και της παροχής αξιόπιστων πληροφοριών.

Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. επιτυγχάνεται οι οικονομικές καταστάσεις να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση, την οικονομική απόδοση και τις ταμιακές ροές μιας επιχειρήσεως. Η επιχείρηση θεωρείται ότι καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. όταν συμμορφώνεται με κάθε εφαρμοστέα διάταξη Δ.Λ.Π. και διερμηνείας. Ακατάλληλοι λογιστικοί χειρισμοί δεν αποκαθίστανται με τη γνωστοποίηση των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν.

Σε σπάνιες περιπτώσεις όπου η εφαρμογή όλων των ρυθμίσεων των Δ.Λ.Π. θα παρείχε παραπλανητικές πληροφορίες είναι αναγκαία η παρέκκλιση από μία ρύθμισή τους για την ακριβοδίκαιη παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί :

(α) Ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται ακριβοδίκαια.

(β) Ότι έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη με τα Δ.Λ.Π. με εξαίρεση την παρέκκλιση από ένα Πρότυπο προκειμένου να επιτύχει μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

(γ) Το Πρότυπο από το οποίο η επιχείρηση έχει παρεκκλίνει, τη φύση της παρεκκλίσεως, το χειρισμό που απαιτούσε το Πρότυπο και το λόγο για τον οποίο αυτός ο χειρισμός θα ήταν παραπλανητικός καθώς και το χειρισμό που υιοθετήθηκε.

(δ) Την οικονομική επίπτωση της παρεκκλίσεως στο καθαρό κέρδος ή στη ζημία, στο ενεργητικό, στις υποχρεώσεις, στα ίδια κεφάλαια και στις ταμιακές ροές της επιχειρήσεως, για κάθε χρήση που παρουσιάζεται στις Οικονομικές Καταστάσεις.

Όταν ένα Δ.Λ.Π. εφαρμόζεται πριν από την ημερομηνία ενάρξεως της ισχύος του το γεγονός αυτό πρέπει να γνωστοποιείται.

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με την σχετική διερμηνεία 8 «πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. ως βασική λογιστική αρχή» στη χρήση όπου τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται πλήρως για πρώτη φορά ως βασική λογιστική αρχή, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται και να παρουσιάζονται ωσάν οι οικονομικές καταστάσεις είχαν πάντοτε καταρτιστεί σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. και τις Διερμηνείες που ισχύουν για την χρήση της πρώτης εφαρμογής εκτός εάν:

(α) Πρότυπα ή Διερμηνείες απαιτούν ή επιτρέπουν διαφορετική μεταβατική μεταχείριση ή

(β) το ποσό της αναπροσαρμογής που αφορά σε προηγούμενες χρήσεις δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύλογα.

Κάθε αναπροσαρμογή που προέρχεται από τη μετάβαση στα Δ.Λ.Π. πρέπει να αντιμετωπίζεται ως μία αναπροσαρμογή στο υπόλοιπο ενάρξεως των αδιανέμητων κερδών της προηγούμενης χρήσεως που παρουσιάστηκε σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Κατά τη χρήση που τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται πλήρως για πρώτη φορά ως βασική λογιστική αρχή, μία επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί :

(α) πότε το ποσό της αναπροσαρμογής στο υπόλοιπο ενάρξεως των αδιανέμητων κερδών δεν μπορεί να προσδιοριστεί εύκολα.

(β) πότε είναι ανέφικτο η παροχή συγκριτικής πληροφόρησης, και

(γ) την αρχή που επιλέχθηκε για κάθε Δ.Λ.Π. που επιτρέπει μία επιλογή των μεταβατικών λογιστικών αρχών.

Η συγκριτική πληροφόρηση γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη χρήση για όλες τις αριθμητικές πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός αν ένα Πρότυπο επιτρέπει ή επιβάλλει διαφορετικά. Ημερομηνία ενάρξεως της διερμηνείας 8 είναι η 1^η Αυγούστου 1998 και οι επιχειρήσεις ενθαρρύνονται να γνωστοποιούν το γεγονός της πρώτης εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

- **Εξισορρόπηση μεταξύ οφέλους και κόστους**

Η εξισορρόπηση μεταξύ οφέλους και κόστους αποτελεί μία γενική ανάγκη παρά ένα ποιοτικό χαρακτηριστικό. Τα οφέλη που προκύπτουν από τις πληροφορίες πρέπει να υπερβαίνουν το κόστος παροχής των πληροφοριών. Η εκτίμηση όμως των ωφελειών και του κόστους αποτελεί ουσιαστικά μια διαδικασία κρίσεως

- **Εξισορρόπηση μεταξύ ποιοτικών χαρακτηριστικών**

Στην πράξη είναι συχνά αναγκαία μια εξισορρόπηση ή μια επιλογή μεταξύ ποιοτικών χαρακτηριστικών για να επιτευχθεί ο σκοπός των οικονομικών καταστάσεων. Η σχετική σημασία των ποιοτικών χαρακτηριστικών κατά περίπτωση αποτελεί θέμα κρίσεως.

- **Ακριβοδίκαιη εικόνα και ορθή παρουσίαση**

Η εφαρμογή των κύριων ποιοτικών χαρακτηριστικών και των κατάλληλων λογιστικών Προτύπων οδηγεί στο να παρέχεται με τις οικονομικές καταστάσεις μία ακριβοδίκαιη εικόνα των πληροφοριών και μια ορθή παρουσίασή τους.

2.6 Ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων

Ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι οι ιδιότητες που καθιστούν τις πληροφορίες που παρέχονται με τις οικονομικές καταστάσεις χρήσιμες στους χρήστες. Τα τέσσερα κύρια ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι η κατανοητότητα, η συνάφεια, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα.

- **ΚΑΤΑΝΟΗΤΟΤΗΤΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Μια ουσιώδης ιδιότητα των παρεχόμενων με τις οικονομικές καταστάσεις πληροφοριών είναι ότι αυτές γίνονται κατανοητές από τους χρήστες οι οποίοι προϋποτίθεται ότι διαθέτουν μία γενική γνώση των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια.

- **ΣΥΝΑΦΕΙΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Οι πληροφορίες που παρέχονται με τις Οικονομικές Καταστάσεις έχουν την ιδιότητα της συνάφειας όταν επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών βοηθώντας αυτούς να εκτιμούν παρελθόντα, παρόντα ή μελλοντικά γεγονότα ή να επιβεβαιώνουν ή να διορθώνουν προηγούμενες εκτιμήσεις τους.

- **ΣΠΟΥΔΑΙΟΤΗΤΑ**

Η συνάφεια των πληροφοριών επηρεάζεται από το είδος και τη σπουδαιότητά τους. Σε μερικές περιπτώσεις το είδος των πληροφοριών είναι από μόνο του επαρκές για να προσδιορίσει τη συνάφειά τους. Οι πληροφορίες είναι ουσιώδεις αν η παράλειψή τους ή η κακή διατύπωσή τους θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λήφθηκαν με βάση τις οικονομικές καταστάσεις.

- **ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑ**

Οι πληροφορίες πρέπει να είναι αξιόπιστες δηλαδή να είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και προκαταλήψεις. Οι χρήστες πρέπει να μπορούν να βασίζονται σ' αυτές επειδή αντιπροσωπεύουν πιστά εκείνο το οποίο υποτίθεται και αναμένεται ότι αντιπροσωπεύουν. Αυτό προϋποθέτει ότι παρουσιάζουν τις παρακάτω ιδιότητες.

- **ΠΙΣΤΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ**

Οι πληροφορίες πρέπει να παρουσιάζουν πιστά τις συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα που υποτίθεται ή που μπορεί εύλογα να αναμένεται ότι παρουσιάζουν.

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

(α) μια σημαντική μεταβολή στη φύση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων ή μία μεταβολή του τρόπου παρουσιάσεως των οικονομικών καταστάσεων θα καταλήξει σε μία περισσότερο κατάλληλη παρουσίαση των γεγονότων ή των συναλλαγών, ή

(β) μια μεταβολή στην παρουσίαση απαιτείται από ένα Δ.Λ.Π. ή από μία διερμηνεία. Η διαφοροποίηση γίνεται μόνο εάν η νέα δομή πρόκειται να συνεχιστεί και το όφελος από τη νέα παρουσίαση είναι φανερό. Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση επαναταξινομεί και τη συγκριτική πληροφόρησή της.

- **ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΟΤΗΤΑ**

Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη χρήση για όλες τις αριθμητικές πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός αν ένα Δ.Λ.Π. επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά. Όταν η παρουσίαση ή κατάταξη των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις μεταβάλλεται τα συγκριτικά κονδύλια πρέπει να ανακατατάσσονται προκειμένου να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα με την τρέχουσα χρήση (εκτός εάν αυτό είναι αδύνατο). Παράλληλα πρέπει για κάθε ανακατάταξη να γνωστοποιείται η φύση, το ποσό και η αιτία αυτής. Όταν είναι αδύνατη η ανακατάταξη συγκριτικών ποσών πρέπει να γνωστοποιείται η αιτία της μη ανακατάταξης και η φύση των μεταβολών που θα είχαν γίνει, αν τα ποσά είχαν ανακαταταγεί.

Οι χρήστες πρέπει να είναι σε θέση να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχειρήσεως δια μέσου του χρόνου καθώς και τις οικονομικές καταστάσεις διαφόρων επιχειρήσεων για να εκτιμούν τη σχετική οικονομική θέση τους, την αποδοτικότητα και τις

μεταβολές στην οικονομική θέση. Συνεπώς η αποτίμηση και η απεικόνιση του οικονομικού αποτελέσματος των όμοιων συναλλαγών και λοιπών γεγονότων πρέπει να γίνεται κατά τρόπο ομοιόμορφο τόσο μέσα στην επιχείρηση και ανεξαρτήτως χρόνου όσο και στις διαφορετικές επιχειρήσεις. Σημαντικό στοιχείο του ποιοτικού χαρακτηριστικού της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων είναι οι λογιστικές μέθοδοι που χρησιμοποιήθηκαν κατά την κατάρτισή τους καθώς και οι τυχόν μεταβολές των μεθόδων αυτών και οι συνέπειες τέτοιων μεταβολών.

- **ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙ ΜΕΘΟΔΟΙ**

Λογιστικές μέθοδοι είναι οι συγκεκριμένες αρχές, θέσεις, παραδοχές κανόνες και πρακτικές, που ακολουθούνται για την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Η διοίκηση πρέπει να επιλέγει και να εφαρμόζει τις λογιστικές μεθόδους ούτως ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να καταρτίζονται με όλες τις ρυθμίσεις κάθε Δ.Λ.Π. και διερμηνείας. Όπου δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση η διοίκηση πρέπει να αναπτύξει μεθόδους οι οποίες να εξασφαλίζουν ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες οι οποίες θα έχουν τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της συνέπειας και της αξιοπιστίας.

Οι πληροφορίες είναι αναγκαίο να λογιστικοποιούνται και να παρουσιάζονται σύμφωνα με την ουσία τους και την οικονομική πραγματικότητα και όχι μόνο με το νομικό τους τύπο. Για παράδειγμα, μία επιχείρηση έχει μεταβιβάσει ένα περιουσιακό στοιχείο αλλά υπάρχουν συμφωνίες που να εξασφαλίζουν ότι η επιχείρηση θα συνεχίζει να απολαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Στη περίπτωση αυτή η απεικόνιση μόνο της πωλήσεως δεν θα αντιπροσώπευε πιστά τη συναλλαγή.

- **ΟΥΔΕΤΕΡΟΤΗΤΑ**

Οι πληροφορίες που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι ουδέτερες. Οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι ουδέτερες αν με την επιλογή ή την παρουσίαση των πληροφοριών επηρεάζουν τη λήψη μιας απόφασης ή κρίσεως για να επιτύχουν ένα προκαθορισμένο αποτέλεσμα.

- **ΣΥΝΕΣΗ**

Οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν αβεβαιότητες που προέρχονται από πολλά γεγονότα και καταστάσεις. Σύνεση είναι ένα μέτρο επιφυλακτικότητας που περιέχεται σε κάθε κρίση έτσι

ώστε τα περιουσιακά στοιχεία ή τα έσοδα δεν υπερτιμούνται και οι υποχρεώσεις ή τα έξοδα δεν υποτιμούνται ή το αντίθετο.

Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις δεν πρέπει να συμψηφίζονται εκτός αν ο συμψηφισμός απαιτείται ή επιτρέπεται από άλλο Δ.Λ.Π.

Στοιχεία εσόδων και εξόδων πρέπει να συμψηφίζονται όταν και μόνο όταν:

(α) ένα Δ.Λ.Π. το απαιτεί ή το επιτρέπει

(β) κέρδη, ζημίες και σχετικά έξοδα που προκύπτουν από τις ίδιες ή όμοιες συναλλαγές και γεγονότα δεν είναι ουσιώδη.

Οι συμψηφισμοί αποστερούν από τους χρήστες τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται τις συναλλαγές που αναλήφθηκαν εκτός αν ο συμψηφισμός αντικατοπτρίζει την ουσία της συναλλαγής ή του γεγονότος. Για την καλύτερη κατανόηση αναφέρουμε ότι: Η απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων μετά την αφαίρεση υποτιμήσεων (π.χ. απαξίωση αποθεμάτων, επισφάλεια απαιτήσεων) δεν είναι συμψηφισμός.

Το έσοδο πρέπει να αποτιμάται στην ακριβοδίκαιη αξία του ληφθέντος ή του εισπρακτέου ανταλλάγματος λαμβάνοντας υπόψη το ποσό των παρασχεθείσων εκπτώσεων και των σχετικών δαπανών που προκύπτουν από τη ίδια συναλλαγή.

Κέρδη και ζημίες από διάθεση μη κυκλοφοριακών στοιχείων εμφανίζονται αφού από το προϊόν της διαθέσεως αφαιρεθεί η λογιστική αξία του και οι σχετικές δαπάνες πώλησης.

Συναλλαγματικά Κέρδη και ζημίες ή τα κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από χρηματοπιστωτικά μέσα που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς απεικονίζονται καθαρά. Παρά τα παραπάνω σημειώνεται ότι τέτοια κέρδη και ζημίες απεικονίζονται ξεχωριστά, αν το μέγεθος ή η φύση τους ή η περίπτωση τους είναι τέτοια ώστε να απαιτείται ξεχωριστή γνωστοποίησή τους σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.

- **ΠΛΗΡΟΤΗΤΑ**

Για να είναι αξιόπιστες οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι πλήρεις εντός των ορίων του ουσιώδους και του κόστους. Μια παράλειψη μπορεί να έχει ως συνέπεια οι πληροφορίες να είναι εσφαλμένες ή παραπλανητικές και έτσι αναξιόπιστες και ανεπαρκείς σε ότι αφορά τη συνάφειά τους.

Κάθε ουσιώδες στοιχείο πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις. Επουσιώδη ποσά πρέπει να συναθροίζονται με αντίστοιχα ποσά όμοιας φύσεως ή λειτουργίας και δεν χρειάζεται να παρουσιάζονται ξεχωριστά. Ουσιώδες στοιχείο είναι αυτό του οποίου η μη γνωστοποίησή του θα μπορούσε να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

2.7 Περιεχόμενο οικονομικών καταστάσεων

Στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται:

1. Η επωνυμία της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις
2. Αν οι οικονομικές καταστάσεις αφορούν επιχείρηση ή όμιλο επιχειρήσεων.
3. Η ημερομηνία του Ισολογισμού ή την περίοδο που αφορούν
4. Το τηρούμενο νόμισμα.
5. Ο βαθμός ακρίβειας που χρησιμοποιήθηκε στα ποσά των οικονομικών καταστάσεων.

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρουσιάζονται τουλάχιστον ετησίως. Όταν σε εξαιρετικές περιπτώσεις αλλάζει η ημερομηνία του Ισολογισμού και οι ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις περιλαμβάνουν μια διαφορετική χρονική περίοδο (μεγαλύτερη ή μικρότερη από ένα έτος) τότε η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί :

(α) την περίοδο που καλύπτουν οι οικονομικές καταστάσεις.

(β) το λόγο που χρησιμοποιήθηκε περίοδος διαφορετική από αυτή του ενός έτους.

(γ) ότι τα συγκριτικά ποσά των Οικονομικών Καταστάσεων δεν είναι συγκρίσιμα.

Εξαιρετική περίπτωση κατά την οποία μία επιχείρηση θα μπορούσε να αλλάξει την ημερομηνία του Ισολογισμού της θα μπορούσε να είναι π.χ. η αγορά της από άλλη επιχείρηση με διαφορετική ημερομηνία Ισολογισμού.

Η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων μειώνεται αν αυτές δεν είναι διαθέσιμες στους χρήστες μέσα σε εύλογο χρόνο μετά από την ημερομηνία του Ισολογισμού. Μια επιχείρηση πρέπει να είναι σε θέση να εκδώσει τις οικονομικές καταστάσεις της μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία του Ισολογισμού.

ΠΟ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΑ ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΑΠΑΡΤΙΖΟΝΤΑΙ

ΑΠΟ:

- α) Τον Ισολογισμό
- β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- γ) Την Κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων
- δ) Την Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- ε) Το Προσάρτημα ή τις Επεξηγηματικές σημειώσεις

Εκτός των ανωτέρω οι επιχειρήσεις προτρέπονται να παρουσιάζουν και μία οικονομική επισκόπηση από τη διοίκηση της επιχείρησης η οποία να περιγράφει και να επεξηγεί πληροφορίες σχετικές με τα κύρια χαρακτηριστικά της οικονομικής αποδόσεως, της οικονομικής θέσεως καθώς και του οικονομικού περιβάλλοντος και των σημαντικών αβεβαιοτήτων που αντιμετωπίζει η επιχείρηση.

2.7.1 α) Ισολογισμός

➤ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΣΕ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΑ

ΚΑΙ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ

Κάθε επιχείρηση πρέπει να προσδιορίσει βάσει της φύσης των δραστηριοτήτων της αν πρέπει να παρουσιάζει ή όχι τα κυκλοφοριακά και μη κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία και τις τρέχουσες ή μη τρέχουσες υποχρεώσεις ως ιδιαίτερες κατηγορίες στον Ισολογισμό.

Περιουσιακό στοιχείο είναι ένας πόρος που ελέγχεται από την επιχείρηση, ως αποτέλεσμα προγενέστερων γεγονότων και από τον οποίο αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Το μελλοντικό οικονομικό όφελος που ενσωματώνεται σε ένα περιουσιακό στοιχείο είναι η δυνατότητα να συνεισφέρει άμεσα ή έμμεσα στη ροή ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων στην επιχείρηση. Τα μελλοντικά αυτά οικονομικά οφέλη μπορεί να εισρέουν στην επιχείρηση με πολλούς τρόπους, π.χ. ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να χρησιμοποιείται από μόνο του ή σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία για την παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών που πωλούνται από την επιχείρηση, να ανταλλάσσεται με άλλα

περιουσιακά στοιχεία, να χρησιμοποιείται για το διακανονισμό μιας υποχρέωσης ή να διανέμεται στους ιδιοκτήτες της επιχειρήσεως.

Πολλά περιουσιακά στοιχεία έχουν μια φυσική μορφή, όμως η φυσική μορφή δεν είναι ουσιώδης για την ύπαρξη ενός περιουσιακού στοιχείου (π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας). Ακόμη, πολλά περιουσιακά στοιχεία συνδέονται με νομικά δικαιώματα που συμπεριλαμβάνουν το δικαίωμα της ιδιοκτησίας το οποίο όμως δεν είναι ουσιώδες για την ύπαρξη ενός περιουσιακού στοιχείου (π.χ. μισθωμένο ακίνητο αποτελεί περιουσιακό στοιχείο αν η επιχείρηση ελέγχει τα οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν από το ακίνητο στο μέλλον).

Ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό όταν είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και το περιουσιακό στοιχείο έχει ένα κόστος ή αξία που μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Αντίθετα όταν ένα περιουσιακό στοιχείο δεν καταχωρείται στον Ισολογισμό αλλά ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων, αφορά ανάληψη δαπάνης για την οποία θεωρείται απίθανο να εισρεύσουν στην επιχείρηση οικονομικά οφέλη στις επόμενες χρήσεις. Ακόμη, ένα περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως κυκλοφοριακό στοιχείο του ενεργητικού όταν αυτό:

(α) αναμένεται να ρευστοποιηθεί ή κατέχεται για πώληση ή ανάλωση κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως, ή

(β) κατέχεται κυρίως για εμπορικούς σκοπούς ή για βραχύ χρόνο και αναμένεται να ρευστοποιηθεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του Ισολογισμού, ή

(γ) συνιστά ταμιακά διαθέσιμα ή ταμιακά ισοδύναμα τα οποία δεν έχουν περιορισμούς στη χρήση τους. Όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να κατατάσσονται ως μη κυκλοφοριακά στοιχεία ενεργητικού.

➤ **ΔΙΑΚΡΙΣΗ**

ΣΕ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΚΑΙ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ

Υποχρέωση είναι μία παρούσα οφειλή ή δέσμευση της επιχειρήσεως, που προκύπτει από προγενέστερα γεγονότα, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να καταλήξει σε μία εκροή πόρων από την επιχείρηση που ενσωματώνει οικονομικά οφέλη. Ο διακανονισμός μιας παρούσας υποχρέωσης συνήθως συνεπάγεται την παράδοση πόρων που ενσωματώνουν

οικονομικά οφέλη και μπορεί να γίνει με πολλούς τρόπους π.χ. πληρωμή με μετρητά, μεταβίβαση άλλων περιουσιακών στοιχείων, παροχή υπηρεσιών, αντικατάσταση της συγκεκριμένης υποχρέωσης με μια άλλη, ή μετατροπή της υποχρέωσης σε κεφάλαιο.

Μερικές υποχρεώσεις μπορεί να αποτιμώνται μόνο με τη χρησιμοποίηση μιας εκτιμήσεως. Αυτές οι υποχρεώσεις συχνά περιγράφονται ως προβλέψεις αλλά όταν μια πρόβλεψη συνεπάγεται μια παρούσα οφειλή ή δέσμευση και πληροί το υπόλοιπο του ορισμού αποτελεί υποχρέωση ακόμη και αν το πόσο αυτής πρέπει να εκτιμηθεί (π.χ. προβλέψεις για κάλυψη υποχρεώσεων συνταξιοδότησης).

Μία υποχρέωση δεν καταχωρείται, αν οι δαπάνες αφορούν σε οφέλη που δεν έχουν ακόμη ληφθεί. Το γεγονός ότι οι δαπάνες μπορεί να είναι αναγκαίες για την οικονομική μονάδα να συνεχίσει τις επιχειρήσεις της δεν δημιουργεί νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση προς τρίτο.

Ανεξάρτητα από την υιοθετημένη μέθοδο παρουσίασης, η επιχείρηση πρέπει, για κάθε περιουσιακό στοιχείο και υποχρέωση που αποτελείται από ποσά που αναμένεται να εισπραχθούν ή να διακανονιστούν σε χρόνο μικρότερο αλλά και μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού, να γνωστοποιεί τα ποσά που αναμένεται να εισπραχθούν ή να διακανονιστούν μετά από την παρέλευση δώδεκα μηνών. Επιπλέον, όταν μια υποχρέωση αναμένεται να διακανονιστεί σε πάνω από 12 μήνες από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού ή όταν δεν αναμένεται να διακανονιστεί κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης, τότε αυτή θεωρείται «**Μακροπρόθεσμη Υποχρέωση**».

Οι μακροπρόθεσμες έντοκες Υποχρεώσεις συνεχίζονται να θεωρούνται ως "Μακροπρόθεσμες" όταν:

- ❖ Η αρχική προθεσμία ήταν μεγαλύτερη των δώδεκα μηνών.
- ❖ Η επιχείρηση προτίθεται να αναχρηματοδοτήσει την υποχρέωση σε μακροπρόθεσμη βάση.
- ❖ Αυτή η πρόθεση στηρίζεται σε συμφωνία αναχρηματοδότησης, ή αναδιαπραγμάτευσης των όρων εξόφλησης η οποία ολοκληρώνεται πριν εγκριθούν για έκδοση οι οικονομικές καταστάσεις.

Δηλαδή, όταν δεν υπάρχει σχετική συμφωνία για αναχρηματοδότηση και γενικά όταν η αναχρηματοδότηση δεν εξαρτάται από την επιχείρηση, τότε θεωρείται ότι η υποχρέωση αυτή είναι "Βραχυπρόθεσμη", εκτός αν η συμφωνία της οποίας αναχρηματοδότησης ολοκληρωθεί

πριν εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις, οπότε θεωρείται ως "Μακροπρόθεσμη υποχρέωση". Όσες βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις χαρακτηρίζονται ως "Μακροπρόθεσμες" λόγω της παραπάνω περίπτωσης γνωστοποιούνται, μαζί με τις πληροφορίες που στηρίζουν αυτή την παρουσίαση, στο προσάρτημα του ισολογισμού.

Ακόμη, όταν μία υποχρέωση αναμένεται να διακανονιστεί κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή όταν οφείλεται να διακανονιστεί μέσα σε 12 μήνες από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, τότε η υποχρέωση αυτή θεωρείται ως «**Βραχυπρόθεσμη Υποχρέωση**». Η κατάταξη των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων μπορεί να γίνει με τον ίδιο τρόπο, όπως και τα στοιχεία του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Με βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, όπως οι εμπορικές επιχειρήσεις πληρωτέες, οι δουλευμένες δαπάνες μισθοδοσίας και λοιπές δαπάνες εκμετάλλευσης αποτελούν μέρος του κεφαλαίου κίνησης που χρησιμοποιείται στο συνήθως λειτουργικό κόστος της επιχείρησης. Τέτοια στοιχεία της εκμετάλλευσης κατατάσσονται ως βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ακόμη κι αν οφείλεται να διακανονιστούν σε χρόνο μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Μια υποχρέωση πρέπει να κατατάσσεται ως βραχυπρόθεσμη όταν αυτή :

(α) αναμένεται να διακανονιστεί κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμεταλλεύσεως

Κύκλος εκμεταλλεύσεως μιας επιχείρησης είναι ο χρόνος μεταξύ της κτήσεως των υλών που υπεισέρχονται σε μία διαδικασία και της ρευστοποίησης τους. Στα μη κυκλοφοριακά στοιχεία περιλαμβάνονται π.χ. ενσώματα, άυλα, λειτουργικά και χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μακροπρόθεσμης φύσεως, ενώ στα κυκλοφοριακά στοιχεία περιλαμβάνονται π.χ. αποθέματα προς πώληση ή ανάλωση και εμπορικές απαιτήσεις εισπρακτέες στο πλαίσιο του κανονικού κύκλου εκμεταλλεύσεως.

(β) οφείλεται να διακανονιστεί μέσα σε δώδεκα μήνες από την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Όλες οι άλλες υποχρεώσεις πρέπει να κατατάσσονται ως μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται π.χ. οι εμπορικές υποχρεώσεις πληρωτέες και οι δαπάνες εκμεταλλεύσεως που χρησιμοποιούνται στο συνήθη κύκλο εκμεταλλεύσεως της επιχείρησης ενώ μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις αποτελούν π.χ. τα δάνεια πληρωτέα μετά από δώδεκα μήνες από την ημερομηνία Ισολογισμού.

Το ποσό κάθε υποχρέωσης μη βραχυπρόθεσμης μαζί με τις πληροφορίες που στηρίζουν αυτή την παρουσίαση πρέπει να γνωστοποιούνται στο προσάρτημα του Ισολογισμού.

Επίσης η επιχείρηση πρέπει να συνεχίσει να κατατάσσει τις μακροπρόθεσμες έντοκες υποχρεώσεις ως μη βραχυπρόθεσμες ακόμα και όταν αυτές πρέπει να διακανονισθούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία Ισολογισμού αν συντρέχουν όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις :

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

(β) η επιχείρηση προτίθεται να αναχρηματοδοτήσει την υποχρέωση σε μακροπρόθεσμη βάση, και

(γ) η πρόθεση αυτή στηρίζεται σε συμφωνία αναχρηματοδότησης ή αναδιαπραγμάτευσης των όρων εξόφλησης η οποία ολοκληρώνεται πριν εγκριθούν οι Οικονομικές Καταστάσεις.

Σε αυτές τις περιπτώσεις το ποσό κάθε υποχρέωσης που έχει αποκλειστεί από τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις μαζί με τις πληροφορίες που στηρίζουν αυτή την παρουσίαση πρέπει να γνωστοποιούνται στο Προσάρτημα.

➤ ΟΜΑΔΟΠΟΙΗΣΗ

ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΟΥΣΙΑΖΟΝΤΑΙ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

Ο Ισολογισμός πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τις εξής θέσεις στοιχείων:

1. Ενσώματες ακινητοποιήσεις.
2. Άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία.
3. Συμμετοχές και άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία [εκτός τα ποσά των (4), (6) και (7)]
4. Επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης
5. Αποθέματα.
6. Απαιτήσεις από πελάτες και λοιπές απαιτήσεις.
7. Ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα προς αυτά.
8. Υποχρεώσεις σε προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις.
9. Φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις,
10. Προβλέψεις.

11. Μη τρέχουσες έντοκες υποχρεώσεις.
12. Δικαιώματα μειοψηφίας.
13. Κεφάλαιο και αποθεματικά.

Το ενδεικτικό παράδειγμα διαρθρώσεως του Ισολογισμού που παρατίθεται στο προσάρτημα του Προτύπου έχει ως εξής :

Ενοποιημένος ισολογισμός στις 31 Δεκεμβρίου 2007

		2007	2006
	Σημ.	Ευρώ	Ευρώ
Περιουσιακά στοιχεία			
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ακίνητα, εγκαταστάσεις και εξοπλισμός	15	34.576.906	19.902.443
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	16	21.434.041	21.334.640
Επενδύσεις σε συνδεδεμένες εταιρείες	18	-	196.029
Μη κυκλοφορούντα εισπρακτέα		5.120.414	-
		<hr/>	<hr/>
		61.131.361	41.433.112
		<hr/>	<hr/>
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα	20	13.800.562	10.565.437
Βραχυπρόθεσμος μέρος μη κυκλοφορούντων εισπρακτέων	18	3.300.000	11.814.712
Τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις		79.441	-
Εμπορικά και άλλα εισπρακτέα	21	2.455.847	2.792.995
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	22	5.240.394	6.266.647
		<hr/>	<hr/>
		24.876.244	31.440.791
		<hr/>	<hr/>
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων		86.007.605	72.873.903
		=====	=====
Ίδια κεφάλαια			
Κεφάλαιο και αποθεματικά αποδοτέα στους μετόχους της Εταιρείας			
Μετοχικό κεφάλαιο	23	35.000.000	35.000.000

Κέρδη που κρατήθηκαν		8.879.259	6.720.467
Αποθεματικά δίκαιης αξίας		966.695	-
		<hr/>	<hr/>
		44.845.954	41.720.467
Συμφέρον μειοψηφίας		2.741.084	1.770.563
		<hr/>	<hr/>
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων		47.587.038	43.491.030
		<hr/>	<hr/>
Υποχρεώσεις			
Μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Δανεισμός	24	6.134.718	1.342.768
Αναβαλλόμενη φορολογία	25	463.336	14.894
		<hr/>	<hr/>
		6.598.054	1.357.662
		<hr/>	<hr/>
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις			
Εμπορικοί και άλλοι πιστωτές	26	25.272.465	23.524.828
Τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις		211.172	371.067
Δανεισμός	24	6.338.876	4.129.316
		<hr/>	<hr/>
		31.822.513	28.025.211
		<hr/>	<hr/>
Σύνολο υποχρεώσεων		38.420.567	29.382.873
		<hr/>	<hr/>
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων και υποχρεώσεων		86.007.605	72.873.903
		<hr/>	<hr/>
		=====	=====

Ο νόμος ορίζει ότι ο ισολογισμός καταρτίζεται στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως. Η κατάσταση αυτή του Ισολογισμού δημοσιεύεται στις εφημερίδες μαζί με την κατάσταση του λογαριασμού "Αποτελέσματα Χρήσης". Δηλαδή, όσες ΑΕ εφαρμόζουν τα ΔΛΠ δεν δημοσιεύουν τον "πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων". Δεν εννοεί όμως ο νόμος ότι το ΔΣ υποχρεούται να έχει περατώσει την κατάρτιση του ισολογισμού ακριβώς στη λήξη, της χρήσεως, γιατί αυτό στις πλείστες περιπτώσεις είναι τεχνικά αδύνατο. Για να ολοκληρωθεί η κατάρτιση του ισολογισμού, απαιτείται ένα χρονικό διάστημα από τη λήξη της χρήσεως, το

οποίο ποικίλλει ανάλογα με το μέγεθος και την οργάνωση της εταιρίας. Ο νόμος καθορίζει επακριβώς το χρόνο που το ΔΣ οφείλει να περατώσει την κατάρτιση του ισολογισμού. Όπως είναι αυτονόητο, ο ισολογισμός πρέπει να καταρτίζεται έγκαιρα, ώστε οι ελεγκτές να έχουν τον απαιτούμενο χρόνο για την διενέργεια του ελέγχου και τη σύνταξη της εκθέσεως τους και να υπολείπεται ακόμη χρόνος είκοσι τουλάχιστον ημερών πριν από τη γενική συνέλευση για τη δημοσίευση του ισολογισμού και της εκθέσεως των ελεγκτών και την υποβολή αυτών στη Διεύθυνση Ανώνυμων Εταιριών του Υπουργείου Εμπορίου ή στον αρμόδιο Νομάρχη. Το καταστατικό της εταιρίας είναι δυνατό να καθορίζει χρονική περίοδο μικρότερη από αυτήν που προκύπτει από το νόμο, μέσα στην οποία το ΔΣ υποχρεούται να καταρτίζει τον ισολογισμό.

Οι πράξεις του ισολογισμού, καθώς και το κλείσιμο αυτού, πραγματοποιούνται:

- I. Εντός των τριών μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, κοινοπραξίες, κοινωνίες του αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες.
- II. Εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ανώνυμες εταιρίες και τους συνεταιρισμούς.
- III. Εντός έξι μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία.

Η οικονομική μονάδα πρέπει να παρουσιάζει είτε στον Ισολογισμό είτε στο Προσάρτημα:

1. Για κάθε κατηγορία Μετοχικού Κεφαλαίου:

- (i) Τον αριθμό των εγκεκριμένων μετοχών.
- (ii) Τον αριθμό των μετοχών που εκδόθηκαν και έχουν εξοφληθεί και των μετοχών που εκδόθηκαν αλλά δεν έχουν εξοφληθεί.
- (iii) Την ονομαστική αξία κατά μετοχή ή ότι οι μετοχές δεν έχουν ονομαστική αξία.
- (iv) Τη συμφωνία του αριθμού των μετοχών που κυκλοφορούν στην αρχή και στο τέλος του έτους.
- (v) Τα δικαιώματα, προνόμια και περιορισμούς που αφορούν στην κατηγορία μετοχών που συμπεριλαμβάνει περιορισμούς στη διανομή μερισμάτων και στην επιστροφή του κεφαλαίου.

(vi) Τον αριθμό των μετοχών της επιχειρήσεως, που κατέχονται από την ίδια ή από θυγατρικές ή συγγενείς επιχειρήσεις, και

(vii) Τον αριθμό των μετοχών υπό έκδοση, σύμφωνα με συμβάσεις άσκησης Δικαιωμάτων Προαιρετέσεως (options) και πωλήσεων, με αναφορά των όρων και των ποσών.

2. Την περιγραφή της φύσεως και του σκοπού κάθε αποθεματικού των Ιδίων Κεφαλαίων.

3. Το ποσό των μερισμάτων που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν μετά την ημερομηνία Ισολογισμού αλλά πριν οι Οικονομικές Καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση

4. Τα ποσά των σωρευμένων μερισμάτων προνομιούχων μετοχών τα οποία δεν έχουν λογισθεί.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Αποτίμηση είναι η διαδικασία προσδιορισμού των χρηματικών ποσών στα οποία τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων καταχωρούνται και απεικονίζονται στον Ισολογισμό και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Αυτό προϋποθέτει την επιλογή της συγκεκριμένης βάσεως αποτιμήσεως και οι συχνότερα χρησιμοποιούμενες βάσεις αποτιμήσεως είναι οι εξής:

(α) Ιστορικό κόστος. Τα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων που πληρώθηκαν ή στην εύλογη αξία της αντιπαροχής που δόθηκε για να αποκτηθούν αυτά τον καιρό της απόκτησής τους. Οι υποχρεώσεις καταχωρούνται στο ποσό των εισροών που έγιναν με αντάλλαγμα την οφειλή ή σε μερικές περιπτώσεις στα ποσά των μετρητών ή ταμιακών ισοδυνάμων που αναμένεται να πληρωθούν για να εξοφληθεί η υποχρέωση στην κανονική πορεία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.

(β) Τρέχον κόστος. Τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στο ποσό των μετρητών ή ισοδυνάμων που θα έπρεπε να πληρωθεί αν τα ίδια ή ισοδύναμα περιουσιακά στοιχεία αγοράζονταν τώρα. Οι υποχρεώσεις απεικονίζονται με το τελικό ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων που θα χρειαζόταν για να διακανονιστεί η οφειλή τώρα.

(γ) Ρευστοποιήσιμη αξία. Τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στο ποσό των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών ισοδυνάμων που θα μπορούσε να ληφθεί τώρα από την πώληση του περιουσιακού στοιχείου σε κανονικές συνθήκες. Οι υποχρεώσεις απεικονίζονται στην αξία διακανονισμού τους δηλαδή με τα τελικά ποσά των ταμιακών διαθεσίμων ή ταμιακών

ισοδυνάμων που αναμένεται να πληρωθούν για να εξοφληθούν οι υποχρεώσεις στην κανονική πορεία της επιχειρήσεως.

(δ) Παρούσα αξία. Τα περιουσιακά στοιχεία απεικονίζονται στην παρούσα προεξοφλημένη αξία των μελλοντικών καθαρών ταμιακών εισροών που το στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει στην κανονική πορεία της επιχειρήσεως. Οι υποχρεώσεις απεικονίζονται στην παρούσα προεξοφλημένη αξία των μελλοντικών καθαρών ταμιακών εκροών που αναμένεται να απαιτηθούν για να διακανονιστούν οι υποχρεώσεις στην κανονική πορεία της επιχείρησης.

ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

Στον Ισολογισμό Έναρξης οι εξαιρέσεις από την αρχή συμμορφώσεως του Ισολογισμού ενάρξεως με κάθε ΔΠΧΠ και Διερμηνεία που ισχύει κατά την ημερομηνία κατάρτισης των πρώτων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες:

- A. Είναι οι εξαιρέσεις από την αρχή συμμορφώσεως του Ισολογισμού ενάρξεως με κάθε ΔΠΧΠ.
- B. Είναι οι εξαιρέσεις από την αναδρομική εφαρμογή άλλων ΔΠΧΠ.

Οι λεπτομέρειες που παρέχονται στις ταξινομήσεις, είτε στον του ισολογισμού είτε στο Προσάρτημα, εξαρτώνται από τις απαιτήσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και το μέγεθος, τη φύση και τη λειτουργία των σχετικών κονδυλίων. Τα κονδύλια είναι :Οι Ενσώματες ακινητοποιήσεις, Τα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία, Τα Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία, οι Επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσεως, τα Αποθέματα, οι Απαιτήσεις από πελάτες και λοιπές απαιτήσεις, τα Ταμιακά Διαθέσιμα και ισοδύναμα προς αυτά, οι Υποχρεώσεις σε προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις, οι Φορολογικές Υποχρεώσεις και απαιτήσεις, οι Προβλέψεις, οι Μακροπρόθεσμες έντοκες υποχρεώσεις, τα Δικαιώματα μειοψηφίας και τέλος το Κεφάλαιο και τα αποθεματικά.

2.7.2 β) Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

Σε αντίθεση με τον Ισολογισμό, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης περιλαμβάνει τα εξής κονδύλια: τα Έσοδα, τα αποτελέσματα Εκμετάλλευσης, τα Χρηματοοικονομικά έξοδα, το Μερίδιο κερδών και ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης, τη Δαπάνη φόρου, το

Κέρδος ή Ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, τα Έκτακτα στοιχεία, τα Δικαιώματα Μειοψηφίας και το Καθαρό Κέρδος ή ζημία χρήσης.

ΕΣΟΔΑ

Έσοδα είναι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων που καταλήγουν σε αυξήσεις των ιδίων κεφαλαίων άλλες, από εκείνες που σχετίζονται με εισφορές από τους συμμετέχοντες στα ίδια κεφάλαια.

Ο ορισμός του εσόδου συμπεριλαμβάνει επίσης τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη (π.χ. κέρδη από την ανατίμηση-αποτίμηση χρεογράφων, από αυξήσεις της λογιστικής αξίας των μακροπρόθεσμων περιουσιακών στοιχείων). Όταν τα κέρδη αυτά καταχωρούνται στα αποτελέσματα συνήθως παρουσιάζονται ξεχωριστά γιατί η γνώση αυτών είναι χρήσιμη για το σκοπό της λήψεως οικονομικών αποφάσεων. Τα έκτακτα κέρδη συχνά καταχωρούνται καθαρά (μειωμένα) από τις σχετικές δαπάνες.

Τα έσοδα καταχωρούνται στα Αποτελέσματα Χρήσεως όταν έχει προκύψει μια αύξηση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέεται με μια αύξηση σε ένα περιουσιακό στοιχείο ή με μία μείωση υποχρεώσεως και η αύξηση αυτή μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Ο ορισμός του εσόδου ενσωματώνει τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας επιχειρήσεως (π.χ. πωλήσεις, αμοιβές, τόκους, μερίσματα και ενοίκια) ενώ τα έκτακτα κέρδη αντιπροσωπεύουν άλλα στοιχεία που ανταποκρίνονται στον ορισμό του εσόδου και μπορεί ή όχι να προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας επιχειρήσεως (π.χ. κέρδη από τη διάθεση μη κυκλοφοριακών περιουσιακών στοιχείων).

ΕΞΟΔΑ

Έξοδα είναι μειώσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου με τη μορφή εκροών ή μειώσεων των περιουσιακών στοιχείων ή δημιουργίας υποχρεώσεων που καταλήγουν σε μειώσεις των ιδίων κεφαλαίων διαφορετικές από αυτές που σχετίζονται με διανομές στους συμμετέχοντες στα ίδια κεφάλαια.

Ο ορισμός των εξόδων περιλαμβάνει τα έξοδα που προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως (π.χ. το κόστος πωλήσεων, τους μισθούς και τις αποσβέσεις) αλλά και τις ζημίες που αντιπροσωπεύουν άλλα στοιχεία που ανταποκρίνονται

στον ορισμό των εξόδων και μπορεί ή όχι να προκύψουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων της επιχειρήσεως (π.χ. φυσική καταστροφή, ζημία από τη διάθεση μη κυκλοφοριακών περιουσιακών στοιχείων). Όταν οι ζημίες καταχωρούνται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων παρουσιάζονται συνήθως ξεχωριστά γιατί η γνώση αυτών είναι χρήσιμη για το σκοπό της λήψεως οικονομικών αποφάσεων. Οι ζημίες καταχωρούνται συχνά καθαρές (μειωμένες) από τα σχετικά έσοδα.

Τα έξοδα καταχωρούνται στα Αποτελέσματα Χρήσεως όταν έχει προκύψει μια μείωση στα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που σχετίζεται με μείωση περιουσιακού στοιχείου ή με αύξηση υποχρεώσεως η οποία μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Αυτό σημαίνει στην πράξη ότι η καταχώρηση των εξόδων συμβαδίζει με την καταχώρηση μιας αυξήσεως στις υποχρεώσεις ή μιας μείωσης στα περιουσιακά στοιχεία.

Επιπρόσθετες θέσεις στοιχείων, επικεφαλίδες και ημιαθροίσματα πρέπει να παρουσιάζονται στον πίνακα της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, όταν απαιτείται από ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο ή όταν τέτοια εμφάνιση είναι αναγκαία για να παρουσιαστεί ακριβοδίκαια η οικονομική απόδοση της επιχείρησης.

Ενοποιημένη κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

για το έτος που έληξε 31 Δεκεμβρίου 2007

		2007	2006
	Σημ.	Ευρώ	Ευρώ
Πωλήσεις	5	111.027.130	98.479.951
Κόστος πωληθέντων αγαθών		(72.842.047)	(64.638.863)
		<hr/>	<hr/>
Μεικτό κέρδος		38.185.083	33.841.088
Έξοδα πωλήσεων και προώθησης		(25.513.983)	(23.329.313)
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας		(5.560.119)	(4.563.288)
Άλλα έσοδα	7	1.482.420	1.295.341
Προλειτουργικά έξοδα		(910.550)	-
Άλλα κέρδη – καθαρά	8	245.987	127.775
		<hr/>	<hr/>

Κέρδος εργασιών		7.928.838	7.371.603
Χρηματοδοτικά έξοδα	11	(315.738)	(379.652)
Μερίδιο ζημιάς συνδεδεμένων εταιρειών	17	(183.169)	(84.744)
		<hr/>	<hr/>
Κέρδος πριν τη φορολογία		7.429.931	6.907.207
Φορολογία	12	(749.403)	(792.876)
		<hr/>	<hr/>
Κέρδος για το έτος		6.680.528	6.114.331
		=====	=====
Αναλογεί σε			
Μετόχους της Εταιρείας		5.658.792	5.186.823
Συμφέρον μειοψηφίας		1.021.736	927.508
		<hr/>	<hr/>
		6.680.528	6.114.331
		=====	=====

Κέρδη ανά μετοχή (σεντ ανά μετοχή)

Το ΔΛΠΙ παρέχει τις εξής λειτουργίες:

1. Τα αποτελέσματα των διαφόρων δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, οι συναλλαγές και τα γεγονότα, διαφέρουν, σε σταθερότητα και σε κίνδυνο. Ενώ, η γνωστοποίηση των δεδομένων της απόδοσης βοηθά στην κατανόηση της επιτευχθείσας απόδοσης και στην εκτίμηση των μελλοντικών αποτελεσμάτων.
2. Οι πρόσθετες θέσεις στοιχείων που περιλαμβάνονται στον πίνακα της κατάστασης αποτελεσμάτων, οι περιγραφές που χρησιμοποιήθηκαν και η διάταξη των στοιχείων, τροποποιούνται, όταν είναι απαραίτητο με σκοπό να εξηγηθούν τα δεδομένα της απόδοσης.
3. Οι παράγοντες που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στηρίζονται στην σπουδαιότητα, τη φύση και τη λειτουργία των διαφόρων συνθετικών στοιχείων των εσόδων και εξόδων.

Η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει, είτε στον πίνακα της Κατάστασης Αποτελεσμάτων είτε στο σχετικό Προσάρτημα, μια ανάλυση των δαπανών χρησιμοποιώντας μια κατάταξη που βασίζεται:

- I. είτε στο είδος των δαπανών ,
- II. είτε στη λειτουργία τους μέσα στην επιχείρηση.

Σύμφωνα με την ταξινόμηση των δαπανών κατά είδος, οι δαπάνες συγκεντρώνονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, ανάλογα με τη φύση τους και δεν ανακατανέμονται μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών μέσα στην επιχείρηση. Αυτή η τακτική είναι απλή για να εφαρμόζεται σε πολλές μικρότερες επιχειρήσεις, αφού καμιά κατανομή των εξόδων εκμετάλλευσης μεταξύ των λειτουργικών κατατάξεων δεν είναι αναγκαία. **Σε αντίθεση**, με την ταξινόμηση των δαπανών κατά λειτουργία, η λειτουργία αυτή παρέχει πιο χρήσιμη πληροφόρηση στους χρήστες από ότι η κατάταξη των δαπανών κατά είδος.

➤ **ΕΙΔΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης διακρίνεται:

1. Στην μονοδιάστατη κατάσταση αποτελεσμάτων και
2. Στην πολυδιάστατη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Μονοδιάστατη λέγεται η κατάσταση αποτελεσμάτων η οποία έχει μόνο μια υποδιαίρεση των αποτελεσμάτων. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι τα κέρδη εμφανίζονται πριν από τα έκτακτα κονδύλια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση τα κονδύλια διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες: Τα έσοδα, τα έξοδα και τα έκτακτα κονδύλια. Τις περισσότερες φορές τα έξοδα αναγράφονται κατά είδος. Η μονοδιάστατη κατάσταση έχει το πρακτικό πλεονέκτημα ότι είναι απλή και εύκολα κατανοητή, γιατί, σε σύγκριση με την πολυδιάστατη κατάσταση, αποφεύγει υποκατηγορίες και τίτλους που δεν έχουν απόλυτα ξεκαθαρισμένη έννοια.

Πολυδιάστατη κατάσταση είναι εκείνη η κατάσταση η οποία επικρίνεται από ορισμένους για έλλειψη ελαστικότητας. Η έλλειψη ελαστικότητας οφείλεται στο γεγονός ότι υπάρχει:

- Δυσκολία στην ονοματολογία και την οριοθέτηση των υποκατηγοριών εσόδων και εξόδων.
- Τα έσοδα και έξοδα εντάσσονται σε προκαθορισμένες κατηγορίες
- Τα έσοδα από υπηρεσίες, όταν υπάρχουν, εμφανίζονται μαζί με τα έσοδα από τις πωλήσεις και διαστρεβλώνονται έτσι τα επιμέρους συνολικά και το μικτό κέρδος.

Τέλος, στο Προσάρτημα εκείνο που αφορά την Κατάσταση Αποτελεσμάτων παρουσιάζονται οι εξής πληροφορίες.

1. Να γνωστοποιείται το ποσό των μερισμάτων κατά μετοχή, όπως ανακοινώθηκε ή προτάθηκε για τη χρήση που καλύπτεται από τις οικονομικές καταστάσεις.
2. Να γνωστοποιείται πρόσθετες πληροφορίες ως προς τις κατά είδος δαπάνες.

2.7.3 γ) Κατάσταση ιδίων κεφαλαίων

➤ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Η επιχείρηση πρέπει να παρουσιάζει την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων η οποία πρέπει να δείχνει :

- (α) Το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της χρήσεως.
- (β) Κάθε έσοδο και έξοδο, κέρδος ή ζημιά που όπως απαιτείται από άλλα Πρότυπα, καταχωρείται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια και το σύνολο αυτών των στοιχείων.
- (γ) Τη σωρευτική επίδραση των μεταβολών στις λογιστικές μεθόδους και των διορθώσεων βασικών λαθών που αντιμετωπίστηκαν (βασική μέθοδος Δ.Λ.Π. 8).

Επιπλέον πρέπει να παρουσιάζονται σε αυτή την κατάσταση ή στο προσάρτημα :

- (δ) Οι μεταφορές κεφαλαίων από / ή προς τους ιδιοκτήτες και διανομές μερισμάτων
- (ε) Το υπόλοιπο του σωρευμένου κέρδους ή ζημίας στην αρχή της χρήσεως και κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, καθώς και την κίνηση της χρήσεως.
- (στ) Η συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας ενάρξεως και τέλους χρήσεως για κάθε κατηγορία κεφαλαίου, για τη διαφορά υπέρ το άρτιο και για κάθε αποθεματικό, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

Το ενδεικτικό παράδειγμα της διαρθρώσεως της Κατάστασης μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων που παρατίθεται στο προσάρτημα του Προτύπου έχει ως εξής:

Ενοποιημένη κατάσταση αλλαγών στα ίδια κεφάλαια**για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2007**

	Σημ.	Μετοχικό κεφάλαιο Ευρώ	Κέρδη που κρατήθηκαν Ευρώ	Αποθεματικά δίκαιης αξίας Ευρώ	Συμφέρον Μειοψηφίας Ευρώ	Σύνολο Ευρώ
Υπόλοιπο την 1 Ιανουαρίου 2006		35.000.000	4.333.644	-	1.431.055	40.764.699
Κέρδος για το έτος		-	5.186.823	-	927.508	6.114.331
Σύνολο αναγνωρισμένων κερδών για το 2006		-	5.186.823	-	927.508	6.114.331
Μέρισμα που πληρώθηκε		-	(2.800.000)	-	-	(2.800.000)
Μέρισμα που πληρώθηκε από θυγατρική εταιρεία		-	-	-	(588.000)	(588.000)
Υπόλοιπο την 31 Δεκεμβρίου 2006/ 1 Ιανουαρίου 2007		35.000.000	6.720.467	-	1.770.563	43.491.030
Γη και κτίρια:						
Κέρδη δίκαιης αξίας πριν τη φορολογία		-	-	1.199.159	1.152.133	2.351.292
Αναβαλλόμενη φορολογία		-	-	(232.464)	(223.348)	(455.812)
Κέρδος που αναγνωρίστηκε στα ίδια κεφάλαια		-	-	966.695	928.785	1.895.480

Κέρδος για το έτος	-	5.658.792	-	1.021.736	6.680.528
Σύνολο αναγνωρισμένων κερδών για το 2007	-	5.658.792	966.695	1.950.521	8.576.018
Μέρισμα που πληρώθηκε	13	-	(3.500.000)	-	(3.500.000)
Μέρισμα που πληρώθηκε από θυγατρική εταιρεία		-	-	(980.000)	(980.000)
Υπόλοιπο την 31 Δεκεμβρίου 2007		35.000.000	8.879.259	966.695	2.741.084
					47.587.048
		=====	=====	=====	=====
		===	===	===	===

Οι μεταβολές στα Ιδία Κεφάλια μιας επιχείρησης μεταξύ των δύο Ισολογισμών αντανακλούν την αύξηση ή μείωση στην καθαρή θέση ή περιουσία της κατά τη διάρκεια της χρήσεως, σύμφωνα με τις κατά περίπτωση υιοθετημένες αρχές αποτίμησης που γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις. Εξαιρούνται οι μεταβολές που προέρχονται από συναλλαγές με τους μετόχους, όπως είναι οι εισφορές κεφαλαίου και τα μερίσματα, η συνολική μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων αντιπροσωπεύει το σύνολο των κερδών και ζημιών που δημιουργήθηκαν από τις δραστηριότητες της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

2.7.4 δ) Κατάσταση ταμιακών ροών

Ταμειακή Ροή είναι ένα μέτρο για την εκτίμηση της ρευστότητας της εταιρίας, που ισούται με το άθροισμα των καθαρών κερδών και των μη πραγματικών χρηματικών δαπανών. Ταμιακές ροές νοούνται τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές ταμιακών διαθεσίμων και ταμιακών ισοδυνάμων. Ταμιακά διαθέσιμα είναι αυτά που αποτελούνται από μετρητά στο ταμείο της επιχείρησης και από καταθέσεις αυτής, που μπορεί να αναληφθούν άμεσα, ενώ, ταμιακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες, υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, που είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά ταμιακών διαθεσίμων και οι οποίες υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους.

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών εξηγεί τις μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα (και ισοδύναμα τους) και παρέχει, έτσι, σημαντικές πληροφορίες ως προς τη δυνατότητα της επιχείρησης να τα δημιουργεί αλλά και να εξηγεί πως τα χρησιμοποιεί. Επιπλέον πληροφορίες που επιτρέπουν στους χρήστες να εκτιμούν τις μεταβολές στη ρευστότητα και στη φερεγγυότητά της επιχείρησης.

Όλες οι επιχειρήσεις χρειάζονται χρηματικά διαθέσιμα για να επιτελούν τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες, να ανταποκρίνονται στις υποχρεώσεις τους και να καταβάλουν μερίσματα στους μετόχους τους. Για το λόγο αυτό, το Πρότυπο επιβάλλει σε όλες τις επιχειρήσεις να καταρτίζουν την Κατάσταση ταμιακών ροών. Οι χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων μιας επιχείρησης ενδιαφέρονται για το πώς η επιχείρηση δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα ταμιακά της διαθέσιμα.

Επίσης, η Κατάσταση Ταμειακών Ροών επιτρέπει στους χρήστες να αναπτύξουν πρότυπα αξιολόγησης των διαφόρων επιχειρήσεων για να εκτιμούν και να συγκρίνουν την παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών τους. Με τον τρόπο αυτό αυξάνουν τη συγκρισιμότητα της παρουσιαζόμενης επιχειρηματικής απόδοσης μεταξύ διαφορετικών επιχειρήσεων, διότι περιορίζουν τις επιδράσεις της χρησιμοποίησης διαφορετικών λογιστικών χειρισμών για τις ίδιες συναλλαγές και γεγονότα.

Μέσα από την κατάσταση των Ταμειακών Ροών παρέχονται διάφορες χρήσιμες πληροφορίες ως προς τα κάτω θέματα:

- Ως προς τις μεταβολές των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού μιας επιχείρησης ιδίων αυτών που επηρεάζουν τη ρευστότητα και τη φερεγγυότητα της επιχείρησης.
- Ως προς τις αλλαγές στην οικονομική διάρθρωση της, όπως είναι οι εξοφλήσεις, δανείων ή η δημιουργία καινούριων δανείων.
- Ως προς τη δυνατότητα της επιχείρησης για την δημιουργία ρευστότητας.
- Ως προς την ύπαρξη στοιχείων που μπορούν να βοηθήσουν στην εκτίμηση της αξίας των μελλοντικών ροών της επιχείρησης.
- Ως προς το επίπεδο στο οποίο έχουν επιτευχθεί οι αναμενόμενες χρηματικές ροές, όπως αυτές περιγράφονται στον προϋπολογισμό. Αυτό αποτιμάται παίρνοντας ως μέτρο σύγκρισης τις πραγματικές χρηματικές ροές.
- Ως προς τη σχέση μεταξύ της κερδοφορίας και της καθαρής διακίνησης των μετρητών της επιχείρησης.

Αυτές οι πληροφορίες, παράλληλα με άλλες πληροφορίες του προσαρτήματος των οικονομικών καταστάσεων, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμειακές ροές της επιχείρησης και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα της δημιουργίας ταμειακών διαθέσιμων και ταμειακών ισοδύναμων στοιχείων. Στην ουσία, τα ΔΛΠ, ενδιαφέρονται για την καταχώρηση και την αποτίμηση των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων και τις δέουσες γνωστοποιήσεις. Έτσι, πρέπει να σημειώσουμε ότι αποτίμηση είναι η διαδικασία προσδιορισμού των χρηματικών ποσών με τα οποία τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων καταχωρούνται και απεικονίζονται σε αυτές.

Οι ανωτέρω καταστάσεις αφορούν τις Οικονομικές Καταστάσεις των μεμονωμένων επιχειρήσεων, αλλά αντίστοιχες με αυτές πρέπει να καταρτίζονται από τις μητρικές και για τους ομίλους(Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις).Πέραν των ανωτέρω ετήσιων Οικονομικών Καταστάσεων και των ετήσιων Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων πρέπει να καταρτίζονται και ενδιάμεσες τριμηνιαίες Οικονομικές Καταστάσεις. Οι Οικονομικές Καταστάσεις αυτές μπορεί να απορρέουν απ ευθείας από τα λογιστικά βιβλία και χαρακτηρίζονται ως πηγαίες ή να καταρτίζονται με βάση διάφορα δεδομένα των βιβλίων και άλλων δικαιολογητικών στοιχείων, οπότε χαρακτηρίζονται ως παράγωγες. Οι Οικονομικές καταστάσεις για να επιτελέσουν σωστά το έργο τους, πρέπει να είναι διαχρονικά ομοιόμορφες. Αυτό βέβαια επιτυγχάνεται με την καθιέρωση λογιστικών προτύπων, λογιστικής τυποποίησης.

Ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών

για το έτος που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2007

		2007	2006
	Σημ.	Ευρώ	Ευρώ
Ροή μετρητών από εργασίες			
Κέρδος πριν τη φορολογία		7.429.931	6.907.207
Αναπροσαρμογές για:			
Αποσβέσεις ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	15	2.522.034	2.197.352
Αποσβέσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων	16	193.707	210.246
Χρεωστικούς τόκους	11	501.661	321.675
Πιστωτικούς τόκους	7	(699.503)	(747.025)
Μερίδιο ζημιάς συνδεδεμένων εταιρειών	17	183.169	84.744
Ζημιά από πώληση ακινήτων εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	15	9.014	104.297

Καθαρό (κέρδος)/ζημιά από πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων προς πώληση	8	-	(29.850)
Κέρδος από πώληση θυγατρικής εταιρείας	8	(245.987)	(97.925)
		<hr/>	<hr/>
		9.894.026	8.950.721
Αλλαγές στο κεφάλαιο κίνησης:			
Αποθέματα		(3.235.125)	387.513
Εισπρακτέα		337.148	(545.832)
Πιστωτές		1.313.874	880.762
		<hr/>	<hr/>
Μετρητά που προήλθαν από εργασίες		8.309.923	9.673.164
Φορολογία που πληρώθηκε		(996.109)	(716.453)
		<hr/>	<hr/>
Καθαρά μετρητά από εργασίες		7.313.814	8.956.711
		<hr/>	<hr/>
Ροή μετρητών για επενδυτικές δραστηριότητες			
Αγορά ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	15	(14.251.757)	(3.588.173)
Αγορά άυλων περιουσιακών στοιχείων	16	(75.013)	(21.506)
Επένδυση σε συνδεδεμένες εταιρείες	17	(231.445)	(70.720)
Επένδυση σε θυγατρική εταιρεία	30	(910.101)	-
Εισπράξεις από πώληση θυγατρικής εταιρείας	31	975.066	115.000
Εισπράξεις από πώληση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων διαθέσιμων προς πώληση		-	42.754
Εισπράξεις από πώληση ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	15	39.533	12.447
Μείωση/(αύξηση) υπολοίπων με συγγενικές εταιρείες/ιθύνουσα εταιρεία		3.394.298	(668.757)
Τόκοι που εισπράχθηκαν		699.503	747.025
		<hr/>	<hr/>
Καθαρά μετρητά για επενδυτικές δραστηριότητες		(10.359.916)	(3.431.330)
		<hr/>	<hr/>
Ροή μετρητών για χρηματοδοτικές δραστηριότητες			
Τόκοι που πληρώθηκαν		(501.661)	(321.675)
Καθαρά έσοδα από δανεισμό		6.062.282	1.817.757
Μέρισμα που πληρώθηκε στους μετόχους της Εταιρείας	13	(3.500.000)	(2.800.000)

Μέρισμα που πληρώθηκε από θυγατρική Εταιρεία	(980.000)	(588.000)
Αύξηση υπολοίπων με συνδεδεμένες εταιρείες	-	635.318
Καθαρά μετρητά (για)/από δραστηριότητες	1.080.621	(1.256.600)
Καθαρή (μείωση)/αύξηση στα μετρητά και τραπεζικά παρατραβήγματα	(1.965.481)	4.268.781
Μετρητά και τραπεζικά παρατραβήγματα στην αρχή του έτους	4.772.504	503.723
Μετρητά και τραπεζικά παρατραβήγματα στο τέλος του έτους	2.807.023	4.772.504
	=====	=====

Η Κατάσταση Ταμιακών Ροών κατατάσσει τις ταμιακές ροές της χρήσης σε:

- A. λειτουργικές (ή επιχειρηματικές),
- B. επενδυτικές
- Γ. χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

A. ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Οι **λειτουργικές δραστηριότητες** είναι οι κύριες δραστηριότητες που δημιουργούν έσοδα στην επιχείρηση καθώς και άλλες δραστηριότητες που δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Δηλαδή, οι επιχειρηματικές δραστηριότητες δημιουργούν επαρκείς ταμειακές ροές π. χ δημιουργούν εισπράξεις από πώληση και παροχή υπηρεσιών, εισπράξεις από δικαιώματα, από αμοιβές, από προμήθειες και από άλλα έσοδα.

Στις ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες κατατάσσονται οι ροές εκείνες που προέρχονται από τις κύριες δραστηριότητες εσόδων της επιχείρησης. Συνεπώς, στην κατηγορία αυτή εντάσσονται οι ροές που πηγάζουν από συναλλαγές και γεγονότα που προσδιορίζουν το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά της επιχείρησης. Παραδείγματα ταμιακών ροών από επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι τα ακόλουθα:

- Εισπράξεις από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών.
- Εισπράξεις από δικαιώματα, αμοιβές, προμήθειες και άλλα έσοδα.

- Πληρωμές σε προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών.
- Πληρωμές σε εργαζομένους και για λογαριασμό αυτών.
- Εισπράξεις και Πληρωμές μιας ασφαλιστικής επιχειρήσεως για ασφάλιστρα και αποζημιώσεις, συντάξεις και άλλες ασφαλιστικές παροχές.
- Πληρωμές ή επιστροφές φόρων εισοδήματος, εκτός αν μπορεί ειδικά να εξατομικευτούν ως χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες.
- Εισπράξεις και Πληρωμές από συμβάσεις ανταλλαγής ή μεταπώλησης.

Πρέπει να σημειώσουμε πως μερικές συναλλαγές, όπως η πώληση ενός ενσώματου παγίου που μπορεί να δημιουργήσει ένα κέρδος ή μία ζημιά, ενώ συμπεριλαμβάνονται στον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος της επιχείρησης δεν κατατάσσονται στις ταμιακές ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Οι ταμιακές ροές που προέρχονται από τέτοιες συναλλαγές συνιστούν ταμιακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες.

Αντίθετα, μία επιχείρηση μπορεί να κατέχει χρεόγραφα και δάνεια με αποκλειστικό σκοπό την ανταλλαγή ή τη μεταβίβασή τους, οπότε αυτά είναι όμοια με απόθεμα που αγοράστηκε ειδικά για μεταπώληση. Συνεπώς, ταμιακές ροές που προέρχονται από αγορά και πώληση τέτοιων αξιών κατατάσσονται ως επιχειρηματικές δραστηριότητες. Ομοίως, ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, συνήθως κατατάσσονται ως επιχειρηματικές δραστηριότητες, δεδομένου ότι σχετίζονται με την κύρια δραστηριότητά τους.

Το ποσό των ταμιακών ροών που προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες είναι ένα ιδιαίτερα σημαντικό στοιχείο, από το οποίο μπορεί να εκτιμηθεί η έκταση, στην οποία οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μιας εταιρείας δημιουργούν επαρκείς ταμιακές ροές προκειμένου η εταιρεία να είναι σε θέση να εξοφλεί δάνεια, να διατηρεί την επιχειρηματική της ικανότητα, να πληρώνει μερίσματα και να προχωρά σε νέες επενδύσεις, χωρίς να απαιτείται η προσφυγή σε εξωτερικές πηγές χρηματοδότησης.

Πληροφορίες σχετικά με τα ειδικά συστατικά στοιχεία των προηγούμενων επιχειρηματικών ταμιακών ροών, σε συνδυασμό και με άλλες πληροφορίες, είναι χρήσιμες και για την πρόβλεψη των μελλοντικών επιχειρηματικών ροών της επιχείρησης.

B. ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Οι επενδυτικές δραστηριότητες είναι οι μακροπρόθεσμες επενδυτικές δραστηριότητες με τις οποίες πραγματοποιούνται δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμειακές ροές. Γενικά, ως επενδυτικές δραστηριότητες θεωρούνται οι αγοραπωλησίες παγίων στοιχείων και συμμετοχών. Η ιδιαίτερη γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι σημαντική, διότι καταδεικνύουν την έκταση κατά την οποία έχουν πραγματοποιηθεί δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμιακές ροές. Παραδείγματα ταμιακών ροών που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες είναι τα ακόλουθα:

- Πληρωμές για την απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων, άυλων παγίων στοιχείων και λοιπών μακροπροθέσμων περιουσιακών στοιχείων. Αυτές οι πληρωμές συμπεριλαμβάνουν και εκείνες που σχετίζονται με παγιωμένες δαπάνες αναπτύξεως και ιδιοκατασκευαζόμενες ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, κατά ομοειδής κατηγορίες τουλάχιστον με τα εξής στοιχεία: την αξία κτήσης ή κόστος ιδιοκατασκευής προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών και βελτιώσεων, τις αποσβέσεις και τέλος την αναπόσβεστη Αξία. Σε περίπτωση ολοσχερούς απόσβεσης παγίου περιουσιακού στοιχείου διατηρείται στο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων αναπόσβεστη αξία ενός λεπτού του ευρώ όταν το περιουσιακό στοιχείο εξακολουθεί να παραμένει στην κυριότητα του επιτηδευματία. Ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό, όταν είναι πολύ πιθανόν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και το περιουσιακό στοιχείο έχει μία αξία που μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

- Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων ακινητοποιήσεων, άυλων παγίων στοιχείων και λοιπών μακροπροθέσμων περιουσιακών στοιχείων.
- Πληρωμές για την απόκτηση συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες (άλλες εκτός από πληρωμές για χρηματοπιστωτικά μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα ή για εκείνα που κατέχονται για ανταλλαγή ή μεταπώληση).
- Εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων ή χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες

(άλλες εκτός από τις εισπράξεις για χρηματοπιστωτικά μέσα που θεωρούνται ως ταμιακά ισοδύναμα και για εκείνα που κατέχονται για ανταλλαγή ή μεταπώληση).

- Ταμιακές προκαταβολές και δάνεια που δίδονται σε τρίτους (άλλα εκτός από προκαταβολές και δάνεια που δίδονται από ένα χρηματοπιστωτικό ίδρυμα).
- Εισπράξεις από την εξόφληση προκαταβολών και δανείων, που είχαν δοθεί σε τρίτους (άλλες εκτός από προκαταβολές και δάνεια ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος).
- Πληρωμές για προθεσμιακές και μελλοντικές συμβάσεις, για συμβάσεις άσκησης δικαιωμάτων (*options*) και συμβάσεις ανταλλαγών (*swaps*), εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για ανταλλαγή ή μεταπώληση, ή οι πληρωμές κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.
- Εισπράξεις από προθεσμιακές και μελλοντικές συμβάσεις, συμβάσεις άσκησης δικαιωμάτων (*options*) και συμβάσεις ανταλλαγών (*swaps*), εκτός αν οι συμβάσεις κατέχονται για ανταλλαγή ή μεταπώληση, ή οι εισπράξεις κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Όταν μία σύμβαση λογιστικοποιείται για αντιστάθμιση των κινδύνων συγκεκριμένου ανοίγματος (θέσεως) σε συνάλλαγμα και χρεόγραφα, τότε οι ταμιακές ροές της σύμβασης κατατάσσονται κατά τον ίδιο τρόπο, όπως οι ταμιακές ροές του αντισταθμιζόμενου ανοίγματος.

Γ. ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ

Οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι οι δραστηριότητες που στο τέλος καταλήγουν να επιφέρουν αλλαγές στα ίδια κεφάλαια και στο δανεισμό της επιχείρησης. Τέτοιες δραστηριότητες μπορούν να θεωρηθούν οι εισπράξεις σε μετρητά από την έκδοση μετοχών, οι εισπράξεις σε μετρητά από δάνεια βραχυπρόθεσμα ή μακροπρόθεσμα κ. α. Η ξεχωριστή γνωστοποίηση των ταμιακών ροών που προέρχονται από τις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι σημαντική, διότι βοηθάει στην προεκτίμηση των απαιτήσεων των χρηματοδοτών της επιχείρησης επί των μελλοντικών ταμιακών ροών της. Παραδείγματα ταμιακών ροών, που προέρχονται από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες είναι τα ακόλουθα:

- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής.
- Πληρωμές στους μετόχους ή εταίρους για να εξαγοραστούν ή να επιστραφούν οι μετοχές της επιχείρησης.

- Εισπράξεις μετρητών από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων, δανείων, γραμματίων, ομολογιών, ενυπόθηκων δανείων και άλλων βραχυπρόθεσμων ή μακροπρόθεσμων δανείων.
- Εκταμιεύσεις για επιστροφή δανείων.
- Πληρωμές του μισθωτή για τη μείωση του οφειλόμενου υπολοίπου χρηματοδοτικής μίσθωσης.

2.7.5 ε) Προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων

Βασική Δομή

Το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχειρήσεως πρέπει να:

(α) παρουσιάζει πληροφορίες για τις βάσεις καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και για τις συγκεκριμένες λογιστικές μεθόδους που επιλέγησαν και εφαρμόστηκαν για σημαντικές συναλλαγές και γεγονότα,

(β) γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται από τα Δ.Λ.Π. οι οποίες δεν παρουσιάζονται αλλού στις οικονομικές καταστάσεις, και

(γ) παρέχει πρόσθετες πληροφορίες οι οποίες δεν παρουσιάζονται στον πίνακα των οικονομικών καταστάσεων και είναι αναγκαίες για μια ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Δηλαδή, το προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει επεξηγήσεις ή πιο λεπτομερείς αναλύσεις των κονδυλίων που εμφανίζονται στον πίνακα του Ισολογισμού, της Κατάστασης Αποτελεσμάτων, της Κατάστασης Ταμιακών Ροών και της Κατάστασης Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων, καθώς και πρόσθετες πληροφορίες, όπως π. χ για ενδεχόμενες υποχρεώσεις και δεσμεύσεις. Περιλαμβάνει επίσης πληροφορίες που απαιτούνται και προτρέπεται να γνωστοποιούνται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, καθώς και άλλες γνωστοποιήσεις αναγκαίες για να επιτευχθεί μία ακριβοδίκαιη παρουσίαση.

Οι πληροφορίες πρέπει να έχουν την ακόλουθη σειρά :

(α) Σχετικά με την συμμόρφωση ως προς τα Δ.Λ.Π. και τις διερμηνείες.

(β) Σχετικά με τις μεθόδους αποτίμησης και τις λογιστικές μεθόδους που εφαρμόστηκαν.

(γ) Σχετικά με τα στοιχεία που παρουσιάζονται στο κάθε ένα πίνακα των οικονομικών καταστάσεων και με τη σειρά που παρουσιάζονται σε κάθε οικονομική κατάσταση.

(δ) Άλλες γνωστοποιήσεις, που περιλαμβάνουν :

(i) ενδεχόμενες υποχρεώσεις, δεσμεύσεις και άλλες οικονομικές γνωστοποιήσεις,

(ii) μη οικονομικές γνωστοποιήσεις.

Παρουσίαση των λογιστικών μεθόδων

Στο προσάρτημα πρέπει να περιγράφονται τα ακόλουθα περί των λογιστικών μεθόδων :

(α) οι μέθοδοι αποτιμήσεων που χρησιμοποιήθηκαν.

(β) κάθε ειδικότερη λογιστική μέθοδος ή χειρισμός που χρησιμοποιήθηκε και είναι απαραίτητος για την ορθή κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων.

Οι λογιστικές μέθοδοι που θα μπορούσαν να παρουσιαστούν περιλαμβάνουν ενδεικτικά:

Λογισμός εσόδων, αρχές ενοποιήσεως συμπεριλαμβανομένων και των εξαρτημένων και των συγγενών επιχειρήσεων, ενοποιήσεις επιχειρήσεων, κοινοπραξίες, καταχώρηση και απόσβεση / απομείωση των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων, μεταφορά στους λογαριασμούς πολυετούς αποσβέσεως του δανειακού κόστους και άλλων δαπανών, συμβάσεις κατασκευών, επενδύσεις σε ακίνητα, χρηματοπιστωτικά μέσα και επενδύσεις, μισθώσεις, δαπάνες έρευνας και αναπτύξεως, αποθέματα, φόροι που συμπεριλαμβάνουν τους αναβαλλόμενους για επόμενες χρήσεις, προβλέψεις, κόστος παροχών στο προσωπικό, μετατροπή των ξένων νομισμάτων και αντιστάθμιση συναλλαγματικών κινδύνων, ορισμός των επιχειρηματικών και γεωγραφικών τομέων και η βάση για την κατανομή των δαπανών μεταξύ των τομέων, ορισμός των ταμιακών διαθεσίμων και των ταμιακών ισοδυνάμων, λογιστική πληθωρισμού και κρατικές επιχορηγήσεις. Άλλα Δ.Λ.Π. απαιτούν ειδικότερη γνωστοποίηση των λογιστικών μεθόδων για πολλούς από τους ανωτέρω τομείς. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιείται επίσης και η μέθοδος προσδιορισμού της υπεραξίας και των δικαιωμάτων μειοψηφίας.

Άλλες γνωστοποιήσεις

Στο Προσάρτημα γνωστοποιούνται αν δεν γνωστοποιήθηκαν αλλού στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις οι παρακάτω πληροφορίες :

- Η έδρα, η νομική μορφή της επιχειρήσεως, η χώρα ιδρύσεώς της και η διεύθυνση της έδρας (ή του κύριου τόπου των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της αν αυτός διαφέρει από τον τόπο της έδρας).
- Περιγραφή της φύσεως των εργασιών και των κυριότερων δραστηριοτήτων της.
- Η επωνυμία της μητρικής επιχειρήσεως, καθώς και της επικεφαλής επιχειρήσεως του ομίλου.
- Ο αριθμός των εργαζομένων στο τέλος της χρήσεως είτε το μέσο όρο της χρήσεως.

2.8 Καταχώρηση των στοιχείων

2.8.1 ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Καταχώρηση είναι η διαδικασία ενσωματώσεως στις Οικονομικές Καταστάσεις ενός κονδυλίου που ανταποκρίνεται στον ορισμό του στοιχείου (παράγραφος 2.4.) και πληροί τα παρακάτω κριτήρια για την καταχώρησή του. Τα κριτήρια καταχώρησης είναι τα εξής :

(α) είναι πιθανό ότι κάποιου είδους μελλοντικό οικονομικό όφελος που συνδέεται με αυτό το κονδύλι θα εισρεύσει στην επιχείρηση ή θα εκρεύσει από αυτή, και

(β) το κονδύλι έχει ένα κόστος ή μία αξία που μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Ένα κονδύλι που δεν είναι επαρκώς ουσιώδες για ξεχωριστή παρουσίαση στον πίνακα των Οικονομικών καταστάσεων, μπορεί αντίστοιχα να είναι επαρκώς ουσιώδες ώστε να πρέπει να παρουσιαστεί ξεχωριστά στο Προσάρτημα. Η παράλειψη της καταχώρησης τέτοιων κονδυλίων δεν αναπληρώνεται από τη γνωστοποίηση των λογιστικών μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν ή από το Προσάρτημα και το επεξηγηματικό υλικό. Αναλυτικά:

✓ Η πιθανότητα των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών

Η έννοια της πιθανότητας χρησιμοποιείται στα κριτήρια καταχωρήσεως για να λαμβάνεται υπόψη ο βαθμός αβεβαιότητας με τον οποίο τα συνδεόμενα με το κονδύλι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση ή θα εκρεύσουν από αυτή και συμβαδίζει με την αβεβαιότητα που χαρακτηρίζει το περιβάλλον στο οποίο λειτουργεί μια επιχείρηση. Εκτιμήσεις του βαθμού αβεβαιότητας γίνονται με βάση τις διαθέσιμες ενδείξεις όταν καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις.

✓ Αξιοπιστία αποτιμήσεως ενός στοιχείου

Το δεύτερο κριτήριο για τη καταχώρηση ενός στοιχείου είναι ότι έχει ένα κόστος ή μία αξία που μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα όπως αναφέρθηκε στην παραγρ. 2.3.3 Όταν το κόστος ή

η αξία πρέπει να εκτιμηθεί η χρήση εύλογων εκτιμήσεων είναι ένα ουσιαστικό μέρος της καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και δεν υποσκάπτει την αξιοπιστία τους. Όταν όμως δεν μπορεί να γίνει μια εύλογη εκτίμηση το στοιχείο δεν καταχωρείται στον Ισολογισμό ή στα Αποτελέσματα Χρήσεως. Ένα κονδύλι το οποίο δεν ανταποκρίνεται στα κριτήρια για την καταχώρησή του, μπορεί να αποκτήσει την ιδιότητα για καταχώρηση σε μεταγενέστερη ημερομηνία.

Ένα κονδύλι που έχει τα ουσιώδη χαρακτηριστικά ενός στοιχείου αλλά δεν ανταποκρίνεται στα κριτήρια για καταχώρηση, δικαιολογείται η γνωστοποίησή του στο Προσάρτημα ή στο επεξηγηματικό υλικό όταν η γνώση του στοιχείου θεωρείται χρήσιμη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

2.8.1.1 Σχέση οικονομικών καταστάσεων και κεφαλαίου

ΕΝΝΟΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Οι περισσότερες επιχειρήσεις για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους υιοθετούν μία οικονομική έννοια του κεφαλαίου.

Σύμφωνα με την οικονομική έννοια το κεφάλαιο ως επενδυμένο χρηματικό ποσό ή επενδυμένη αγοραστική δύναμη είναι συνώνυμο με την καθαρή περιουσία ή τα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τη φυσική έννοια το κεφάλαιο ως επιχειρηματική δυναμικότητα θεωρείται ως η παραγωγική δυναμικότητα της επιχείρησης που βασίζεται για παράδειγμα στις μονάδες παραγωγής του προϊόντος καθ' ημέρα.

Η επιλογή της αρμόζουσας έννοιας του κεφαλαίου από την επιχείρηση πρέπει να βασίζεται στις ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεών της.

ΕΝΝΟΙΑ ΔΙΑΤΗΡΗΣΗΣ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ Ο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ

Οι παραπάνω έννοιες του κεφαλαίου δημιουργούν τις ακόλουθες αρχές διατηρήσεώς του :

(α) Διατήρηση οικονομικού κεφαλαίου. Σύμφωνα με αυτή την έννοια ένα κέρδος πραγματοποιείται μόνο αν το οικονομικό (ή χρηματικό) ποσό της καθαρής περιουσίας στο τέλος της χρήσεως υπερβαίνει το οικονομικό (ή χρηματικό) ποσό της καθαρής περιουσίας

της αρχής της χρήσεως αφού αποκλειστεί οποιαδήποτε διανομή στους ιδιοκτήτες και οποιαδήποτε συνεισφορά απ' αυτούς κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

(β) Διατήρηση φυσικού κεφαλαίου. Σύμφωνα με αυτή την έννοια, ένα κέρδος πραγματοποιείται μόνο αν η φυσική παραγωγική δυναμικότητα (ή επιχειρηματική δυναμικότητα) της επιχειρήσεως (ή οι πόροι ή τα κεφάλαια που χρειάστηκαν για να επιτευχθεί αυτή η δυναμικότητα) κατά το τέλος της χρήσεως υπερβαίνει τη φυσική παραγωγική ικανότητα της αρχής της χρήσεως αφού αποκλειστεί κάθε διανομή στους ιδιοκτήτες και κάθε συνεισφορά απ' αυτούς κατά τη διάρκεια της χρήσεως.

Η έννοια της διατήρησης του κεφαλαίου έχει ως αφετηρία τον τρόπο με τον οποίο μια επιχείρηση οριοθετεί το κεφάλαιο που θέλει να διατηρήσει. Αποτελεί το σύνδεσμο μεταξύ των εννοιών του κεφαλαίου και των εννοιών του κέρδους γιατί είναι το σημείο αναφοράς μέσω του οποίου αποτιμάται το κέρδος. Μόνο εισροές περιουσιακών στοιχείων επί πλέον των ποσών που χρειάστηκαν για να διατηρηθεί το κεφάλαιο μπορεί να θεωρούνται ως κέρδος και συνεπώς ως απόδοση επί του κεφαλαίου. Κατά συνέπεια, κέρδος είναι το υπολειπόμενο ποσό που παραμένει αφού τα έξοδα (που συμπεριλαμβάνουν τις αναπροσαρμογές διατήρησης κεφαλαίου, όπου πρέπει) έχουν αφαιρεθεί από τα έσοδα. Αν τα έξοδα υπερβαίνουν τα έσοδα το υπολειπόμενο ποσό είναι καθαρή ζημία.

Η έννοια της διατήρησης του φυσικού κεφαλαίου απαιτεί την αποδοχή του τρέχοντος κόστους ως βάσεως αποτιμήσεως. Η έννοια της διατήρησης του οικονομικού κεφαλαίου όμως δεν απαιτεί τη χρήση μιας συγκεκριμένης βάσεως αποτιμήσεως. Με αυτή την έννοια η επιλογή της βάσεως εξαρτάται από τον τύπο του οικονομικού κεφαλαίου που η επιχείρηση θέλει να διατηρήσει.

Η κυριότερη διαφορά μεταξύ των δύο εννοιών της διατήρησης του κεφαλαίου έγκειται στο χειρισμό των επιδράσεων των μεταβολών στις τιμές των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της επιχειρήσεως. Σε γενικές γραμμές, μια επιχείρηση έχει διατηρήσει το κεφάλαιο της αν έχει το ίδιο κεφάλαιο στο τέλος της χρήσεως όσο στην αρχή της χρήσεως. Κάθε ποσό πάνω από το απαιτούμενο για να διατηρηθεί το κεφάλαιο στο ύψος της αρχής της χρήσεως αποτελεί κέρδος.

Σύμφωνα με την αρχή της διατήρησης του οικονομικού κεφαλαίου, όταν το κεφάλαιο ορίζεται σε ονομαστικές χρηματικές μονάδες, το κέρδος αντιπροσωπεύει την αύξηση σε ονομαστικό χρηματικό κεφάλαιο κατά τη χρήση. Έτσι οι αυξήσεις στις τιμές των

περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται κατά τη χρήση, οι οποίες συνήθως αναφέρονται ως κέρδη από ανατιμήσεις, δεν συνιστούν πραγματικά κέρδη και δεν καταχωρούνται ως κέρδη μέχρις ότου τα περιουσιακά στοιχεία διατεθούν σε μια πράξη ανταλλαγής. Όταν η έννοια της διατηρήσεως του οικονομικού κεφαλαίου ορίζεται σε σταθερές μονάδες αγοραστικής δυνάμεως το κέρδος αντιπροσωπεύει την αύξηση στην επενδυμένη αγοραστική δύναμη κατά τη χρήση. Έτσι μόνο το μέρος της αύξησεως στις τιμές των περιουσιακών στοιχείων που υπερβαίνει την αύξηση του γενικού επιπέδου τιμών θεωρείται κέρδος. Το υπόλοιπο της αύξησεως αντιμετωπίζεται ως αναπροσαρμογή διατηρήσεως του κεφαλαίου και συνεπώς ως τμήμα των ιδίων κεφαλαίων.

Σύμφωνα με την αρχή της διατηρήσεως του φυσικού κεφαλαίου, όταν το κεφάλαιο ορίζεται σε όρους φυσικής παραγωγικής δυναμικότητας, το κέρδος αντιπροσωπεύει την αύξηση σε αυτό το κεφάλαιο κατά τη χρήση. Όλες οι μεταβολές των τιμών που επηρεάζουν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχειρήσεως θεωρούνται ως μεταβολές στην αποτίμηση της φυσικής παραγωγικής δυναμικότητας της επιχειρήσεως και αντιμετωπίζονται ως αναπροσαρμογές διατηρήσεως του κεφαλαίου και όχι ως κέρδος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

3.ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ(ΔΛΠ34)

Αυτό το Πρότυπο (ΔΛΠ 34) αφορά στην ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση, ένα θέμα που δεν καλυπτόταν από προγενέστερο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο. Το ΔΛΠ 34 εφαρμόζεται για τις λογιστικές περιόδους που αρχίζουν από την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1999. Αυτό το ΔΛΠ εγκρίθηκε από το Συμβούλιο της ΕΔΛΠ το Φεβρουάριο του 1998 και κατέστη ενεργό για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά από την 1 Ιανουαρίου 1999.

3.1 Έγνοια ενδιάμεσης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Δυο διαφορετικές απόψεις της ενδιάμεσης πληροφόρησης έχουν διατυπωθεί από τους λογιστικούς προτύποθέτες της Αμερικής και της Αγγλίας, αλλά άλλοι θεωρούν ότι η διαφορά έχει μικρότερη σημασία από ότι φαίνεται εκ πρώτης όψεως. Η πρώτη άποψη υποστηρίζει ότι η ενδιάμεση περίοδος είναι ένα αναπόσπαστο μέρος της ετήσιας λογιστικής περιόδου, ενώ η δεύτερη βλέπει την ενδιάμεση περίοδο ως μια διακριτή λογιστική περίοδο από μόνη της. Ανάλογα με το ποια άποψη γίνεται αποδεκτή, τα έξοδα θα πρέπει είτε να αναγνωρίζονται καθώς προκύπτουν(πραγματοποιούνται), είτε θα πρέπει να επιμερίζονται στις ενδιάμεσες περιόδους βασισμένα σε προβλεπόμενα ετήσια επίπεδα δραστηριότητας, όπως για παράδειγμα ο ετήσιος όγκος των πωλήσεων. Η προσέγγιση του "αναπόσπαστου μέρους" θα απαιτούσε την χρησιμοποίηση περισσότερων εκτιμήσεων και οι προβλέψεις της ετήσιας δραστηριότητας θα ήταν αναγκαστικά προαπαιτούμενα για την προετοιμασία των ενδιάμεσων καταστάσεων.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ34 «Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση» , προς όφελος της έγκαιρης πληροφόρησης και του περιορισμού του κόστους και για να αποφεύγει επανάληψη πληροφοριών που παρασχέθηκαν προηγουμένως, μία επιχείρηση μπορεί να χρειάζεται ή μπορεί να επιλέγει την παροχή λιγότερων πληροφοριών κατά τις ενδιάμεσες ημερομηνίες σε σύγκριση με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της.

ΑυτότοΠρότυπο:

(α) καθορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης, που συμπεριλαμβάνει γνωστοποιήσεις, και

(β) εξασφαλίζει τις αρχές λογιστικής καταχώρησης και αποτίμησης, που πρέπει να εφαρμόζονται σε μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση.

Ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης είναι ένας συνοπτικός ισολογισμός, μία συνοπτική κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, μία συνοπτική κατάσταση ταμιακών ροών, μία συνοπτική κατάσταση που δείχνει τις μεταβολές στην καθαρή θέση και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.

3.2 Στόχος Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 34

Ο βασικός στόχος της ενδιάμεσης πληροφόρησης είναι να παράσχει την δυνατότητα για συχνή και έγκαιρη εκτίμηση της δραστηριότητας μιας οντότητας. Εντούτοις, η ενδιάμεση πληροφόρηση έχει και εγγενείς περιορισμούς. Καθώς η περίοδος αναφοράς μικραίνει, οι επιδράσεις λαθών στις εκτιμήσεις και τους επιμερισμούς μεγεθύνονται. Για, παράδειγμα, η κατάλληλη κατανομή των ετήσιων λειτουργικών εξόδων είναι ένα σημαντικό θέμα. Επειδή ο φόρος εισοδήματος εφαρμόζεται στο ετήσιο εισόδημα και διάφορες ωφέλειες ή επιβαρύνσεις μπορεί να προκύψουν, ο ακριβής προσδιορισμός της ενδιάμεσης δαπάνης για φόρο εισοδήματος είναι συχνά δύσκολος. Επίσης, κάποια λειτουργικά έξοδα συγκεντρώνονται σε μια ενδιάμεση περίοδο, ενώ ωφελούν την συνολική ετήσια χρήση. Τέτοια παραδείγματα εποχικών δαπανών αποτελούν οι δαπάνες διαφήμισης και οι σημαντικές επισκευές και συντηρήσεις του εξοπλισμού μιας επιχείρησης. Τα αποτελέσματα των εποχικών επιδράσεων και των προσωρινών συνθηκών της αγοράς περαιτέρω περιορίζουν την αξιοπιστία, την συγκρισιμότητα και την προβλεπτική αξία των ενδιάμεσων αναφορών.

3.3 Σκοπός Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 34

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης και τις αρχές καταχώρησης και αποτίμησης στις πλήρεις ή συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις για μία ενδιάμεση περίοδο. Έγκαιρη και αξιόπιστη ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση βελτιώνει τη δυνατότητα των επενδυτών, πιστωτών και άλλων, να κατανοούν την παραγωγική ικανότητα μιας επιχείρησης να δημιουργεί κέρδη και ταμιακές ροές και την οικονομική θέση και ρευστότητα της.

Ένα προσάρτημα σε αυτό το Πρότυπο παρέχει καθοδήγηση για την εφαρμογή των βασικών αρχών καταχώρησης και αποτίμησης σε ενδιάμεσες ημερομηνίες για τους διάφορους τύπους περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων. Το έξοδο φόρου εισοδήματος για μία ενδιάμεση περίοδο βασίζεται σε ένα κατ' εκτίμηση μέσο ετήσιο πραγματικό συντελεστή φόρου εισοδήματος, συνεπή προς την ετήσια εκτίμηση του φόρου εισοδήματος.

3.4 Περιεχόμενο ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων

Μία Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση πρέπει να περιλαμβάνει, τουλάχιστον, τα ακόλουθα συνθετικά στοιχεία:

- a) Συνοπτικό Ισολογισμό
- b) Συνοπτική κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων
- c) Συνοπτική κατάσταση που δείχνει είτε:
 - I. Όλες τις μεταβολές στην καθαρή θέση
 - II. Τις μεταβολές στην καθαρή θέση εκτός από εκείνες που προκύπτουν από κεφαλαιακές συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες και διανομές στους ιδιοκτήτες.
- d) Συνοπτική κατάσταση ταμιακών ροών
- e) Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις

3.5 Κατάρτιση ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης

Μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση καταρτίζεται σε μία ενοποιημένη βάση, αν οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης ήταν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας δεν είναι σύμφωνες ή συγκρίσιμες με τις ενοποιημένες καταστάσεις στην πιο πρόσφατη ετήσια οικονομική έκθεση. Αν στην ετήσια οικονομική έκθεση μιας επιχείρησης περιλαμβάνονται οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις, αυτό το Πρότυπο ούτε απαιτεί ούτε απαγορεύει τη συμπερίληψη των ιδιαίτερων καταστάσεων της μητρικής στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση της επιχείρησης. Ένας χρήστης της ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης μιας επιχείρησης θα έχει επίσης πρόσβαση στην πιο πρόσφατη οικονομική έκθεση αυτής της επιχείρησης. Σε μία ενδιάμεση ημερομηνία, είναι περισσότερο χρήσιμη μία επεξήγηση των γεγονότων και συναλλαγών που είναι ουσιώδεις για την ορθή κατανόηση των μεταβολών στην οικονομική θέση και απόδοση της επιχείρησης, από την ημερομηνία της τελευταίας ετήσιας έκθεσης.

Μία επιχείρηση πρέπει να περιλαμβάνει τις ακόλουθες πληροφορίες, κατά ελάχιστον, στις σημειώσεις των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων της, αν είναι ουσιώδεις και αν δεν γνωστοποιηθούν αλλού στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση. Οι πληροφορίες πρέπει κανονικά να παρουσιάζονται με τη μορφή χρηματοοικονομικών στοιχείων από την έναρξη της ετήσιας περιόδου μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου.

3.6 Πεδίο εφαρμογής

Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται αν μία επιχείρηση έχει υποχρέωση ή επιλέγει να δημοσιεύει μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η ΕΔΛΠ ενθαρρύνει τις επιχειρήσεις των οποίων τα αξιόγραφα διαπραγματεύονται δημόσια, να παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις οι οποίες συμμορφώνονται προς τις αρχές καταχώρησης, αποτίμησης και γνωστοποίησης που τίθενται σε αυτό το Πρότυπο.

Ειδικά, οι επιχειρήσεις των οποίων τα αξιόγραφα διαπραγματεύονται δημόσια, ενθαρρύνονται να:

- (α) παρέχουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις τουλάχιστον κατά το τέλος του πρώτου εξαμήνου του οικονομικού έτους τους και
 - (β) καθιστούν τις ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις τους διαθέσιμες όχι αργότερα από 60 ημέρες μετά τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου.
- Αυτό το Πρότυπο δεν καθορίζει ποιες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις, πόσο συχνά ή πόσο γρήγορα μετά από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου. Όμως, Κυβερνήσεις, Εποπτικά Όργανα Χρηματιστηρίων, Χρηματιστήρια και Λογιστικά Σώματα, συχνά απαιτούν, οι επιχειρήσεις των οποίων ομολογίες ή μετοχές διαπραγματεύονται δημοσίως, να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις

Κάθε οικονομική έκθεση, ετήσια ή ενδιάμεση, εκτιμάται κατ' ιδίαν ως προς τη συμμόρφωση της προς στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Το γεγονός ότι μία επιχείρηση μπορεί να μην έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις κατά τη διάρκεια ενός συγκεκριμένου οικονομικού έτους ή μπορεί να έχει παράσχει ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις που να μη συμμορφώνονται με αυτό το Πρότυπο, δεν εμποδίζουν από τη συμμόρφωση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, αν αυτές κατ' άλλο τρόπο συμμορφώνονται. Ο καθένας που μελετά ενδιάμεση έκθεση μιας επιχείρησης θα έχει επίσης πρόσβαση στην πιο πρόσφατη ετήσια έκθεση, πράγματι καμία από τις σημειώσεις στις

ετήσιες οικονομικές καταστάσεις δεν επαναλαμβάνεται ή προσαρμόζεται στη ενδιάμεση έκθεση.

Αντί αυτού, οι ενδιάμεσες σημειώσεις περιλαμβάνουν πρωταρχικά μία επεξήγηση των γεγονότων και μεταβολών που είναι ουσιαστικές για μία κατανόηση των μεταβολών της οικονομικής θέσης και απόδοσης της επιχείρησης από την ημερομηνία που καταρτίστηκαν οι πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Αν ενδιάμεση οικονομική έκθεση μιας επιχείρησης περιγράφεται ως συμμορφούμενη με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αυτή πρέπει να συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις αυτού του Προτύπου.

3.7 Διαδικασία γνωστοποίησης κάθε συναλλαγής

Όμως, η επιχείρηση πρέπει επίσης να γνωστοποιεί κάθε γεγονός ή συναλλαγή που είναι ουσιώδης για την κατανόηση της τρέχουσας ενδιάμεσης περιόδου:

- 1) Μία δήλωση ότι οι ίδιες λογιστικές αρχές και μέθοδοι υπολογισμού ακολουθούνται στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις σε σύγκριση με τις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή, αν τέτοιες αρχές ή μέθοδοι έχουν μεταβληθεί, μία περιγραφή της φύσης και του αποτελέσματος της μεταβολής.
- 2) Επεξηγηματικά σχόλια σχετικά με την εποχικότητα ή περιοδικότητα των ενδιάμεσων επιχειρηματικών δραστηριοτήτων.
- 3) Η φύση και το ποσό των στοιχείων που επηρεάζουν περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, καθαρά κέρδη ή ταμειακές ροές τα οποία είναι ασυνήθη λόγω της φύσης, του μεγέθους ή της περίπτωσης τους.
- 4) Η φύση και το ποσό των μεταβολών στις εκτιμήσεις των κονδυλίων που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του τρέχοντος οικονομικού έτους ή μεταβολές στις εκτιμήσεις των ποσών που απεικονίζονται σε προηγούμενα οικονομικά έτη, αν τέτοιες μεταβολές έχουν μία ουσιαστική επίδραση στην τρέχουσα ενδιάμεση περίοδο.
- 5) Εκδόσεις, επαναγορές και εξοφλήσεις ομολογιών και μετοχών.
- 6) Μερίσματα που πληρώνονται (συγκεντρωτικά ή κατά μετοχή) ξεχωριστά για κοινές μετοχές και άλλες μετοχές.
- 7) Τις ακόλουθες κατά τομέα Έσοδα ανά τομέα και αποτελέσματα ανά τομέα για επιχειρηματικούς ή γεωγραφικούς τομείς, οποιοσδήποτε από αυτούς αποτελεί την πρωταρχική βάση για την οικονομική πληροφόρηση κατά τομέα

πληροφορίες(γνωστοποίηση των δεδομένων πληροφοριών του τομέα απαιτείται σε ενδιάμεση οικονομική έκθεση μιας επιχείρησης, μόνον αν το ΔΛΠ14 Πληροφόρηση κατά τομέα ΔΠΧΠ8 Λειτουργικοί τομείς απαιτεί αυτή η επιχείρηση να γνωστοποιεί δεδομένα πληροφορίες του τομέα στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της):

- i. Έσοδα που προέρχονται από εξωτερικούς πελάτες, εάν περιλαμβάνονται στην εκτίμηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που επανεξετάζεται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων ή παρέχονται τακτικά κατά έναν άλλο τρόπο στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων.
- ii. Διατομεακά έσοδα, εάν περιλαμβάνονται στην εκτίμηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα που επανεξετάζεται από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων ή παρέχονται τακτικά κατά ένα άλλο τρόπο στον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων.
- iii. Εκτίμηση του κέρδους ή της ζημίας του τομέα.
- iv. Το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων για τα οποία υπήρξε σημαντική αλλαγή σε σχέση με το ποσό που γνωστοποιήθηκε στις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.
- v. Περιγραφή των διαφορών σε σχέση με τις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις βάσει διαχωρισμού ή βάσει της εκτίμησης του κέρδους ή της ζημίας του τομέα.
- vi. Συμφωνία μεταξύ του συνόλου των εκτιμήσεων του κέρδους ή της ζημίας των προς παρουσίαση τομέων και του κέρδους ή της ζημίας της οντότητας πριν από τα έξοδα φόρου εισοδήματος(έσοδα φόρου) και διακοπείσες εκμεταλλεύσεις. Ωστόσο, εάν μια οντότητα μπορεί να συμφωνήσει το σύνολο των εκτιμήσεων κέρδους ή ζημίας των τομέων με το κέρδος ή τη ζημία της οντότητας μετά από τα στοιχεία αυτά. Τα ουσιώδη στοιχεία συμφωνίας προσδιορίζονται και περιγράφονται ξεχωριστά σε αυτή τη συμφωνία.
- vii. Σημαντικά γεγονότα μεταγενέστερα της λήξης της ενδιάμεσης περιόδου, που δεν έχουν αντικατοπτριστεί στις οικονομικές καταστάσεις για την ενδιάμεση περίοδο.
- viii. Η επίδραση των αλλαγών στη σύνθεση της οντότητας κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου, περιλαμβανομένων συνενώσεων επιχειρήσεων, αποκτήσεων ή διαθέσεων θυγατρικών και μακροπρόθεσμων επενδύσεων, αναδιαρθρώσεων και διακοπτόμενων δραστηριοτήτων. Στην περίπτωση των συνενώσεων επιχειρήσεων, η οντότητα θα γνωστοποιεί τις πληροφορίες που απαιτούνται να γνωστοποιηθούν σύμφωνα με τις παραγράφους 66-73 του ΔΠΧΠ3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων.

- ix. Μεταβολές σε ενδεχόμενες υποχρεώσεις ή ενδεχόμενες απαιτήσεις από την ημερομηνία του τελευταίου ετήσιου ισολογισμού.

Αν η ενδιάμεση οικονομική έκθεση μιας επιχείρησης είναι σύμφωνη με το παρόν ΔΛΠ, αυτό το γεγονός πρέπει να γνωστοποιείται. Μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση δεν πρέπει να περιγράφεται ως συμμορφούμενη με τα ΔΛΠ, εκτός αν συμμορφώνεται με όλες τις απαιτήσεις κάθε εφαρμοστέου Προτύπου και κάθε εφαρμοστέας Διερμηνείας της Διαρκούς Επιτροπής Διερμηνειών. Για μια επιχείρηση της οποίας οι εργασίες είναι κυρίως εποχιακές, οικονομική πληροφόρηση για τους δώδεκα μήνες που λήγουν κατά την ημερομηνία της ενδιάμεσης έκθεσης και συγκριτική πληροφόρηση για την προηγούμενη δωδεκάμηνη περίοδο μπορεί να είναι χρήσιμη. Κατά ακολουθία, επιχειρήσεις των οποίων οι εργασίες είναι κυρίως εποχιακές, ενθαρρύνονται να απεικονίζουν τέτοια πληροφόρηση επιπρόσθετα.

Κατ'ιδίαν τα Πρότυπα και οι Διερμηνείες παρέχουν οδηγίες, που αφορούν γνωστοποιήσεις για πολλά από αυτά τα θέματα:

1. Η υποτίμηση αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και η αναστροφή μιας τέτοιας υποτίμησης.
2. Η αναγνώριση μιας ζημιάς από την απομείωση της αξίας ενσώματων ακινητοποιήσεων, άυλων περιουσιακών στοιχείων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων και η αναστροφή μιας τέτοιας ζημιάς απομείωσης.
3. Η αναστροφή κάθε πρόβλεψης για κόστη αναδιάρθρωσης.
4. Αποκτήσεις και πωλήσεις στοιχείων ενσώματων ακινητοποιήσεων
5. Δεσμεύσεις για την αγορά ενσώματων ακινητοποιήσεων
6. Νομικοί διακανονισμοί
7. Διορθώσεις λαθών προγενεστέρων περιόδων
8. Κάθε ανεξόφλητο δάνειο και αθέτηση συμφωνίας δανεισμού που δεν έχει θεραπευθεί την ή πριν την ημερομηνία του ισολογισμού.
9. Συναλλαγές συνδεδεμένων μερών

Το παρόν Πρότυπο ούτε απαγορεύει ούτε αποθαρρύνει μία επιχείρηση από το να συμπεριλαμβάνει στις συνοπτικές ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις περισσότερες από τις ελάχιστες σειρές κονδυλίων ή τις επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις όπως τίθενται σε αυτό το πρότυπο. Οι οδηγίες καταχώρησης και αποτίμησης σε αυτό το πρότυπο εφαρμόζονται επίσης στις πλήρεις οικονομικές καταστάσεις για μία ενδιάμεση περίοδο και

τέτοιες καταστάσεις θα περιλάμβαναν όλες τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από αυτό το πρότυπο, όπως επίσης και εκείνες που απαιτούνται από άλλα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Άλλα Πρότυπα **καθορίζουν** γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται στις οικονομικές καταστάσεις. Σε αυτό το πλαίσιο, ο όρος οικονομικές καταστάσεις σημαίνει πλήρεις σειρές οικονομικών καταστάσεων του τύπου, που κανονικά περιλαμβάνονται σε μία ετήσια οικονομική έκθεση και μερικές φορές περιλαμβάνονται σε άλλες εκθέσεις. Για να αποφασιστεί πως θα καταχωρείται, αποτιμάται, ταξινομείται ή γνωστοποιείται ένα στοιχείο για τους σκοπούς της ενδιάμεσης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, η σπουδαιότητα πρέπει να εκτιμάται σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα της ενδιάμεσης περιόδου. Η συχνότητα της έκθεσης μιας επιχείρησης, ετήσια, εξαμηνιαία ή τριμηνιαία, δεν πρέπει να επηρεάζει την αποτίμηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός, οι αποτιμήσεις για τους σκοπούς της ενδιάμεσης πληροφόρησης γίνονται σωρευτικά από την αρχή της εν λόγω περιόδου μέχρι την ημερομηνία της ενδιάμεσης έκθεσης.

3.8 Εκτιμήσεις σπουδαιότητας

Όταν γίνονται *εκτιμήσεις της σπουδαιότητας*, πρέπει να αναγνωρίζεται ότι οι ενδιάμεσες αποτιμήσεις μπορεί να βασίζονται σε μεγαλύτερο βαθμό σε εκτιμήσεις από ότι οι αποτιμήσεις των ετήσιων οικονομικών δεδομένων. Παρόλο ότι απαιτείται κρίση για τον προσδιορισμό της σημαντικότητας, αυτό το Πρότυπο βασίζει την απόφαση αναγνώρισης και γνωστοποίησης σε δεδομένα για την ενδιάμεση περίοδο από μόνο του, για λόγους κατανοητότητας των ενδιάμεσων κονδυλίων. Έτσι για παράδειγμα ασυνήθη κονδύλια, μεταβολές σε λογιστικές πολιτικές ή εκτιμήσεις και λάθη αναγνωρίζονται και γνωστοποιούνται βασιζόμενα στην σημαντικότητα σε σχέση με τα δεδομένα της ενδιάμεσης περιόδου για να αποφεύγονται παραπλανητικά συμπεράσματα που θα μπορούσαν να προέλθουν από τη μη γνωστοποίηση.

Ο απώτερος σκοπός είναι να εξασφαλίζεται ότι μία ενδιάμεση οικονομική αναφορά περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που είναι σχετικές για την κατανόηση της οικονομικής θέσης και της επίδοσης της οντότητας κατά τη διάρκεια της ενδιάμεσης περιόδου.

Αν μια εκτίμηση ενός ποσού που απεικονίζεται σε μία ενδιάμεση περίοδο μεταβάλλεται ουσιωδώς κατά τη διάρκεια της τελευταίας ενδιάμεσης περιόδου του οικονομικού έτους, αλλά μία ιδιαίτερη οικονομική έκθεση δε δημοσιεύεται για αυτή την τελευταία ενδιάμεση

περίοδο, η φύση και το ποσό αυτής της μεταβολής στην εκτίμηση πρέπει να γνωστοποιείται σε μια σημείωση στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις για αυτό το οικονομικό έτος.

Μία μεταβολή σε λογιστική πολιτική, άλλη εκτός από εκείνη για την οποία η μεταβατική περίοδος καθορίζεται από ένα νέο Πρότυπο ή Διερμηνεία, πρέπει να αντικατοπτρίζεται:

- a. Με επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων ενδιάμεσων περιόδων του τρέχοντος οικονομικού έτους και των συγκρίσιμων ενδιάμεσων περιόδων κάθε προηγούμενου οικονομικού έτους που θα επαναδιατυπωθούν στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.
- b. Όταν δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί η σωρευτική επίδραση της εφαρμογής νέας λογιστικής πολιτικής σε κάθε προγενέστερη περίοδο στην αρχή του οικονομικού έτους, με την επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων του τρέχοντος οικονομικού έτους και συγκρίσιμων ενδιάμεσων περιόδων προγενέστερων οικονομικών ετών για τη μελλοντική εφαρμογή από την παλαιότερη ημερομηνία που αυτό είναι δυνατό.

Μια επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές αρχές στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της, όπως εφαρμόζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της, εκτός για μεταβολές λογιστικών αρχών που έγιναν μετά την ημερομηνία των πιο πρόσφατων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες πρέπει να απεικονίζονται στις επόμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως η συχνότητα σύνταξης εκθέσεων μιας επιχείρησης δεν πρέπει να επηρεάζει την αποτίμηση των ετήσιων αποτελεσμάτων της. Για να επιτευχθεί αυτός ο αντικειμενικός στόχος, οι αποτιμήσεις για τους σκοπούς της ενδιάμεσης έκθεσης πρέπει να γίνεται πάνω σε μία βάση από την έναρξη της χρήσης μέχρι τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου.

Κατά την επιλογή του τρόπου καταχώρησης, ταξινόμησης ή γνωστοποίησης ενός στοιχείου για τους σκοπούς της ενδιάμεσης οικονομικής έκθεσης, η σπουδαιότητα πρέπει να προσδιορίζεται σε σχέση με τα οικονομικά δεδομένα της ενδιάμεσης περιόδου, όχι με τα προβλεπόμενα ετήσια δεδομένα.

Ακόμη, θεωρώντας ότι μια επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει τις ίδιες λογιστικές αρχές στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της, όπως στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της, μπορεί να φαίνεται ότι υποδηλώνει πως οι αποτιμήσεις της ενδιάμεσης περιόδου γίνονται, ως

αν κάθε ενδιάμεση περίοδος είναι αυτόνομη, ως μία ανεξάρτητη περίοδος έκθεσης. Η δυνατότητα οι λογιστικές μεταβολές να αντανakλώνται σε μία ενδιάμεση ημερομηνία μέσα στο οικονομικό έτος, θα ισοδυναμούσε με αναγνώριση ότι δύο διαφορετικές λογιστικές αρχές εφαρμόζονται σε μία συγκεκριμένη κατηγορία συναλλαγών μέσα στο ίδιο οικονομικό έτος. Το αποτέλεσμα θα ήταν ενδιάμεσες επιμεριστικές δυσχέρειες, δυσνόητα επιχειρηματικά αποτελέσματα και πολύπλοκη ανάλυση και κατανοητότητα των πληροφοριών της ενδιάμεσης περιόδου. Οι κατά την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης, από έναρξης της ετήσιας περιόδου αποτιμήσεις, μπορεί να περικλείουν μεταβολές σε εκτιμήσεις ποσών που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του τρέχοντος οικονομικού έτους. Όμως, οι αρχές για καταχώρηση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων σε ενδιάμεσες περιόδους είναι οι ίδιες, όπως σε ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Για επεξήγηση:

- ❖ Οι αρχές καταχώρησης και αποτίμησης ζημιών από υποτιμήσεις αποθεμάτων, αναδιαρθρώσεις ή απομειώσεις σε μία ενδιάμεση περίοδο είναι οι ίδιες όπως εκείνες που μία επιχείρηση θα ακολουθούσε, αν κατάρτιζε μόνο ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Όμως, αν τέτοια κονδύλια καταχωρούνται και αποτιμώνται σε μία ενδιάμεση περίοδο και η εκτίμηση αλλάζει σε μία επόμενη ενδιάμεση περίοδο του οικονομικού έτους, η αρχική εκτίμηση μεταβάλλεται στην επόμενη ενδιάμεση περίοδο και είτε προκύπτει ένα επιπρόσθετο ποσό ζημίας ή αναστρέφεται ένα προηγούμενως καταχωρηθέν ποσό.
- ❖ Το κόστος που δεν πληρεί τον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου κατά το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου, δεν παραμένει ως περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό είτε αναμένοντας μελλοντικές πληροφορίες ως προς το αν και κατά πόσο έχει ανταποκριθεί στον ορισμό ενός περιουσιακού στοιχείου ή για να ομαλοποιήσει κέρδη κατά τη διάρκεια ενδιάμεσων περιόδων μέσα σε ένα οικονομικό έτος.
- ❖ Έξοδο φόρου εισοδήματος καταχωρείται σε κάθε ενδιάμεση περίοδο βασιζόμενο στην ορθή εκτίμηση του μέσου σταθμισμένου όρου του ετήσιου συντελεστή φόρου εισοδήματος που αναμένεται για το πλήρες οικονομικό έτος. Δουλεωμένα ποσά για έξοδο φόρου εισοδήματος σε μία ενδιάμεση περίοδο μπορεί να χρειάζεται να προσαρμοστούν σε μία μεταγενέστερη ενδιάμεση περίοδο αυτού του οικονομικού έτους, αν η εκτίμηση του ετήσιου συντελεστή φόρου εισοδήματος αλλάζει.

Ένα ουσιώδες χαρακτηριστικό του εσόδου και των εξόδων είναι ότι οι σχετικές εισροές και εκροές των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων έχουν ήδη λάβει χώρα. Αν αυτές οι εισροές ή εκροές έχουν λάβει χώρα το σχετικό έσοδο και έξοδο καταχωρείται, αλλιώς δεν καταχωρείται. Το Πλαίσιο αναφέρει ότι "έξοδα καταχωρούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν μία μείωση σε μελλοντικά οικονομικά οφέλη, που σχετίζεται με μία μείωση να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Το Πλαίσιο δεν επιτρέπει την καταχώρηση κονδυλίων στον ισολογισμό, τα οποία δεν ανταποκρίνονται στον ορισμό των περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων.

Κατά την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων, εξόδων και ταμιακών ροών, που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της, μία επιχείρηση που συντάσσει εκθέσεις μόνο ετησίως είναι σε θέση να λάβει υπόψη την πληροφόρηση που καθίσταται διαθέσιμη δια μέσου του οικονομικού έτους. Οι αποτιμήσεις της γίνονται, στην πραγματικότητα, πάνω σε μία βάση που διαρκεί από την έναρξη της περιόδου μέχρι τη λήξη της. Οι διαδικασίες αποτίμησης που ακολουθούνται σε μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση πρέπει να σχεδιάζονται για να εξασφαλίζουν ότι η προκύπτουσα πληροφόρηση είναι αξιόπιστη και ότι όλες οι ουσιαστικές οικονομικές πληροφορίες που είναι σχετικές με την κατανόηση της οικονομικής θέσης ή αποδοτικότητας της επιχείρησης γνωστοποιούνται καταλλήλως. Ενόσω αποτιμήσεις σε αμφότερες τις ετήσιες και ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις συχνά βασίζονται σε εύλογες εκτιμήσεις, η κατάρτιση των ενδιάμεσων οικονομικών εκθέσεων γενικώς θα απαιτούσε μία μεγαλύτερη χρήση εκτιμήσεων από ότι οι ετήσιες οικονομικές εκθέσεις.

3.9 Περίοδοι σύνταξης εκθέσεων

Μία επιχείρηση που συντάσσει εκθέσεις εξαμηνιαίως χρησιμοποιεί πληροφόρηση διαθέσιμη κατά μέσο του έτους ή βραχύτερα, ώστε μετέπειτα να κάνει τις αποτιμήσεις στις οικονομικές καταστάσεις της για την περίοδο των πρώτων έξι μηνών καθώς και πληροφόρηση διαθέσιμη κατά το τέλος του έτους ή βραχύτερα κατά ακολουθία, για τη δωδεκάμηνη περίοδο. Οι δωδεκάμηνες αποτιμήσεις θα αντανakλούν πιθανές μεταβολές σε εκτιμήσεις των ποσών που απεικονίζονται για την πρώτη εξαμηνιαία περίοδο. Τα ποσά που απεικονίζονται στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση για την πρώτη εξαμηνιαία περίοδο δεν προσαρμόζονται αναδρομικά.

Μία επιχείρηση που συντάσσει εκθέσεις περισσότερο συχνά από εξαμηνιαίως, αποτιμά έσοδα και έξοδα σε μία βάση από την έναρξη της χρήσης μέχρι την ημερομηνία λήξης της ενδιάμεσης περιόδου, για κάθε ενδιάμεση περίοδο, χρησιμοποιώντας πληροφορίες διαθέσιμες, όταν καταρτίζεται κάθε σειρά οικονομικών καταστάσεων. Ποσά εσόδων και εξόδων που απεικονίζονται στην τρέχουσα ενδιάμεση περίοδο θα αντανακλούν κάθε μεταβολή σε εκτιμήσεις ποσών που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους του οικονομικού έτους. Τα ποσά που απεικονίζονται σε προηγούμενες ενδιάμεσες περιόδους δεν προσαρμόζονται αναδρομικά.

Σε μια επιχείρηση τα έσοδα εποχιακού, περιοδικού ή περιπτωσιακού χαρακτήρα μέσα σε ένα οικονομικό έτος, πρέπει να μην καταλογίζονται ή αναβάλλονται σε μια ενδιάμεση ημερομηνία, αν αυτός ο καταλογισμός ή η αναβολή, δε θα ήταν ορθή κατά το τέλος του οικονομικού έτους της επιχείρησης. Παραδείγματα, περιλαμβάνουν έσοδα από μερίσματα, δικαιώματα και κρατικές επιχορηγήσεις. Επιπρόσθετα, μερικές επιχειρήσεις σταθερά κερδίζουν περισσότερα έσοδα σε ορισμένες ενδιάμεσες περιόδους ενός οικονομικού έτους παρά σε άλλες ενδιάμεσες περιόδους, για παράδειγμα, εποχιακά έσοδα των λιανοπωλητών. Τα έσοδα αυτού του είδους καταχωρούνται όταν προκύπτουν.

Αυτό το πρότυπο, **δεν καθορίζει** ποιες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις, πόσο συχνά ή πόσο γρήγορα μετά από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου. Όμως, Κυβερνήσεις, Εποπτικά Όργανα Χρηματιστηρίων, Χρηματιστήρια και Λογιστικά Σώματα, συχνά απαιτούν, οι επιχειρήσεις των οποίων ομολογίες ή μετοχές διαπραγματεύονται δημοσίως, να δημοσιεύουν ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις. Αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται αν μια επιχείρηση έχει υποχρέωση ή επιλέγει να δημοσιεύει μία ενδιάμεση οικονομική έκθεση σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

4.ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

4.1 **Επιγραμματικά, οι βασικές διαφορές όμως των ΔΛΠ με τα Ελληνικά Πρότυπα επικεντρώνονται στα εξής:**

1. Σύνταξη Οικονομικών Καταστάσεων
2. Άυλα (Intangibles)στοιχεία
3. Αποσβέσεις (Depreciation)ενσώματων παγίων.
4. Αποσβέσεις (Depreciation) Άυλων
5. Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης.
6. Αποτίμηση χρεογράφων.
7. Αναβαλλόμενη φορολογία (Deferred taxation).
8. Λογιστική παρακολούθηση της χρηματικής μίσθωσης(Leasing).
9. Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού.
10. Λοιπές προβλέψεις.
11. Ενοποίηση οικονομικών καταστάσεων(Consolidation).
12. Υπεραξία(Good will).

Από τη σύγκριση των απαιτήσεων του Προτύπου 1, για την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, με τα όσα προβλέπει ο ν. 2190/1920, το ΕΓΛΣ και η φορολογική νομοθεσία(δηλ. τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) και κατ επέκταση τα όσα εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις στη χώρα μας, προκύπτουν σημαντικές διαφορές.

4.1.1 **Διαφορές ως προς την σύνταξη οικονομικών καταστάσεων**

- a) Ισολογισμό
- b) Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων
- c) Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που να παρουσιάζει είτε:
 - i. Όλες τις μεταβολές των Ιδίων Κεφαλαίων
 - ii. Είτε τις μεταβολές των ιδίων Κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους κατόχους μετοχών που δρουν υπό την ιδιότητα του μετόχου.
- d) Κατάσταση ταμειακών ροών

- e) Και σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Το ΔΛΠ34 ορίζει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης έκθεσης ως αυτό που περιλαμβάνει συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις και επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις. Αν μια επιχείρηση δημοσιεύει μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση της, ο τύπος και το περιεχόμενο αυτών των καταστάσεων πρέπει να ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις του ΔΛΠ1 για μία πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων. Ενώ, αν μια επιχείρηση δημοσιεύει μία σειρά συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση της, αυτές οι συνοπτικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνουν κατά ελάχιστο, όλους τους τίτλους και τα μερικά αθροίσματα που περιλαμβάνονταν στις πιο πρόσφατες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της και τις επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις, όπως απαιτείται από αυτό το πρότυπο.

Πρόσθετες σειρές στοιχείων ή σημειώσεις πρέπει να περιλαμβάνονται, αν η παράλειψη τους θα έκανε τις συνοπτικές ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις παραπλανητικές. Η ενδιάμεση οικονομική έκθεση προορίζεται να παρέχει μία επικαιροποίηση πάνω στην τελευταία πλήρη σειρά των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων. Κατά ακολουθία, εστιάζεται σε νέες δραστηριότητες, γεγονότα και καταστάσεις και δεν επαναλαμβάνει πληροφορίες που εκτέθηκαν προηγουμένως.

Τίποτα σε αυτό το Πρότυπο δεν προορίζεται για να απαγορεύει ή να αποθαρρύνει μία επιχείρηση από τη δημοσίευση μιας πλήρους σειράς οικονομικών καταστάσεων (όπως αυτές περιγράφονται στο ΔΛΠ1) στην ενδιάμεση οικονομική έκθεση της, αντί συνοπτικών οικονομικών καταστάσεων και επιλεγμένων επεξηγηματικών σημειώσεων.

Με δεδομένο όμως ότι στην περίπτωση της πρώτης εφαρμογής δεν υπάρχουν τελευταίες πλήρεις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, οι πρώτες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, του για πρώτη φορά εφαρμόζοντας τα ΔΠΧΠ, πρέπει να παρέχουν επαρκείς πληροφορίες, ώστε να μπορούν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν, πως η μετάβαση στα ΔΠΧΠ επηρέασε τα ποσά των ετήσιων και ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων, που είχαν συνταχθεί σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Οι πληροφορίες που αναφέρονται στην ανωτέρω παράγραφο αφορούν:

- 1) Συμφωνίες της Καθαρής Θέσης μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και ΔΠΧΠ κατά την ημερομηνία μετάβασης και κάθε μεταγενέστερη ημερομηνία για την οποία

συντάσσονται οικονομικές καταστάσεις, που θα χρησιμοποιηθούν για συγκριτικούς σκοπούς των οικονομικών καταστάσεων της χρήσεως 2005.

- 2) Συμφωνίες των αποτελεσμάτων μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και ΔΠΧΠ.
- 3) Διάφορες πληροφορίες που προβλέπονται από τα ΔΠΧΠ και δεν περιλαμβάνονταν στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι οποίες όμως είναι απαραίτητες για την κατανόηση των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

Στις συμφωνίες που αναφέρονται στα υπό (1) και (2) ανωτέρω πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ διορθώσεων που οφείλονται σε μεταβολές λογιστικών αρχών και διορθώσεων που οφείλονται σε λάθη εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, όταν τα τελευταία περιήλθαν σε γνώση της επιχείρησης κατά την διαδικασία της μετατροπής των οικονομικών καταστάσεων από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα ΔΠΧΠ. Οι συμφωνίες αυτές πρέπει επίσης να συνοδεύονται από επαρκείς αναλύσεις. Όμως πρέπει να σημειωθεί ότι οι μεταβολές λογιστικών εκτιμήσεων σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όπου αυτές επιτρέπονταν θεωρούνται διόρθωση λαθών. Π. Χ κατά τη σύνταξη των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2005, οι τροποποιήσεις που ενδεχομένως θα υπάρξουν σε σχέση με τις δημοσιοποιηθείσες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις μπορεί να οφείλονται:

1. Σε μεταβολές λογιστικών αρχών, είτε σε σχέση με τις λογιστικές αρχές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είτε σε σχέση με τις αρχές που υιοθετήθηκαν για την σύνταξη των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2005, σύμφωνα με τα ΔΛΧΠ.
2. Σε διορθώσεις λαθών είτε σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είτε σε σχέση με τα ΔΠΧΠ των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων, που έχουν δημοσιοποιηθεί. Οι αναθεωρήσεις εκτιμήσεων που θα γίνουν αναδρομικά θεωρούνται διόρθωση λάθους.

Έτσι, για λόγους διαφάνειας και αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων και για την πληρέστερη ενημέρωση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, για οποιαδήποτε τροποποίηση σύμφωνα με τα ανωτέρω των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που έχουν ήδη δημοσιοποιηθεί, πρέπει να γίνουν τα εξής: Να υπάρξει ιδιαίτερη σημείωση στο Προσάρτημα με κατάλληλη επικεφαλίδα. Π. χ «Διορθώσεις σε σχέση με τις δημοσιοποιηθείς

ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις» στην οποία θα γίνει λεπτομερής αναφορά, για κάθε διόρθωση, των εξής πληροφοριών:

- a) Αν αφορά διόρθωση λάθους ή μεταβολή λογιστικής αρχής.
- b) Την φύση του λάθους ή το λόγο αλλαγής της λογιστικής αρχής.
- c) Πως επηρεάζονται και πως διαμορφώνονται τα κονδύλια του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων για όλες τις περιόδους, που έχουν δημοσιευθεί ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.
- d) Πως επηρεάζονται τα κέρδη ανά μετοχή για όλες τις περιόδους, που έχουν δημοσιοποιηθεί ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.
- e) Οι συμφωνίες μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και ΔΠΧΠ για τη χρήση 2004 και την ημερομηνία μετάβασης, πρέπει να γίνουν με βάση τα διορθωμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων και όχι με αυτά που είχαν δημοσιοποιηθεί στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.

Τα ανωτέρω προτείνεται να έχουν την μορφή αναλυτικού επεξηγητικού πίνακα για την καλύτερη κατανόηση από τους χρήστες των επιδράσεων των μεταβολών και των διορθώσεων. Σε περίπτωση που υπάρξει διόρθωση της κατάστασης των ταμιακών ροών πρέπει να γίνει γνωστοποίηση αντίστοιχου τύπου. Με την τήρηση των ανωτέρω και για τη διευκόλυνση των επιχειρήσεων, πιστεύουμε ότι καλύπτονται απόλυτα οι ανάγκες επαρκούς πληροφόρησης και διαφάνειας, ώστε να μην απαιτούνται περαιτέρω γνωστοποιήσεις ή επαναδημοσιοποιήσεις. Συνίσταται επίσης, με σκοπό την πληρέστερη ενημέρωση των ενδιαφερομένων, να υπάρχει, από τον Ελεγκτή στην Έκθεση Ελέγχου του, σχετική παράγραφος έμφασης, για το γεγονός της αναμόρφωσης των κονδυλίων. Ο τύπος της Έκθεσης αν είναι χωρίς παρατηρήσεις, που θα αναφέρεται στη δημοσίευση στον Τύπο θα αναφέρεται ως «Με σύμφωνη γνώμη- έμφαση για διόρθωση ενδιάμεσων καταστάσεων». Στην περίπτωση που έχουν ήδη δημοσιοποιηθεί οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2005 και έχουν ήδη γίνει σε αυτές τροποποιήσεις σε σχέση με τις δημοσιοποιημένες ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αλλά οι τροποποιήσεις αυτές δεν έχουν γνωστοποιηθεί σύμφωνα με την παρούσα, γίνεται σχετική τροποποίηση και επαναδημοσιοποίηση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της χρήσης 2005 και εκδίδεται νέα Έκθεση Ελέγχου με αναλογική εφαρμογή του Ελληνικού Ελεγκτικού Προτύπου 5560 και του Διεθνούς Ελεγκτικού Προτύπου 560

4.1.2 Διαφορές άυλων πάγιων στοιχείων

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ τα άυλα πάγια στοιχεία κεφαλαιοποιούνται συνήθως στην πενταετία, ενώ με βάση τα ΔΛΠ καταγράφονται ως έξοδα στα οποία πραγματοποιούνται, πλην ορισμένων ειδικών περιπτώσεων. Όσον αφορά την απόσβεσή τους γίνεται εντός 20ετίας. Από την μια μεριά οι τόκοι αγοράς παγίων χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς απόσβεσης(5 έτη) και από την άλλη υπάρχουν οι τόκοι για αγορά παγίων τα οποία ενσωματώνονται στην αξία των παγίων όπου αποσβένονται σε (5 έτη).

4.1.3 Διαφορές ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων

Ένα πολύ σημαντικό κεφάλαιο της λογιστικής, αλλά και των επιχειρηματικών οντοτήτων, γενικότερα, είναι αυτό των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Ο χαρακτήρας, η μορφή, η εξέλιξη και, βεβαίως, τα αποτελέσματα μιας επιχείρησης είναι άρρηκτα συνδεδεμένα με τις επιλογές που κάνει η τελευταία σχετικά με τα στοιχεία αυτά. Δεν είναι τυχαίο, άλλωστε, το γεγονός ότι οι αποφάσεις μιας επιχείρησης για την επιλογή του «πακέτου» των πάγιων στοιχείων που θα έχει στην κατοχή της συγκαταλέγονται, χρονικά, στις πρωταρχικές της αποφάσεις, καθώς η ταυτότητα και το αντικείμενο δράσης της, τα οποία υπαγορεύουν τις παραπάνω επιλογές, είναι ουσιώδες να καθορίζονται από την έναρξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Οι λογιστικοί χειρισμοί των ενσώματων παγίων έχουν να κάνουν, κυρίως, με τον τρόπο που αυτά αποτυπώνονται στα βιβλία της επιχείρησης μέσω των λογιστικών εγγραφών και της κίνησης των λογαριασμών. Αρχικά αποτυπώνεται το γενικότερο πλαίσιο μέσα στο οποίο λειτουργούν τα ενσώματα πάγια, εν προκειμένου στην ελληνική πραγματικότητα και το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, και ο χειρισμός των λογαριασμών που εμπλέκονται στη γενικότερη λογιστική αντιμετώπισή τους. Θα αποτελούσε, για παράδειγμα, σοβαρή παράλειψη το να αγνοηθούν οι αποσβέσεις των στοιχείων αυτών, καθώς οι έννοιες των παγίων και των αποσβέσεών τους είναι άμεσα συνυφασμένες.

Η λογιστική των ενσώματων πάγιων, πέρα από την προσέγγιση της γενικής λογιστικής από την οποία διέπεται, έχει φανερές προεκτάσεις και στο πεδίο της διοικητικής λογιστικής. Το ύψος των κεφαλαίων που δεσμεύονται στην επιχείρηση με τη μορφή τέτοιων στοιχείων και η αναλογία αυτών σε σχέση με το σύνολο του ενεργητικού ή της καθαρής θέσης αποτελεί ενδεικτικό παράδειγμα διαμόρφωσης του εταιρικού προφίλ και χάραξης στρατηγικής για μια επιχείρηση. Ένα χρήσιμο εργαλείο για τη διενέργεια διοικητικής λογιστικής μέσω των

ενσώματων πάγιων είναι οι σχετικοί αριθμοδείκτες, οι οποίοι μετουσιώνουν τα οικονομικά και λογιστικά μεγέθη και τους αριθμούς σε πληροφόρηση μεγάλης αξίας. Η πρώτη εντύπωση που μπορεί να έχει κάποιος σχετικά με τη λογιστική των ενσώματων πάγιων είναι ότι πρόκειται για κάτι αυστηρά προκαθορισμένο, χωρίς μεγάλα περιθώρια συζητήσεων, διαφωνιών, εναλλακτικών επιλογών και επιστημονικής έρευνας.

Η απεικόνιση της αξίας των ενσώματων παγίων, με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είναι εκείνη η οποία γίνεται είτε με βάση το κόστος είτε σε τρέχουσες τιμές αγοράς σε περίπτωση που η εταιρία επιλέξει την αποτίμηση των παγίων σε τρέχουσες τιμές, αναμένεται ανατίμηση της αξίας των ακινήτων, να ενισχυθούν τα ίδια κεφάλαια και συντάσσεται ιδιαίτερος λογαριασμός της καθαρής θέσης, ενώ από την άλλη πλευρά ενδέχεται να επιβαρυνθούν τα αποτελέσματα χρήσης με επιπλέον αποσβέσεις. Το κόστος είναι η λογική και προτιμητέα βάση για την αποτίμηση των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού στον ισολογισμό. Η απόκλιση από το κόστος οδηγεί στη διαστρέβλωση του μελλοντικού εισοδήματος και πλεονάσματος των κερδών. Αυτό δεν απαιτεί, εντούτοις, την αξιολόγηση των περιουσιακών στοιχείων στο κόστος αντικατάστασης και στα έξοδα απαξίωσης που υπολογίζονται απ' αυτού, αλλά μάλλον την οικειοποίηση των κερδών ή την ρευστοποίηση του κεφαλαίου. Υπάρχει, επομένως, η ανάγκη της αποτίμησης των ενσώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε μια εύλογη αξία που προσεγγίζει την τρέχουσα αγοραστική αξία και αντικατοπτρίζει τις μελλοντικές οικονομικές επαναπροσδιορίσεις των συγκεκριμένων στοιχείων, καθώς κάτι τέτοιο το επιτάσσει η υποχρέωση για παροχή χρήσιμων, πραγματικών και αξιοποιήσιμων πληροφοριών σχετικά με την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης στις δημοσιευμένες εκθέσεις της.

4.1.4 Διαφορές απόσβεσης ενσώματων και άυλων παγίων

Απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του, και, συνακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και ο καταλογισμός της σε καθεμία χρήση.

Στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν ορίζονται συντελεστές απόσβεσης αλλά τα πάγια αποσβένονται με βάση τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους. Οι οικονομικές καταστάσεις στη χώρα μας έχουν μετατραπεί σε ακατάληπτους πίνακες, λόγω κυρίως των παρεμβάσεων του φορολογικού νομοθέτη, ο οποίος, στην προσπάθειά του να ρυθμίσει φορολογικά θέματα, αξιώνει τη διενέργεια λογιστικών εγγράφων, με επακόλουθο την εξάρθρωση βασικών

λογιστικών αρχών και μεθόδων. Για παράδειγμα, επιβάλλει τη διενέργεια λογιστικών εγγράφων για τις αποσβέσεις των παγίων που υπολογίζονται σύμφωνα με τους συντελεστές που ορίζει, επιβάλλει την αναγραφή στον ισολογισμό των ζημιών από την πώληση χρεογράφων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο. Ενώ σε αντίθεση με τις αποσβέσεις των Άυλων, στα ΕΛΠ τα έξοδα αποσβένονται σε 5 έτη και αυτό ισχύει και για τα καθαρά άυλα. Ενώ στα ΔΛΠ τα διάφορα έξοδα αγοράς ή κατασκευής παγίων προσαυξάνουν την τιμή τους και δεν αποσβένονται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, αλλά καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσης. Ενώ τα καθαρά άυλα δεν αποσβένονται σε 5 χρόνια αλλά στην ωφέλιμη ζωή τους.

4.1.5 Διαφορές δαπανών έρευνας και ανάπτυξης

Όσον αφορά τις Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης, τα έξοδα της έρευνας στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα καταχωρούνται στο λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα ανάπτυξης. Ενώ στα ΔΛΠ τα έξοδα έρευνας επιβαρύνουν πάντα τα αποτελέσματα σε αντίθεση με τα έξοδα ανάπτυξης τα οποία μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν.

4.1.6 Διαφορές αποτίμησης χρεογράφων

Στη συνέχεια η αποτίμηση χρεογράφων στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας και για κάθε στοιχείο χωριστά. Ενώ στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα η αποτίμηση χρεογράφων διακρίνεται σε τρεις κατηγορίες:

- Αποκτώνται με σκοπό το κέρδος σε σύντομο χρονικό διάστημα.
- Αποκτώνται με σκοπό τη μακροπρόθεσμη διακράτηση.
- Άλλος σκοπός πλην των ανωτέρω.

Όσον, αφορά τον λογιστικό χειρισμό κοινοπραξιών, η δυνατότητα που παρέχουν τα Ελληνικά Πρότυπα μη ενοποίησης των κοινοπραξιών έρχεται σε αντίθεση με τον τρόπο που χειρίζονται λογιστικά τις κοινοπραξίες τα ΔΛΠ. Με βάση τα ΔΛΠ ένας καταστηματάρχης θα πρέπει να εμφανίσει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τα δικά του στοιχεία σχετικά με τις κοινοπραξίες στις οποίες μετέχει. Το γεγονός αυτό αναμένεται να αυξήσει τον δανεισμό του ομίλου με βάση τα οποία επιβαρύνει τα αποτελέσματα του ομίλου με τόκους, ενώ από την άλλη πλευρά θα μειωθεί το μέσο σταθμικό κόστος κεφαλαίου βελτιώνοντας σε επίπεδο την αξία της εταιρίας. Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ενοποιούνται μόνο οι θυγατρικές με ίδια

δραστηριότητα ενώ στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ενοποιούνται όλες ανεξαρτήτως οι θυγατρικές.

4.1.7 Διαφορές κατά τη λογιστική παρακολούθηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης

Κατά την Λογιστική παρακολούθηση της χρηματοδοτικής μίσθωσης στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν γίνεται διάκριση μεταξύ χρηματοδοτικής μίσθωσης και λειτουργικής μίσθωσης. Ενώ στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουμε λειτουργική μίσθωση μικρότερη από την ωφέλιμη ζωή των παγίων και χρηματοδοτικά μίσθωση όλη την ωφέλιμη ζωή των παγίων. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα η γνωμάτευση του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής μακροχρόνιες συμβάσεις θα πρέπει να οριστικοποιούνται είτε χρησιμοποιώντας τη μέθοδο της τμηματικής περάτωσης του έργου είτε τη μέθοδο ολοκλήρωσης του έργου.

4.1.8 Διαφορές λοιπών προβλέψεων

Στις Λοιπές προβλέψεις στα ΔΛΠ επιτρέπεται προεξόφληση μακροχρόνιων προβλέψεων σε παρούσες αξίες που ρητώς δεν αναφέρεται στα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα.

4.1.9 Διαφορές προβλέψεων προσωπικού

Τέλος, όσον αφορά τις προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη στα ΕΛΠ να οριστικοποιεί προβλέψεις για προσωπικό με δικαιώματα συνταξιοδότησης ενώ στα ΔΛΠ ισχύουν τα εξής:

- A. Πρόγραμμα προσδιορισμένου οφέλους στο οποίο απαιτείται αναλογιστική μελέτη.
- B. Πρόγραμμα προσδιορισμένης συνεισφοράς όπου ο εργοδότης πληρώνει ένα συγκεκριμένο ποσό σε κάποια εταιρία.

Η κατάρτιση και δημοσιοποίηση ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχει ως σκοπό την παροχή επικαιροποιημένων πληροφοριών σε σχέση με τις πλέον πρόσφατες πλήρεις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ1. Για τούτο, το ΔΛΠ34 απαιτεί σημαντικά λιγότερες γνωστοποιήσεις στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις από ότι στις ετήσιες.

4.1.1.1 Καθαρό φορολογητέο εισόδημα

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ(ΑΡΘΡΟ 31,Κ.Φ.Ε)

Όσες εταιρείες εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ για πρώτη φορά, εκπίπτουν τα έξοδα των περιπτώσεων ια' και ιβ' της παραγράφου 1 (έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης, έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων, δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που αφορούν πάγιο εξοπλισμό κ .λ. π.) ανάλογα με τον χρόνο που υπολείπεται από την αρχική καταχώρησή τους (τμηματικά και ισόποσα).

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟΥ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ (ΑΡΘΡΟ 105 Κ.Φ.Ε)

Με τη νέα παράγραφο 15 του άρθρου 105, ορίζεται ότι τα έσοδα και τα έξοδα των εταιρειών που εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ και τα οποία προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια αυτών, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα ΔΠΧΠ όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Με τη νέα παράγραφο 16 ορίζεται ότι για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των εταιρειών που είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά εφαρμόζουν τα ΔΠΧΠ που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, εφαρμόζονται τα εξής:

- Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. Τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας που προκύπτουν από τις Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα ΔΠΧΠ δεν λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς φορολογίας.
- Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούντα βιβλία τους σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης της παραγράφου 7 του Άρθρου 7 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Όταν τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες που ισχύουν στη φορολογική νομοθεσία, δηλαδή όπως και στις άλλες επιχειρήσεις, τότε το αποτέλεσμα της χρήσης που προκύπτει είναι το φορολογικό αποτέλεσμα. Δηλαδή, τα κέρδη που δηλώνουν στη ΔΟΥ για φορολογία είναι αυτά που προκύπτουν από τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τη φορολογική νομοθεσία, ενώ τα κέρδη που προκύπτουν με βάση τα ΔΛΠ δεν λαμβάνονται καθόλου υπόψη για τη φορολογία.

Η επιχείρηση, που τηρεί τα λογιστικά της βιβλία με βάση τις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας, καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών εκτός από την απογραφή και την γενική εκμετάλλευση και τις γνωστές καταστάσεις που είναι ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, που συντάσσονται από τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες που ισχύουν στη φορολογική νομοθεσία.

Η κατάσταση ταμειακών ροών έχει επιβληθεί πρόσφατα, με απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, μόνο στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρίες, ενώ δεν επιβάλλεται η κατάρτιση και η γνωστοποίησή της ούτε στις εκτός Χρηματιστηρίου, ελεγχόμενες από Ορκωτούς Ελεγκτές- Λογιστές, εταιρίες. Ενώ στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γίνεται πρόβλεψη καταβολής φόρων λόγω μόνιμων διαφορών και διαφορών. Ακόμη, η αντιμετώπιση των μεταβολών στις λογιστικές αρχές και μεθόδους και των λογιστικών σφαλμάτων, που προβλέπεται από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, κρίνεται ατελής σε σχέση με τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ. Τα γνωστοποιούμενα με το Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων πληροφοριακά στοιχεία, τα οποία προβλέπει ο ν. 2190/1920, υπολείπονται των όσων προβλέπει το παρόν Πρότυπο 1 και γενικά όλα τα ΔΛΠ, σε βαθμό που η πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων να κρίνεται ανεπαρκής.

Ακόμη, δεν συντάσσεται κατάσταση ταμειακών ροών πλην των εισηγμένων. Ακόμη στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα καταρτίζεται «Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων», την οποία επιβάλλει το Πρότυπο. Η λογιστική αυτή Κατάσταση προβλέπεται από το ΔΛΠ7, «Statement of Changes in Financial Position» (Ιανουάριος 1979), που όριζε ότι στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνεται, σαν αναπόσπαστο μέρος τους, ο «πίνακας μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσης», ο οποίος πρέπει να παρουσιάζεται για κάθε περίοδο που παρουσιάζεται ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσης».

Ο «πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων», που επιβάλλουν τα ελληνικά πρότυπα και ο οποίος δεν προβλέπεται από το Πρότυπο, μερικά μόνο καλύπτει την προαναφερόμενη κατάσταση,

αφού δεν περιλαμβάνονται σ' αυτόν οι μεταβολές που γίνονται απευθείας στην καθαρή θέση χωρίς να διέλθουν από το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως», όπως π. χ οι συνεισφορές κεφαλαίων από τους μετόχους, εταίρους κ. λ. π, οι διαφορές από αναπροσαρμογές των περιουσιακών στοιχείων .Οι αναπροσαρμογές αξίας ακινήτων γίνονται ανά τέσσερα χρόνια. Σε αντίθεση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ,στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα υπάρχει επιπλέον κατάσταση ταμειακών ροών(cash flow statement) καθώς και κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων. Όμως , η αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων γίνεται σύμφωνα με πορίσματα έκθεσης, ανεξάρτητου εξειδικευμένου εκτιμητή.

4.1.1.2 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

ΣΧΕΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑ
--

Το Μάρτιο του 2000 το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας επανέλαβε, με ιδιαίτερη έμφαση, την ανάγκη ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών και εφαρμογής του προγράμματος δράσης της επιτροπής για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες (Financial Services Action Plan, FSAP) μέχρι το 2005. Στο πλαίσιο αυτό τέθηκε ως στόχος η ενίσχυση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών προς όφελος τόσο των ιδίων όσο και των επενδυτών.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έπρεπε, συνεπώς, για την εκπλήρωση του στόχου αυτού να υιοθετήσει κοινά πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης τα οποία να συγκεντρώνουν τα ακόλουθα χαρακτηριστικά: να εξασφαλίζουν διαφάνεια, να είναι πλήρως κατανοητά, να ελέγχονται κατάλληλα και να εφαρμόζονται ουσιαστικά. Η ανάγκη αυτή κατέστη επιτακτικότερη δεδομένου ότι, σε ευρωπαϊκό επίπεδο, υπήρχαν πολλοί και διαφορετικοί κανόνες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και διαφορετικές ερμηνείες αυτών που βασιζόνταν στην πρακτική των κρατών μελών.

Αξίζει να σημειωθεί ότι υπήρχε η δυνατότητα επιλογής μεταξύ δύο διεθνώς αναγνωρισμένων προτύπων, των αμερικανικών προτύπων (US GAAP) και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Προτιμήθηκαν, ωστόσο, τα τελευταία για δύο κυρίως λόγους: αφενός γιατί αποτελούσαν διεξοδική και αποτελεσματική δέσμη προτύπων ικανών να εξυπηρετήσουν τις ανάγκες της διεθνούς επιχειρηματικής κοινότητας και αφετέρου διότι είχαν καταρτισθεί με

διεθνή προοπτική και όχι μόνο σύμφωνα με τις απαιτήσεις της αμερικανικής αγοράς. Με την ανακοίνωση αυτή οροθετήθηκαν το πεδίο εφαρμογής των ΔΛΠ και ο κατάλληλος μηχανισμός έγκρισής τους σε επίπεδο Ε.Ε., έτσι ώστε να είναι δυνατή η προσαρμογή στα ευρωπαϊκά χαρακτηριστικά και η συμβατότητα με τις ευρωπαϊκές λογιστικές οδηγίες, καθώς επίσης τέθηκε η υποδομή ορθής εφαρμογής τους (έγκαιρα διαθέσιμες διερμηνείες και οδηγίες εφαρμογής, υποχρεωτικός έλεγχος, εποπτεία και επιβολή κυρώσεων). Σε υλοποίηση των ανωτέρω δημοσιεύθηκαν ο Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και ο Κανονισμός 1725/2003 της Επιτροπής για την υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΚ) 1606/2002.

Με τις διατάξεις των άρθρων 11, 12 και 13, Ν. 3301/2004 επήλθαν στην ελληνική νομοθεσία τέσσερις τροποποιήσεις και προσθήκες:

Με τις νέες αυτές διατάξεις ενσωματώθηκαν στην ελληνική νομοθεσία οι απαιτήσεις του Κανονισμού (ΕΚ) με αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19 Ιουλίου 2002 για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων. Με τον εν λόγω κανονισμό επιδιώκεται η ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των κοινοτικών κεφαλαιαγορών και η αποδοτική και αποτελεσματική λειτουργία τους, στο πλαίσιο ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς. Κρίθηκε λοιπόν σκόπιμο να συμπληρωθεί το νομικό πλαίσιο για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, δεδομένου ότι οι ισχύουσες ευρωπαϊκές λογιστικές οδηγίες δεν μπορούσαν να εξασφαλίσουν το υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που απαιτούσε η δημιουργία ολοκληρωμένης κεφαλαιαγοράς. Ο στόχος αυτός θα μπορούσε να επιτευχθεί με την υποχρεωτική εφαρμογή, από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, ενιαίας και υψηλής ποιότητας δέσμης λογιστικών προτύπων για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεών τους, δηλαδή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ). Σύμφωνα με την προβλεπόμενη διαδικασία, η έγκριση των ΔΛΠ προϋποθέτει ότι αυτά πληρούν τα ακόλουθα κριτήρια:

- η εφαρμογή τους συνεπάγεται αμερόληπτη και πραγματική απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης,
- προάγουν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον, και

- παρέχουν ποιοτική και εύχρηστη πληροφόρηση για τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ γίνεται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, η οποία επικουρείται στο έργο της από μία Τεχνική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων και μία Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων (Accounting Regulatory Committee, ARC). Τα υιοθετούμενα κάθε φορά από την επιτροπή ΔΛΠ δημοσιεύονται με τη μορφή κανονισμού και μάλιστα σε καθεμία από τις επίσημες γλώσσες της Κοινότητας. Περαιτέρω και δεδομένου ότι για την αποτελεσματική εκπλήρωση του σκοπού των ΔΛΠ δεν αρκεί μόνο ο μηχανισμός έγκρισής τους αλλά απαιτείται και η διαμόρφωση κατάλληλου και αυστηρού καθεστώτος επιβολής, ο Κανονισμός προβλέπει τη συνεργασία της επιτροπής με την Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών (Committee of European Securities Regulators, CESR). Επί της ουσίας, οι εισηγμένες εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο κράτους μέλους εφαρμόζουν για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005, κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων λογαριασμών τους, τα ΔΛΠ, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και τις συναφείς ερμηνείες τους (SIC), που έχει ήδη δημοσιεύσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Επισημαίνεται ωστόσο ότι ο Κανονισμός άφησε στην ευχέρεια των κρατών μελών τη δυνατότητα επέκτασης της εφαρμογής των ΔΛΠ τόσο στους ετήσιους λογαριασμούς των εισηγμένων εταιρειών όσο και στους ενοποιημένους ή/και ετήσιους λογαριασμούς των μη εισηγμένων.

Με τον Κανονισμό αυτό καθορίστηκαν ως διεθνή λογιστικά πρότυπα:

- τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα – ΔΛΠ (International Accounting Standards – IAS),
- τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – ΔΠΧΠ (International Financial Reporting Standards - IFRS),
- οι διερμηνείες της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών – ΜΕΔ (Standing Interpretations Committee – SIC),
- οι διερμηνείες της Επιτροπής Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – ΕΔΔΠΧΠ (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC),
- οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών διερμηνειών και,

□ τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς διερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΟΔΛΠ (International Accounting Standards Board - IASB).

Μεταγενέστερα και έως και το Φεβρουάριο του 2005 εκδόθηκαν και άλλοι Κανονισμοί:

➤ 1725/2003

➤ 707/2004

➤ 2086/2004

➤ 2236/2004

➤ 2237/2004

➤ 2238/2004

➤ 211/2005

οι οποίοι υιοθέτησαν αναθεωρήσεις ΔΛΠ, νέα ΔΠΧΠ και διερμηνείες της ΕΔΔΠΧΠ καθώς επίσης και κατήργησαν ΔΛΠ και διερμηνείες της ΜΕΔ.

Ο Κανονισμός 1725/2003 της ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ Επιτροπής

Με τον εν λόγω κανονισμό η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, κατόπιν σύμφωνης γνώμης της Κανονιστικής Επιτροπής Λογιστικών Θεμάτων και αφού έλαβε υπόψη τις συμβουλές που παρέσχε η Τεχνική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων, αποφάσισε την υιοθέτηση όλων των λογιστικών προτύπων που υφίσταντο κατά την 14/9/2002, εκτός από το ΔΛΠ 32 για τα χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση, το ΔΛΠ 39 για τα χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώριση και παρουσίαση, καθώς και συγκεκριμένες ερμηνείες που σχετίζονται με τα δύο αυτά πρότυπα. Και τούτο διότι τα ΔΛΠ 32 και 39 τελούν υπό αναθεώρηση και εξετάζονται με ιδιαίτερη προσοχή και αυστηρότητα, λόγω της σπουδαιότητάς τους για το σύνολο της κεφαλαιαγοράς σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Σημειώνεται στο σημείο αυτό ότι ως στόχος έχει τεθεί η ολοκλήρωση της αναθεώρησης των προτύπων αυτών μέσα στους αμέσως επόμενους μήνες. Στο παράρτημα του Κανονισμού 1725/2003 παρατίθενται τα ΔΛΠ και οι διερμηνείες που επίσημα υιοθετούνται.

Η ΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΡΥΘΜΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΩΝ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ ΚΙΝΗΤΩΝ ΑΞΙΩΝ (CESR)

Το Δεκέμβριο του 2003 η CESR δημοσίευσε κείμενο συστάσεων για την παροχή πρόσθετων οδηγιών αναφορικά με τη μετάβαση στα ΔΠΧΠ. Από το κείμενο αυτό, το οποίο τέθηκε σε δημόσια διαβούλευση από τον Οκτώβριο του 2003 μέχρι τα τέλη Νοεμβρίου του 2003, προκύπτουν πολύ συνοπτικά τα ακόλουθα:

- η επιλογή του τρόπου προώθησης των εν λόγω συστάσεων εναπόκειται στα μέλη της CESR, δηλαδή στις εθνικές επιτροπές κεφαλαιαγοράς,
- το κείμενο θέτει κυρίως αρχές με στόχο όχι την υιοθέτηση πρόσθετων κανόνων γνωστοποίησης στοιχείων, αλλά την υποβοήθηση των εισηγμένων εταιρειών στο πλαίσιο της διαδικασίας ομαλής μετάβασης στο νέο καθεστώς,
- δημοσίευση τριμηνιαίων στοιχείων πρέπει να γίνεται στις περιπτώσεις που υπάρχει νομοθετική πρόβλεψη ή σχετική πρακτική ή γίνεται από την ίδια την εκδότρια εταιρεία σε εθελοντική βάση,
- αναφορικά με τη δημοσίευση των χρηματοοικονομικών πληροφοριών η CESR εκτιμά ότι αυτές θα πρέπει προηγουμένως να έχουν ελεγχθεί από ορκωτούς ελεγκτές και, τέλος, παρέχονται συστάσεις αναφορικά με τον τρόπο δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων των ετών 2003 και 2004, των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων του 2005 καθώς και των συγκριτικών στοιχείων.

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Στο πλαίσιο της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η αρμόδια γενική διεύθυνση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής δημοσίευσε, το Φεβρουάριο του 2003, κείμενο διαβούλευσης για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το 2005 και τις επιπτώσεις για την υιοθέτηση ενοποιημένης φορολογικής βάσης για τις δραστηριότητες επιχειρήσεων σε ευρωπαϊκό επίπεδο (Consultation Document: the application of International Accounting Standards (IAS) in 2005 and the implications for the introduction of a consolidated tax base for companies' Eu –wide activities). Στο εν λόγω κείμενο διαβούλευσης διατυπώνονται προβληματισμοί και εξετάζονται οι δυνατότητες χρησιμοποίησης των ΔΛΠ ως ενιαίας δέσμης λογιστικών προτύπων για την υιοθέτηση ενοποιημένης φορολογικής βάσης. Από τις παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν προκύπτει ότι δεν είναι σκόπιμη η διαμόρφωση ενιαίων φορολογικών συντελεστών αλλά η διατήρηση του υφιστάμενου φορολογικού ανταγωνισμού.

Η δυνατότητα χρήσης των ΔΛΠ, ως αφετηρία για τη διαμόρφωση ενοποιημένης φορολογικής βάσης, αποτελεί ένα σημαντικό έργο για το οποίο απαιτείται εκτεταμένη επεξεργασία και διαβούλευση. Οι λόγοι για την απαιτούμενη πολύ προσεκτική θεώρηση του ζητήματος, συνίστανται κυρίως αφενός στην έλλειψη εμπειρίας από την εφαρμογή των ΔΛΠ σε κοινοτικό επίπεδο και αφετέρου στην εκτεταμένη διαφοροποίηση που παρατηρείται μεταξύ των κρατών μελών όσον αφορά τη διαμόρφωση των κερδών αφενός για λογιστικούς και αφετέρου για φορολογικούς σκοπούς.

Διαχρονικά, τα πρότυπα που εγκρίθηκαν από την ΕΕ με τους ανωτέρω Κανονισμούς και είναι διαθέσιμα στο site της Επιτροπής, στη διεύθυνση:

http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/index_en.htm

Ο Κανονισμός προβλέπει όπως οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται αποκλειστικά και μόνο με τα ΔΠΧΠ που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Στις περιπτώσεις που πρότυπα ή διερμηνείες δεν έχουν υιοθετηθεί ή διαφέρουν από αυτά που εγκρίνονται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, τότε θα πρέπει να γίνεται σαφής γνωστοποίηση των λογιστικών προτύπων που εφαρμόζονται, δηλαδή να γίνεται ρητή αναφορά ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί «σύμφωνα με όλα τα ΔΠΧΠ που έχουν υιοθετηθεί προς χρήση στην Ευρωπαϊκή Ένωση».

ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΑΚΟΜΑ ΥΙΟΘΕΤΗΘΕΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ

Κατωτέρω παραθέτουμε τα πρότυπα και τις διερμηνείες που έχουν εκδοθεί, έως σήμερα, από τον ΟΔΛΠ και δεν έχουν υιοθετηθεί ακόμη από την Ευρωπαϊκή Ένωση:

➤ τροποποίηση των ΔΛΠ 19 και 39 (Δεκέμβριος 2004) ,
ΔΠΧΠ 6 Ο Κανονισμός ορίζει ότι τα διεθνή λογιστικά πρότυπα υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση μόνον εφόσον:

- δεν είναι αντίθετα προς την αρχή του άρθρου 2 παράγραφος 3 της οδηγίας 78/660/ΕΟΚ και του άρθρου 16 παράγραφος 3 της οδηγίας 83/349/ΕΟΚ, δηλαδή οι ετήσιοι και ενοποιημένοι λογαριασμοί που καταρτίζονται βάσει αυτών να αποδίδουν την πραγματική εικόνα του ενεργητικού, του παθητικού, της οικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρείας και προάγουν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και,

- πληρούν τα κριτήρια της κατανοησιμότητας, της συνάφειας, της αξιοπιστίας και της συγκρισιμότητας που απαιτούνται για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση
- διερμηνείες της ΕΔΔΠΧΠ αρ. 2, 3, 4, 5,
- τροποποίηση της ΜΕΔ αρ. 12

Εάν για κάποιο συγκεκριμένο αντικείμενο δεν παρέχονται οδηγίες ή ρυθμίσεις από ένα ειδικό διεθνές λογιστικό πρότυπο ή διερμηνεία, η διοίκηση της εταιρείας χρησιμοποιεί την κρίση της προκειμένου να αναπτύξει τις απαραίτητες λογιστικές πολιτικές, οι οποίες θα πρέπει να παρέχουν τις πλέον χρήσιμες πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών της καταστάσεων.

ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Π.(ΆΡΘΡΟ 134 ΠΑΡ.1 ΚΩΔ.Ν.2190/1920)

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 134 οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, συντάσσουν τις ετήσιες ατομικές και οποιεσδήποτε άλλες περιοδικές (ενδιάμεσες) οικονομικές καταστάσεις, που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, όπως υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

▪ **Μητρικές εταιρίες**

Οι ανωτέρω ενδιάμεσες ατομικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ είναι τριμηνιαίες, όπως καθορίζεται από το Π.Δ. 360/1985, όπως ισχύει.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, η υποχρέωση εφαρμογής των ΔΠΧΠ, εκτείνεται και στις ετήσιες, ατομικές ή ενοποιημένες, εφόσον συντρέχει περίπτωση, οικονομικές καταστάσεις των ενοποιούμενων, από μητρική, μη εισηγμένων σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά επιχειρήσεων, οι οποίες είναι εγκατεστημένες εντός ή εκτός Ελλάδας, εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των ΔΠΧΠ και οι οποίες αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από το 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων, μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.

**ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Π (ΑΡΘΡΟ 134 ΠΑΡ.2
ΚΩΔ.Ν.2190/1920)**

Οι μη εισηγμένες και μη συνδεδεμένες, κατά τα ανωτέρω, ανώνυμες εταιρείες μπορούν να συντάσσουν τις προβλεπόμενες, ως ανωτέρω ετήσιες, οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση ΔΠΧΠ, εφόσον η εφαρμογή τους προεγκριθεί από Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας με απόφαση που λαμβάνεται με απλή απαρτία. Η σχετική απόφαση για την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ θα προβλέπει την εφαρμογή τους για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες χρήσεις. Αν η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης δεν προσδιορίζει το χρόνο εφαρμογής των ΔΠΧΠ, αυτή θα ισχύει μέχρι ανακλήσεώς της, η οποία όμως δεν μπορεί να γίνει προ της παρέλευσης της πενταετίας.

Εάν μια εγκατεστημένη στην Ελλάδα μητρική εταιρεία, της οποίας τίτλοι δεν διαπραγματεύονται σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, επιλέξει την προαιρετική υιοθέτηση των ΔΠΧΠ, τότε όλες οι ενοποιούμενες με τη μητρική εταιρεία επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εγκατεστημένες εντός ή εκτός Ελλάδος, πρέπει να υιοθετήσουν τα ΔΠΧΠ, εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής τους παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των ΔΠΧΠ.

4.1.1.3 Ενοποίηση οικονομικών καταστάσεων

Υποχρέωση να συντάξει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20 έχει κάθε επιχείρηση που διέπεται από το ελληνικό δίκαιο και είναι μητρική με την έννοια της περιπτώσεως α' της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε του Κ.Ν.2190/20.

Μητρική επιχείρηση (κατά τη διάταξη και περιπτώσεως α' της παρ. 5 του άρθρου 42ε του Κ.Ν.2190/20):Είναι μητρική μία επιχείρηση προς μία άλλη που λέγεται θυγατρική όταν (η μητρική)

— Έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης (θυγατρικής), έστω και αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής εταιρείας.

— Η ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης (θυγατρικής), ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής.

— Η συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης και έχει το δικαίωμα, είτε άμεσα, είτε μέσω τρίτων, να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της επιχείρησης αυτής (θυγατρικής).

— Η ασκεί δεσπόζουσα επιρροή σε μια άλλη επιχείρηση (θυγατρική). Δεσπόζουσα επιρροή υπάρχει όταν η μητρική επιχείρηση διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα, δηλαδή μέσω τρίτων που ενεργούν για λογαριασμό της επιχειρήσεως αυτής, τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και, ταυτόχρονα, ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της τελευταίας.

❖ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΤΗ ΣΥΝΤΑΞΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρ. 91 του Κ.Ν. 2190/20, απαλλάσσονται από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων οι μητρικές επιχειρήσεις επενδύσεων χαρτοφυλακίου και διαχειρίσεως αμοιβαίων κεφαλαίων, με τις προϋποθέσεις που ορίζει το άρθρο αυτό.

Οι τραπεζικές επιχειρήσεις και τα άλλα πιστωτικά ιδρύματα τα οποία εξαιρούνται γενικά από τις διατάξεις που αναφέρονται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (άρθρο 112 παρ. 12).

Επίσης, δεν υπάρχει σχετική υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 92 και 112 παρ. 11 του Κ.Ν. 2190/20, και στην περίπτωση που κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της μητρικής επιχείρησης, το σύνολο των υποκειμένων σε ενοποίηση επιχειρήσεων δεν υπερβαίνουν με βάση τις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους, τα όρια των δύο (2) από τα τρία (3) κριτήρια που ισχύουν και αναφέρουμε παρακάτω.

Η ευχέρεια της απαλλαγής αυτής παρέχεται και στις επιχειρήσεις που παύουν να υπερβαίνουν τα όρια αυτά σε δύο (2) τουλάχιστον συνεχείς χρήσεις, και παύει να παρέχεται η απαλλαγή αυτή, όταν υπερβούν τα όρια αυτά σε δύο (2) συνεχείς χρήσεις.

ΣΗΜΕΙΩΝΕΤΑΙ ότι δεν ισχύει η απαλλαγή αν μία από τις υποκείμενες επιχειρήσεις είναι εταιρεία, της οποίας οι μετοχές έχουν εισαχθεί σε Χρηματιστήριο αξιών κράτους μέλους της Ε.Ε. (άρθρο 92 παρ. 3).

❖ ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ

Για να υπάρχει υποχρέωση ενοποίησης θα πρέπει η εταιρική μορφή είτε της μητρικής είτε μίας ή περισσότερων από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις να είναι είτε Ανώνυμη Εταιρεία, είτε Ε.Π.Ε. είτε ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία (Άρθρο 90).

Η σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων δεν δημιουργεί οποιαδήποτε υποχρέωση φορολογική ή άλλη για τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση, αλλά ούτε και δικαίωμα μερίσματος, πέραν των υποχρεώσεων και δικαιωμάτων που προκύπτουν από τις επί μέρους (ετήσιες) οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αυτών και οι οποίες εκτός των ενοποιημένων καταστάσεων, εξακολουθούν να καταρτίζονται και να δημοσιεύονται τις δικές τους ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Η μητρική απαλλάσσεται από την υποχρέωση να αναλύει στο προσάρτημα της ορισμένες πληροφορίες για τις θυγατρικές της, όπως το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων και το συνολικό αποτέλεσμα της τελευταίας χρήσης, εφόσον οι πληροφορίες αυτές περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες καταστάσεις που καταρτίζει (άρθρο 43α του Κ.Ν. 2190/20 παρ. 1 περ. β' εδάφιο τελευταίο).

Κάθε επιχείρηση που καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20, υποχρεούται να τις υποβάλλει στον έλεγχο ενός ή περισσότερων Ορκωτών Ελεγκτών.

Ο υπεύθυνος για τον έλεγχο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων πρέπει να πιστοποιεί ότι οι καταστάσεις αυτές έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τον Κ.Ν. 2190/20 και ότι η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης βρίσκεται σε συμφωνία με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της ίδιας χρήσης. Για το σκοπό αυτό η ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης πρέπει να τίθεται υπόψη του ελεγκτή, τουλάχιστον 30 ημέρες πριν από την υποβολή της σε δημοσιότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 109 του Κ.Ν. 2190/20.

4.1.1.4 Υπεραξία

Η υπεραξία αντιπροσωπεύει τη διαφορά μεταξύ αξίας κτήσης και εύλογης αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά την απόκτηση θυγατρικής και συγγενών εταιρειών. Η υπεραξία κατά την απόκτηση των συγγενών εταιρειών, περιλαμβάνεται στην αξία κτήσεως της επένδυσης. Η απομείωση προσδιορίζεται με εκτίμηση του ανακτήσιμου ποσού των μονάδων δημιουργίας ταμειακών ροών, οι οποίες σχετίζονται με την υπεραξία.

Αν η λογιστική αξία μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, συμπεριλαμβανομένης και της αναλογούσας υπεραξίας, υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό της, τότε αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης.

Αν τμήμα μιας μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών στην οποία έχει κατανεμηθεί υπεραξία, πουληθεί, τότε η υπεραξία που αναλογεί στο πωληθέν τμήμα πρέπει να συμπεριληφθεί στην λογιστική αξία του τμήματος αυτού, προκειμένου να προσδιοριστούν τα κέρδη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

5. Συμπεράσματα

5.1 Γενικές Παρατηρήσεις

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για πρώτη φορά στη χώρα μας σηματοδοτεί μια ριζική αλλαγή στον τρόπο παροχής οικονομικής πληροφόρησης από πλευράς επιχειρήσεων. Για πρώτη φορά, οι οικονομικές μονάδες που λειτουργούν στη χώρα μας απαλλάχθηκαν από το βάρος των «ελληνικών λογιστικών ιδιαιτεροτήτων» και κλήθηκαν να παράσχουν οικονομική πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας με αυτή των ανταγωνιστριών τους στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε.). Για πρώτη φορά, οι ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να προσεγγίσουν τις τράπεζες της Ε.Ε. και κάθε διεθνές χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ζητώντας τη λήψη τραπεζικών υπηρεσιών χωρίς να χρειάζεται να υποβληθούν στο υψηλό κόστος της πρόσληψης εξειδικευμένων συμβούλων για τη μετατροπή των ισολογισμών και των οικονομικών τους καταστάσεων σε συγκρίσιμα τυποποιημένα μεγέθη βάσει συγκεκριμένων προτύπων αναφοράς που τυγχάνουν ευρείας εφαρμογής και αξιοπιστίας διεθνώς και είναι απαλλαγμένα από φορολογικές και άλλες εγχώριες διατάξεις αμφίβολης χρησιμότητας για οποιονδήποτε αναγνώστη.

Ποια είναι τα πρώτα συμπεράσματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ;

Οι πρώτες ενδείξεις είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις έδωσαν εξετάσεις στην εφαρμογή των ΔΛΠ και τα αποτελέσματα είναι ενθαρρυντικά.

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

Δεύτερον, οι ελληνικές επιχειρήσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ έπρεπε να αλλάξουν νοοτροπία. Η νομοθεσία μας όσον αφορά τα λογιστικά θέματα χαρακτηρίζονταν από ένα πλέγμα διατάξεων, οι οποίες οδηγούσαν στην εφαρμογή στενά άκαμπτων κανόνων. Τα ΔΛΠ ως κείμενα αρχών απομακρύνονται από την εφαρμογή άκαμπτων κανόνων και επιβάλλουν στις επιχειρήσεις να κρίνουν υποκειμενικά συναλλαγές και γεγονότα και να τα απεικονίζουν λογιστικά με τρόπο που να εξασφαλίζει τους αντικειμενικούς σκοπούς που τα ΔΛΠ θέτουν. Η δυσκολία που έπρεπε να ξεπερασθεί στο θέμα αυτό δεν πρέπει να υποτιμάται.

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

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

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

Η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) με το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), σε στενή συνεργασία με την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, παρείχε όλη την απαραίτητη βοήθεια που ήταν δυνατόν, έχοντας περιορισμένες αντικειμενικά δυνατότητες προς τις ελληνικές επιχειρήσεις κατά τα πρώτα στάδια υιοθέτησης και εφαρμογής των νέων λογιστικών προτύπων. Η ΕΛΤΕ και το ΣΛΟΤ θα συνεχίσουν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους, αποσκοπώντας στην ορθότερη εφαρμογή των ΔΛΠ στη χώρα μας.

5.2 "Συμβατές" με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οι ελληνικές εταιρείες

Με επιτυχία δείχνει να στέφεται η "πρώτη" περίοδος εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην ελληνική αγορά, όπως προκύπτει από την σχετική έρευνα της Grant

Thornton. Όπως επισημαίνει ο οίκος, το βασικό συμπέρασμα που προκύπτει είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις στην πλειονότητά τους εφαρμόζουν ορθά τα Δ.Π.Χ.Π. και προσαρμόζονται επιτυχώς στις αυξημένες ανάγκες πληροφόρησης. Η ποιότητα των γνωστοποιούμενων πληροφοριών βελτιώνεται με την πάροδο του χρόνου, γεγονός που επιβεβαιώνεται από την επαρκή εφαρμογή ειδικών Προτύπων, όπως είναι οι παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους και οι διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες, καθώς και από την βελτιούμενη πληροφόρηση σε ζητήματα που σχετίζονται με τον υπολογισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας και τη χρήση των εύλογων αξιών.

Επίσης, τονίζει η Grant Thornton, θετικά συμπεράσματα προκύπτουν από γεγονότα όπως:

- η αύξηση των προβλέψεων στο σύνολο των εισηγμένων στο Χ.Α. εταιριών εκτός τραπεζών,
- η βελτίωση της παρεχόμενης πληροφόρησης στα στοιχεία της Κατάστασης Ταμειακών Ροών
- η αυξανόμενη σημασία που δίδουν οι επιχειρήσεις στις πληροφορίες που παρέχουν σε αυτή,
- η αυξανόμενη αναγνώριση άυλων στοιχείων του ενεργητικού κατά τη διαδικασία κατανομής του κόστους εξαγοράς θυγατρικών και συγγενών εταιριών,
- η έμφαση που δίνεται σε γνωστοποιήσεις που αφορούν σε αλλαγές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων, η πληροφόρηση σχετικά με τα βασικά και τα μειωμένα κέρδη ανά μετοχή,
- η βελτίωση των γνωστοποιήσεων που σχετίζονται με συναλλαγές συνδεδεμένων μερών και συναλλαγές βασικών διοικητικών μελών,
- η εκτεταμένη χρήση αναλογιστικών μελετών για τη διενέργεια προβλέψεων που σχετίζονται με το προσωπικό,
- η αυξανόμενη παροχή πληροφοριών σχετικά με τους επιχειρηματικούς και γεωγραφικούς τομείς δραστηριότητας των επιχειρήσεων και την απόδοσή τους,
- η βελτίωση της πληροφόρησης σχετικά με τον θεωρητικό συντελεστή φόρου των εταιριών,
- η αυξανόμενη πληροφόρηση σχετικά με τη γνωστοποίηση ενδεχόμενων υποχρεώσεων.

Παράλληλα, στην έκθεση τονίζεται ότι δεν πρέπει να αγνοούνται τα προβλήματα που υπάρχουν και σχετίζονται με τη γνωστοποίηση πληροφοριών για τα χρηματοοικονομικά

μέσα, και την αντιστάθμιση κινδύνων, καθώς και με τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με την υπεραξία από την ενοποίηση επιχειρήσεων. Προβληματισμό δημιουργεί το γεγονός ότι σε περίπου μία στις δύο εταιρείες, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές χορηγούν διαφοροποιημένες εκθέσεις ελέγχου, με την πλειονότητά τους να αφορούν στη μη διενέργεια προβλέψεων για ενδεχόμενους φόρους. Είναι εμφανές ότι, πλέον, έχει καθιερωθεί από τις επιχειρήσεις ως πρακτική, η μη διενέργεια ή η υποεκτίμηση των προβλέψεων φόρων, στη λογική ότι δεν μπορούν να εκτιμηθούν αξιόπιστα τυχόν φόροι που θα προκύψουν από ενδεχόμενους φορολογικούς ελέγχους. Σε ορισμένες εταιρείες, επισημαίνει σε άλλο σημείο η έρευνα, είναι εμφανές ότι υποβαθμίζεται συστηματικά η παροχή σημαντικών πληροφοριών. Ορατός είναι πλέον ο κίνδυνος ο οποίος είχε επισημανθεί και στην έρευνα του 2006, να υποβαθμιστεί η αξία κάποιων γνωστοποιήσεων είτε λόγω δυσκολιών στην παροχή της πληροφόρησης είτε λόγω απροθυμίας παροχής τους από τις Διοικήσεις των εταιρειών. Συνέπεια αυτού είναι να παγιώνεται η παράθεση ελλειπών ή η παράλειψη γνωστοποιήσεων για κάποιες συναλλαγές.

Ορισμένα παραδείγματα που πρέπει να επισημάνουμε είναι:

- η μη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με το ύψος των ενσώματων ακινητοποιήσεων που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση,
- η μη γνωστοποίηση της φύσης των απ' ευθείας μεταβολών στα ίδια κεφάλαια,
- η μη διακριτή γνωστοποίηση και παρακολούθηση αποθεματικών που συνδέονται με αναπροσαρμογές σε εύλογες αξίες στοιχείων του ενεργητικού, το ύψος της πρόβλεψης για απαξίωση αποθεμάτων,
- η μη γνωστοποίηση της φύσης των λοιπών προβλέψεων,
- η μη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τα παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία,
- η μη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με τον έλεγχο απομείωσης της υπεραξίας από την ενοποίηση επιχειρήσεων,
- η μη γνωστοποίηση πληροφοριών που αφορούν στην αντιστάθμιση κινδύνων και του τρόπου παρακολούθησης της αποτελεσματικότητάς τους,
- η ανεπάρκεια παραπομπών στις Οικονομικές Καταστάσεις σε αντίστοιχες σημειώσεις
- η ανεπάρκεια επεξηγήσεων για σημαντικές παραδοχές και εκτιμήσεις της Διοίκησης.

Ιδιαίτερη μνεία θα πρέπει να γίνει σε ορισμένα στοιχεία που προκύπτουν από την έρευνα και δημιουργούν ερωτήματα όπως: η μείωση των προβλέψεων επισφαλειών στις Τράπεζες παρά

το γεγονός ότι αυξήθηκαν οι χορηγήσεις, η υψηλή αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων σε σχέση με το χαμηλό ύψος της γνωστοποιημένης πρόβλεψης μείωσης της αξίας τους, τα αυξανόμενα ποσά αναγνωριζόμενης υπεραξίας από εξαγορές σε σχέση με την ανεπαρκή γνωστοποίηση των μεθόδων ελέγχου της αξίας της. Πολλές εταιρείες αναφέρουν ότι διενεργούν ελέγχους χωρίς, ωστόσο, να παρέχουν επαρκείς πληροφορίες. Ακόμα λιγότερες είναι οι εταιρείες οι οποίες τελικά επιβαρύνουν τα αποτελέσματα με ζημιές μείωσης της αξίας της υπεραξίας, η αύξηση των δανειακών υποχρεώσεων σε σχέση με την ποιότητα των γνωστοποιήσεων τυχόν δεσμεύσεων που τις συνοδεύουν, το ύψος των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων σε σχέση με τη δυνατότητα των εταιρειών να τις ανακτήσουν, το χαμηλό ποσό εξόδου που συνδέεται με τις παροχές που βασίζονται σε συμμετοχικούς τίτλους, το ιδιαίτερα υψηλό ποσό αποτίμησης σε εύλογες αξίες των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων και η καθοριστική συμβολή της στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης, η αύξηση των ασώματων ακινητοποιήσεων και ιδιαίτερα των δικαιωμάτων σε σχέση με τον έλεγχο τυχόν μείωσης της αξίας τους, η διαμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης ορισμένων εταιρειών από την αποτίμηση σε εύλογες αξίες των επενδυτικών ακινήτων που κατέχουν. Η ταυτότητα της έρευνας Η παρούσα έρευνα αναλύει τις επιδράσεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης στα χρηματοοικονομικά μεγέθη των εισηγμένων στο Χ.Α. ελληνικών επιχειρήσεων. Εξετάζει, παράλληλα, τον βαθμό επάρκειας της παρεχόμενης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τα Δ.Π.Χ.Π.

Η έρευνα στηρίζεται στην ανάλυση των χρηματοοικονομικών μεγεθών σε συνάρτηση με την εφαρμογή ορισμένων Προτύπων, τα οποία δεδομένα επηρέασαν την εικόνα των επιχειρήσεων. Αναλυτικότερα, εξετάζονται στο σύνολο του Χ.Α. και ανά υπερκλάδο εταιρειών:

- Οι μεταβολές στα βασικά χρηματοοικονομικά μεγέθη των εταιρειών για τις χρήσεις 2007 – 2006 (Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσης, Μεταβολές Ιδίων Κεφαλαίων, Ταμειακές Ροές και βασικοί Χρηματοοικονομικοί Δείκτες).
- Οι επιδράσεις από την εφαρμογή συγκεκριμένων Προτύπων στα χρηματοοικονομικά μεγέθη, καθώς και η επάρκεια γνωστοποιήσεων συγκεκριμένων Προτύπων στις Οικονομικές Καταστάσεις των εταιρειών.
- Για κάθε υπερκλάδο εταιρειών (πλην του υπερκλάδου των τραπεζών που παρουσιάζεται ξεχωριστά) παρατίθεται σύγκριση των τάσεων ανά κατηγορία με τις αντίστοιχες τάσεις στο

σύνολο των εταιρειών του Χ.Α. (εκτός των Τραπεζών). Ο λόγος επιλογής της συγκεκριμένης βάσης σύγκρισης ήταν η επίτευξη πιο αντιπροσωπευτικής πληροφόρησης των μεταβολών.

- Παράλληλα επιχειρείται μια ταξινόμηση των εκθέσεων ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών σε βασικές κατηγορίες, προκειμένου να επισημανθούν οι κυριότερες παρατηρήσεις τους. Η έρευνα πραγματοποιήθηκε μέσω της συλλογής στοιχείων και της άντλησης των σχετικών πληροφοριών όπως αυτές απεικονίζονται στις δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις των εταιρειών, για τη χρήση 2007. Τα απαραίτητα για την πραγματοποίηση της έρευνας στοιχεία αντλήθηκαν από τις γνωστοποιήσεις και τις σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεων του συνόλου των εισηγμένων στο Χ.Α. εταιρειών για τη χρήση 2007.

Η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΧΠΧ) «αδίκησαν» κατά το πρώτο έτος της εφαρμογής τους τον χρηματοοικονομικό κλάδο, τόσο στα ίδια κεφάλαια όσο και στα κέρδη. Ευνόησαν τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στα καταναλωτικά προϊόντα, τις τηλεπικοινωνίες και την υγεία. Μαζί με τις τράπεζες, «αδικήθηκαν» εταιρείες κοινής ωφελείας και τεχνολογίας.

Σύμφωνα με τον ελεγκτικό οίκο Grant Thornton, «δώρο» δύο δισ. ευρώ προσέφεραν στις εισηγμένες εταιρείες τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα κατά το πρώτο έτος της εφαρμογής τους. Κερδισμένοι ήταν οι κλάδοι των καταναλωτικών προϊόντων, τηλεπικοινωνιών και υγείας, ενώ στους χαμένους περιλαμβάνονται οι τράπεζες, οι εταιρείες κοινής ωφέλειας και της τεχνολογίας.

Στην έρευνα υπολογίζεται ότι όσες εισηγμένες επιχειρήσεις επηρεάστηκαν αρνητικά από την αλλαγή του τρόπου παρουσίασης, ουσιαστικά, των λογιστικών τους μεγεθών «πλήρωσαν» τα ΔΠΧΠ με περισσότερο από 15 δισ. ευρώ! Το μεγαλύτερο μέρος (12,8 δισ. ευρώ) αφορά σε μείωση των ιδίων κεφαλαίων και το υπόλοιπο (2,4 δισ. ευρώ) σε μείωση κερδών. Αντίθετα, όσες ωφελήθηκαν από τα ΔΠΧΠ αύξησαν τα ίδια κεφάλαια κατά 14,7 δισ. ευρώ και τα κέρδη τους κατά 2,5 δισ. ευρώ.

Συνολικά, τα ίδια κεφάλαια ενισχύθηκαν κατά 5% (1,9 δισ. ευρώ) και τα αποτελέσματα κατά 4% (182 εκατ. ευρώ) για το σύνολο των εισηγμένων εταιρειών.

Θετικά στα ίδια κεφάλαια συνέβαλε η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και η προσαρμογή των αποσβέσεων. Αρνητικά συνέβαλαν οι προβλέψεις για επισφαλείς

απαιτήσεις και η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και προβλέψεων για ενδεχόμενους φόρους εισοδήματος.

Σύμφωνα με την Grant Thornton, περισσότερο ωφελημένες ήταν οι μεγαλύτερες εισηγμένες και κυρίως αυτές που συμμετέχουν στη διαμόρφωση του Γενικού Δείκτη, ενώ μεγαλύτερες αρνητικές επιπτώσεις υπήρξαν στις εισηγμένες μικρής κεφαλαιοποίησης (μείωση ιδίων κεφαλαίων κατά 15%).

Τηλεπικοινωνίες και υγεία παρουσιάζουν τη μεγαλύτερη αύξηση (46% και 36%, αντίστοιχα) στα αποτελέσματά τους από την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ. Αντίθετα, οι κλάδοι των καταναλωτικών προϊόντων και της τεχνολογίας παρουσιάζουν τη μεγαλύτερη μείωση στα αποτελέσματά τους, 14% και 13% αντίστοιχα.

Σημειώνεται ότι η έρευνα διεξήχθη την περίοδο Ιανουαρίου - Μαΐου 2005, δηλαδή με την ολοκλήρωση της πρώτης εφαρμογής των ΔΠΧΠ (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) και αφορά το σύνολο των εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

5.3 Η επίδραση των διεθνών λογιστικών προτύπων στις επιχειρήσεις

Η εφαρμογή των ΔΛΠ είναι πλέον μία πραγματικότητα. Παρά τις πολλές 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 ένταξή μας στην ζώνη του Ευρώ όσο και την αναβάθμιση της Ελληνικής κεφαλαιαγοράς και την ένταξή 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 εν γένει στη λειτουργία της αγοράς, θα μπορούσε να εξεταστεί από πολλές διαφορετικές οπτικές.

Παράδειγμα:

- I. 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 εταιρεία. Αρκεί να μπει ,είτε στην ηλεκτρονική διεύθυνση του χρηματιστηρίου, ή της εταιρίας που τον ενδιαφέρει.
- II. Ακόμη, 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.
- III. Τελευταίο αλλά πιο σημαντικό , είναι το γεγονός ότι η σύνταξη καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ στηρίζεται σε μεγάλο βαθμό στη διενέργεια εκτιμήσεων για πολλά σημαντικά θέματα. Αυτή είναι και η μεγαλύτερη καινοτομία που εισαγάγουν. 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 ΔΛΠ και όλων των μέτρων που λαμβάνουμε στοχεύουν σε μία 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.

5.3.1 Επιρροή διεθνών λογιστικών προτύπων στις μεγάλες επιχειρήσεις

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα πρόκειται να αλλάξουν συνολικά την οικονομική ζωή της χώρας. Γίνεται ολοένα και περισσότερο λόγος για ένα «Σύνταγμα για τις Μεγάλες Επιχειρήσεις». Σήμερα, μια μερίδα από μεγάλες επιχειρήσεις τηρούν υποχρεωτικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Αυτό επιβάλλεται φυσικά και από τις ανάγκες της Χρηματοδότησης και γενικά της αγοράς. Συνακόλουθα, η νέα αυτή οικονομική πραγματικότητα θα επιφέρει αλλαγές και στις μικρές εταιρίες(οποιαδήποτε εταιρικού τύπου). Θα χρειαστεί να εξευρεθεί τρόπος ώστε οι αλλαγές αυτές να ρυθμιστούν με τους καταλληλότερους θεσμικούς μηχανισμούς, λαμβάνοντας πάντα υπόψη τις επιπτώσεις στο κόστος κεφαλαίου που μπορεί

να έχουν οι ρυθμιστικοί αυτοί μηχανισμοί. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, μέσα από στατιστικές τεχνικές και προγράμματα(π. χ Euro stat) μπορεί να εντοπίσει τα οικονομικά δεδομένα και τις ανάγκες των μικρών της μονάδων καινοτομίας, σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Μια φιλότιμη πρωτοβουλία να καθιερωθεί κάποιο θεσμικό πλαίσιο, απλοποιημένο και "εύχρηστο", για τις μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Θα ανακούφιζε την Ελλάδα, αλλά τυχόν και τις υπόλοιπες χώρες- μέλη της Ε.Ε, από την εμπλοκή στη διαδικασία επίλυσης των διαφορών μεταξύ Διεθνών και Εθνικών Χρηματοοικονομικών/Λογιστικών Προτύπων. Έτσι για το τελευταίο αυτό πρόβλημα δεν θα χρειαζόταν να καταφύγουμε και πάλι σε περισσότερους νομικούς κανόνες επίλυσης του, σε περισσότερες υπουργικές αποφάσεις, εγκυκλίους και τελικά σε περισσότερη εθνική νομοθεσία. Σε κάθε περίπτωση οι παραπάνω σκέψεις αποτελούν έναν αρχικό, διερευνητικό προβληματισμό και χρίζουν επανεκτιμήσεων και περαιτέρω πρακτικών προτάσεων.

Ακόμη ,θα είναι καλό να αποκαταστήσει συνθήκες αυστηρής και πιο πειθαρχημένης εφαρμογής του λογιστικού προτύπου από τα λογιστήρια και τις διοικήσεις των ίδιων εταιριών, ώστε να ελαχιστοποιηθούν ή και να απαλειφθούν εντελώς οι "παρατηρήσεις" των ορκωτών ελεγκτών που τώρα συνοδεύουν πολλούς λογαριασμούς εταιριών. Έτσι ,όπως γίνεται κατανοητό η φορολογία είναι σήμερα ένα από τα βασικότερα θέματα για την επιχείρηση. Αυτό το γνωρίζουν πολύ καλά όλοι οι λογιστές σήμερα και κυρίως στις περιπτώσεις που διενεργούνται από τα ελεγκτικά κέντρα του Υπουργείου Οικονομικών οι λεγόμενοι «φορολογικοί έλεγχοι» στις επιχειρήσεις που εργάζονται ως υπεύθυνοι "πυροτέχνες -λογιστές". Μία από τις πιο χαρακτηριστικές δράσεις που θεσπίστηκαν το 2000 ήταν η υποχρεωτική σύνταξη πινάκων ταμειακών ροών από τις εισηγμένες εταιρίες σύμφωνα με τις προδιαγραφές των ΔΛΠ.

5.3.2Επιρροή διεθνών λογιστικών προτύπων στις εισηγμένες εταιρείες

Για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους, οι εισηγμένες ελληνικές επιχειρήσεις ακολουθούν υποχρεωτικά από 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, οδηγεί στην ανάγκη εξέλιξης και των "δικλείδων ασφαλείας". Η σύνδεση Λογιστικών και Ελεγκτικών Προτύπων αυξάνει την διασφάλιση εγκυρότητας των οικονομικών καταστάσεων. Ο έλεγχος διενεργείται από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές, Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα κατά αντιστοιχία των

Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων από τις 22 Οκτωβρίου 2004 καθίστανται και αυτά υποχρεωτικά.

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 διανεμούν 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 του 2001 και οι πίνακες αυτοί αποτελούν πολύτιμο εργαλείο πληροφόρηση και διαφάνειας για τις εισηγμένες εταιρίες. Έτσι, διαπιστώνετε ότι πολλοί αναλυτές και σχολιαστές της οικονομικής κατάστασης των εισηγμένων εταιριών δεν έχουν ακόμη κατανοήσει την χρησιμότητα και την δύναμη αυτού του εργαλείου. Βεβαίως, η σύνταξη όλων των οικονομικών καταστάσεων σε ΔΛΠ θα αποκαταστήσει συνέπεια μεταξύ όλων των λογαριασμών που θα συντάσσουν οι εισηγμένες εταιρίες. Το νέο ξεκίνημα με τη χρήση των ΔΛΠ πρέπει να είναι ξεκίνημα μιας τυποποιημένης, πιο διαφανούς και πιο αυστηρής λογιστικής πρακτικής από όλους.

5.4 Βασικές προϋποθέσεις εξάπλωσης των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης

Πρώτη βασική προϋπόθεση της εξάπλωσης των ΔΠΧΠ/ΔΛΠ, είναι η απλούστευσή τους. Αυτό δεν σημαίνει αλλαγή των αρχών τους και ιδίως της αρχής μέτρησης όπως της εύλογης αξίας, γιατί τότε θα καθίσταντο ανάπηρα, αλλά απλοποίηση και μείωση του βαθμού αναλυτικής πληροφόρησης. Οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις(MME) δεν έχουν την δυνατότητα της συγγραφής πολυσέλιδων κειμένων και πινάκων και δεν υπάρχει και σημαντικός λόγος εκτεταμένων αποκαλύψεων που είναι αναγκαίες στις μεγάλες, πολύ μεγάλες και πολύπλοκες επιχειρήσεις.

Δεύτερη προϋπόθεση είναι, η εκπαίδευση, εκπαιδεύοντας δηλαδή τη μεγάλη πλειοψηφία των λογιστών που θα λειτουργήσουν τα ΔΛΠ στην πράξη. Σήμερα, δύο και πλέον χρόνια μετά την εισαγωγή τους, τα ΔΛΠ αποτελούν έννοια μνημένων λογιστών ακόμη και ανάμεσα στις ελεγκτικές εταιρίες και τα λογιστήρια των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο επιχειρήσεων. Μια άλλη προϋπόθεση, που όμως δεν εξαρτάται από κανένα κράτος μεμονωμένα, είναι η σταθερότητα των ΔΠΧΠ. 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 ΔΠΧΠ 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 ΔΠΧΠ/ΔΛΠ δεν αποτελούν ένα τέλειο κατασκεύασμα. Το ότι για παράδειγμα η διοίκηση κάθε εταιρίας δεν υποχρεούται, όπως συμβαίνει σε ΗΠΑ και Αγγλία, 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 ΔΛΠ, ενώ ταυτόχρονα κρύβονται οι ευθύνες των διοικήσεων. Η εισαγωγή των ΔΛΠ σε πλατύτερη βάση δεν σημαίνει αυτόματη και άνευ προσπάθειας βελτίωση της πληροφόρησης. Υπάρχουν τεράστιες διαφορές ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων κατά ΔΛΠ ανάμεσα στις εταιρίες, που συνήθως αντανακλούν 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 ΔΛΠ είναι φιλοσοφίας αρχών και όχι κανόνων. Οι αρχές επιδέχονται και διαφορετικές ερμηνείες και αυτό είναι και το μειονέκτημά τους. Για να μπορέσουν να εφαρμοστούν σε όλες τις επιχειρήσεις τα ΔΛΠ θα χρειαστούν οπωσδήποτε τυποποιήσεις και εναρμόνιση του ΕΓΛΣ στα μέτρα όσων προβλέπονται στα ΔΛΠ, χωρίς αντιφατικούς περιορισμούς υπαγορευόμενους από άλλες διατάξεις της φορολογικής και εμπορικής νομοθεσίας. Οτιδήποτε ξένο προς τα ΔΛΠ προστεθεί απλά θα αυξήσει το κόστος λειτουργίας των επιχειρήσεων στην Ελλάδα, επηρεάζοντας αρνητικά το όλο εγχείρημα.

Στη χώρα μας υπάρχει και παράδοση υπερβολής, και όχι μόνο σε λογιστικά θέματα. Σαν παράδειγμα αναφέρεται η υποχρέωση για πλήρεις τριμηνιαίες καταστάσεις και η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ στις θυγατρικές, θέματα που είναι προαιρετικά στις περισσότερες χώρες. Θα πρέπει να κυριαρχήσει η απλοποίηση ώστε να απαλλαγούμε από τις γνώριμες στους Έλληνες λογιστές αναπτύξεις λογιστικών σχεδίων σε βάθος χιλιάδων λογαριασμών που φτάνουν στα όρια μοναδικών λογιστικών εφευρέσεων. Ταυτόχρονα ο ρόλος της δεν περιορίζεται στον προσδιορισμό του φορολογικού αποτελέσματος, δραστηριότητα που πλέον αντιπροσωπεύει ένα μικρό και όχι το σημαντικότερο αντικείμενό

της. Οι στόχοι της λογιστικής σήμερα είναι η δημιουργία προστιθέμενης αξίας μέσω της αποτελεσματικής χρησιμοποίησης πόρων, η ικανοποίηση των νομίμων ενδιαφερόντων των συναλλασσόμενων με την επιχείρηση (όπως μέτοχοι, εργαζόμενοι, προμηθευτές, Κράτος, πελάτες, τρίτοι), η ανάλυση και ερμηνεία πληροφοριών για την λήψη βραχυπρόθεσμων ή στρατηγικών αποφάσεων, η προετοιμασία οικονομικών αποτελεσμάτων και επικοινωνία με τρίτους, ο έλεγχος του κόστους μέσω μεθόδων κοστολόγησης και προϋπολογισμών, και η διαχείριση κινδύνων και ο υπολογισμός των φόρων. Είναι γεγονός ότι τα τελευταία χρόνια υπήρξε προβληματισμός και έγιναν κάποια βήματα έστω και αντιφατικά απαγκίστρωσης των επιχειρήσεων από τον φορολογικό κανονιστικό παραλογισμό. Υπάρχει όμως η αντίληψη της σταδιακής προσαρμογής της νομοθεσίας στα σύγχρονα δεδομένα. Όπως όμως έλεγε και ο Γκαίτε, στη μέση του δρόμου ανάμεσα στα άκρα δεν βρίσκεται συνήθως η λύση αλλά το ίδιο το πρόβλημα. Συμπερασματικά, η φορολογική νομοθεσία δεν πρέπει να επηρεάζει τη λογιστική καθημερινή πρακτική. Ο απογαλακτισμός της λογιστικής από τις φορολογικές παρεμβάσεις αποτελεί βασικό όρο ανάπτυξης του λογιστικού μας συστήματος

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 είναι ασφαλώς δύσκολο και απαιτεί την συνέργια όλων των εμπλεκόμενων φορέων, κάθε ένας από τους οποίους θα πρέπει να επιδείξει την απαιτούμενη ωριμότητα αντιλαμβανόμενος τον ρόλο και τις ευθύνες του.

ΠΗΓΕΣ

- + International Financial Reporting Standards, as at 1 September 2005. Issued by the
- + International Accounting Standards Board (IASB),
(<http://www.iasb.co.uk>),([www.ia-sb.org/-38k-](http://www.ia-sb.org/))
- + International Accounting Standards Committee (IASC),
- + Ινστιτούτο
Δημοκρατίας(www.idKaramanlis.gr/html/arxeio/gr/articles/triandafilou/triand030512-1.htm/-34k-)
- + Διεθνή Λογιστικά
Πρότυπα(62.1.43.74/Eti/UplpDFs/eKpeudeutiko/oktovrios%202007/dlp_Kai_epiptoseis_stin_elliniki_Kefalaiagora.pdf)
- + Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (www.in.gr/news/enormities/b_o_6.htm-18k-)
- + Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Ελληνική
Κεφαλαιαγορά(www.as.gr/content/gr/about/events/files/Thomadakis.puff-)
- + Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα-Ελληνική
Δημοκρατία(www.eneiset.gr/files/info/060323%20N118ap%20ΣΟΕΛ%20ΔΙΟΡΘΩΣΗ%20ΛΑΘΩΝ.pdf-)
- + Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών "Συμβατές" με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οι
Ελληνικές Εταιρείες (athenstock.blogspot.com/2008/07/blog-post_7614.html-115k-)
- + Kathimerini.gr
(news.Kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_economy_1_22/4/2006_181688_52k)
- + Kathimerini.gr
(Portal.Kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_mc2_10004_02/06/2006_155392-66k-)
- + [Ermes.stockwatch.com.cy/media/announce_word/2008-](http://Ermes.stockwatch.com.cy/media/announce_word/2008-05/May02_2008_ERMES_FinalResults2007.doc-)
[05/May02_2008_ERMES_FinalResults2007.doc-](http://Ermes.stockwatch.com.cy/media/announce_word/2008-05/May02_2008_ERMES_FinalResults2007.doc-)

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ✚ Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος και Βρουστούρης Κ. Παναγιώτης, "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες", Εκδόσεις Σταμούλη ΑΕ, Αθήνα 2002.
- ✚ Σακκέλης Ι. Εμμανουήλ "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία", Εκδόσεις Ε. Σακκέλη, Αθήνα 2002.
- ✚ Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ "Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδόσεις Ε. Σακκέλη, Αθήνα 2005
- ✚ Γεωργίου Άθως "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα", Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα 2003
- ✚ Καραγιάννης Ι. Δημήτριος (Καθηγητής Κοστολόγησης), Καραγιάννης Ι. Ιωάννης (Κοστολόγος –Φοροτέχνης Λογιστής), Καραγιάννη Δ. Αικατερίνη-Ειρήνη(Οικονομολόγος –Φοροτεχνικός), "Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα", παραδείγματα-εφαρμογές(ΔΠΧΠ), Εκδόσεις Καραγιάννη, Θεσσαλονίκη 2005

