

## **Περίληψη**

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

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

Στον ελληνικό χώρο, η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. θα παράσχει αύξηση της αναγνωρισιμότητας των χρηματιστηριακών αγορών, βοήθεια στους επενδυτές για διευρωπαϊκές κλαδικές συγκρίσεις σε μια ολοένα και περισσότερο συγκλίνουσα κοινοτική κεφαλαιαγορά, μεγαλύτερη διαφάνεια στην παρουσίαση οικονομικών πληροφοριών, αναβάθμιση της πληροφόρησης του επενδυτικού κοινού και στην τελική μείωση του κόστους κεφαλαίου (μετοχικού ή δανειακού), ευκολότερη πρόσβαση σε μια ενιαία αγορά κεφαλαίου στην Ε.Ε., ευκαιρίες στις εταιρίες για επαναξιολόγηση εσωτερικών συστημάτων, διαδικασιών, αλλά και στρατηγικής, αύξησης της ρευστότητας της αγοράς.

Η παρούσα εργασία ουσιαστικά αποτελείται από δύο μέρη. Στο πρώτο μέρος παρουσιάζεται αναλυτικά η πορεία δημιουργίας, ανάπτυξης και υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τόσο σε Διεθνές Επίπεδο, όσο και στον ελληνικό χώρο. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια πρώτη εισαγωγή στην έννοια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στις διεθνείς διεργασίες βάσει των οποίων σήμερα η πλειοψηφία των ανεπτυγμένων χωρών προχωρά στην υιοθέτηση τους ως βασικό λογιστικό σχέδιο. Επίσης, στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι διεθνείς φορείς οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για την ανάπτυξη

**ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ**  
*ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ ΣΤΟΝ ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΧΩΡΟ*  
*Δ.Π.Χ.Π. 1 - 1<sup>Η</sup> ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ*  
*ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ*

των προτύπων, σύγχρονες τάσεις και προοπτικές, καθώς και μια συνοπτική ανάλυση των πολλαπλών ωφελειών από τη υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.

Στο δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας, υπάρχει μια αναλυτική παρουσίαση του Ευρωπαϊκού καθεστώτος. Παρουσιάζεται ολόκληρη η προεργασία από πλευράς Ευρωπαϊκής Ένωσης για την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π., οι σημαντικότεροι Ευρωπαϊκοί φορείς, καθώς και οι κυριότερες νομοθετικές ρυθμίσεις και τα αποτελέσματα που έχουν επιφέρει στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Στο τρίτο κεφάλαιο, αναλύεται διεξοδικά η κατάσταση υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα. Μέσα από τη ανάλυση όλων των νομοθετικών ρυθμίσεων και των επιπτώσεων που δημιουργούνται για τις ελληνικές επιχειρήσεις, δίνεται μια σφαιρική ανάλυση της παρούσας κατάστασης και της πορείας υιοθέτησης των Δ.Λ.Π., ενώ παράλληλα αναδύονται τα πολλαπλά οφέλη του νέου λογιστικού συστήματος και τίθενται καίρια ζητήματα για τη περαιτέρω πορεία εφαρμογής.

Το δεύτερο μέρος της εργασίας αποτελεί ουσιαστικά μια πρακτική προσέγγιση της υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. Η παρουσίαση και ανάλυση του Δ.Π.Χ.Π.1 «1<sup>Η</sup> ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ» παρέχει μια σαφή εικόνα για τον τρόπο με τον οποίο οι ελληνικές επιχειρήσεις θα πρέπει να υιοθετήσουν τα Δ.Λ.Π. και να προχωρήσουν με τις αντίστοιχες διαδικασίες μετάβασης. Η παρούσα εργασία αναλύει διεξοδικά όλο το Δ.Π.Χ.Π. 1, παρουσιάζοντας θεωρητικά και πρακτικά παραδείγματα όλων των ζητημάτων που θέτει το πρότυπο, συμπεριλαμβανομένων και των έξι προαιρετικών απαλλαγών και των τριών υποχρεωτικών εξαιρέσεων. Τέλος, παρουσιάζεται ένα ολοκληρωμένο πρακτικό παράδειγμα μετατροπής, που στοχεύει στη προσφορά σφαιρικής γνώσης για τη μετατροπή από τα εθνικά πρότυπα στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

## **Περιεχόμενα**

### **Κεφάλαιο 1: Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Διεθνείς Εξελίξεις**

1. Η ανάγκη θέσπισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .....	2
2. Ορισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .....	4
3. Κυριότεροι Φορείς.....	5
3.1. Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB).....	5
a. Σκοποί του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .....	7
b. Οργανωτική Δομή του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .....	7
3.2. Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) και Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) .....	8
4. Διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π. ....	9
5. Στάδια Εξέλιξης της διαδικασίας διαμόρφωσης των Δ.Λ.Π. ....	10
6. Σύγχρονες Τάσεις και Προοπτικές.....	14
7. Σχέση των Δ.Λ.Π. στις αναπτυσσόμενες χώρες του κόσμου .....	15
8. Οφέλη από τη σύγκλιση των Εθνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .....	17
9. Κατάσταση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – Πίνακες .....	20

### **Κεφάλαιο 2: Η Ευρωπαϊκή Νομοθεσία και οι Εξελίξεις στον Ευρωπαϊκό Χώρο**

1. Εισαγωγή: Οι προεργασίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.....	31
2. Κανονισμός 1606/2002 - Παρουσίαση και ανάλυση κυριότερων σημείων .....	34
3. Ευρωπαϊκοί Φορείς	
3.1. CESR (Committee of European Securities Regulators) .....	37
3.2. ARC (Accounting Regulatory Committee) & EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) .....	41
4. Κανονισμός 1725/2003 και λοιπές τροποποιήσεις .....	44
5. Συμπεράσματα .....	47
6. Πορεία υιοθέτησης του κανονισμού για τα Δ.Λ.Π. – Πίνακες .....	50

### **Κεφάλαιο 3: Ανάλυση της Ελληνικής Νομοθεσίας και Εξελίξεις στον Ελληνικό Χώρο**

1. Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης στην Ελλάδα .....	59
2. Ισχύουσα Νομοθεσία .....	59
3. Παρουσίαση και Ανάλυση του Νόμου 3229/2004 σχετικά με την υιοθέτηση και 1η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .....	63

**ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ**  
**ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ ΣΤΟΝ ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΧΩΡΟ**  
**Δ.Π.Χ.Π. 1 - 1<sup>Η</sup> ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**  
**ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ**

4. Ανάλυσης της Παρούσας Κατάστασης .....	73
5. Οφέλη για την Ελληνική Αγορά από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. ....	77
 <b>Κεφάλαιο 4: Δ.Π.Χ.Π. 1 – 1<sup>η</sup> Εφαρμογή των Διεθνών Πρότυπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Παρουσίαση και Ανάλυση</b>	
1. Εισαγωγή (ΕΙΣ1- ΕΙΣ7).....	85
2. Σκοπός και Πεδίο Εφαρμογής (§2 - §5).....	87
3. Καταχώρηση και Αποτίμηση (§6).....	88
4. Βήματα Μετάβασης στα Διεθνή Πρότυπα (§9 - §12).....	88
5. Αρχικός Ισολογισμός Έναρξης).....	93
6. Έναρξη Ισχύος .....	94
7. Απαλλαγές & Εξαιρέσεις – Εισαγωγή.....	95
8. Προαιρετικές Εξαιρέσεις.....	97
<b>8.1</b> Ενοποιήσεις επιχειρήσεων .....	97
<b>8.1.1</b> Δ.Λ.Π. 22.....	97
<b>8.1.2</b> Δ.Π.Χ.Π. 1 και Ισολογισμός Ενάρξεως.....	99
<b>8.1.3</b> Επιπτώσεις από τη μη αναδρομική εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 22.....	100
<b>8.1.4</b> Συμμόρφωση με τις απαιτήσεις καταχώρισης και αποτίμησης των Δ.Π.Χ.Π. ....	101
<b>8.1.5</b> Εύλογη αξία.....	103
<b>8.1.6</b> Αποτίμηση.....	105
<b>8.1.7</b> Υπεραξία.....	105
<b>8.1.8</b> Μη ενοποίηση θυγατρικής προγενέστερα της μετάβασης.....	110
<b>8.1.9</b> Δικαιώματα μειοψηφίας / Αναβαλλόμενοι Φόροι.....	110
<b>8.1.10</b> Χειρισμός Συγγενών και Επενδύσεων σε Κοινοπραξίες.....	110
<b>8.2</b> Εύλογη αξία ή αναπροσαρμογή ως κόστος εκκίνησης.....	111
<b>8.2.1</b> Ενσώματα Πάγια & Επενδύσεις σε Ακίνητα: Σχολιασμός.....	114
<b>8.2.2</b> Ιδιοχρησιμοποιούμενα Ενσώματα Πάγια.....	115
<b>8.2.3</b> Επενδύσεις σε Ακίνητα.....	122
<b>8.2.4</b> Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.....	124
<b>8.3</b> Παροχές σε εργαζομένους.....	128
<b>8.4</b> Σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές.....	137
<b>8.5</b> Σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα.....	140
<b>8.6</b> Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θυγατρικών, συγγενών και κοινοπραξιών.....	143
<b>8.6.1</b> Δ.Λ.Π. 27 & 28.....	143
<b>8.6.2</b> Δ.Π.Χ.Π. 1 .....	146

**ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ**  
*ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ ΣΤΟΝ ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΧΩΡΟ*  
*Δ.Π.Χ.Π. 1 - 1<sup>Η</sup> ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ*  
*ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ*

<b>9.</b>	<b>ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΕΣ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ.....</b>	<b>148</b>
<b>9.1</b>	<b>Διαγραφή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.....</b>	<b>148</b>
<b>9.2</b>	<b>Λογιστική αντιστάθμισης.....</b>	<b>163</b>
<b>9.3</b>	<b>Εκτιμήσεις.....</b>	<b>171</b>
<b>10.</b>	<b>Παρουσίαση και Γνωστοποίηση(§35 - 46§).....</b>	<b>176</b>
<b>11.</b>	<b>Απλοποιημένο πρακτικό παράδειγμα μετατροπής οικονομικών καταστάσεων από Ε.Λ.Π. σε Δ.Π.Χ.Π. και συμφωνία του Λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον».....</b>	<b>180</b>
<b>12.</b>	<b>ΠΗΓΕΣ.....</b>	<b>199</b>

**ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ**  
*ΣΥΓΧΡΟΝΕΣ ΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ ΣΤΟΝ ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΧΩΡΟ*  
*Δ.Π.Χ.Π. 1 - 1<sup>Η</sup> ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ*  
*ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ*

**Κατάσταση Πινάκων**

**Πίνακας 1:**

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Υιοθετημένα στην Ευρωπαϊκή Ένωση  
από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή .....21

**Πίνακας 2:**

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που δεν έχουν ακόμα υιοθετηθεί  
στην Ευρωπαϊκή Ένωση .....23

**Πίνακας 3:**

Διερμηνείες Υιοθετημένες στην Ευρωπαϊκή Ένωση  
από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή .....25

**Πίνακας 4:**

Διερμηνείες που δεν έχουν ακόμα υιοθετηθεί  
στην Ευρωπαϊκή Ένωση .....27

**Πίνακας 5:**

Κατάσταση εκδόσεων Διεθνών Πρότυπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης .....28

**Πίνακας 6:**

Προγραμματισμός εφαρμογής του κανονισμού για τα Δ.Λ.Π. (1606/2002)  
στην Ευρωπαϊκή Ένωση των 15 ..... 50

**Πίνακας 7:**

Εισηγμένες εταιρίες που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. ....75

**Πίνακας 8:**

Προαιρετικές Απαλλαγές & Εξαιρέσεις σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.1 .....95

**Πίνακας 9:**

Επιλογές Αποτίμησης και Καταχώρισης Παγίων .....113

**Πίνακας 10:**

Μέσα αντιστάθμισης.....166

**Πίνακας 11:**

Αντισταθμιζόμενα στοιχεία .....167

**Πίνακας 12:**

Λογιστική Παρακολούθηση της Αντιστάθμισης .....169

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1**

**ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

**ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ**

## **1. Η ανάγκη θέσπισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

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

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

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

Αυτή η παγκόσμια αγορά κεφαλαίων χρειάζεται αλλά δεν έχει ακόμα μία κοινή «λογιστική γλώσσα» για να είναι δυνατή η μεταφορά των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Η αναγνώριση αυτής της ανάγκης είναι άλλη μια πολύ σημαντική επιρροή και κύρια δύναμη στην ανάπτυξη και στην εφαρμογή των διεθνών



λογιστικών και ελεγκτικών προτύπων. Χωρίς αυτήν την κοινή γλώσσα, υπάρχει αμφιβολία για το κατά πόσο μπορεί να επιτευχθεί μία αποτελεσματική διεθνή αγορά με διαφορετικά εθνικά πρότυπα. Λαμβάνοντας υπόψη όλα αυτά, γίνεται αντιληπτό ότι η ανάγκη για παγκόσμια ομοιομορφία στις λογιστικές καταστάσεις ήταν και παραμένει επιτακτική.

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

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

Επιπλέον, την ανάγκη υιοθέτησης Δ.Λ.Π. υπαγόρευαν διεθνή σκάνδαλα που επέφεραν έντονους κλυδωνισμούς στην εμπιστοσύνη των επενδυτών. Η κατάρρευση της εταιρείας Enron και τα σκάνδαλα στον τομέα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Parmalat κ.λ.π.) που ακολούθησαν, έδωσαν αφορμή στην Ε.Ε. για την εξέταση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, του υποχρεωτικού ελέγχου των επιχειρήσεων, της εταιρικής διακυβέρνησης και των αγορών κινητών αξιών. Μετά την κρίση της Enron, η

απάντηση των ΗΠΑ στο ζήτημα της αποκατάστασης της εμπιστοσύνης των επενδυτών ήταν ο νόμος Sarbanes Oxley Act. Κατόπιν αυτού "επεβλήθη" στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή να επανεξετάσει τον υποχρεωτικό λογιστικό έλεγχο των επιχειρήσεων ως μέρος των πρωτοβουλιών για την τόνωση της εταιρικής διακυβέρνησης.

## **2. Ορισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Με τον όρο Λογιστικά Πρότυπα, εννοούμε το σύνολο των γενικά αποδεκτών Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων και Διαδικασιών, η ανάπτυξη, καθιέρωση και εφαρμογή των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και κατ' επέκταση σε ακριβή, αληθή, ομοιόμορφη και απαλλαγμένη προκαταλήψεων πληροφόρηση των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων.

Οι δύο βασικές αρχές των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να συντάσσονται με την **Αρχή της Συνέχισης της Επιχείρησης** (going concern), δηλαδή ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει να λειτουργεί και ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια φωτογραφία της οικονομικής μονάδος κατά το χρόνο σύνταξης αυτών, γιατί σε αντίθετη περίπτωση οι αξίες που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις δεν θα αντιπροσωπεύουν την πραγματικότητα και με την **Αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων**, δηλαδή ότι τα αποτελέσματα των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται (και όχι κατά την είσπραξη ή πληρωμή μετρητών ή ισοδύναμων τους) και καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων στις οποίες αφορούν (Accrual basis of accounting).

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

### 3. Κυριότεροι Φορείς

#### 3.1. Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC)

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee) είναι ο φορέας ανάπτυξης και έκδοσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Ιδρύθηκε στις 29/6/1973 ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας των επαγγελματικών λογιστικών σωμάτων 10 χωρών (Αυστραλία, Καναδάς, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο, Ιρλανδία και ΗΠΑ).

Οι εργασίες της IASC διεξάγονται από ένα συμβούλιο που συγκροτούν αντιπροσωπεύει δεκατριών χωρών κατ' ανώτατο όριο και τεσσάρων οργανώσεων, κατ' ανώτατο όριο, που ενδιαφέρονται για την παρουσίαση των οικονομικών πληροφοριών, με κύριο έργο την εκπόνηση λογιστικών προτύπων που θα οδηγούσαν στη βελτίωση της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων, ειδικά για χώρες που δεν υφίσταντο θεσμοθετημένα Λογιστικά Πρότυπα. Στις αρχές της δεκαετίας 1990 ξεκίνησε μία σοβαρή προσπάθεια αναβάθμισης των Δ.Λ.Π. και περιορισμού των εναλλακτικών χειρισμών ενώ η Επιτροπή υιοθέτησε ως επίσημη στρατηγική επιλογή, τα δημοσιευόμενα από αυτή Πρότυπα να παρέχουν γενικές κατευθύνσεις λογιστικής συμπεριφοράς. Από τον Απρίλιο του 2001 άλλαξε η μορφή της Επιτροπής, καθώς με μία από τις πρώτες αποφάσεις που έλαβε την 1η Απριλίου 2001, μετονόμασε την IASC σε Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Επιπλέον, συστάθηκε το IASC Foundation με όργανα τους Trustees (Θεματοφύλακες) και το IASB (International Accounting Standards Board) περιλαμβάνοντας εκπροσώπους από 91 χώρες. Παράλληλα το IASB (εφεξής **Συμβούλιο**) προχώρησε στην έκδοση ενός νέου Προτύπου, ονομαζόμενου «Preface to International Financial Reporting Standards» (Προετοιμασία για τα Δ.Π.Χ.Π.) μέσω του οποίου επικύρωσε όλα τα Λογιστικά Πρότυπα που είχαν εκδοθεί έως τότε (Δ.Λ.Π.) και τα μετονόμασε σε Δ.Π.Χ.Π.

«Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης»<sup>1</sup>. Μέχρι σήμερα το Συμβούλιο έχει εκδώσει 41 Δ.Λ.Π., 33 Διερμηνείες και 4 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Σήμερα βρίσκονται σε ισχύ 34 Πρότυπα καθώς 7 έχουν καταργηθεί<sup>2</sup>.

Επιπλέον, το Μάρτιο του 2004 το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δημοσιοποίησε τα διεθνή πρότυπα **Δ.Π.Χ.Π. 3**, **Δ.Π.Χ.Π. 4**, **Δ.Π.Χ.Π. 5**, καθώς και τις τροποποιήσεις στο πρότυπο **IAS 39**, τα οποία πρέπει και αυτά να εφαρμοστούν από τις εισηγμένες επιχειρήσεις πριν την καταληκτική ημερομηνία της 31/12/2005.

Σχετικά με το **Δ.Π.Χ.Π. 3** που έχει πλέον μπει σε εφαρμογή, προβλέπεται όλες οι **εξαγορές και συγχωνεύσεις**, να παρουσιάζονται ως εξαγορές. Τα οικονομικά στοιχεία, σύμφωνα με αποτελέσματα μελέτης της PricewaterhouseCoopers θα έχουν πλέον μεγαλύτερη διαφάνεια, καθώς οι εταιρίες υποχρεούνται να προσδιορίζουν, να αποτιμούν και στην συνέχεια να παρακολουθούν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν με εξαγορές.

Από την άλλη η πρώτη φάση του προτύπου για τα ασφαλιστικά συμβόλαια δηλαδή το **Δ.Π.Χ.Π. 4**, εξασφαλίζει ένα πλαίσιο για τα ασφαλιστικά συμβόλαια και επιτρέπει στους ασφαλιστές να επιτύχουν τη μετάβαση στα **Δ.Π.Χ.Π.**

Εξάλλου, σύμφωνα με την ίδια ανακοίνωση της μελέτης από την PricewaterhouseCoopers, ένας από τους κύριους στόχους του **Δ.Π.Χ.Π. 5** είναι η σύγκλιση με τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα (**US GAAP**) σε σχέση με τις υποχρεώσεις μέτρησης και παρουσίασης των μακροπρόθεσμων στοιχείων ενεργητικού τα οποία διακρατούνται για μελλοντική πώληση ('held for sale').

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης δίνουν στους επενδυτές και στους άλλους χρηματοδότες τη δυνατότητα πρόσβασης σε υψηλής ποιότητας πληροφόρηση με στοιχεία συγκρίσιμα με επιχειρήσεις εκτός τοπικών συνόρων.

---

<sup>1</sup> Ήδη βρίσκεται υπό εξέλιξη από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, έργο για τη δημιουργία Δ.Λ.Π. για μικρομεσαίες επιχειρήσεις –στην ουσία μια σχετικά απλουστευμένη εκδοχή των υπαρχόντων– με προφανή σκοπό την τελική επέκταση των Δ.Λ.Π. σε όλες τις ιδιωτικές επιχειρήσεις

<sup>2</sup> Τα Δ.Λ.Π., τα Δ.Π.Χ.Π. και οι ΜΕΔ παρουσιάζονται σε πίνακα στο τέλος του Κεφαλαίου καθώς και το επίπεδο υιοθέτησής τους από τους αρμόδιους φορείς της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

#### **a. Σκοποί του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Οι σκοποί του Συμβουλίου, όπως αυτοί διατυπώθηκαν στο αρχικό της καταστατικό, που εγκρίθηκε το 1992 αλλά και στην αναθεώρηση που επακολούθησε το 2000, ήταν οι κάτωθι:

- ü Η δημιουργία και δημοσίευση Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας, κατανοητών και με δυνατότητα εφαρμογής σε παγκόσμιο επίπεδο με τα οποία να διασφαλίζεται η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων με τρόπο διαφανή και συγκρίσιμο βοηθώντας έτσι τους συμμετέχοντες στις παγκόσμιες αγορές κεφαλαίων και τους λοιπούς χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στη λήψη ορθολογικών οικονομικών αποφάσεων.
- ü Η επίτευξη σύγκλισης των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων με τα Διεθνή και η προώθηση της χρήσης και της αυστηρής εφαρμογής αυτών των προτύπων
- ü Η βελτίωση και εναρμόνιση των κανονισμών, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων

#### **b. Οργανωτική Δομή του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελείται από:

- ü Τους Επιτρόπους (Trustees), 19 τον αριθμό, οι οποίοι προέρχονται από διάφορες χώρες και έχουν ως κύριο σκοπό την επιλογή των μελών του IASB, της Μόνιμης Επιτροπής Διεργητικών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου, την παρακολούθηση των εργασιών του Συμβουλίου και την εξεύρεση των απαραίτητων πόρων.
- ü Το Συμβούλιο (Board), 14 τον αριθμό, Ένα από τα πρώτα αντικείμενα εργασίας του Συμβουλίου ήταν η υιοθέτηση των ήδη υπαρχόντων Δ.Λ.Π.,

όπως αυτά είχαν διακηρυχθεί από την IASC<sup>3</sup>. και υποστηρίζονται στο έργο τους από τεχνικές επιτροπές (IFRIC και SAC).

- ü Το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (Standards Advisory Council) το οποίο παρέχει ένα φόρουμ συμμετοχής οργανισμών και ατόμων που ενδιαφέρονται για τα Δ.Λ.Π., με πρωταρχικό σκοπό την παροχή συμβουλών προς το Συμβούλιο για τεχνικά θέματα
- ü Τη Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Standing Interpretation Committee), με ευθύνη σε θέματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα Πλαίσια του Εννοιολογικού Πλαισίου του IASC.

Πρόεδρος του IASB είναι ο Άγγλος Sir David Tweedie.

### **3.2. Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC) και Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)**

Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών το 2000 είχε ως μέλη της 143 επαγγελματικές ενώσεις από 104 χώρες. Οι ενώσεις αυτές εκπροσωπούν πάνω από 2 εκατομμύρια λογιστές. Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών ορίζει πέντε από τους δεκαεννέα Επιτρόπους στο IASB. Η σχέση των δύο Οργανώσεων καθορίζεται από ένα πλαίσιο αμοιβαίων δεσμεύσεων και συμφωνιών. Η ιδιότητα του μέλους της IASC (που είναι η ίδια όπως αυτή της IFAC) αναγνωρίζει στην αναθεωρημένη συμφωνία ότι η IASC έχει πλήρη και απόλυτη αυτονομία στο να θέτει και να εκδίδει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα μέλη συμφωνούν να υποστηρίζουν τους σκοπούς της IASC, αναλαμβάνοντας τις ακόλουθες υποχρεώσεις:

---

<sup>3</sup> «...Όλα τα Πρότυπα και οι Διερμηνείες, που εκδόθηκαν κάτω από τις προηγούμενες δομές, συνεχίζουν να είναι εφαρμόσιμα μέχρι αυτά να τροποποιηθούν ή αποσυρθούν. Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) μπορεί να τροποποιήσει ή να αποσύρει Δ.Λ.Π. ή Διερμηνείες της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών, τα οποία εκδόθηκαν κάτω από τις προηγούμενες δομές της IASC, καθώς και να εκδώσει καινούργια Πρότυπα και Διερμηνείες. Από εδώ και στο εξής, τα πρότυπα που θα εκδίδονται από το IASB δε θα λέγονται Δ.Λ.Π. (IAS), αλλά Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) ή Αναφοράς (ΔΠΧΑ) Δ.Π.Χ.Π. (International Financial Reporting Standards). »

«Να υποστηρίξουν το έργο της IASC, δημοσιεύοντας στις αντίστοιχες χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το συμβούλιο της IASC και να καταβάλουν κάθε δυνατή προσπάθεια:

(i) Για να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις ακολουθούν από κάθε ουσιώδη άποψη τα Δ.Λ.Π. και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.

(ii) Να πείθουν τις κυβερνήσεις και τα όργανα λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ακολουθούν τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη.

(iii) Να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ακολουθούν τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.

(iv) Να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις ακολουθούν τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη.

(v) Να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Δ.Λ.Π. διεθνώς.

#### **4. Διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π.**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αναπτύσσονται αποκλειστικά από την Επιτροπή (σημερινό Συμβούλιο) Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π. είναι σύνθετη και χρονοβόρα, ώστε να εξασφαλίζεται η μεγαλύτερη δυνατή αποδοχή και διαφάνεια. Περιληπτικά, η διαδικασία έχει ως εξής:

Όταν κάποιο σημαντικό θέμα επιλεγεί και ενταχθεί από το Συμβούλιο της IASC στο πρόγραμμα δράσης του, τότε ορίζεται μία επιτροπή η οποία συγκαλείται για να εξετάσει το θέμα. Η επιτροπή αυτή συντάσσει ένα συνοπτικό ενημερωτικό σημείωμα προς το Συμβούλιο το οποίο περιλαμβάνει μία σύνοψη των διαφόρων προσεγγίσεων που βρέθηκαν παγκόσμια για την αντιμετώπιση του

συγκεκριμένου θέματος. Αποτέλεσμα αυτής της εργασίας είναι η έκδοση σχεδίων κατά θέμα.

Τα σχέδια αυτά υποβάλλονται στο Συμβούλιο προς έγκριση και εφόσον εγκριθούν από τα 2/3 αυτού, διαβιβάζονται στους ενδιαφερόμενους για μελέτη και σχόλια. Οι ενδιαφερόμενοι είναι τα λογιστικά σώματα, οι κυβερνήσεις, οι χρηματοπιστηριακές αρχές κ.λ.π. Τα σχόλια των ανωτέρω ενδιαφερομένων λαμβάνονται υπόψη από το Συμβούλιο της IASC και γίνονται οι κατάλληλες επεμβάσεις, όπου χρειάζεται, στο αρχικό σχέδιο. Έπειτα, το νέο σχέδιο, εφόσον εγκριθεί από τα 3/4 του Συμβουλίου, λαμβάνει τη μορφή Λογιστικού Προτύπου.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δημοσιεύονται στην Αγγλική γλώσσα και μπορούν να μεταφράζονται στις εθνικές γλώσσες από τα ενδιαφερόμενα Λογιστικά Σώματα με την έγκριση της IASC. Επισημαίνεται ότι τα Δ. Λ. Π. δεν κατισχύουν των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων. Ωστόσο, η επιτυχία της IASC έγκειται στο να πείσει όλο και περισσότερα διαφορετικά ενδιαφερόμενα μέρη στην υιοθέτησή τους.

##### **5. Στάδια Εξέλιξης της διαδικασίας διαμόρφωσης των Δ.Λ.Π.**

Για την κατανόηση, ερμηνεία και αποτελεσματική αξιοποίηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη σημερινή εποχή της σταδιακής οικειοθελούς επικράτησής τους κρίνεται σκόπιμη μια συνοπτική παρουσίαση των βασικών φάσεων εξέλιξης του έργου της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η γνώση έστω και συνοπτικά των δραστηριοτήτων και των επιτευγμάτων είναι χρήσιμος οδηγός για την πρόβλεψη, κατανόηση και αξιολόγηση της πορείας της Επιτροπής στο μέλλον.

Μια προσεκτική εξέταση της ιστορίας της Επιτροπής Δ.Λ.Π., μπορεί να αποκαλύψει τις ακόλουθες τρεις φάσεις εξέλιξης της ως φορέα καθορισμού Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Ο διαχωρισμός των τριών φάσεων εξέλιξης και διαδικασίας θέσπισης των Δ.Λ.Π. βασίζεται στο τελικό προϊόν αυτής της διαδικασίας δηλαδή στα εκδοθέντα Δ.Λ.Π.



**Πρώτη φάση (1973 – 1985).** Η πρώτη φάση χαρακτηρίζεται από την προσπάθεια της Επιτροπής για τη θέσπιση ενός βασικού κορμού Λογιστικών Προτύπων τα οποία να καλύπτουν βασικά θέματα, όπως είναι η λογιστική των αποθεμάτων, της χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) και των παγίων περιουσιακών στοιχείων. Στα πρώτα της βήματα η Επιτροπή επέλεξε τη στρατηγική της υιοθέτησης όλων εκείνων των βασικών μεθόδων λογιστικής πρακτικής που είχαν υιοθετηθεί και βρίσκονταν σε χρήση από τα σημαντικότερα κράτη του πλανήτη. Αυτή η προσέγγιση της «ελάχιστης κοινής βάσης», είχε σαν αποτέλεσμα την έκδοση ενός αριθμού προτύπων κάθε ένα από τα οποία επέτρεπε την εφαρμογή διαφορετικών λογιστικών αρχών σε παρόμοιες καταστάσεις, χωρίς να διατυπώνεται απαραίτητα κάποια ξεκάθαρη εννοιολογική βάση, η οποία να θεμελιώνει την χρήση αυτών των εναλλακτικών χειρισμών. Ωστόσο, ανεξάρτητα από το αν η Επιτροπή στη φάση αυτή επέτυχε ή όχι όλους τους στόχους της, η Επιτροπή κατόρθωσε να νομιμοποιηθεί ως ένας πολυεθνικός φορέας καθορισμού Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

**Δεύτερη φάση (1985 – 1995).** Το κυρίαρχο γεγονός της φάσης αυτής ήταν το Πρόγραμμα Συγκρισιμότητας και Βελτιώσεων που ξεκίνησε με την δημοσίευση του Σχεδίου Έκθεσης No 32, με τίτλο : «Συγκρισιμότητα των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων» και κατέληξε με την έκδοση 10 αναθεωρημένων Προτύπων τα οποία τέθηκαν σε εφαρμογή το 1995. Ο αντικειμενικός στόχος αυτού του προγράμματος ήταν να περιορίσει το εύρος των αποδεκτών εναλλακτικών λογιστικών επιλογών που μπορούσαν να εφαρμοστούν σε συγκεκριμένες περιπτώσεις. Το πρόγραμμα στέφθηκε με επιτυχία καθώς ο αριθμός των αποδεκτών εναλλακτικών επιλογών μειώθηκε, παρόλο που παρέμειναν διαθέσιμες αρκετές εναλλακτικές επιλογές ακόμα και όταν το σχέδιο ολοκληρώθηκε.

Η αποκτηθείσα εμπειρία από αυτή την προσπάθεια ανέδειξε τη μεγάλη δυσκολία του έργου που είχε αναλάβει η Επιτροπή. Είναι σκόπιμο να αναφερθεί η περίπτωση του Δ.Λ.Π. 2 το οποίο καλύπτει τη λογιστική των Αποθεμάτων. Σύμφωνα με το Πρότυπο αυτό παρείχεται στις επιχειρήσεις η δυνατότητα ελεύθερης επιλογής και χρησιμοποίησης μιας από τις ακόλουθες μεθόδους: FIFO, LIFO, Μέσου Σταθμικού Κόστους και Μεθόδου του Βασικού Αποθέματος.

Η Επιτροπή αρχικά αποφάσισε τον περιορισμό των διαθέσιμων εναλλακτικών μεθόδων με απαγόρευση χρησιμοποίησης της LIFO και της μεθόδου του βασικού αποθέματος. Ωστόσο, σε έναν αριθμό χωρών, η μέθοδος LIFO ήταν πολύ δημοφιλής και ταυτόχρονα προτιμητέα λόγω ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης. Κατόπιν αυτών η Επιτροπή έκρινε σκόπιμο να αποδεχθεί την διατήρηση της ύπαρξης της LIFO, η οποία βέβαια υποβιβάστηκε σε επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο, με τη FIFO και τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους να γίνονται οι δύο βασικές μέθοδοι.

Παρά το γεγονός ότι το εύρος των εναλλακτικών μεθόδων δεν περιορίστηκε τόσο όσο ήταν επιθυμητό, το σχέδιο της Συγκρισιμότητας / Βελτιώσεων όπως προαναφέρθηκε, στέφθηκε με επιτυχία. Τα βασικότερα ενδεικτικά επιτεύγματα αυτής της περιόδου είναι:

- Δ.Λ.Π. 2 – Αποθέματα: Η κατάργηση της μεθόδου του Βασικού αποθέματος και ο υποβιβασμός της μεθόδου LIFO ως επιτρεπόμενης εναλλακτικής μεθόδου (από βασική).
- Δ.Λ.Π. 8 – Καθαρό κέρδος ή Ζημία Χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές: Στο αναθεωρημένο πρότυπο περιγράφεται η βασική και η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος για τη διόρθωση των σημαντικών σφαλμάτων. Το νέο Πρότυπο καθιερώνει επίσης της ξεχωριστή απεικόνιση των έκτακτων στοιχείων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Με το αναθεωρημένο Πρότυπο επιτυγχάνεται μια μεγαλύτερη σύγκλιση με την αντίστοιχη ρύθμιση των Προτύπων του FASB των ΗΠΑ.
- Δ.Λ.Π. 11 – Συμβάσεις Κατασκευής Έργων: Το αναθεωρημένο Πρότυπο από τις δύο επιτρεπόμενες μεθόδους της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης και της ολοκλήρωσης υιοθετεί μόνο την πρώτη. Ο στόχος του περιορισμού των εναλλακτικών επιλογών επιτυγχάνεται.
- Δ.Λ.Π. 16 – Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις: Η βάση του ιστορικού κόστους ανακηρύσσεται από το αναθεωρημένο Πρότυπο ως η βασική μέθοδος με την αναπροσαρμοσμένη αξία να υποβιβάζεται ως εναλλακτική μέθοδος.

- Δ.Λ.Π. 23 – Κόστος Δανεισμού: Το αρχικό Πρότυπο προέβλεπε την κεφαλαιοποίηση του χρηματοοικονομικού κόστους της κατασκευαστικής περιόδου ή τον καταλογισμό τους στα αποτελέσματα χρήσεως. Το αναθεωρημένο πρότυπο θεσπίζει ως βασική μέθοδο τον λογισμό του κόστους στα αποτελέσματα και ως επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο τη μεταφορά του σε αύξηση του κόστους του στοιχείου.

Κατά τη δεύτερη αυτή φάση εξέλιξης των Δ.Λ.Π. αναθεωρήθηκαν άλλα πέντε Δ.Λ.Π. 9, 18, 19, 21 και 22.

**Τρίτη φάση (1995 - σήμερα).** Η Τρίτη φάση αρχίζει το 1995, χρόνο κατά τον οποίο η Επιτροπή αποφασίζει να ολοκληρώσει την αποστολή της, με στόχο τη θέσπιση ενός κεντρικού πυρήνα προτύπων στα πλαίσια μιας ιστορικής συμφωνίας με τον Παγκόσμιο Οργανισμό Κεφαλαιαγορών (IOSCO), η Επιτροπή ανέλαβε να ολοκληρώσει την αναθεώρηση μιας ομάδας πολύ σημαντικών για την IOSCO προτύπων. Το έργο αυτό ολοκληρώθηκε στα τέλη του 1998.

Η IOSCO υιοθέτησε το Δ.Λ.Π 7 για τις Καταστάσεις Ταμιακών Ροών και έκανε γνωστό στην Επιτροπή ότι 14 από τα υπάρχοντα την εποχή εκείνη Δ.Λ.Π. δεν χρειάζονταν επιπρόσθετες βελτιώσεις.

Πολλά πρότυπα αναθεωρήθηκαν στην τρίτη αυτή φάση εξέλιξης των Δ.Λ.Π. μεταξύ των οποίων τα Δ.Λ.Π. 1, 5, 12, 13, 14, 19, 32, 33, 34, 36 και 37.

Το 2000, στο Σίδνεϋ της Αυστραλίας, η ολομέλεια της IOSCO υιοθέτησε τριάντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και συνέστησε σε όλα τα μέλη της να τα εφαρμόσουν, τουλάχιστον στις περιπτώσεις διασυνοριακών και πολυεθνικών εκδόσεων.

## **6. Σύγχρονες Τάσεις και Προοπτικές**

Οι σημαντικές κινήσεις υποστήριξης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την Ευρωπαϊκή Ένωση και τον Παγκόσμιο Οργανισμό Κεφαλαιαγορών (IOSCO) επιτάχυναν τους ρυθμούς αναγνώρισης και υιοθέτησης των Προτύπων από πολλά κράτη του κόσμου. Ένας μεγάλος αριθμός κρατών αποφάσισε την πλήρη υιοθέτηση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π. ενώ άλλα κράτη ενσωμάτωσαν στα δικά τους Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα τις βασικές αρχές των Δ.Λ.Π. Κράτη όπως η Γερμανία, Γαλλία, Βέλγιο, Ιταλία αλλά και την Αυστραλία, Κορέα, Τουρκία και Μογγολία είναι μεταξύ των χωρών που υιοθέτησαν τα Δ.Λ.Π.

Πολλά Χρηματιστήρια Αξιών επίσης μεταξύ των οποίων, Λονδίνου, Ζυρίχης, Ρώμης, Στοκχόλμης και Αυστραλίας, άρχισαν να δέχονται την εισαγωγή και διαπραγμάτευση μετοχών εταιριών των οποίων οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Αξιοσημείωτη για το μέλλον και τις προοπτικές των Δ.Λ.Π. είναι η υποστήριξη δεκαπέντε Δ.Λ.Π. από έναν Οργανισμό Παγκόσμιου κύρους όπως είναι η Επιτροπή της Βασιλείας (Ελβετίας) η οποία έχει την ευθύνη του ρυθμιστικού παρεμβατισμού του Τραπεζικού συστήματος σε παγκόσμιο επίπεδο.

Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των ΗΠΑ (SEC) ένας οργανισμός με δεσπόζουσα θέση στη διαμόρφωση κανόνων αρχών και πολιτικών διασφάλισης της αποδοτικότητας και διαφάνειας των χρηματαγορών δεν έχει ακόμη αποφασίσει την πιθανή χρησιμοποίηση των Δ.Λ.Π. Πολλοί βέβαια εκτιμούν ότι το γεγονός της υποστήριξης των Δ.Λ.Π. από τον Παγκόσμιο Οργανισμό IOSCO του οποίου η Επιτροπή SEC αποτελεί το δυναμικότερο ίσως μέλος, σηματοδοτεί μια έμμεση αποδοχή από τη SEC των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Οι προοπτικές για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι μεγάλες, αρκεί οι επενδυτές χρήστες τους, οι επιχειρήσεις και οι κυβερνήσεις των κρατών να κατανοήσουν τα πλεονεκτήματα και τις συνθήκες κέρδους (win – win situations) που δημιουργούν τα Δ.Λ.Π. για όλους. Οι προοπτικές αυτές παρέχουν επίσης μια ευκαιρία στην ακαδημαϊκή κοινότητα της λογιστικής αλλά και τους επαγγελματίες του ευρύτερου χώρου της Χρηματοοικονομικής και της

Λογιστικής να ασχοληθούν σε θεωρητικό αλλά και εφαρμοσμένο επίπεδο με τη διαρκή βελτίωση της ποιότητας των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

## **7. Σχέση των Δ.Λ.Π. στις αναπτυσσόμενες χώρες του κόσμου**

Πολλά αναπτυσσόμενα έθνη δεν έχουν τα δικά τους Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα. Οι Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (GAAP) που χρησιμοποιούν, είναι είτε του Ηνωμένου Βασιλείου, είτε των Η.Π.Α., είτε τα Δ.Λ.Π. Είναι γεγονός ότι στην Ευρώπη, εάν εξαιρέσει κανείς την Αγγλία, η προσαρμογή των λογιστικών καταστάσεων των επιχειρήσεων στα Δ.Λ.Π. δεν είναι ακόμη σε καμία χώρα υποχρεωτική, γεγονός που κρίνεται αναμενόμενο καθώς ακόμα η Ε.Ε. δεν έχει οριστικοποιήσει τη μορφή των διατάξεων. Επιπλέον, η Γαλλία και η Γερμανία είχαν ζητήσει από την Ευρωπαϊκή Ένωση να εξαιρεθούν από την υποχρέωση εφαρμογής του μέτρου μέχρι το 2007, πρόταση η οποία απορρίφθηκε ενώ πιέζουν την Κοινότητα να αναβληθεί το μέτρο ή στη χειρότερη περίπτωση να εξαιρεθούν από την υποχρέωση για έναν ακόμα χρόνο ώστε να πετύχουν την προσαρμογή των επιχειρήσεων της στα νέα δεδομένα.

Το πρόβλημα δημιουργείται από τη καθυστέρηση που παρατηρείται στη τελική ρύθμιση και λήψη αποφάσεων σε επίπεδο Ε.Ε. για τα πρότυπα **32** και **39**. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξετάζει κατά πόσον τα δύο πρότυπα πληρούν τις προϋποθέσεις επικύρωσης σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002, ώστε να μπορέσουν να εφαρμοσθούν από το τέλος του 2005 και εξής. Ο κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 απαιτεί από το 2005 και μετά όλες οι εισηγμένες εταιρείες να καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους με βάση τα Δ.Λ.Π., εφόσον η Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης (ARC) της Ε.Ε. υιοθετήσει τα αναθεωρημένα Δ.Λ.Π. 32 και 39 εντός του φθινοπώρου. Τα περισσότερα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επικυρώθηκαν τον Σεπτέμβριο του 2003 με τον Κανονισμό 1725/2003 της Επιτροπής, τα δύο πρότυπα –το IAS 32 για τη γνωστοποίηση και την παρουσίαση χρηματοοικονομικών μέσων και το IAS 39 για την αποτίμηση και αναγνώριση χρηματοοικονομικών μέσων– είχαν

αποκλεισθεί και κατόπιν έντονων αντιδράσεων από πλευράς Γερμανίας, Ισπανίας και Ιταλίας. Επιπλέον, Στις 14/6/2004 τέσσερις χώρες μέλη αντιτάχθηκαν στη ρύθμιση που επιχειρεί η Ευρωπαϊκής Επιτροπή **με το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων** για τα λογιστικά πρότυπα των παραγώγων. Συγκεκριμένα, **η Γαλλία, η Ιταλία, η Ισπανία και το Βέλγιο** τάχθηκαν εναντίον μιας ενδεχόμενης συμφωνίας, αφήνοντας πλέον ελάχιστο χρόνο για δράσεις από την Επιτροπή. Έξι ακόμη χώρες, μεταξύ των οποίων και η Γερμανία, δεν γνωμοδότησαν για το ζήτημα. Από την άλλη, ένα πιθανό "κλείδωμα" του Πρότυπου IAS 39 για τα παράγωγα, ενδέχεται να θέσει σε κίνδυνο τις προσπάθειες της Επιτροπής για σύγκλιση των Λογιστικών Προτύπων της Ε.Ε. με αυτά των ΗΠΑ.

Η Κομισιόν έχει ήδη συμφωνήσει στο κύριο μέρος των εισηγήσεων του Συμβουλίου. Ωστόσο, εάν δεν υπάρξει εξέλιξη στο επίμαχο Πρότυπο, ενδέχεται οι ΗΠΑ **να μην αποδεχτούν τα ευρωπαϊκά πρότυπα** ως εναλλακτική επιλογή έναντι των Γενικώς Αποδεκτών Λογιστικών Πρακτικών.

Οι ευρωπαϊκές τράπεζες έχουν απευθύνει προειδοποίηση προς την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, πως η επιβολή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα πλήξει τους ισολογισμούς.

Σε ευρωπαϊκό επίπεδο, την 1η Οκτωβρίου στις Βρυξέλλες και στη συνεδρίαση της Κανονιστικής Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης, (γνωστή και ως επιτροπή ARC - Accounting Regulatory Committee) αναμένεται να ψηφιστεί το επίμαχο Δ.Λ.Π. 39 που αφορά στις τράπεζες. Κατόπιν των πιέσεων που ασκήθηκαν από τη Γαλλία, το Βέλγιο και την Ιταλία αφαιρέθηκαν οι διατάξεις του Πρότυπου που αφορούσαν την εύλογη αξία (**fair value**) και τη μακροοικονομική αντιστάθμιση (**hedge accounting**) σχετικά με την οριοθέτηση των χαρτοφυλακίων των τραπεζών και πλέον υπάρχει η σύμφωνη γνώμη όλων των κρατών μελών. Το θέμα αναμένεται να κλείσει στη **συνεδρίαση του συμβουλίου Ecofin** στις 21 Οκτωβρίου.

Σύμφωνα με εκτιμήσεις, τις επιπτώσεις των νέων κανόνων θα υποστούν περισσότερο οι εταιρείες γαλλικών, ισπανικών και πορτογαλικών συμφερόντων, καθότι ουδέποτε οι ισολογισμοί τους στηρίζονταν στα διεθνή λογιστικά

πρότυπα. Αντίθετα, μια μεγάλη μερίδα εταιρειών στη Γερμανία, την Αυστρία, το Βέλγιο, τη Φινλανδία και σε ορισμένα νέα κράτη-μέλη της Ε.Ε. προ πολλού χρησιμοποιούν τα διεθνή λογιστικά κριτήρια. Ελπίδες για μια ομαλότερη μετάβαση στα νέα λογιστικά κριτήρια γεννιούνται στη Βρετανία, την Ιρλανδία και τη Δανία, όπως οι εθνικοί λογιστικοί κανόνες έχουν πολλά κοινά σημεία με τα νέα Δ.Π.Χ.Π.<sup>4</sup>

Από την άλλη πλευρά, στις Η.Π.Α., η αντιμετώπιση απέναντι στα Δ.Λ.Π. είναι διαφορετική καθώς τα Αμερικάνικα Πρότυπα είναι σαφώς αυστηρότερα. Βέβαια, παρά το γεγονός ότι τα Αμερικανικά Λογιστικά Πρότυπα μετρούν ήδη πολλά χρόνια εφαρμογής, δεν κατάφεραν να εμποδίσουν την πληθώρα των λογιστικών σκανδάλων που συγκλονίζουν την εκεί αγορά και μεταφέρουν τις συνέπειές τους στις αγορές της Ευρώπης και του υπόλοιπου κόσμου. Οι Η.Π.Α., πάντως, στο βαθμό που μετέχουν στο μετοχικό κεφάλαιο πολλών επιχειρήσεων στην Ευρώπη, έχουν κάθε λόγο να επιθυμούν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. τόσο για λόγους συγκρισιμότητας, όσο και για λόγους αυξημένων μερισμάτων.

Συμπερασματικά, αντί να γίνει κάτι από την αρχή, η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π, τα οποία είναι αναμφισβήτητα πρότυπα υψηλής ποιότητας φτιαγμένα μέσα από μια πραγματικά διεθνή διαδικασία, φαίνεται να είναι το σωστό βήμα, καθώς κάτι τέτοιο θα βοηθήσει την προσπάθεια σύγκλισης στις διεθνείς χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

## **8. Οφέλη από τη σύγκλιση των Εθνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Από την πλευρά αυτών που χρησιμοποιούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, είναι σχετικά δύσκολο να κάνει κανείς συγκρίσιμες αξιολογήσεις εταιριών που χρησιμοποιούν διαφορετικά λογιστικά πρότυπα. Αυτό επηρεάζει την αγορά για τις μετοχές αυτών των εταιρειών και κατ' επέκταση επηρεάζει σημαντικά τις διακυμάνσεις τους και τις τιμές τους. Από μια άποψη, η κατάσταση μπορεί να καταστεί περίπλοκη για τους επενδυτές που ακολουθούν

---

<sup>4</sup> Reuters, Καθημερινή

μια μακροπρόθεσμη στρατηγική, καθώς στηρίζουν τις επιλογές τους στα θεμελιώδη οικονομικά μεγέθη των εταιρειών, μετακινώντας τα κεφάλαιά τους από κλάδο σε κλάδο σύμφωνα με τις οριακές αλλαγές που αφορούν τις προβλέψεις κερδοφορίας.

Οι αναθεωρήσεις κερδοφορίας παίζουν σημαντικό ρόλο στην εναλλαγή κλάδων. Εάν υποβαθμιστούν οι προβλέψεις σε αξία, σε γενική κλίμακα, τότε οι επενδυτές θα στραφούν σε αμυντικές μετοχές, σε μετοχές βασικών αγαθών, μειώνοντας την έκθεσή τους στις πιο ριψοκίνδυνες κυκλικές μετοχές<sup>5</sup>. Μάλιστα, αυτό που φοβούνται οι στρατηγικοί αναλυτές είναι ότι η εικόνα κερδοφορίας των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων θα καταστεί περίπλοκη από ένα «κοκτέιλ» προβλέψεων που θα στηρίζεται, εν μέρει, στα ήδη υπάρχοντα και, εν μέρει, στα νέα Δ.Π.Χ.Π., με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η εκτίμηση των μελλοντικών αποδόσεων.

Σήμερα, για τις περισσότερες επιχειρήσεις, οι μεγαλύτερες ευκαιρίες βρίσκονται στις διεθνείς αγορές, γιατί έχουν οικονομικές δραστηριότητες που εκτείνονται πέρα από τις εγχώριες αγορές, αναζητούν επενδύσεις σε ξένες χώρες και διεξάγουν τις λειτουργίες τους μέσα από διευκολύνσεις σε ξένους τόπους. Είναι επίσης αρκετά φανερό ότι στην αγορά των μετοχών οι παγκόσμιοι «παίχτες» είναι και οι κερδισμένοι, καθώς οι επενδυτές φαίνεται να αγνοούν τους εγχώριους ανταγωνιστές και να δίνουν τη ψήφο τους στους διεθνείς πρωταθλητές. Έτσι, η παγκόσμια σύγκλιση των λογιστικών προτύπων θα βοηθήσει σημαντικά τους χρήστες των λογιστικών και χρηματοοικονομικών πληροφοριών στο να λαμβάνουν πιο σωστές οικονομικές αποφάσεις για τις επιχειρήσεις<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Morgan Stanley

<sup>6</sup> **Αποιμήσεις Χαρτοφυλακίων**

Κατά τα Δ.Λ.Π. το χαρτοφυλάκιο χωρίζεται σε χαρτοφυλάκιο συναλλαγών (trading) και σε χαρτοφυλάκιο επενδύσεων (investment), ιδιαίτερα όσον αφορά τους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς. Από τη στιγμή που γίνεται αυτός ο διαχωρισμός από τη διοίκηση της επιχείρησης δεν πρέπει να μεταφέρονται συμμετοχές από το ένα χαρτοφυλάκιο στο άλλο, παρά σε μεμονωμένες και δικαιολογημένες περιπτώσεις. Στο τέλος της χρήσης το χαρτοφυλάκιο συναλλαγών, λόγω της φύσης του (δηλαδή ότι η επιχείρηση επενδύει σε ομόλογα, μετοχές κ.λπ. με το σκοπό της γρήγορης μεταπώλησής τους και πραγματοποίησης κέρδους), θα πρέπει να αποτιμάται στην τρέχουσα αξία του, ενώ το επενδυτικό χαρτοφυλάκιο (το οποίο έχει την έννοια της μακροπρόθεσμης επένδυσης) θα πρέπει να παραμένει στην αξία κτήσης εκτός αν υπάρχει σημαντική και μόνιμη μείωση της αξίας του. Περαιτέρω, οι αποτιμήσεις στο επενδυτικό χαρτοφυλάκιο θα πρέπει να γίνονται κατ' είδος, ανά μεμονωμένη συναλλαγή, και όχι στο σύνολο, δηλαδή να μην συμψηφίζονται τα κέρδη και οι ζημίες αλλά οι ζημίες να αναγνωρίζονται, όπου πρέπει, ενώ τα κέρδη να αγνοούνται.



Από την πλευρά τώρα αυτών που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, το έργο τους θα μειωθεί αισθητά, με αυξανόμενη ομοιομορφία, γιατί θα απλοποιηθεί η διαδικασία της προετοιμασίας ατομικών και ομαδικών οικονομικών καταστάσεων. Είναι πολύ καλά γνωστό ότι πολυεθνικές ομάδες, που έχουν θυγατρικές μη εγχώριες, έχουν τεράστια πρόσθετα κόστη προετοιμασίας των οικονομικών τους καταστάσεων. Για να γίνει αυτό κατανοητό, ας θεωρήσουμε μία επιχείρηση, η οποία έχει μία θυγατρική στη Τουρκία, τη μητρική στο Ηνωμένο Βασίλειο και τις μετοχές της στο Χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης. Αυτή η επιχείρηση θα πρέπει να ετοιμάσει τρεις ομάδες οικονομικών καταστάσεων.

- Οικονομικές καταστάσεις σύμφωνες με τα πρότυπα και τις απαιτήσεις της Τουρκίας, για την εταιρεία που βρίσκεται εκεί.
- Οικονομικές καταστάσεις σύμφωνες με τα πρότυπα και τις απαιτήσεις του Ηνωμένου Βασιλείου.
- Οικονομικές καταστάσεις που ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις των Η.Π.Α., αναφορικά με το Χρηματιστήριο.

Αυτό σημαίνει ότι θα πρέπει να πραγματοποιηθεί πρόσθετα, υπερβολικά μεγάλο χρηματοοικονομικό κόστος, όχι μόνο για την προετοιμασία αυτών των καταστάσεων αλλά και για τον έλεγχό τους. Πόσο μάλλον, αν μία επιχείρηση ήταν πολυεθνική και λειτουργούσε σε πάνω από πενήντα χώρες, οι περισσότερες από τις οποίες είχαν τοπικούς κανονισμούς, που απαιτούσαν οι οικονομικές καταστάσεις να είναι φτιαγμένες με βάση τα εθνικά πρότυπα. Τα προβλήματα τότε της επιχείρησης, θα ήταν πολύ δυσάρεστα.

Όμως, οι διαφορές στα λογιστικά πρότυπα διαφορετικών χωρών δε δημιουργούν μόνο το πρόβλημα του πρόσθετου κόστους, αλλά μπορούν να δημιουργήσουν και άλλες δυσκολίες για πολυεθνικές εταιρείες. Για παράδειγμα, είναι πολύ πιθανό μία συναλλαγή να αυξάνει τα κέρδη κάτω από τα λογιστικά πρότυπα μιας χώρας, ενώ να τα μειώνει κάτω από τα πρότυπα μιας άλλης. Όταν μία πολυεθνική εταιρεία πρέπει να ανταποκριθεί στα πρότυπα και των δύο χωρών, είναι πιθανό να δει αλλόκοτα αποτελέσματα, τα οποία είναι πολύ δυσάρεστα. Μία περίπτωση ασύμμετρων χρηματοοικονομικών καταστάσεων,

που άμεσα έρχεται στο μυαλό, είναι η περίπτωση του γερμανικού γίγαντα Daimler-Benz AG (πριν από την συγχώνευση με την Chrysler), η οποία ζήτησε να τοποθετήσει τις μετοχές της στο Χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης, το 1993, και κατέληξε να έχει τεράστιες λογιστικές ζημιές \$1 δις, με βάση τα αμερικάνικα GAAP, όταν είχε \$370 εκατομμύρια κέρδη, με βάση τα εθνικά γερμανικά GAAP! Έτσι, είναι φανερό ότι τα πλεονεκτήματα που πηγάζουν από την παγκόσμια σύγκλιση των λογιστικών προτύπων είναι πολλαπλά.

### **9. Κατάσταση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Στις επόμενες σελίδες παρουσιάζεται αναλυτικά σε πίνακες η κατάσταση υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, των Διερμηνειών και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

**Πίνακας 1:**

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΥΙΟΘΕΤΗΜΕΝΑ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ**

**Τελευταία Αναθεώρηση: 19 Ιουλίου 2004**

<b>Τελικό Δ.Λ.Π.</b>	<b>ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΕΚΔΟΣΗ/ ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ Απὸ IASB</b>	<b>ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ Απὸ IASB</b>	<b>ΣΥΜΒΟΥΛΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗΣ ΑΠΟ EFRAG</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΓΚΡΙΣΗ ΑΠΟ ARC</b>	<b>ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ</b>	<b>ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΣΤΗΝ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ</b>
<b>1</b>	Αύγουστος 1997	1 ΙΟΥΛΙΟΥ 1998	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
<b>2</b>	Δεκέμβριος 1993	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1995	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
<b>7</b>	Δεκέμβριος 1992	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1994	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
<b>8</b>	Δεκέμβριος 1993	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1995	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
<b>10</b>	Μάιος 1999	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2000	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
<b>11</b>	Δεκέμβριος 1993	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1995	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
<b>12</b>	Ιούλιος 2000	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2001	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
<b>14</b>	Αύγουστος 1997	1 ΙΟΥΛΙΟΥ 1998	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
<b>15</b>	Νοέμβριος 1981	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1983	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
<b>16</b>	Δεκέμβριος 1998	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1999	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
<b>17</b>	Δεκέμβριος 1997	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1999	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
<b>18</b>	Δεκέμβριος 1993	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1995	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
<b>19</b>	Φεβρουάριος 2002	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2001	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
<b>20</b>	Απρίλιος 1983	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1984	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
<b>21</b>	Δεκέμβριος 1993	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1995	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003

**Πίνακας 1 (Συνέχεια):**

Τελικό Δ.Λ.Π.	ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΕΚΔΟΣΗ/ ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ Από IASB	ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ Από IASB	ΣΥΜΒΟΥΛΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗΣ ΑΠΟ EFRAG	ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΓΚΡΙΣΗ ΑΠΟ ARC	ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ	ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΣΤΗΝ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ
22	Σεπτέμβριος 1998	1 ΙΟΥΛΙΟΥ 1999	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
23	Δεκέμβριος 1993	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1995	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
24	Ιούλιος 1984	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1986	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
26	Ιανουάριος 1987	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1998	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
27	Απρίλιος 1989	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1990	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
28	Απρίλιος 1989	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1990	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
29	Ιούλιος 1989	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1990	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
30	Αύγουστος 1990	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1991	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
31	Δεκέμβριος 1990	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1992	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
33	Φεβρουάριος 1997	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1998	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
34	Φεβρουάριος 1998	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1999	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
35	Ιούνιος 1998	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1999	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
36	Ιούνιος 1998	1 ΙΟΥΛΙΟΥ 1999	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
37	Σεπτέμβριος 1998	1 ΙΟΥΛΙΟΥ 1999	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
38	Σεπτέμβριος 1998	1 ΙΟΥΛΙΟΥ 1999	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
40	Απρίλιος 2000	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2001	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003
41	Ιανουάριος 2001	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2003	19.06.2002	16.07.2003	(EC)1725/2003 της 29.9.03	L 261, 13.10.2003

**Πίνακας 2:**

**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΑΚΟΜΑ ΥΙΟΘΕΤΗΘΕΙ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ**

**ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ: 19 ΙΟΥΛΙΟΥ 2004**

<b>ΤΕΛΙΚΟ Δ.Λ.Π.</b>	<b>ΠΙΟ ΠΡΟΣΦΑΤΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ IASB</b>	<b>ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ από IASB</b>	<b>ΣΥΜΒΟΥΛΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗΣ ΑΠΟ EFRAG</b>	<b>ΕΓΚΡΙΣΗ ΑΠΟ ARC</b>	<b>ΣΥΣΧΕΤΙΖΟΜΕΝΕΣ ΜΕΔ ΥΠΕΡΚΑΛΥΨΗ</b>
<b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΟΡΓΑΝΑ</b>					
<b>32</b>	ΙΟΥΝΙΟΣ 1995	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 1996	19.06.2002		
<b>32</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	08.07.2004		ΜΕΔ 5, 16, 17
<b>39</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 1998	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2001	19.06.2002		
<b>39</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	08.07.2004		
<b>39</b>	ΜΑΡΤΙΟΣ 2004	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	08.07.2004		
<b>39</b>	ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2004	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	-		
<b>ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΕΚΔΟΣΕΩΝ</b>					
<b>1</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	03.03.2004		
<b>2</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	03.03.2004		ΜΕΔ 1
<b>8</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	03.03.2004		ΜΕΔ 2, 18
<b>10</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	03.03.2004		
<b>15</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	03.03.2004		ΑΠΕΣΥΡΘΗ
<b>16</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	03.03.2004		ΜΕΔ 6, 14, 23
<b>17</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	03.03.2004		
<b>21</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	03.03.2004		ΜΕΔ 11, 19, 30

**Πίνακας 2 (Συνέχεια):**

<b>ΤΕΛΙΚΟ Δ.Λ.Π.</b>	<b>ΠΙΟ ΠΡΟΣΦΑΤΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ IASB</b>	<b>ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ από IASB</b>	<b>ΣΥΜΒΟΥΛΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗΣ ΑΠΟ EFRAG</b>	<b>ΕΓΚΡΙΣΗ ΑΠΟ ARC</b>	<b>ΣΥΣΧΕΤΙΖΟΜΕΝΕΣ ΜΕΔ ΥΠΕΡΚΑΛΥΨΗ</b>
<b>24</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	03.03.2004		
<b>27</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	03.03.2004		ΜΕΔ 33
<b>28</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	03.03.2004		ΜΕΔ 2, 20, 33
<b>31</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	03.03.2004		
<b>33</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	03.03.2004		ΜΕΔ 24
<b>40</b>	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2005	03.03.2004		
<b>ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΜΕΝΑ Δ.Λ.Π. 36 &amp; 38</b>					ΥΠΕΡΚΑΛΥΨΗ Δ.Λ.Π.
<b>36</b>	ΜΑΡΤΙΟΣ 2004	31.03.2004	04.06.2004		36 (1998)
<b>38</b>	ΜΑΡΤΙΟΣ 2004	31.03.2004	04.06.2004		36 (1998)

**Πίνακας 3:**

**ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ (ΜΕΔ) ΥΙΟΘΕΤΗΜΕΝΕΣ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ  
ΤΕΛΕΥΤΑΙΑ ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ: 19 ΙΟΥΛΙΟΥ 2004**

ΜΕΔ	ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ ****	ΠΙΟ ΠΡΟΣΦΑΤΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ IASB	ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ από IASB	ΑΠΟΣΥΡΣΗ
1	Συνέπεια – διαφορετικοί τύποι κόστους για αποθέματα	ΙΟΥΛΙΟΣ 1997	1.1.1999	
2	Συνέπεια – κεφαλαιοποίηση δανειακού κόστους	ΙΟΥΛΙΟΣ 1997	1.1.1998	
3	Απάλειψη μη πραγματοποιηθέντων κερδών και ζημιών από συναλλαγές με συγγενείς εταιρίες	ΙΟΥΛΙΟΣ 1997	1.1.1998	
6	Δαπάνες τροποποίησης υπάρχοντος λογισμικού	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 1997	1.6.1998	
7	Εισαγωγή του ευρώ	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 1997	1.6.1998	
8	Πρώτη εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων ως βασική λογιστική αρχή	ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 1998	1.8.1998	ΑΠΟ Δ.Π.Χ.Π. 1
9	Ενοποιήσεις επιχειρήσεων – ταξινόμηση είτε ως αγορές είτε ως συνενώσεις δικαιωμάτων	ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 1998	1.8.1998	
10	Κρατική υποστήριξη – καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες	ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 1998	1.8.1998	
11	Συνάλλαγμα – κεφαλαιοποίηση ζημιών που προέρχονται από σοβαρές υποτιμήσεις του νομίσματος	ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 1998	1.8.1998	
12	Ενοποίηση – ειδικού σκοπού οικονομικές μονάδες income taxes	ΙΟΥΝΙΟΣ 1998	1.7.1999	
13	Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές μονάδες – μη νομισματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες	ΙΟΥΝΙΟΣ 1998	1.1.1999	
14	Ενσώματες ακινητοποιήσεις – αποζημίωση για την απομείωση η ζημία στοιχείων	ΙΟΥΝΙΟΣ 1998	1.7.1999	
15	Λειτουργικές μισθώσεις – κίνητρα	ΙΟΥΝΙΟΣ 1998	1.1.1999	
18	Συνέπεια – εναλλακτικές μέθοδοι	ΜΑΙΟΣ 1999	1.7.2000	
19	Τηρούμενο νόμισμα – αποτίμηση και παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.21 & 29	ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2000	1.1.2001	
20	Λογιστική μέθοδος καθαρής θέσης καταχώρησης ζημιών	ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 1999	15.7.2000	
21	Φόροι εισοδήματος – ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβεσμένων περιουσιακών στοιχείων	ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 1999	15.7.2000	

**Πίνακας 3(Συνέχεια):**

ΜΕΔ	ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΣ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ ****	ΠΙΟ ΠΡΟΣΦΑΤΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ IASB	ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ από IASB	ΑΠΟΣΥΡΣΗ
22	Ενοποιήσεις επιχειρήσεων – μεταγενέστερη αποπροσαρμογή πραγματικών αξιών και υπεράξια αρχικών καταχωρηθέντων	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 1999	15.7.2000	
23	Ενσώματες ακινητοποιήσεις – έξοδα σημαντικής επιθεώρηση ή γενικών επισκευών	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 1999	15.7.2000	
24	Κέρδη κατά μετοχή – χρηματοπιστωτικά μέσα και από συμβάσεις που μπορεί να διακανονιστούν σε μετοχές	ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2000	1.12.2000	
25	Φόροι εισοδήματος – μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετοχών από	ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 1999	15.7.2000	
27	Εκτίμηση από ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγεται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης	ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2000	31.12.2001	
28	Ενοποιήσεις επιχειρήσεων – «ημερομηνία ανταλλαγής» και πραγματικής αξίας των συμμετοχικών τίτλων	ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2001	31.12.2001	
29	Γνωστοποίηση – συμφωνίες για παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών	ΜΑΙΟΣ 2001	31.12.2001	
30	Τηρούμενο νόμισμα – μετατροπή από το νόμισμα αποτίμησης σε νόμισμα παρουσίασης	ΜΑΙΟΣ 2001	1.1.2002	
31	Έσοδα – συναλλαγές ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες διαφήμισης	ΜΑΙΟΣ 2001	31.12.2001	
32	Άυλα πάγια	ΜΑΙΟΣ 2001	25.3.2002	
33	Ενοποίηση και μέθοδος καθαρής θέσης – δυνητικά δικαιώματα ψήφου και κατανομή δικαιωμάτων ιδιοκτησίας	ΑΥΓΟΥΣΤΟΣ 2001	1.1.2002	

**\*ΣΥΜΒΟΥΛΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗΣ ΑΠΟ EFRAG: (ΟΛΕΣ από 19.06.2002)**

**\*ΑΠΟΦΑΣΗ – ΕΓΚΡΙΣΗ ΑΠΟ ARC: (ΟΛΕΣ από 16.07.2003)**

**\*ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ ΑΠΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ: (ΟΛΕΣ με (ΕC)1725/2003 από 29.9.03)**

**\*ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΣΤΗΝ ΕΦΗΜΕΡΙΔΑ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ: (L 261, 13.10.2003)**



**Πίνακας 4:**

**ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ (ΜΕΔ) ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΥΙΟΘΕΤΗΘΕΙ ΣΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ**

<b>ΜΕΔ</b>	<b>ΠΙΟ ΠΡΟΣΦΑΤΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΙΑΣΒ</b>	<b>ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ από ΙΑΣΒ</b>	<b>ΥΠΕΡΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ ΑΠΟ Δ.Λ.Π.</b>
<b>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΟΡΓΑΝΑ</b>			
5	ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 1997	1.6.1998	Δ.Λ.Π. 32
16	ΙΟΥΝΙΟΣ 1998	1.7.1999	Δ.Λ.Π. 32
17	ΜΑΙΟΣ 1999	30.1.2000	Δ.Λ.Π. 32
5	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1.1.2005	Δ.Λ.Π. 32
16	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1.1.2005	Δ.Λ.Π. 32
17	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1.1.2005	Δ.Λ.Π. 32
<b>ΜΕΔ</b>	<b>ΠΙΟ ΠΡΟΣΦΑΤΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΙΑΣΒ</b>	<b>ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ από ΙΑΣΒ</b>	<b>ΥΠΕΡΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ ΑΠΟ Δ.Λ.Π.</b>
<b>ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΕΚΔΟΣΕΩΝ</b>			
1	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1.1.2005	Δ.Λ.Π. 2
2	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1.1.2005	Δ.Λ.Π. 8
3	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1.1.2005	Δ.Λ.Π. 28
6	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1.1.2005	Δ.Λ.Π. 16
11	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1.1.2005	Δ.Λ.Π. 21
14	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1.1.2005	Δ.Λ.Π. 16
18	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1.1.2005	Δ.Λ.Π. 8
19	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1.1.2005	Δ.Λ.Π. 21
20	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1.1.2005	Δ.Λ.Π. 28

**Πίνακας 4 (Συνέχεια):**

<b>ΜΕΔ</b>	<b>ΠΙΟ ΠΡΟΣΦΑΤΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ IASB</b>	<b>ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ από IASB</b>	<b>ΥΠΕΡΚΑΛΥΠΤΕΤΑΙ ΑΠΟ Δ.Λ.Π.</b>
<b>ΒΕΛΤΙΩΣΕΙΣ ΕΚΔΟΣΕΩΝ</b>			
23	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1.1.2005	Δ.Λ.Π. 16
24	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1.1.2005	Δ.Λ.Π. 33
30	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1.1.2005	Δ.Λ.Π. 21
33	ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2003	1.1.2005	Δ.Λ.Π. 27

**Πίνακας 5:**

**ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΚΔΟΣΕΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ**

<b>Δ.Π.Χ.Π. 1</b>	FIRST-TIME ADOPTION OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS
<b>Δ.Π.Χ.Π. 2</b>	SHARE-BASED PAYMENT
<b>Δ.Π.Χ.Π. 3</b>	BUSINESS COMBINATIONS--COMBINATIONS BY CONTRACT ALONE OR INVOLVING MUTUAL ENTITIES
<b>Δ.Π.Χ.Π. 4</b>	INSURANCE CONTRACTS
<b>Δ.Π.Χ.Π. 5</b>	NON-CURRENT ASSETS HELD FOR SALE AND DISCONTINUED OPERATIONS

**ΠΗΓΕΣ:  
Ιστοσελίδες**

1. <http://www.iasb.org>
2. <http://www.iasplus.com>
3. <http://www.iosco.org/>
4. <http://www.kerdos.gr/>
5. <http://www.express.gr/>
6. [http://www.europa.eu.int/eur-lex/en/search/search\\_lif.html](http://www.europa.eu.int/eur-lex/en/search/search_lif.html) :
7. <http://www.ifac.org/> International Federation of Accountants
8. <http://www.in.gr/innews/enronitis>
9. <http://euro2day.gr/articles>
10. <http://www.fasb.org> : Financial Accounting Standards Board

**Βιβλιογραφία - Κείμενα**

11. Δ.Π.Χ.Π. 1: ΠΡΩΤΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ
12. Δ.Λ.Π. 1: ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΕΩΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
13. «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Ερμηνείες: Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής»: Βρουστούρης, Π. Κ. & Πρωτοψάλτης, Ν. Γ.
14. Ιωάννης Λ. Φίλος: «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής» εκδόσεις Πάμισος 2003
15. «Η ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ Η ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΤΗΣ Ε.Ε. ΓΙΑ ΤΑ Δ.Λ.Π.»: Σπύρος Λορεντζιάδης, Arthur Andersen, Ομιλία στο Χρηματιστήριο Αθηνών, Μάρτιος 2002.
16. International Accounting Standards (IAS) adopted in the European Union by the European Commission: European Commission, <http://www.europa.eu.int>

**Εφημερίδες**

17. ΕΞΠΡΕΣ
18. Η Καθημερινή
19. Η Ναυτεμπορική

**Νομοθεσία**

20. 13.10.2003 EL L 261/1 Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**  
**Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**  
**ΚΑΙ ΟΙ ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ ΣΤΟΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΧΩΡΟ**

1 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που δημοσιεύονται από τον IASB **δεν υπερισχύουν** των τοπικών κανόνων των χωρών, που διέπουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων στη χώρα αυτή. Για τη θεσμοθέτηση των Δ.Λ.Π. ως επίσημων – υποχρεωτικής ή μη υποχρεωτικής εφαρμογής – κανόνων απαιτείται και η νομοθετική αποδοχή τους.

2 Το άρθρο 249 της Συνθήκης περί Ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας προβλέπει πέντε είδη Νομικών Πράξεων, που έχουν το καθένα διαφορετικές επιπτώσεις επί των νομικών συστημάτων των κρατών μελών:

**Κανονισμός:** ο κανονισμός είναι γενικής εφαρμογής, υποχρεωτικός σε όλα τα στοιχεία του και άμεσα εφαρμοζόμενος σε όλα τα κράτη μέλη. Ακριβώς όπως ένας εθνικός νόμος, γεννά άμεσα δικαιώματα και υποχρεώσεις για τους υπηκόους των κρατών μελών. Οι κανονισμοί ισχύουν από την ημερομηνία που ορίζουν ή, εάν δε το ορίζουν, από την εικοστή ημέρα από τη δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Ο κανονισμός **αντικαθιστά άμεσα το εθνικό δίκαιο με κοινοτικό δίκαιο.**

### **1. Εισαγωγή: Οι προεργασίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.**

Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας που πραγματοποιήθηκε στις 23 και 24 Μαρτίου 2000 διαπιστώθηκε ότι για την ανταγωνιστικότητα των Ευρωπαϊκών Κεφαλαιαγορών πρέπει να υπάρχει σύγκληση των κανόνων που διέπουν την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και ότι οι σχετικές Κοινοτικές Οδηγίες (η 4<sup>η</sup> οδηγία 78/660/ΕΟΚ 1978 και η 7<sup>η</sup> οδηγία 83/349/ΕΟΚ είναι οι κυριότερες νομοθετικές πράξεις λογιστικής εναρμόνισης στην Ευρωπαϊκή Ένωση<sup>7</sup>) δεν

<sup>7</sup> Η οδηγία 78/660 του Συμβουλίου, της 25ης Ιουλίου 1978, περί των ετησίων λογαριασμών εταιρειών ορισμένων μορφών, η οδηγία 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουνίου 1983, για τους ενοποιημένους λογαριασμούς, η οδηγία 86/635/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 8ης Δεκεμβρίου 1986, για τους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς των τραπεζών και λοιπών άλλων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και η οδηγία 91/674/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1991, για τους ετήσιους και τους ενοποιημένους λογαριασμούς των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, αφορούν επίσης τις κοινοτικές εταιρείες οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Οι υποχρεώσεις πληροφόρησης που προβλέπουν οι οδηγίες αυτές δεν μπορούσαν να εξασφαλίσουν το υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης όλων των εισηγμένων στο χρηματιστήριο κοινοτικών εταιρειών έτσι ώστε να

εξασφαλίζουν αυτήν την επιδίωξη. Επιπλέον, το Συμβούλιο τόνισε την ανάγκη να επιταχυνθεί η ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών, ζήτησε να τεθεί σε εφαρμογή το σχέδιο δράσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (εφεξής Κομισιόν) για τις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες (Action Plan on Financial Services) μέχρι το 2005 και κάλεσε τη Κομισιόν να λάβει μέτρα για τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο.

Στις 13 Ιουνίου 2000, η Κομισιόν δημοσίευσε την ανακοίνωσή της "Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: η μελλοντική πορεία", με την οποία προτάθηκε να καθιερωθεί, το αργότερο μέχρι το 2005, η κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όλων των εισηγμένων σε χρηματιστήριο εταιρειών της Κοινότητας βάσει μιας ενιαίας δέσμης λογιστικών προτύπων, δηλαδή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Στις 13 Φεβρουαρίου 2001, η Κομισιόν υποβάλλει στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο «Πρόταση Κανονισμού» που ουσιαστικά περιλαμβάνει τα θέματα της «Ανακοίνωσης» του Ιουνίου. Αντικείμενο της πρότασης, η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες σε χρηματιστήρια της Ευρωπαϊκής Ένωσης εταιρίες, τα τραπεζικά και ασφαλιστικά ιδρύματα. Η πρόταση προέβλεπε ότι το αργότερο μέχρι το 2005, οι εισηγμένες και εισαγόμενες σε οργανωμένη Ευρωπαϊκή αγορά εταιρίες θα όφειλαν να καταρτίσουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους χρησιμοποιώντας τα Δ.Λ.Π. Σύμφωνα με τη πρόταση της Κομισιόν, τα κράτη-μέλη θα μπορούν επίσης να αποφασίζουν κατά πόσον θα επεκτείνουν την υποχρεωτική ή προαιρετική εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων και σε άλλες εταιρείες όσον αφορά την κατάρτιση των ενοποιημένων και/ή των ετήσιων λογαριασμών τους. Σκεπτικό της Κομισιόν: ο προτεινόμενος κανονισμός θα ωθήσει στη μείωση των εμποδίων των διασυνοριακών συναλλαγών στην Ευρωπαϊκή Αγορά καθώς οι οικονομικές καταστάσεις των εταιριών θα είναι ευκολότερα συγκρίσιμες, μειώνοντας έτσι το κόστος άντλησης κεφαλαίων.

---

καταστεί αναγκαία προϋπόθεση για την οικοδόμηση μιας ολοκληρωμένης κεφαλαιαγοράς, η οποία να λειτουργεί αποτελεσματικά, ομαλά και αποδοτικά. Θα έπρεπε, συνεπώς, να συμπληρωθεί το νομικό πλαίσιο που ίσχυε για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες.

Η ανάγκη υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. έγινε γρήγορα αντιληπτή στον Ευρωπαϊκό χώρο. Για να επιτευχθεί η καλύτερη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, έπρεπε να καταστεί υποχρεωτικό για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες να εφαρμόζουν μία ενιαία και υψηλής ποιότητας δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων τους. Κρίθηκε επίσης σημαντικό ότι τα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που θα εφαρμόζαν οι κοινοτικές εταιρείες οι οποίες συμμετέχουν στις χρηματοπιστωτικές αγορές να είναι αποδεκτά σε διεθνές επίπεδο και να αποτελούν πράγματι παγκόσμια πρότυπα.

Ως συνέπεια των ανωτέρω στις 19 Ιουλίου του 2002 το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο εξέδωσαν τον **Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002** του για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων. Στόχος του κανονισμού είναι να συμβάλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς, στη προστασία των επενδυτών και στη διατήρηση κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές, που θα οδηγήσουν στην επιτυχή ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς. Ο παρών κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Με τον Κανονισμό 1606/2002 αναγνωρίστηκε ότι για την ανταγωνιστικότητα των κοινοτικών κεφαλαιαγορών, είναι σημαντικό να επιτευχθεί σύγκλιση των προτύπων που χρησιμοποιούνται στην Ευρώπη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με διάφορα διεθνή λογιστικά πρότυπα, που μπορούν να χρησιμοποιούνται παγκοσμίως για τις διασυνοριακές συναλλαγές ή την εισαγωγή σε χρηματιστήριο, οπουδήποτε στον κόσμο.

## **2. Κανονισμός 1606/2002 (παρουσίαση και ανάλυση των κυριοτέρων σημείων)**

Σύμφωνα με **Άρθρο 1**, ορίζεται ότι ο στόχος του παρόντος κανονισμού είναι η υιοθέτηση και η χρήση διεθνών λογιστικών προτύπων στην Κοινότητα προκειμένου να εναρμονισθούν οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρουσιάζονται από τις εταιρείες που αναφέρονται στο άρθρο 4, ούτως ώστε να εξασφαλισθεί ένα υψηλό επίπεδο διαφάνειας και συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων και, ως εκ τούτου, η αποτελεσματική λειτουργία των κεφαλαιαγορών της Κοινότητας και της εσωτερικής αγοράς.

Με το **άρθρο 2** ορίζονται ως "διεθνή λογιστικά πρότυπα" τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και οι συναφείς ερμηνείες (ΜΕΔ), οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που εκδίδει ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB).

Το **άρθρο 3**, σχετικά με την υιοθέτηση και χρήση διεθνών λογιστικών προτύπων, ορίζει ότι τα Δ.Λ.Π. μπορούν να υιοθετούνται μόνον εφόσον δεν είναι αντίθετα προς την αρχή του άρθρου 2 παράγραφος 3 της οδηγίας 78/660/ΕΟΚ<sup>8</sup> και του άρθρου 16 παράγραφος 3 της οδηγίας 83/349/ΕΟΚ<sup>9</sup>, προάγουν το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον, και πληρούν τα κριτήρια της κατανοητότητας, της συνάφειας, της αξιοπιστίας και της συγκρισιμότητας που απαιτούνται για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που είναι αναγκαία για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων και την αξιολόγηση της επιστασίας της διαχείρισης<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> **78/660/ΕΟΚ, Άρθρο 2, § 3**

Οι ετήσιοι λογαριασμοί πρέπει να δίδουν την πραγματική εικόνα του ενεργητικού και παθητικού, της οικονομικής θέσεως και των αποτελεσμάτων χρήσεως της εταιρίας .

<sup>9</sup> **83/349/ΕΟΚ, Άρθρο 16, § 3**

Οι ενοποιημένοι λογαριασμοί πρέπει να δίνουν πραγματική εικόνα του ενεργητικού, του παθητικού, της οικονομικής θέσης, καθώς και των αποτελεσμάτων του συνόλου των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση

<sup>10</sup> **Κατανοητότητα:** Οι παρεχόμενες πληροφορίες πρέπει να είναι κατανοητές από τους χρήστες

**Συνάφεια:** Οι παρεχόμενες πληροφορίες πρέπει να ανταποκρίνονται στις ανάγκες των χρηστών για λήψη αποφάσεων και να βοηθούν αυτούς να εκτιμούν παρελθόντα, παρόντα ή μελλοντικά γεγονότα.

**Αξιοπιστία:** Οι παρεχόμενες πληροφορίες είναι αξιόπιστες όταν είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη ή προκαταλήψεις, παρουσιάζουν πιστά τις συναλλαγές, λογιστικοποιούνται και παρουσιάζονται με βάση την ουσία τους και όχι μόνο με τον νομικό τους τύπο, είναι ουδέτερες, αντιμετωπίζουν την αβεβαιότητα με σύνεση και επιφυλακτικότητα και είναι πλήρεις, σε συνάρτηση με το κόστος και την σημασία τους

**Συγκρισιμότητα:** Οι χρήστες πρέπει να είναι σε θέση να συγκρίνουν την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση μιας επιχείρησης.



Επιπλέον αναφέρεται ότι το αργότερο έως τις 31 Δεκεμβρίου 2002, η Κομισιόν, λαμβάνει απόφαση ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής στην Κοινότητα των εν χρήσει διεθνών λογιστικών προτύπων κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος κανονισμού. Όπου εφαρμόζεται, ο κανονισμός για τα Δ.Λ.Π. προβλέπει ότι οι λογαριασμοί πρέπει να καταρτίζονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. που έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Επομένως, όταν ένα πρότυπο δεν έχει εγκριθεί, οι εταιρείες που καταρτίζουν τους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τον κανονισμό για τα Δ.Λ.Π. **δεν υποχρεούνται** ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, **δεν επιτρέπεται** να εφαρμόζουν το πρότυπο αυτό.

Το **άρθρο 4** ορίζει ότι για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εισηγμένες εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που υιοθετούνται. Δεδομένου ότι ο κανονισμός για τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζεται μόνο στους "ενοποιημένους λογαριασμούς", οι διατάξεις του κανονισμού αυτού ισχύουν μόνον όταν απαιτείται η κατάρτιση ενοποιημένων λογαριασμών. Το εάν μία εταιρεία οφείλει ή όχι να καταρτίζει ενοποιημένους λογαριασμούς ρυθμίζεται μέσω αναφοράς στην εθνική νομοθεσία που ενσωματώνει την έβδομη οδηγία (83/349) του Συμβουλίου, οδηγία που καθορίζει τις περιστάσεις στις οποίες μια εταιρεία υποχρεούται να καταρτίζει ενοποιημένους λογαριασμούς, τις εξαιρέσεις από την υποχρέωση κατάρτισης ενοποιημένων λογαριασμών (§ 5-11) και τις εξαιρέσεις από το πεδίο της ενοποίησης (§ 13-15).

Το **άρθρο 5** παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν, στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, να καταρτίζουν τους ετήσιους λογαριασμούς τους βάσει διεθνών λογιστικών προτύπων που υιοθετούνται με τη διαδικασία που θεσπίζει ο παρών κανονισμός. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να αποφασίζουν κατά πόσον θα επεκτείνουν την υποχρεωτική ή προαιρετική εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων και σε άλλες εταιρείες (μη εισηγμένες) όσον αφορά την κατάρτιση των ενοποιημένων και/ή των ετήσιων λογαριασμών τους.

Το **Άρθρο 6** ορίζει τη σύσταση της A.R.C. «Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων», για να επιτελεί επικουρικό έργο στη προσπάθεια υιοθέτησης και

ενσωμάτωσης των Δ.Λ.Π. Προκειμένου να διευκολύνεται η ανταλλαγή απόψεων και να παρέχεται η δυνατότητα στα κράτη μέλη να συντονίζουν τις θέσεις τους, η Επιτροπή θα πρέπει να ενημερώνει κατά διαστήματα την A.R.C. σχετικά με τα δρομολογούμενα σχέδια, τα έγγραφα εργασίας, τις περιληπτικές εκθέσεις, για συγκεκριμένα θέματα και τα σχέδια εκθέσεων τα οποία εκδίδονται από τον IASB, καθώς και για τις προκύπτουσες τεχνικές εργασίες της τεχνικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων (EFRAG). Είναι επίσης σημαντικό να ενημερώνεται η ARC εγκαίρως σε περίπτωση που η Επιτροπή προτίθεται να μην προτείνει την υιοθέτηση ενός διεθνούς λογιστικού προτύπου. (ο τρόπος συνεργασίας της Κομισιόν με την ARC περιγράφεται στο άρθρο 7 και αναλύεται σε επόμενο κεφάλαιο).

Το **άρθρο 9** παρέχει τη δυνατότητα (α) στις εταιρίες των οποίων μόνον οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι σε οργανωμένη αγορά οιοδήποτε κράτους μέλους, ή (β) των οποίων οι τίτλοι είναι δεκτοί για απ' ευθείας πώληση στο κοινό σε κράτος μη μέλος, και οι οποίοι, προς το σκοπό αυτό, χρησιμοποιούν διεθνώς αποδεκτά πρότυπα από την αρχή ενός οικονομικού έτους που έχει αρχίσει πριν από τη δημοσίευση του παρόντος κανονισμού στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, να καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει την ή αμέσως μετά την **1η Ιανουαρίου 2007**.

Τέλος, το **άρθρο 10** ορίζει πως η Κομισιόν θα προβαίνει σε ανασκόπηση της λειτουργίας του παρόντος κανονισμού και θα υποβάλλει σχετική έκθεση στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο το αργότερο μέχρι την 1η Ιουλίου 2007. Σημειώνεται ότι για την ομαλή εφαρμογή του παρόντος κανονισμού η Κομισιόν εξεδήλωσε τη πρόθεση να βρίσκεται σε επαφή με τα κράτη μέλη, κυρίως μέσω της Επιτροπής Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών (**CESR**) με σκοπό την ανάπτυξη κοινής προσέγγισης επιβολής των προτύπων.

Στο τέλος του κεφαλαίου παρουσιάζεται αναλυτικός πίνακας με την πορεία υιοθέτησης του κανονισμού για τα Δ.Λ.Π. από τα 15 κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

### **3. Ευρωπαϊκοί Φορείς**

#### **3.1. CESR (Committee of European Securities Regulators)**

Η CESR ιδρύθηκε ως η ανεξάρτητη Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Εποπτικών Αρχών Κεφαλαιαγοράς σύμφωνα με τους όρους της Απόφασης της 6ης Ιουνίου 2001 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (2001/1501/EC). Κάθε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει ένα μέλος στην Επιτροπή. Τα μέλη ορίζονται από τα κράτη-μέλη και είναι οι επικεφαλές των εθνικών δημοσίων αρχών που είναι οι αρμόδιες εποπτικές αρχές στον τομέα των κινητών αξιών. Ο ρόλος αυτής της Επιτροπής είναι:

1. Να βελτιώσει τον συντονισμό μεταξύ των Ευρωπαϊκών Εποπτικών Αρχών Κεφαλαιαγοράς
2. Να δράσει ως συμβουλευτική ομάδα με σκοπό να βοηθήσει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, ιδιαίτερα στην προετοιμασία σχεδίων μέτρων υλοποίησης που αφορούν στον τομέα των κινητών αξιών
3. Να εργασθεί για τη διασφάλιση μιας περισσότερο συνεπούς και έγκαιρης εφαρμογής της κοινοτικής νομοθεσίας στα κράτη-μέλη

Η Επιτροπή ιδρύθηκε σύμφωνα με τους όρους της Απόφασης της 6<sup>ης</sup> Ιουνίου 2001 της Ευρωπαϊκής Επιτροπής. Είναι μία από τις δύο επιτροπές που οραματίστηκε στην τελική της έκθεση η ομάδα των Σοφών για τη ρύθμιση των Ευρωπαϊκών αγορών κινητών αξιών. Η ίδια η έκθεση επικυρώθηκε από απόφαση του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου και του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.

Παράλληλα, η CESR έχει συγκροτήσει ομάδες εμπειρογνομόνων για την επεξεργασία θεμάτων και κανονισμών που αφορούν στη μετάβαση και πρώτη λειτουργία των Δ.Λ.Π. Οι ομάδες αυτές διαιρούνται σε δύο τομείς: τον τομέα της έγκρισης και επισημοποίησης των λογιστικών προτύπων και τον τομέα της επιβολής της εφαρμογής των προτύπων. Ο πρώτος τομέας ασχολείται με την ανάλυση, ερμηνεία, προσαρμογή, τυποποίηση των λογιστικών προτύπων. Ο δεύτερος τομέας ασχολείται με μηχανισμούς παρακολούθησης, ελέγχου και

επιβολής της πιστής εφαρμογής των λογιστικών προτύπων που προκύπτουν από την εργασία του πρώτου τομέα.

Η CCSR, στα πλαίσια του ρόλου της, δημοσίευσε στις 7 Οκτωβρίου 2003 σχέδιο προς διαβούλευση το οποίο οριστικοποιήθηκε το Δεκέμβριο του ίδιου έτους για τον ευρύτερο συντονισμό των ενεργειών των Εποπτικών Αρχών που αφορούν στη δημοσίευση των οικονομικών στοιχείων στην Ευρώπη και την ομαλή μετάβαση στην πρώτη υιοθέτηση και εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων το 2005 για περίπου 7.000 εισηγμένες εταιρίες στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Σύμφωνα με το σχέδιο, η μετάβαση αυτή θα πρέπει να εποπτεύεται προσεκτικά προκειμένου να εξασφαλισθεί η τήρηση των υποχρεώσεων διαφάνειας από κάθε εταιρία. Ομοίως, οι επενδυτές θα πρέπει να μπορούν να καταλάβουν την επίδραση των νέων προτύπων στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και να αξιολογούν την οικονομική κατάσταση των εισηγμένων εταιριών που δημοσιεύουν τα αποτελέσματά τους σε αυτή τη νέα βάση.

Οι εισηγμένες εταιρίες θα χρειαστεί να εφαρμόσουν μία σταδιακή διαδικασία μετάβασης ούτως ώστε η ίδια η εταιρία να αξιολογήσει τις οικονομικές συνέπειες και να σχεδιάσει κατάλληλα την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων. Ομοίως, οι επενδυτές θα χρειαστεί να γίνονται αποδέκτες οικονομικών στοιχείων που είναι εύκολο να ερμηνευτούν.

Τα στοιχεία αυτά θα παρέχονται ευκολότερα από τις εισηγμένες εταιρίες εάν, σύμφωνα με την εισήγηση της CCSR, υλοποιηθεί ένα σταδιακό επικοινωνιακό σχέδιο με την χρήση των σημαντικών καινοτομιών (ορόσημων) στην σύνταξη οικονομικών καταστάσεων.

Με την έκδοση αυτού του σχεδίου συστάσεων, η CCSR αναγνώρισε τους ακόλουθους τέσσερις βασικούς πυλώνες για τη διαδικασία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π: τη δημοσίευση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων του 2003, τη δημοσίευση των ετήσιων ή περιοδικών οικονομικών καταστάσεων του 2004, τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις του 2005 και τη δημοσίευση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων του 2005. Συνοπτικά, η CCSR τόνισε την ανάγκη οι εισηγμένες εταιρίες να λάβουν υπ' όψιν τους τα ακόλουθα:

**1. Δημοσίευση της ετήσιας έκθεσης του 2003 (συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών καταστάσεων του 2003)**

Στο στάδιο αυτό, συνιστάται οι εκδότριες εταιρείες να ανακοινώνουν μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις τους για το έτος 2003, πώς προτίθενται να διεξάγουν τη μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και να εξηγήσουν με αφηγηματική μορφή τις βασικές διαφορές μεταξύ των τρεχουσών λογιστικών μεθόδων και εκείνων που γνωρίζουν με επαρκή βεβαιότητα ότι θα πρέπει να εφαρμόσουν με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

**2. Η δημοσίευση της ετήσιας έκθεσης του 2004 (συμπεριλαμβανομένων των οικονομικών καταστάσεων του 2004)**

Η CESR συνιστά ότι μόλις μία εκδότρια εταιρεία μπορεί να ποσοτικοποιήσει την επίπτωση από τη μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις οικονομικές καταστάσεις του 2004 με επαρκώς αξιόπιστο τρόπο, η εκδότρια εταιρεία θα πρέπει να ενθαρρύνεται να δημοσιοποιεί τα ποσοτικά στοιχεία της επίπτωσης από την εφαρμογή των νέων αυτών προτύπων στις οικονομικές καταστάσεις του 2004.

Αυτή η δημοσιοποίηση θα πρέπει να γίνεται με τρόπο που δεν θα είναι παραπλανητικός (π.χ. αποκαλύπτοντας όλες τις πιθανές επιπτώσεις, θετικές και αρνητικές). Εάν μία εκδότρια εταιρεία δεν δύναται να παράσχει τέτοια ποσοτικά στοιχεία κατ' ελάχιστον θα πρέπει να παράσχει την αφηγηματική πληροφορία που αναφέρθηκε στο (Α).

**3. Οι περιοδικές οικονομικές καταστάσεις του 2005 (τριμηνιαίες και εξαμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις)**

Ο σκοπός της σύστασης δεν είναι να δώσει εντολή για τη δημοσίευση περιοδικών οικονομικών καταστάσεων, καθώς αυτό είναι θέμα που ρυθμίζεται από τους εφαρμοστέους εθνικούς και Ευρωπαϊκούς κανόνες δικαίου. Οι περιοδικές οικονομικές καταστάσεις μπορούν επίσης να δημοσιεύονται σε εθελοντική βάση.

Όπου δημοσιεύονται περιοδικές οικονομικές καταστάσεις το 2005, η CESR συνιστά ότι οι εκδότριες εταιρίες θα πρέπει να αρχίσουν να εφαρμόζουν από την 1η Ιανουαρίου 2005 το IAS 34 περί 'Σύνταξης Περιοδικών Οικονομικών Καταστάσεων', ή όπου κάτι τέτοιο δεν είναι εφικτό, κατ' ελάχιστον οι εκδότριες εταιρίες θα πρέπει να ενθαρρύνονται να χρησιμοποιούν τις αρχές αναγνώρισης και μέτρησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που θα είναι εφαρμοστέες στο τέλος του έτους.

Σχετικά με τα συγκριτικά στοιχεία για την αντίστοιχη προηγούμενη περίοδο, η CESR συνιστά οι εκδότριες εταιρίες να τα παράσχουν και να τα προετοιμάζουν σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, χρησιμοποιώντας τις ίδιες λογιστικές μεθόδους με αυτές που πρόκειται να εφαρμοστούν το έτος 2005.

#### **4. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις του 2005**

Στις περισσότερες περιπτώσεις οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις του 2005 θα είναι το πρώτο πλήρες σύνολο οικονομικών καταστάσεων που θα παρουσιαστούν από τις εκδότριες εταιρίες στην Ευρώπη με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η CESR συνιστά να μη γίνει υπέρβαση των υφιστάμενων προϋποθέσεων βάσει των οποίων προετοιμάζονται και δημοσιεύονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συγκριτικά στοιχεία μόνο ενός έτους (π.χ. του 2004).

Λόγω ποικίλων περιπτώσεων όπου οι εκδότριες εταιρίες θα πρέπει να δημοσιεύσουν ή επιλέγουν να δημοσιεύσουν στοιχεία τριών διαδοχικών περιόδων, αλλά δεν έχουν αναδιαμορφώσει τα στοιχεία που αφορούν στην πιο παλιά περίοδο (π.χ. του έτους 2003) με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η CESR προτείνει μία μορφή για την παρουσίαση των συγκριτικών στοιχείων (ετών 2004 και 2003 στο παράδειγμα) ("προσέγγιση γέφυρας") για να επιτρέψει όσο το δυνατόν μεγαλύτερη συγκρισιμότητα ακόμη και εάν όλα τα στοιχεία δεν έχουν προετοιμασθεί με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Έτος 2005 Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	Έτος 2004 Σύμφωνα με τα IFRS (αναθεωρημένα)	Έτος 2004 Σύμφωνα με τα Προηγούμενα Λογιστικά Πρότυπα (ως έχουν)	Έτος 2003 Σύμφωνα με τα Προηγούμενα Λογιστικά Πρότυπα (ως έχουν )
--	--	--	---

Η σύσταση αντανakλά τα ληφθέντα σχόλια κατά τη διάρκεια της διαβούλευσης (Αύγουστος – Δεκέμβριος 2003), και ειδικότερα τονίζει ότι:

- ü Οι εκδότριες εταιρείες θα πρέπει να ανακοινώνουν με αφηγηματική και ποσοτικοποιημένη μορφή στοιχεία κατά τη μεταβατική περίοδο, μόνο όταν έχουν επαρκή γνώση των λογιστικών προτύπων που τελικά θα εφαρμοσθούν το 2005 και – ειδικά για τα ποσοτικά στοιχεία - όταν θα είναι έτοιμες να ανακοινώσουν τις επιπτώσεις με επαρκώς αξιόπιστο τρόπο και με σχετικά στοιχεία. Έχει επίσης τονισθεί η ανάγκη να αποφευχθούν παραπλανητικά στοιχεία.
- ü Δείχνει ότι είναι ευθύνη της εκδότριας εταιρείας και της διοίκησής της να αποφασίζει για την ανάγκη ελέγχου και συνιστά οι εκδότριες εταιρείες να διευκρινίζουν εάν τα στοιχεία είναι ελεγμένα ή όχι.

### **3.2. ARC (Accounting Regulatory Committee) & EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group)**

Η Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης αποτελείται από εκπροσώπους των Κρατών-Μελών και προεδρεύει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Η Επιτροπή έχει συσταθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή σε συμφωνία με τις προδιαγραφές που περιγράφει το άρθρο 6 του Κανονισμού 1606/02 για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα<sup>11</sup>. Η ARC έχει κανονιστικό / ρυθμιστικό χαρακτήρα

<sup>11</sup> Άρθρο 6

Διαδικασία επιτροπής

1. Η Επιτροπή επικουρείται από μια κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων, αναφερόμενη στο εξής ως «επιτροπή».

2. Οσάκις γίνεται αναφορά στην παρούσα παράγραφο, ισχύουν τα άρθρα 5 και 7 της απόφασης 1999/468/ΕΚ, τηρουμένων των διατάξεων του άρθρου 8 της ίδιας απόφασης. Η προθεσμία η οποία ορίζεται στο άρθρο 5 παράγραφος 6 της απόφασης 1999/468/ΕΚ καθορίζεται σε τρεις μήνες.

3. Η επιτροπή θεσπίζει τον εσωτερικό της κανονισμό.

και στοχεύει στο να παρέχει γνωμοδότηση (να αποδέχεται ή να απορρίπτει) στις προτάσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής περί υιοθέτησης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Το έργο της ARC προετοιμάζεται από μια επιτροπή εμπειρογνομόνων (Τεχνική Επιτροπή Λογιστικής) η οποία αποτέλεσε πρωτοβουλία του Ιδιωτικού Τομέα και ονομάστηκε EFRAG «European Financial Reporting Advisory Group». Το EFRAG που λειτουργεί από τα μέσα του 2001, συνεργάζεται με το IASB για μελλοντικές αλλαγές σε υπάρχοντα Δ.Λ.Π. ή στην κατάρτιση νέων και προτείνει στο ARC την αποδοχή τους από την Ε.Ε., ενώ αποτελείται από δύο κυρίως όργανα το «Technical Expert Group» και το «Supervisory Board». Επίσης, Η Τεχνική Επιτροπή Λογιστικής παρέχει τεχνική εξειδίκευση σχετικά με τη χρήση των Δ.Λ.Π. εντός του Ευρωπαϊκού νομικού περιβάλλοντος και παράλληλα συντονίζει την ανταλλαγή απόψεων σχετικά με τα Πρότυπα εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή συμμετέχει ως παρατηρητής ενώ τα μέλη του EFRAG προέρχονται από τέσσερις βασικές κατηγορίες:

### **Επαγγελματίες Λογιστές**

ü FEE – Federation des Experts Comptables Européens

### **Εισηγητές**

ü UNICE – Union des Confédérations de l' Industrie et des Employeurs d' Europe

ü EBF – European Banking Federation

ü ESBG – European Saving Bank Group

ü GEBC – European Association of Cooperative Banks

ü CEA – Comité Européen des Assurances

### **Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις (SMEs)**

ü UEAPME – European Association of Craft, Small and Medium – sized Enterprises



ü EFAA – European Federation of Accountants and Auditors for SME's

## Χρήστες

ü FESE – Federation of European Securities Exchanges

ü EFFAS – European Federation of Financial Analyst Societies

Η Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης (εφεξής ARC) λειτουργεί ως ακολούθως:

1. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή (εφεξής Κομισιόν) καταθέτει στην ARC πρόταση για αποδοχή (ή απόρριψη) του XYZ Προτύπου. Παράλληλα η Κομισιόν καταθέτει στην ARC έκθεση αξιολόγησης του Προτύπου σε όρους Συμμόρφωσης με τις υπάρχουσες Λογιστικές Ντιρεκτίβες και Καταλληλότητας ως βάση χρηματοοικονομικής αξιολόγησης στην Ευρώπη.
2. Η ARC μέσα σε διάστημα ενός μήνα (ύστερα από διαδικασίες ψηφοφορίας) καταθέτει την άποψή της στην Κομισιόν. Αν η ARC προχωρήσει σε θετική εισήγηση και αποδοχή του Προτύπου, η Κομισιόν προχωράει σε αντίστοιχες κινήσεις για να διασφαλίσει την υιοθέτησή του εντός του Ευρωπαϊκού νομικού περιβάλλοντος. Αν η ARC εκφέρει ουδέτερη ή αρνητική άποψη, τότε η Κομισιόν αποσύρει το ζήτημα για επαναξιολόγηση.
3. Για τα ήδη αποδεκτά υπάρχοντα πρότυπα, πριν από το 2002, η Κομισιόν συνεργάζεται σε πολιτικό επίπεδο με την ARC για την εξέταση των Προτύπων ειδικότερα σε όρους νομικής ενσωμάτωσης των Προτύπων στο Ευρωπαϊκό περιβάλλον.

Πράγματι στις 16 Ιουλίου του 2003, ύστερα και από εισήγηση του EFRAG, η ARC εξέδωσε ανακοίνωση / πόρισμα αποδοχής υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. **1, 2, 7, 8, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 40, 41 και των αντίστοιχων ΜΕΔ 1, 2, 3, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 27, 28, 29, 30, 31 και 33.**

Σε συνέχεια της αποδοχής αυτής η Ευρωπαϊκή Ένωση εξέδωσε ανακοίνωση η οποία αναφέρει:

«Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή χαιρετίζει την ομόφωνη απόφαση της Κανονιστικής Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης Accounting Regulatory Committee's υπέρ της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, συμπεριλαμβανομένων των αντίστοιχων Διερμηνειών (ΜΕΔ). Η παρούσα υιοθέτηση περιλαμβάνει όλα τα υπάρχοντα Δ.Λ.Π. και ΜΕΔ, εκτός των Δ.Λ.Π. 32 και 39 καθώς και των σχετιζόμενων ΜΕΔ 5, 16 και 17, τα οποία ασχολούνται με τη λογιστική παρακολούθηση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων, τα οποία ο IASB σε συνεργασία με εξειδικευμένους Ευρωπαϊκούς φορείς λογιστικής εργάζονται εντατικά ώστε να τα αναθεωρήσουν. Η Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης έκανε το πρώτο σημαντικό βήμα για τη θεσμοθέτηση των Δ.Λ.Π. Αυτό αποστέλλει ένα σημαντικό μήνυμα στις 7000 εισηγμένες σε Ευρωπαϊκές Αγορές Χρήματος εταιρίες για να εντατικοποιήσουν τις προσπάθειές τους για το 2005. Επιπλέον, δε προκρίνει αρνητική γνώμη για τα Δ.Λ.Π. 32 και 39, αλλά παρέχει τη δυνατότητα στο IASB και τους συναφείς φορείς να αναμορφώσουν αυτά τα πρότυπα, το αργότερο μέχρι το Μάρτιο του 2004. Η απόφαση της Κανονιστικής Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης θα κοινοποιηθεί στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο έτσι ώστε η επίσημη υιοθέτηση των Προτύπων να ολοκληρωθεί με Κανονισμό της Κομισιόν, ο οποίος αναμένεται να εκδοθεί το Σεπτέμβριο.»

Στις 29 Σεπτεμβρίου 2003 ψηφίστηκε ο Κανονισμός 1725/2003.

#### **4. Κανονισμός 1725/2003 και λοιπές τροποποιήσεις**

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με τον κανονισμό 1725/03 προχωράει σε υιοθέτηση όλων των υφιστάμενων λογιστικών προτύπων, εκτός από το Δ.Λ.Π. 32, το Δ.Λ.Π. 39 και τις σχετικές διερμηνείες<sup>12</sup>.

Επίσης, στην εισαγωγική σημείωση η Κομισιόν αναφέρει ότι έλαβε υπόψη τα σχέδια που έχουν αναληφθεί για την αναθεώρηση πολλών υφιστάμενων προτύπων και ότι η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων που θα προκύψουν από αυτή την αναθεώρηση θα εξεταστεί μετά την οριστικοποίηση

---

<sup>12</sup> Άρθρο 1: Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα που αναφέρονται στο Παράρτημα υιοθετούνται (εννοούνται τα ίδια πρότυπα που αναφέρονται στην ανακοίνωση της 16<sup>ης</sup> Ιουλίου από την ARC).

των σχετικών προτύπων, αν και στη παρούσα φάση η ύπαρξη προτάσεων αναθεώρησης δεν επηρεάζει την απόφαση υιοθέτησης των υφιστάμενων προτύπων.

Ωστόσο κάτι τέτοιο δε συμβαίνει με το Δ.Λ.Π. 32 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση, το Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση και τις διερμηνείες που σχετίζονται με τα πρότυπα αυτά: ΜΕΔ 5, 16 και 17.

Η ύπαρξη προτύπων υψηλής ποιότητας για τα χρηματοπιστωτικά μέσα, περιλαμβανομένων των παραγώγων, έχει ιδιαίτερη σημασία για την κεφαλαιαγορά της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Ωστόσο, στην περίπτωση των Δ.Λ.Π. 32 και 39, οι σχεδιαζόμενες αναθεωρήσεις ενδέχεται να είναι τόσο σημαντικές ώστε να μην είναι ενδεδωμένη η υιοθέτηση αυτών των προτύπων με τη σημερινή τους μορφή. Αμέσως μετά την ολοκλήρωση των σχεδίων αναθεώρησης που έχουν αναληφθεί, η Κοινότητα θα εξετάσει κατά προτεραιότητα τη δυνατότητα υιοθέτησης των αναθεωρημένων προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό 1606/2002.

Στη προσπάθεια υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. 32, 39 και των σχετικών Διερμηνειών έχουν γίνει πολλές προσπάθειες από πλευράς Ευρωπαϊκής Ένωσης ώστε να επιτευχθεί εναρμόνιση με την υπάρχουσα κοινοτική νομοθεσία. Συγκεκριμένα, από το 2001 η Κομισιόν είχε εκδώσει την **Οδηγία 65/2001**. Η συγκεκριμένη οδηγία τροποποιεί τρεις υφιστάμενες οδηγίες (**τις 78/660/ΕΟΚ, 83/349/ΕΟΚ και 86/635/ΕΟΚ**), σχετικά με τους ετήσιους λογαριασμούς, τους ενοποιημένους λογαριασμούς και τους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς τραπεζών και άλλων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και υποχρεώνει τα κράτη μέλη να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν σε όλες τις επιχειρήσεις ή σε ορισμένες κατηγορίες επιχειρήσεων την αποτίμηση ορισμένων χρηματοπιστωτικών μέσων, συμπεριλαμβανομένων των παραγώγων, στην εύλογη αξία<sup>13</sup>. Ως **εύλογη αξία** ορίζεται η:

---

<sup>13</sup> Οδηγία 65/2001

Άρθρο 1

Η οδηγία 78/660/ΕΟΚ τροποποιείται ως εξής:

1. Προστίθεται το ακόλουθο τμήμα: "ΤΜΗΜΑ 7α

Αποτίμηση στην εύλογη αξία

α) η τρέχουσα αξία, για τα χρηματοπιστωτικά εκείνα μέσα για τα οποία μπορεί να προσδιοριστεί με ευχέρεια μια αξιόπιστη αγορά για συναλλαγή. Εάν η τρέχουσα αξία δεν είναι άμεσα προσδιορίσιμη για ένα χρηματοπιστωτικό μέσο, πλην όμως μπορεί να προσδιοριστεί για τις συνιστώσες του ή για ένα παρεμφερές μέσο, η τρέχουσα αξία είναι δυνατόν να προκύψει από εκείνη των συνιστωσών του ή του παρεμφερούς μέσου ή

β) η αξία που προκύπτει από γενικής αποδοχής υποδείγματα και τεχνικές αποτίμησης, για τα μέσα εκείνα για τα οποία δεν μπορεί ευχερώς να προσδιοριστεί αξιόπιστη αγορά. Τα εν λόγω υποδείγματα και τεχνικές αποτίμησης πρέπει να εξασφαλίζουν μια λογική προσέγγιση της τρέχουσας αξίας.

Σκοπός της οδηγίας είναι να καταστεί δυνατή η εφαρμογή του **διεθνούς λογιστικού προτύπου (IAS) αριθ. 39** που καλύπτει την αναγνώριση και την αποτίμηση χρηματοπιστωτικών μέσων. Η δυνατότητα ή υποχρέωση αυτή δύναται να περιορίζεται στους **ενοποιημένους λογαριασμούς**.

Παράλληλα με την **οδηγία 2003/51/EK** (Ιούνιος 2003) η Κομισιόν προχώρησε σε εκ νέου αναθεώρηση των προαναφερθέντων τριών οδηγιών και της 91/674 για τους ετήσιους και τους ενοποιημένους λογαριασμούς των ασφαλιστικών επιχειρήσεων για να πετύχει την ενσωμάτωση της λογιστικής αποτίμησης στην εύλογη αξία, να εξασφαλίσει ότι τα Δ.Λ.Π. ανταποκρίνονται στις βασικές απαιτήσεις των οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ σχετικά με τους ενοποιημένους λογαριασμούς μέσω της προσθήκης εδαφίων που συμβαδίζουν ή δεν αντιτίθενται με τις αρχές των Δ.Λ.Π. και να διασφαλίσει την ισότιμη μεταχείριση μεταξύ των εταιρειών της Κοινότητας που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. και των εταιρειών της Κοινότητας που δεν τα εφαρμόζουν (δεδομένου ότι θα συνεχίσουν να βασίζονται στις οδηγίες αυτές ως κύρια πηγή κοινοτικών λογιστικών απαιτήσεων).

Ωστόσο, η οδηγία 65/2001 περί εύλογης αξίας και συνεπακόλουθα για την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. 32 και 39 συναντά ακόμα προβλήματα. Παρά την ομοφωνία και την άμεση συγκατάθεσή για την εφαρμογή της συγκεκριμένης οδηγίας από την Ε.Ε., η **Ελλάδα, το Βέλγιο, η Γαλλία, η Ιρλανδία, το**

**Λουξεμβούργο, η Ολλανδία και η Φινλανδία** επτά κράτη μέλη **δεν την έχουν ακόμη μεταφέρει στην εθνική τους νομοθεσία**. Για αυτό το λόγο η Κομισιόν στις 22 Ιουλίου του 2004 ζήτησε επίσημα με **τη μορφή αιτιολογημένης γνώμης**, να μεταφέρουν στην εθνική νομοθεσία τους την οδηγία του 2001 σχετικά με τους λογιστικούς κανόνες και την εφαρμογή της μεθόδου της "εύλογης αξίας". Εάν δεν ληφθεί ικανοποιητική απάντηση, η Επιτροπή μπορεί να αποφασίσει να παραπέμψει τα εν λόγω κράτη μέλη στο Ευρωπαϊκό Δικαστήριο.

Ορισμένα από τα κράτη μέλη επικαλούνται τις δυσκολίες που περιβάλλουν την έγκριση του προτύπου IAS 39 στο πλαίσιο του κανονισμού για τα διεθνή λογιστικά πρότυπα αν και η μεταφορά της εν λόγω οδηγίας στην εθνική νομοθεσία δεν έχει δεσμευτικό χαρακτήρα και, συνεπώς, δεν αναγκάζει τα κράτη μέλη να καταστήσουν υποχρεωτική την εφαρμογή του IAS 39 από τις επιχειρήσεις.

## **5. Συμπεράσματα**

Η αποδοχή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης μέχρι το 2005 που έχει θέση η Ευρωπαϊκή Επιτροπή σαν όριο εφαρμογής των Δ.Λ.Π., είναι μία πρόκληση για πολλές εταιρείες. Ωστόσο αναμένεται να αποτελέσει ορόσημο για τις εξελίξεις της Λογιστικής στον Ευρωπαϊκό χώρο. Και αυτό γιατί τα περισσότερα κράτη εγκαταλείπουν διαφορετικές λογιστικές παραδόσεις, αρχές, κανόνες και πρακτικές προκειμένου να προσχωρήσουν σε ένα διαρκώς διογκούμενο κίνημα εναρμόνισης και παγκοσμιοποίησης των προτύπων και της Χρηματοοικονομικής λογιστικής.

Η ΕΕ αποδίδει τεράστια σημασία στη διεθνή εναρμόνιση όσον αφορά στην εφαρμογή λογιστικών προτύπων αφού αποτελεί βασική προϋπόθεση για την ευόδωση της προσπάθειάς της για δίκαιο και αποτελεσματικό ανταγωνισμό στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Η ΕΕ αναγνωρίζει ότι η συγκρισιμότητα, η διαφάνεια, και η αξιοπιστία οικονομικών πληροφοριών, αποτελούν θεμελιώδη προϋπόθεση για μια ενιαία αγορά κεφαλαίου. Η έλλειψη συγκρισιμότητας αποθαρρύνει τις επενδύσεις λόγω αβεβαιότητας όσον αφορά την αξιοπιστία των οικονομικών

πληροφοριών όπως αυτές παρουσιάζονται και γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι λύσεις που θα βελτιώσουν τη συγκρισιμότητα θα πρέπει να αντανακλούνται και διεθνώς διότι η άντληση κεφαλαίων δεν σταματά στα σύνορα μιας χώρας ή της Ευρώπης. Με το σκεπτικό αυτό, τα Δ.Λ.Π. παρουσιάζονται ως τα πιο κατάλληλα και τα πιο αποδεκτά για να αποτελέσουν τον κοινό εκείνο παρονομαστή που θα επιφέρει τη δυνατότητα για άντληση κεφαλαίων από τις διεθνείς κεφαλαιαγορές. Παράλληλα, τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου, παρουσιάζονται ως το ελάχιστο που θα προσδώσει αξιοπιστία στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις.

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση υπάρχουν σήμερα 7.000 εταιρίες με εισηγμένους τίτλους σε χρηματιστήρια. Από αυτές, οι 300 περίπου εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. και οι 200 τα αμερικάνικα (US GAAP). Επιπλέον, όλες αυτές εταιρίες έχουν θυγατρικές και άλλες συνδεδεμένες σε χώρες εκτός Ε.Ε. οι οποίες αναγκαστικά θα πρέπει επίσης να καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. Και παρά το γεγονός ότι τα περισσότερα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης αντιμετωπίζουν δυσκολίες στην ενσωμάτωση των Δ.Λ.Π., η πλειονότητα των εταιριών που είναι εισηγμένες σε ευρωπαϊκά χρηματιστήρια και συγκεκριμένα ποσοστό της τάξεως του 75% **έχουν ήδη κάνει το πρώτο βήμα** για την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με σχετική έρευνα που πραγματοποίησε σε περισσότερες από 300 ευρωπαϊκές εισηγμένες επιχειρήσεις η **Price Waterhouse Coopers** και δημοσίευσε στα τέλη του Ιουνίου του 2004 (*"Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης: Έτοιμοι για τη μερική αλλαγή;"*).

Ωστόσο, και με βάση την ίδια έρευνα, προκύπτει επίσης πως **απαιτείται περαιτέρω πρόοδος στο προσεχές** διάστημα ώστε να διασφαλιστεί πως οι επιχειρήσεις θα μπορέσουν να παράσχουν εγκαίρως στις αγορές πληροφόρηση υπό τα Δ.Λ.Π. Συνοπτικά αναφέρονται τα κάτωθι αποτελέσματα ης έρευνας :

- ü Οι εταιρίες κατανοούν τις πιθανές επιδράσεις που ίσως επιφέρουν τα Διεθνή Πρότυπα στα αναφερόμενα αποτελέσματα και στις συνολικές επιδόσεις τους, κάτι που αποτελεί την πρώτη από μια σειρά δράσεων για την ενσωμάτωση των Δ.Λ.Π.

- ü το 80% των ερωτηθέντων δεν έχει αποφασίσει ακόμη τον τρόπο με τον οποίο θα κοινοποιήσει στην αγορά τις αριθμητικές αλλαγές που θα προκύψουν από την υιοθέτηση.
- ü Μόνο το 29% των ερωτηθέντων χρησιμοποιεί ένα πλήρες πρόγραμμα για τη μετάβαση στα Δ.Λ.Π., ενώ ένας στους δέκα δεν έχει καν ξεκινήσει την οργάνωση ενός τέτοιου προγράμματος.
- ü Μια από τις σοβαρότερες προκλήσεις που αντιμετωπίζουν οι επιχειρήσεις είναι η έλλειψη εξειδικευμένων ανθρωπίνων πόρων, καθώς μόνο το 10% των συμμετεχόντων θεωρεί πως έχει τους σωστούς ανθρώπους και τις απαιτούμενες δεξιότητες για την έγκαιρη επίτευξη της μετάβασης.

Παράλληλα, η έρευνα ορίζει τα επτά βήματα που πρέπει να ακολουθηθούν για την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. και δείχνει το βαθμό στον οποίον οι επιχειρήσεις έχουν προχωρήσει σε κάθε βήμα.

Ειδικότερα, τα βήματα αφορούν στην κατανόηση των σημαντικών επιδράσεων της υιοθέτησης Δ.Λ.Π. στις επιχειρήσεις (75% των επιχειρήσεων έχει αναλάβει τη δράση), στη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις λογιστικές αρχές που πρέπει να υιοθετήσει ο οργανισμός (46% των επιχειρήσεων έχει ανταποκριθεί), στον εντοπισμό των δεδομένων που λείπουν και στην αναβάθμιση των συστημάτων για τη συλλογή των στοιχείων (26% και 11% των εταιριών έχουν αναλάβει τις δράσεις αντίστοιχα). Επίσης, τα βήματα συμπεριλαμβάνουν διαδικασίες για τη διασφάλιση της εγκυρότητας των συλλεχθέντων στοιχείων (10% των εταιριών), για τον σχεδιασμό εσωτερικού ελέγχου και για την ανάδειξη της αξιοπιστίας των δεδομένων (10%) και ενσωμάτων (11% των εταιριών).

## 6. Πορεία Υιοθέτησης του Κανονισμού για τα Δ.Λ.Π.

### Πίνακας 6:

Προγραμματισμός εφαρμογής του κανονισμού για τα Δ.Λ.Π. (1606/2002) στην Ευρωπαϊκή Ένωση των 15

Ημερομηνία έκδοσης: 12/07/2004

Ευρωπαϊκή Επιτροπή	Αυστρία	Βέλγιο	Δανία	Φινλανδία	Γαλλία
Status του κανονισμού για τα Δ.Λ.Π.	Πρόταση	Πρόταση	Πρόταση <sup>1</sup>	Πρόταση	Πρόταση
Άρθρο 5 του κανονισμού για τα Δ.Λ.Π. <b><u>ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ</u></b> 1. Παρέχεται η δυνατότητα <b>προαιρετικής</b> εφαρμογής των Δ.Λ.Π. για τους <b>ετήσιους λογαριασμούς</b> εισηγμένων εταιριών;	Όχι	Υποσημείωση 2	Μέχρι το 2009: ναι Μετά το 2009: όχι	Ναι	Όχι μέχρι να διευθετηθούν τα νομικά και τα φορολογικά ζητήματα
2. Θα θεσμοθετηθεί ως <b>υποχρεωτική</b> η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για τους <b>ετήσιους λογαριασμούς</b> εισηγμένων εταιριών;	Όχι	Υποσημείωση 2	Μέχρι το 2009: ναι Μετά το 2009: όχι	Όχι	Όχι
Άρθρο 5 του κανονισμού για τα Δ.Λ.Π. <b><u>ΛΟΙΠΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ</u></b> 1. Παρέχεται η δυνατότητα <b>προαιρετικής</b> εφαρμογής των Δ.Λ.Π. για <b>ενοποιημένους λογαριασμούς</b> λοιπών εταιριών;	Ναι, για όλες τις εταιρίες	Ναι, πιθανόν για όλες τις εταιρίες	Ναι, για όλες τις εταιρίες	Ναι <sup>3</sup> , για όλες τις εταιρίες	Ναι, για τις ενοποιημένες εταιρίες



Αν ναι, για ποιες εταιρίες;					
2. Θα θεσμοθετηθεί ως <b>υποχρεωτική</b> η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για τους <b>ενοποιημένους λογαριασμούς</b> των λοιπών εταιριών; Αν ναι, για ποιες εταιρίες;	Όχι	Πιθανόν για πιστωτικά ιδρύματα. Πιθανόν στο μέλλον για άλλες εταιρίες	Όχι	Όχι	Όχι
3. Παρέχεται η δυνατότητα <b>προαιρετικής</b> εφαρμογής των Δ.Λ.Π. για τους <b>ετήσιους λογαριασμούς</b> λοιπών εταιριών; Αν ναι, για ποιες εταιρίες;	Όχι	Υποσημείωση 2	Ναι, για όλες τις εταιρίες	Ναι <sup>4</sup> , όλες οι εταιρίες <sup>5</sup>	Όχι
4. Θα θεσμοθετηθεί ως <b>υποχρεωτική</b> η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για τους <b>ετήσιους λογαριασμούς</b> των λοιπών εταιριών; Αν ναι, για ποιες εταιρίες;	Όχι	Υποσημείωση 2	Όχι	Όχι	Όχι
Άρθρο 9 του κανονισμού για τα Δ.Λ.Π. 1. Παρέχεται η <b>δυνατότητα</b> στις εταιρίες των οποίων μόνον οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι σε οργανωμένη αγορά οιοδήποτε κράτους μέλους να μεταβάλλουν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έως τον Ιανουάριο του 2007;	Πιθανόν ναι	Πιθανόν ναι	Ναι	Ναι	Πιθανόν ναι
2. Παρέχεται η <b>δυνατότητα</b> στις εταιρίες των οποίων οι τίτλοι είναι δεκτοί για απ' ευθείας πώληση στο κοινό σε κράτος μη μέλος, και οι οποίοι, προς το σκοπό αυτό, χρησιμοποιούν διεθνώς αποδεκτά	Πιθανόν, ναι	Πιθανόν, ναι	Όχι	Όχι	Όχι

πρότυπα να μεταβάλλουν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έως τον Ιανουάριο του 2007;					
Διάφορα Επιτρέπεται η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. νωρίτερα από το 2005; Αν ναι για ποιες εταιρίες και από πότε;	Ναι, για ενοποιημένους από το 1998	Ναι, για τους ενοποιημένους όλων των εταιριών	Ναι, όταν υιοθετηθούν όλα τα Δ.Λ.Π.	Οι ενοποιημένοι των εισηγμένων από 30.9.03 Για τις υπόλοιπες από το 2004	Όχι

1\*: **ΔΑΝΙΑ**: Η πρόταση εκκρεμεί για ψήφιση από το Κοινοβούλιο. Συμπεριλαμβάνει όλες τις εταιρίες εκτός των χρηματοπιστωτικών

2\*: **ΒΕΛΓΙΟ**: Εξετάζεται σε συνάρτηση με τις νομικές και φορολογικές πτυχές.

3\*: **ΦΙΝΛΑΝΔΙΑ**: Εταιρίες που υπόκεινται σε έλεγχο από πιστοποιημένους ελεγκτές

4\*: **ΦΙΝΛΑΝΔΙΑ**: Εταιρίες που υπόκεινται σε έλεγχο από πιστοποιημένους ελεγκτές

5\*: **ΦΙΝΛΑΝΔΙΑ**: Η εφαρμογή των εθνικών νόμων θα είναι υποχρεωτική για τις ασφαλιστικές εταιρίες για μια μεταβατική περίοδο.

### **Συνέχεια προηγούμενου πίνακα**

Ευρωπαϊκή Επιτροπή	Γερμανία	Ελλάδα	Ιταλία	Ιρλανδία	Λουξεμβούργο
Status του κανονισμού για τα Δ.Λ.Π.	Πρόταση	Τελικός Νόμος	Τελικός Νόμος	Συμβούλευση <sup>1</sup>	Ομάδα Εργασίας
Άρθρο 5 του κανονισμού για τα Δ.Λ.Π. <b><u>ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ</u></b> 1. Παρέχεται η δυνατότητα <b>προαιρετικής</b> εφαρμογής των Δ.Λ.Π. για τους <b>ετήσιους λογαριασμούς</b> εισηγμένων εταιριών;	Ναι <sup>2</sup>	Όχι	Όχι	Πιθανόν ναι	Ναι, πιθανόν το 2007 να υπάρχει λύση στο φορολογικό

2. Θα θεσμοθετηθεί ως <b>υποχρεωτική</b> η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για τους <b>ετήσιους λογαριασμούς</b> των εισηγμένων εταιριών;	Όχι	Ναι	Ναι <sup>3</sup> , εκτός από ασφάλειες	Πιθανόν ναι, για όλες τις εταιρίες	Πιθανόν όχι
Άρθρο 5 του κανονισμού για τα Δ.Λ.Π.					
<b>ΛΟΙΠΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ</b> 1. Παρέχεται η δυνατότητα <b>προαιρετικής</b> εφαρμογής των Δ.Λ.Π. για <b>ενοποιημένους λογαριασμούς</b> λοιπών εταιριών; Αν ναι, για ποιες εταιρίες;	Ναι, όλες τις εταιρίες	Ναι <sup>4</sup>	Ναι, εκτός των μικρών επιχειρήσεων	Ναι, πιθανόν για όλες τις εταιρίες	Ναι, οι τράπεζες 2003
2. Θα θεσμοθετηθεί ως <b>υποχρεωτική</b> η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για τους <b>ενοποιημένους λογαριασμούς</b> των λοιπών εταιριών; Αν ναι, για ποιες εταιρίες;	Ναι, για τις εταιρίες που το ζητούν	Όχι	Ναι, μερικές εταιρίες <sup>5</sup>	Όχι	Πιθανόν όχι
3. Παρέχεται η δυνατότητα <b>προαιρετικής</b> εφαρμογής των Δ.Λ.Π. για τους <b>ετήσιους λογαριασμούς</b> των λοιπών εταιριών; Αν ναι, για ποιες εταιρίες;	Ναι, για όλες τις εταιρίες	Ναι <sup>6</sup>	Ναι, εκτός από τις ασφαλιστικές και τις μικρές επιχειρήσεις	Ναι, πιθανόν για όλες	Ναι, πιθανόν το 2007 να υπάρχει λύση στο φορολογικό
4. Θα θεσμοθετηθεί ως <b>υποχρεωτική</b> η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για τους <b>ετήσιους λογαριασμούς</b> των λοιπών εταιριών; Αν ναι, για ποιες εταιρίες;	Όχι	Όχι	Ναι σε μερικές εταιρίες <sup>7</sup>	Όχι	Πιθανόν όχι
Άρθρο 9 του κανονισμού για τα Δ.Λ.Π.					
1. Παρέχεται η <b>δυνατότητα</b> στις εταιρίες των οποίων μόνον οι	Ναι	Όχι	Όχι	Όχι	Πιθανόν ναι

χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι σε οργανωμένη αγορά οιοδήποτε κράτους μέλους να μεταβάλλουν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έως τον Ιανουάριο του 2007;					
2. Παρέχεται η <b>δυνατότητα</b> στις εταιρίες των οποίων οι τίτλοι είναι δεκτοί για απ' ευθείας πώληση στο κοινό σε κράτος μη μέλος, και οι οποίοι, προς το σκοπό αυτό, χρησιμοποιούν διεθνώς αποδεκτά πρότυπα να μεταβάλλουν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έως τον Ιανουάριο του 2007;	Ναι	Όχι	Όχι	Όχι	Δεν έχει παρθεί ακόμα απόφαση
Διάφορα Επιτρέπεται η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. νωρίτερα από το 2005; Αν ναι για ποιες εταιρίες και από πότε;	Ναι, προαιρετικά από τις εισηγμένες, από το 1998	31.12.2004 Ναι <sup>8</sup>	Όχι	Όχι	Όχι

1\*: **ΙΡΛΑΝΔΙΑ**: Οι παρεχόμενες πληροφορίες είναι προσωρινές και μπορεί να μεταβληθούν κατά τη λήξη της Συμβούλευσης

2\*: **ΓΕΡΜΑΝΙΑ**: Μόνο για πληροφοριακούς σκοπούς. Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους εθνικούς νόμους θα συνεχίζουν να απαιτούνται για θέματα διανομής κερδών, φορολογία και παρακολούθηση χρηματοοικονομικών υπηρεσιών.

3\*: **ΙΤΑΛΙΑ**: Οι εισηγμένες ασφαλιστικές εταιρίες πρέπει να συμμορφωθούν με τα Δ.Λ.Π. εφόσον συντάσσουν ενοποιημένες καταστάσεις

5\*: **ΙΤΑΛΙΑ**: Ασφαλιστικές εταιρίες, εταιρίες των οποίων τα χρηματοοικονομικά μέσα διανέμονται στο ευρύ κοινό

7\*: **ΙΤΑΛΙΑ**: Εταιρίες των οποίων τα χρηματοοικονομικά μέσα διανέμονται στο ευρύ κοινό

4\*: **ΕΛΛΑΔΑ**: Εταιρίες που υπόκεινται σε έλεγχο από πιστοποιημένους ελεγκτές

6\*: **ΕΛΛΑΔΑ**: Εταιρίες που υπόκεινται σε έλεγχο από πιστοποιημένους ελεγκτές

8\*: **ΕΛΛΑΔΑ**: Εταιρίες που υπόκεινται σε έλεγχο από πιστοποιημένους ελεγκτές

**Συνέχεια προηγούμενου πίνακα**

Ευρωπαϊκή Επιτροπή	Ολλανδία	Πορτογαλία	Ισπανία	Σουηδία	Αγγλία
Status του κανονισμού για τα Δ.Λ.Π.	Συμβούλευση	Ομάδα εργασίας <sup>1</sup>	Τελικός Νόμος	Πρόταση	Συμβούλευση
Άρθρο 5 του κανονισμού για τα Δ.Λ.Π. <b><u>ΕΙΣΗΓΜΕΝΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ</u></b>					
1. Παρέχεται η δυνατότητα <b>προαιρετικής</b> εφαρμογής των Δ.Λ.Π. για τους <b>ετήσιους λογαριασμούς</b> των εισηγμένων εταιριών;	Ναι	Όχι	Όχι	Ναι	Ναι
2. Θα θεσμοθετηθεί ως <b>υποχρεωτική</b> η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για τους <b>ετήσιους λογαριασμούς</b> των εισηγμένων εταιριών;	Όχι	Ναι	Όχι	Όχι	Όχι
Άρθρο 5 του κανονισμού για τα Δ.Λ.Π. <b><u>ΛΟΙΠΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ</u></b>					
1. Παρέχεται η δυνατότητα <b>προαιρετικής</b> εφαρμογής των Δ.Λ.Π. για τους <b>ενοποιημένους λογαριασμούς</b> των λοιπών εταιριών; Αν ναι, για ποιες εταιρίες;	Ναι, όλοι οι τύποι εταιριών	Ναι, εταιρίες με πιστοποιημένους ελεγκτές	Ναι, όλοι οι τύποι εταιριών	Ναι, όλοι οι τύποι εταιριών	Ναι, για όλες τις εταιρίες εκτός από τις μη κερδοσκοπικές
2. Θα θεσμοθετηθεί ως <b>υποχρεωτική</b> η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για τους <b>ενοποιημένους λογαριασμούς</b> των λοιπών εταιριών; Αν ναι, για ποιες εταιρίες;	Όχι	Όχι	Όχι	Πιθανόν για τις εταιρίες του χρηματοοικονομικού τομέα <sup>2</sup>	Όχι
3. Παρέχεται η δυνατότητα <b>προαιρετικής</b> εφαρμογής των Δ.Λ.Π. για τους <b>ετήσιους λογαριασμούς</b> λοιπών εταιριών;	Ναι, όλοι οι τύποι	Ναι, εταιρίες με πιστοποιημένους	Όχι	Ναι, όλοι οι τύποι εταιριών	Ναι, για όλες τις εταιρίες

Αν ναι, για ποιες εταιρίες;	εταιριών	ς ελεγκτές			εκτός από τις μη κερδοσκοπικές
4. Θα θεσμοθετηθεί ως <b>υποχρεωτική</b> η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για τους <b>ετήσιους λογαριασμούς</b> των λοιπών εταιριών; Αν ναι, για ποιες εταιρίες;	Όχι	Όχι	Όχι	Όχι	Όχι
Άρθρο 9 του κανονισμού για τα Δ.Λ.Π. 1. Παρέχεται η <b>δυνατότητα</b> στις εταιρίες των οποίων μόνον οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι σε οργανωμένη αγορά οιοδήποτε κράτους μέλους να μεταβάλλουν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έως τον Ιανουάριο του 2007;	Όχι	Όχι	Ναι, εκτός από τις εταιρίες του τραπεζικού τομέα	Ναι	Όχι
2. Παρέχεται η <b>δυνατότητα</b> στις εταιρίες των οποίων οι τίτλοι είναι δεκτοί για απ' ευθείας πώληση στο κοινό σε κράτος μη μέλος, και οι οποίοι, προς το σκοπό αυτό, χρησιμοποιούν διεθνώς αποδεκτά πρότυπα να μεταβάλλουν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έως τον Ιανουάριο του 2007;	Όχι	Όχι	Όχι	Όχι	Όχι
Διάφορα Επιτρέπεται η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. νωρίτερα από το 2005; Αν ναι για ποιες εταιρίες και από πότε;	Όχι	Όχι	Όχι	Όχι	Όχι

1\*: **ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ:** Έχει προταθεί στη κυβέρνηση. Δε συμπεριλαμβάνει τον τραπεζικό και ασφαλιστικό τομέα

2\*: **ΣΟΥΗΔΙΑ:** Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. για χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και ασφαλιστικές εταιρίες θα καταστεί υποχρεωτική το 2006

## ΠΗΓΕΣ Ιστοσελίδες

1. <http://www.cesr-eu.org/>  
Ευρωπαϊκή Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς
2. <http://www.iasb.org/>  
Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων
3. [http://www.europa.eu.int/eur-lex/en/search/search\\_lif.html](http://www.europa.eu.int/eur-lex/en/search/search_lif.html)  
Ευρωπαϊκές νομοθεσίες
4. [http://europa.eu.int/comm/internalmarket/accounting/index\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/internalmarket/accounting/index_en.htm)  
Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Ευρωπαϊκή Ένωση
5. [http://europa.eu.int/eur-lex/el/archive/2003/I\\_26120031013el.html](http://europa.eu.int/eur-lex/el/archive/2003/I_26120031013el.html)  
Δ.Λ.Π. – ΜΕΔ
6. <http://www.pwcglobal.com/extweb/pwcpublications.nsf/docid>  
PriceWaterHouseCoopers
7. <http://www.express.gr>  
Εφημερίδα Εξπρές
8. <http://www.efrag.org>
9. <http://www.fee.be>  
The European Federation of Accountants

### Ευρωπαϊκή Νομοθεσία

10. Κανονισμός 1606/2002
11. Κανονισμός 1725/2002
12. Οδηγία 78/660
13. Οδηγία 83/349
14. Οδηγία 86/635
15. Οδηγία 91/674
16. Οδηγία 2001/65
17. Οδηγία 2003/51
18. Οδηγία 2004/707

### Βιβλιογραφία – Κείμενα

19. Πλαίσιο Καταρτίσεως και Παρουσιάσεως των Οικονομικών Καταστάσεων
20. Σχόλια για ορισμένα άρθρα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 σχετικά με την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών Προτύπων: ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ, Βρυξέλλες, Νοέμβριος 2003
21. «Planned Implementation of the IAS Regulation (1606/2002) in the EU and EEA»: European Commission, Ιούλιος 2004
22. «CESR consultation on a recommendation for additional guidance regarding the Transition to IFRS»: CESR, 11/2003 – 02/2004
23. Rules of procedure for the accounting regulatory committee: ARC, 04/2003
24. Building the European Capital Market: A review of Developments, PriceWaterHouseCoopers, <http://www.pwc.com/corporatereporting>
25. Σχέδιο Έκθεσης σχετικά με τη πρόταση Κανονισμού του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου που αφορά την εφαρμογή Δ.Λ.Π.: Επιτροπή Νομικών Θεμάτων και Εσωτερικής Αγοράς, Ε.Ε., Σεπτέμβριος 2001

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**  
**ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ**  
**ΚΑΙ**  
**ΕΞΕΛΙΞΕΙΣ ΣΤΟΝ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΧΩΡΟ**



## **1. Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης στην Ελλάδα**

Η οικονομική κρίση που ξεκίνησε το 1998 σε ορισμένες χώρες της Ασίας, οδήγησε στην ανάγκη για πιο διαφανή λογιστικά πρότυπα ώστε οι επενδυτές, οι δανειστές και οι αρχές να μορφώνουν καλύτερη άποψη των επιχειρήσεων. Το 1998, οι υπουργοί οικονομίας των G7 και οι κεντρικοί τραπεζίτες αποφάσισαν να προωθήσουν διεθνείς αρχές, πρότυπα και κώδικες στις επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα των χωρών τους. Επίσης, κάλεσαν όλες τις χώρες που συμμετέχουν σε παγκόσμιες κεφαλαιαγορές να συμμορφωθούν με τους νέους διεθνείς κώδικες και πρότυπα. Πολλές χώρες έχουν ήδη εφαρμόσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σαν δικά τους ή με ελάχιστες προσθαφαιρέσεις.

## **2. Ισχύουσα Νομοθεσία**

Μέχρι σήμερα τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται προαιρετικά από εταιρίες με διεθνή παρουσία.

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με τον Κανονισμό **1606/2002** που εξέδωσαν, καθιστούν πλέον υποχρεωτική την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν μετά την **1.1.2005**, για την σύνταξη των ενοποιημένων λογαριασμών των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων που οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά κράτους μέλους.

Ο ανωτέρω κανονισμός προβλέπει διαδικασία υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. που θα εφαρμοσθούν, καθώς επίσης και διαδικασία μετάφρασης στις επίσημες γλώσσες και δημοσίευσή τους υπό τύπον Κανονισμού. Οι ανωτέρω διαδικασίες δεν έχουν ολοκληρωθεί μέχρι σήμερα.

Αντίστοιχα, οι ελληνικές επιχειρήσεις, συντάσσουν υποχρεωτικά τις Οικονομικές τους Καταστάσεις, σύμφωνα με όσα προβλέπει ο εταιρικός Νόμος 2190/1920, καθώς επίσης και οι διατάξεις:

- ü Του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων
- ü Του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,
- ü Των Γνωματεύσεων του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής,
- ü Των Φορολογικών Νόμων και
- ü Των αποφάσεων της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς που επίσης συμβάλλουν στην διαμόρφωση των κανόνων λογιστικής τυποποίησης.

Η εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα γίνεται πιο νωρίς από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Με το άρθρο 1 του Ν. 2992/20.3.2002 καθιερώνονται τα Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα τα οποία εφαρμόζονται:

ü **Υποχρεωτικά από τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρίες και**

ü **Προαιρετικά από τις λοιπές ανώνυμες εταιρίες**

**για τις ετήσιες και περιοδικές οικονομικές τους καταστάσεις που καταρτίζονται μετά τις 31.12.2002**

Οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. πρέπει για την υποβολή των ετήσιων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, να προσαρμόζουν το λογιστικό αποτέλεσμα που εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως στο φορολογητέο αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και θα φορολογούνται με βάση το φορολογητέο αποτέλεσμα. Η ύπαρξη συμφωνίας ορίζεται ως απαραίτητη και καταχωρείται σε ιδιαίτερη σημείωση του Ισολογισμού.

Ο ίδιος Νόμος κάνει λόγο για τη δυνατότητα των Εταιριών να σχηματίσουν αφορολόγητο αποθεματικό ισόποσο του «κόστους» προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. κατά τη χρήση της πρώτης εφαρμογής.

Με την παράγραφο 6 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι «με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Ανάπτυξης μπορεί να

καθορίζονται λεπτομέρειες της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων»<sup>14</sup>.

Εν συνεχεία του Νόμου 2992/2002, ψηφίστηκε ο Ν. 3148/5.6.2003 με τον οποίο διευκρινίζεται ότι η πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αφορά τις ετήσιες ατομικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται μετά την 31.12.2002 και ότι ο χρόνος εφαρμογής μπορεί να διαφοροποιηθεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

Αξίζει να σημειωθεί πως στο Νόμο 3148/2003 υπάρχει ασάφεια καθώς γίνεται αναφορά ότι οι επιχειρήσεις στην 1η εφαρμογή είναι υποχρεωμένες να συντάξουν μόνο τον Ισολογισμό σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., και όχι τις υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις, γεγονός που έρχεται σε πλήρη αντίθεση με τα Δ.Λ.Π. και την διαδικασία μετάβασης και πρώτης εφαρμογής<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2992

Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις  
Άρθρο 1

Καθιέρωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

1. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS) (IAS) εφαρμόζονται στη χώρα μας κατά την κατάρτιση των δημοσιευόμενων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν:

(α) Ισολογισμό (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων (γ) Κατάσταση Μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων (δ) Κατάσταση ταμιακών ροών (ε) Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων, ως εξής:

Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανωνύμου Εταιρίας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).

2. Στις οικονομικές καταστάσεις της παραγράφου 1α 1γ περιλαμβάνονται τόσο οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις των "μητρικών" εταιριών όσο και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των Ομίλων εταιριών που συντάσσονται με ευθύνη των "μητρικών" εταιριών των Ομίλων αυτών.

3. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αφορά στις οικονομικές καταστάσεις, ετήσιες ή περιοδικές, που καταρτίζονται κατά τις διαχειριστικές χρήσεις ή περιόδους οι οποίες λήγουν μετά τις 31.12.2002.

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

5. Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δύναται να σχηματίζουν αφορολόγητο αποθεματικό ισόποσο του "κόστους" προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. κατά τη χρήση πρώτης εφαρμογής τους.

6. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών και Ανάπτυξης μπορεί να καθορίζονται λεπτομέρειες της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

<sup>15</sup> ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3148/2003

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις

Άρθρο 21

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

1. Η παράγραφος 3 του άρθρου 1 του Ν. 2992/2002 αντικαθίσταται ως εξής:

«3. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αφορά τις ετήσιες ατομικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται για τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν μετά την 31.12.2002. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών μπορεί να διαφοροποιηθεί ο χρόνος εφαρμογής των Δ.Λ.Π. Κατ'εξαίρεση για την πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. καταρτίζεται μόνον ισολογισμός με βάση τα Δ.Λ.Π., στον οποίο προσαρμόζονται σύμφωνα με τα υιοθετούμενα πρότυπα το ενεργητικό, το παθητικό και η καθαρή θέση των επιχειρήσεων. Ο ισολογισμός αυτός καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του Π.Δ. 186/1992. Οι εγγραφές προσαρμογής καταχωρούνται σε ιδιαίτερο ημερολόγιο.

Ως αποτέλεσμα του ανωτέρω νόμου, με Δελτίο Τύπου με τίτλο «**ΣΥΓΚΡΟΤΗΣΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ (ΕΛΤΕ) ΚΑΙ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**» του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών που εκδόθηκε στις 22.8.2003, αναφέρεται ότι:

Με τις οικονομικές ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της περιόδου 1/1/2004-31/12/2004, εφόσον η διαχειριστική περίοδος λήγει την 31 Δεκεμβρίου, ή της περιόδου 1/7/2004-30/6/2005, εφόσον λήγει την 30ή Ιουνίου, θα γίνει η πρώτη υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εταιρίες<sup>16</sup>. Όλες οι υπόλοιπες ελληνικές επιχειρήσεις θα εφαρμόσουν υποχρεωτικά τα Δ.Λ.Π. μέχρι τις 31/12/2005. Με αυτόν τον τρόπο τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται υποχρεωτικά στην Ελλάδα έναν χρόνο πριν την υποχρεωτική εφαρμογή τους στα άλλα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (σε επίπεδο Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν έχουν οριστικοποιηθεί ακόμη τα Δ.Λ.Π. τα οποία θα εφαρμοστούν<sup>17</sup>).

Αμέσως μετά το Νόμο 3148/2003 επακολούθησε ο Νόμος 3229/2004 όπου τροποποιεί εκ νέου τα δεδομένα για την εφαρμογή. Ακολουθεί σχολιασμός του συγκεκριμένου Νόμου.

---

Μέχρι την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού του προηγούμενου εδαφίου οι επιχειρήσεις τηρούν τα λογιστικά βιβλία τους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και καταρτίζουν τις ετήσιες και περιοδικές οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές. Οι περιοδικές λογιστικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. από το πρώτο τρίμηνο που αρχίζει μετά την κατάρτιση του πρώτου ισολογισμού με βάση τα Δ.Λ.Π..»

2. Στο άρθρο 1 του Ν. 2992/2002 προστίθενται παράγραφοι 7,8,9 και 10 ως εξής:

«7. Οι ανώνυμες εταιρείες στις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου αυτού υπόκεινται και στις διατάξεις της ισχύουσας περί ανωνύμων εταιρειών νομοθεσίας, εφόσον αυτές δεν έρχονται σε αντίθεση με τις διατάξεις του.

8. Η κατάσταση ταμειακών ροών και η κατάσταση μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων που συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. καταχωρούνται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7β του Κ.Ν. 2190/1920.

9. Τιμωρείται με φυλάκιση και με χρηματική ποινή τουλάχιστον τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ ή με μία εκ των δύο τούτων ποινών:

α) Όποιος εκ προθέσεως παρέλειψε τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που υποχρεούται από το νόμο, σύμφωνα με τις διατάξεις των Δ.Λ.Π., μέσα στην υπό του καταστατικού προθεσμία.

β) Όποιος εν γνώσει του συνέταξε ή ενέκρινε ισολογισμό ενάντια στις διατάξεις των Δ.Λ.Π.

10. Όσον αφορά τα πιστωτικά ιδρύματα οι διατάξεις του παρόντος εφαρμόζονται μόνο σε αυτά που τηρούν υποχρεωτικά το Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο των Τραπεζών του Π.Δ. 384/1992 (ΦΕΚ 210 Α').»

<sup>16</sup> Στην Ελλάδα με βάσεις τις διατάξεις του Ν.3148/2003 η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί υποχρέωση για τις εισηγμένες εταιρείες κατά την προετοιμασία των λογιστικών τους καταστάσεων εντός του 2004.

<sup>17</sup> Τον Ιούλιο του 2002 αποφασίστηκε στο ECOFIN και την Auditing Regulatory Committee (ARC), με τη σύμφωνη γνώμη της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας, να γίνουν διαπραγματεύσεις με τον αρμόδιο οργανισμό (IASB) για τροποποίηση των Δ.Λ.Π. 32 και 39, τα οποία αφορούν στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

### **3. Παρουσίαση και Ανάλυση του Νόμου 3229/2004 σχετικά με την υιοθέτηση και 1η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Ψηφίστηκε στις 28 Ιανουαρίου του 2004 και δημοσιεύτηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ΦΕΚ 38Α/10.2.2004), ο Ν. 3229/2004 σύμφωνα με τον οποίο όλες οι εισηγμένες σε χρηματιστήριο εταιρείες καθώς και οι θυγατρικές τους, υποχρεούνται να εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, και μάλιστα πρωτογενώς (στις καταχωρίσεις στα λογιστικά βιβλία, και βέβαια ακολούθως στις Οικονομικές Καταστάσεις) και όχι μόνο δευτερογενώς (τήρηση βιβλίων βάσει ελληνικών προτύπων και ακολούθως εξωλογιστική αναμόρφωσή τους ώστε να συνταχθούν οι Οικονομικές καταστάσεις βάσει των Δ.Λ.Π.). Επιπλέον, ο νόμος περιέχει θέματα εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π. και ρυθμίσεις και αλλαγές τόσο στην εμπορική όσο και τη φορολογική νομοθεσία. Έτσι, στον Κ.Ν. 2190/1920 προστίθεται το κεφάλαιο 15 υπό τον τίτλο «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» με τα άρθρα 134 έως 143 να ρυθμίζουν αποκλειστικά θέματα εισαγωγής των Δ.Π.Χ.Π. Σημειώνεται πως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εισέρχονται πλήρως στην οικονομική ζωή της χώρας καθώς αρχίζουν να διαφαίνονται βασικές κατευθύνσεις και οδηγίες για την εφαρμογή τους. Πιο συγκεκριμένα:

#### **Άρθρο 134: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Δε παρουσιάζεται κάποια διαφορά σε σχέση με τις διατάξεις των προηγούμενων νόμων και οδηγιών (2992/02, 3148/03 κ.λ.π.). Επομένως, όλες οι εταιρίες των οποίων οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τα υιοθετημένα Δ.Λ.Π. για όλες τις οικονομικές τους καταστάσεις, ετήσιες και ενδιάμεσες.

Οι μη εισηγμένες Α.Ε. και Ε.Π.Ε. έχουν τη δυνατότητα να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π. υπό τη προϋπόθεση ότι η έγκριση για τη χρήση τους θα προέλθει από τη γενική συνέλευση και δε θα είναι μικρότερη των πέντε συνεχόμενων χρήσεων. Αν η εταιρία είναι μητρική και, αντίστοιχη υιοθέτηση πρέπει να εφαρμόσουν και οι συνδεδεμένες εταιρίες ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής τους.

Παράλειψη θεωρείται το γεγονός ότι ο νόμος δεν υποχρεώνει τις θυγατρικές και συγγενείς εταιρίες (γενικότερα «συνδεδεμένες εταιρίες») των εισηγμένων να υιοθετήσουν τα Δ.Λ.Π., παρά μόνο ορίζει ότι οι μητρικές οφείλουν στις Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις να συντάσσουν με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. Είναι αυτονόητο ότι μια συνδεδεμένη θα ήταν προτιμότερο να υιοθετήσει τα Δ.Π.Χ.Π. για την αποφυγή κόστους και χρόνου στη σύνταξη των ενοποιημένων.

### **Άρθρο 135: ΔΗΜΟΣΙΟΤΗΤΑ ΤΩΝ ΣΥΝΤΕΤΑΓΜΕΝΩΝ ΚΑΤΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Με το παρόν άρθρο επέρχεται μια διαφοροποίηση ως προς τον τρόπο δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων με βάση Δ.Π.Χ.Π. Πιο συγκεκριμένα, οι συνταχθείσες οικονομικές καταστάσεις (συμπεριλαμβανομένων και των ενδιάμεσων) μαζί με το πιστοποιητικό ελέγχου του ορκωτού και την έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου κατατίθενται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών, στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς (για τις εισηγμένες) **και αναρτώνται σε χώρο του Διαδικτύου και παραμένουν επί διετία**. Παράλληλα, σημειώνεται πως διατηρούνται προγενέστερες διατάξεις περί δημοσίευσης στο τεύχος Ανωνύμων Εταιριών καθώς και σε ημερήσια οικονομική ή πολιτική εφημερίδα, **ωστόσο διαφαίνεται πως το περιεχόμενο αυτών των δημοσιεύσεων θα καθοριστεί στο μέλλον («θα ορισθούν στην κοινή υπουργική απόφαση»)**.

### **ΑΡΘΡΟ 136: ΕΚΘΕΣΗ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ**

Το συγκεκριμένο άρθρο αφού καταργεί άρθρο (43α) προηγούμενης διάταξης ορίζει πως: «Οι εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με τα υιοθετούμενα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υποχρεούνται στη σύνταξη Εκθέσεως του Διοικητικού Συμβουλίου ή των Διαχειριστών της εταιρείας, **με περιεχόμενο το προβλεπόμενο από τα Πρότυπα αυτά**».

Καθώς το Δ.Π.Χ.Π. και τα υπόλοιπα Πρότυπα δεν έχουν κάποια διάταξη ή αναφορά σχετικά με το θέμα αυτό, παρά μόνο απαιτούν τη παράθεση συγκεκριμένων γνωστοποιήσεων ανάλογα με το Πρότυπο, **το συγκεκριμένο**

**άρθρο θα μπορούσε να ερμηνευτεί βάσει του Δ.Λ.Π. 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων»** όπου στη παράγραφο 8 αναφέρονται τα κάτωθι:

«Οι επιχειρήσεις προτρέπονται να παρουσιάζουν πέραν των οικονομικών καταστάσεων, μία οικονομική επισκόπηση από τη Διοίκηση που περιγράφει και επεξηγεί τα κύρια χαρακτηριστικά της οικονομικής αποδόσεως και της οικονομικής θέσεως της επιχείρησης, καθώς και τις κύριες αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει. Η έκθεση αυτή μπορεί να περιλαμβάνει τα εξής:

- a) Των κύριων παραγόντων και επιδράσεων που προσδιορίζουν την απόδοσή, συμπεριλαμβανομένων των μεταβολών στο περιβάλλον στο οποίο η επιχείρηση λειτουργεί, της ανταπόκρισης της επιχειρήσεως σε αυτές τις μεταβολές και τα αποτελέσματά τους, καθώς και της πολιτικής της επιχείρησης για επενδύσεις προς διατήρηση και ενίσχυση της αποδόσεως, συμπεριλαμβανομένης και της πολιτικής της για τα μερίσματα.
- b) Των πηγών κεφαλαιοδοτήσεως της επιχείρησης και των πολιτικών κεφαλαιακής διάρθρωσης και διαχείρισης των κινδύνων της.
- c) Της δυναμικής και των πόρων της επιχειρήσεως, η αξία των οποίων δεν αντανακλάται στον Ισολογισμό, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα».

Επιπλέον, σε περίπτωση που συντάσσονται ενοποιημένες καταστάσεις, με τη 2<sup>η</sup> παράγραφο ορίζεται ότι δεν υπάρχει απαίτηση σύνταξης ξεχωριστής έκθεσης, ωστόσο απαιτείται στην έκθεση να αναφέρονται τα ενοποιημένα αποτελέσματα και επιμέρους δεδομένα όταν κρίνεται απαραίτητο<sup>18</sup>.

## **ΑΡΘΡΟ 137 :ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΚΑΙ ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΤΙΚΑ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Αναφορικά με τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων δεν επέρχεται καμία σημαντική αλλαγή. Η αλλαγή αφορά το περιεχόμενο και τον τύπο της έκθεσης επί αυτών των καταστάσεων. Η ετήσιες καταστάσεις (ατομικές και ενοποιημένες) που συντάσσονται με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. υπόκεινται σε έλεγχο

---

<sup>18</sup> Δ.Λ.Π. 1, Παράγραφος 2 : «... Όμως δεν αποκλείει την ταυτόχρονη παρουσίαση, σε ενιαίο έγγραφο, των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρίας σύμφωνα με τις εθνικές ρυθμίσεις, εφόσον η βάση καταρτίσεως της κάθε μιας σαφώς γνωστοποιείται στη κατάσταση των λογιστικών μεθόδων (Προσάρτημα)

από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές ενώ οι ενδιάμεσες υπόκεινται σε **επισκόπηση...**

Οι ανωτέρω αναγκαίες αναφορές στο Πιστοποιητικό Ελέγχου ή Επισκόπησης των θα οριστούν με απόφαση της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.), ύστερα από σχετική εισήγηση του Εποπτικού Συμβουλίου του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Η Ε.Λ.Τ.Ε. αποτελεί νομικό πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου υπό το Υπουργείο Οικονομικών και Οικονομίας το οποίο συστάθηκε με το Ν. 3148/2003 με σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας λειτουργίας των επιχειρήσεων με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης, την εποπτεία στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), τον ποιοτικό έλεγχο του έργου των ορκωτών ελεγκτών και τη διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων σε συνεργασία με την Τράπεζα της Ελλάδος, την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς και το Σώμα Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος. Η Ε.Λ.Τ.Ε. αναμένεται να έχει σημαντικό ρόλο στην αύξηση της διαφάνειας στην αγορά και ιδιαίτερα στη βελτίωση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Το Διοικητικό συμβούλιο της Ε.Λ.Τ.Ε. είναι τριετούς θητείας ενώ πρώτος Πρόεδρος ορίστηκε τον Αύγουστο του 2003 ο κ. Παναγιώτης Ζαφειρόπουλος<sup>19</sup>,

---

<sup>19</sup> ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3148/2003

Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, αντικατάσταση και συμπλήρωση των διατάξεων για τα ιδρύματα ηλεκτρονικού χρήματος και άλλες διατάξεις  
ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α'(1)

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ

Άρθρο 1 Σύσταση Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων

1. Συνιστάται νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με την επωνυμία «Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων» (Ε.Λ.Τ.Ε.) με έδρα την Αθήνα και σκοπό την ενίσχυση της διαφάνειας λειτουργίας των επιχειρήσεων με την εφαρμογή λογιστικής τυποποίησης και τη διασφάλιση της ποιότητας των λογιστικών ελέγχων.

2. Η Ε.Λ.Τ.Ε. εποπτεύεται από τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών.

6. Τα υπόλοιπα μέλη του Δ.Σ. της Ε.Λ.Τ.Ε. είναι πρόσωπα που υποδεικνύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος, την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, το Σύνδεσμο Ελληνικών Βιομηχανιών, το Σ.Ο.Ε.Λ., ανά ένα μέλος από κάθε φορέα.

7. Η θητεία του Διοικητικού Συμβουλίου της Ε.Λ.Τ.Ε. είναι τριετής.

Άρθρο 2 Αρμοδιότητες Ε.Λ.Τ.Ε.

Η Ε.Λ.Τ.Ε. έχει τις εξής αρμοδιότητες:

α) Εισηγείται στον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών θέματα Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων, Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και την εναρμόνισή τους με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα διεθνή πρότυπα.

β) Μεριμνά για τον έλεγχο της ποιότητας των υποχρεωτικών λογιστικών ελέγχων.

γ) Γνωμοδοτεί προς τον Υπουργό Οικονομίας και Οικονομικών επί θεμάτων λογιστικής τυποποίησης, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και οι λογαριασμοί του Δημοσίου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης πρώτου και δεύτερου βαθμού και των φορέων του δημόσιου τομέα, όπως οριοθετείται από το Ν. 1256/1982 (ΦΕΚ 65 Α').

δ) Άσκει εποπτεία στο Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), σχετικά με την τήρηση των κανόνων που διέπουν την άσκηση του λειτουργήματος των μελών του. Με προεδρικό διάταγμα, που εκδίδεται ύστερα από πρόταση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται η έκταση, το περιεχόμενο και ο τρόπος της εποπτείας.

ε) Αξιολογεί τα πορίσματα του ελέγχου της διαχείρισης του Σ.Ο.Ε.Λ..

στ) Θεσπίζει ύστερα από εισήγηση του Σ.Ο.Ε.Λ. κανόνες δεοντολογίας για την άσκηση του έργου των ορκωτών ελεγκτών και των ελεγκτικών εταιρειών και ελέγχει την τήρηση των κανόνων αυτών.



## **ΑΡΘΡΟ 138: ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΓΕΘΩΝ**

Με το άρθρο αυτό καταργείται επί της ουσίας η μέχρι τώρα δομή των συντασσόμενων οικονομικών καταστάσεων και προωθείται η διαδικασία μετάβασης, καθώς ορίζεται ότι «όπου στο νόμο ρυθμίζονται θέματα που συναρτώνται με λογιστικά μεγέθη ή αναφέρονται σε λογιστικά μεγέθη, τα μεγέθη αυτά είναι εκείνα που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις, που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

## **ΑΡΘΡΟ 139 :ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ**

Ίσως το άρθρο αυτό να αποτελεί το σημαντικότερο σημείο για τη μετάβαση. Συγκεκριμένα, αναφέρεται ότι οι επιχειρήσεις που υιοθετούν τα Δ.Λ.Π. είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τους κανόνες αποτίμησης που προβλέπει κάθε εφαρμοστέο πρότυπο, ανεξάρτητα από το εάν αυτή είναι σύμφωνη με τις σχετικές διατάξεις που περιλαμβάνονται σε προηγούμενα άρθρα και διατάξεις<sup>20</sup>. Με αυτό τον τρόπο καταργούνται οι διαφορετικές νομοθετικές προσεγγίσεις στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και τα Δ.Π.Χ.Π. τίθενται σε πρωταρχική χρήση.

Το άρθρο αυτό κάνει αναφορά και στο θέμα της αποτίμησης της ακίνητης περιουσίας των επιχειρήσεων αναφέροντας ότι σε περίπτωση οπού προκύπτει αξία μεγαλύτερη από την αντικειμενική αξία των ακινήτων, η μεγαλύτερη αυτή αξία πρέπει να αποδεικνύεται και να τεκμηριώνεται από εκτιμητές αδιαμφισβήτητου κύρους και οι σχετικές εκθέσεις των εκτιμητών πρέπει να τίθενται υπόψη των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών. Σημειώνονται τα κάτωθι:

ü Πώς ορίζονται οι εκτιμητές αδιαμφισβήτητου κύρους και με ποια κριτήρια.  
Στο συγκεκριμένο άρθρο υπάρχει ασάφεια.

---

ζ) Συνεργάζεται με την επιτροπή που προβλέπεται στο άρθρο 7 του Ν. 2331/1995 για την πρόληψη της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές ενέργειες από τις ελεγκτικές εταιρείες και τους ορκωτούς ελεγκτές - λογιστές.

<sup>20</sup> ΑΡΘΡΟ 139

ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ

Οι διατάξεις των άρθρων 42α, 42β, 42γ, 42δ, 42ε, 43, 43α, 105 και 107 και κάθε άλλη αντίθετη νομοθετική διάταξη δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση των εταιρειών που συντάσσουν, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

ü Τα πρότυπα υιοθετούν το κόστος κτήσης για την αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων ως βασική μέθοδο (**Δ.Λ.Π. 16, παράγραφος 28**), πως γίνεται να προκύπτει αντικειμενική αξία μεγαλύτερη?

Ίσως ο νόμος εδώ να κάνει αναφορά στις παραγράφους 29 – 32, στην οποία παρουσιάζεται η «επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος» όπου υιοθετείται η αγοραία αξία ή αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασης, μέθοδος που δημιουργεί σημαντικές αναπροσαρμογές στο σύνολο των ενσώματων στοιχείων.

#### **ΑΡΘΡΟ 140: ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ**

Με αυτό το άρθρο ορίζεται ρητά ότι «τα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές της εταιρείας δεν επηρεάζονται από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων».

Επίσης σε περίπτωση που οι κανόνες αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, που προδιαγράφονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και διαφέρουν από τους αντίστοιχους κανόνες αποτίμησης που ορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία και, κατά συνέπεια, διαφοροποιούν το λογιστικό αποτέλεσμα από αυτό που υπόκειται σε φορολόγηση, τηρείται ξεχωριστό **Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών** και **Καθολικό Φορολογικών Διαφορών**, στα οποία καταχωρίζονται και παρακολουθούνται οι διαφορές αυτές, ούτως ώστε, με την ενοποίηση του κυρίως Καθολικού με το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών, κατά λογαριασμό, να παρέχεται η δυνατότητα προσδιορισμού του φορολογητέου αποτελέσματος.

Επίσης, η αξία των μενόντων αποθεμάτων δεν αναπροσαρμόζεται, έστω και αν περιέχει στοιχεία κόστους, όπως αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν στοιχείο αναπροσαρμογής. Οι διαφορές αυτές, και απεικονίζονται στο **Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών** και το **Καθολικό Φορολογικών Διαφορών**. Ανάλογη εξαίρεση παρέχεται και στην περίπτωση της αποτίμησης των προϊόντων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων.

Θεσμοθετείται **Φορολογικό Μητρώο Παγίων** στο οποίο παρακολουθούνται τα πάγια και οι αποσβέσεις όπως ορίζονται από τη φορολογική νομοθεσία, στο

βαθμό που, κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. προκύπτουν διαφορές είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων.

Το ανωτέρω άρθρο υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να προχωρήσουν σε προσαρμογές των μηχανογραφικών υποδομών αλλά και των οικονομικών τους υπηρεσιών. (Π.χ. λόγω της παραγράφου 6 σχετικά με τα στοιχεία που θα υποβάλλουν στη φορολογική τους δήλωση και της παραγράφου 7 σχετικά με τα βιβλία που θα πρέπει να τηρούνται). Είναι διφορούμενο κατά πόσο αυτή η διάταξη έχει ωφέλιμες συνέπειες για τις επιχειρήσεις. Προφανώς, μέσω των βιβλίων αυτών επιδιώκεται η διασφάλιση επιπλέον διαφάνειας στις διαφορές των Δ.Λ.Π. και της φορολογικής νομοθεσίας, διαφάνεια η οποία παρουσιάζεται να εξασφαλίζεται με τη χρήση των Δ.Λ.Π. στα κυρίως βιβλία της επιχείρησης. Από την άλλη, η δημιουργία αυτών των βιβλίων είναι δεδομένο ότι θα δημιουργήσει μεγάλο κόστος στις εταιρίες.

#### **ΑΡΘΡΟ 141: ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΕΣ ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ**

Ο νόμος επιτρέπει στις εταιρίες να παρακολουθούν λογιστικά τις χρηματοδοτικές μισθώσεις σύμφωνα με όσα ορίζονται στα Δ.Π.Χ.Π. χωρίς να υποχρεούνται να κάνουν καμία φορολογική αναμόρφωση. Είναι επομένως στη διακριτική ευχέρεια των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Π. η μέθοδος επιμέτρησης και απεικόνισης των συναλλαγών αυτών στα λογιστικά τους βιβλία, είτε με βάση τους κανόνες που προδιαγράφονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είτε με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. Το δικαίωμα επιλογής ισχύει τόσο για τους μισθωτές όσο και για τους εκμισθωτές υπό την προϋπόθεση ότι θα ακολουθείται πάγια.

Κατά την πρώτη εφαρμογή η διαφορά που προκύπτει στη συγκεκριμένη χρονική στιγμή μεταξύ των φορολογικά αναγνωρισθέντων εσόδων ή εξόδων σε σχέση με αυτά που θα είχαν προσδιορισθεί αν εφαρμόζονταν τα Δ.Π.Χ.Π. από την έναρξη της μίσθωσης προστίθεται ή αφαιρείται από το φορολογητέο κέρδος (ή ζημιά) που προκύπτει μέσα στη χρήση κατά την οποία εφαρμόζεται, για πρώτη φορά, η μέθοδος που προδιαγράφεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η ρύθμιση αυτή επιφέρει σημαντικές αλλαγές στον υπολογισμό της φορολογητέας ύλης για τις επιχειρήσεις που έχουν τέτοιες συμβάσεις σε εξέλιξη αλλά κυρίως για τις εταιρίες leasing. Σημειώνεται πως σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. οι μισθώσεις για τους μισθωτές αποτελούν στοιχείο εξόδου, παρουσιάζονται στα αποτελέσματα χρήσεως και επηρεάζουν τη φορολογία υπέρ της επιχείρησης. Με τα Δ.Λ.Π. αποφασίζεται για τη διαδικασία μετάβασης οι μισθώσεις να θεωρούνται για το μισθωτή πάγιο στοιχείο του ενεργητικού (τουλάχιστον ως τη λήξη της μίσθωσης, ωστόσο στη πλειοψηφία των περιπτώσεων το μίσθωμα στο τέλος αποκτιέται από την εταιρία καθώς το κόστος κτήσης είναι πολύ χαμηλότερο από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος αγοράς), στις οποίες διενεργούνται αποσβέσεις.

Ίσως στην ελληνική αγορά το μεγαλύτερο πρόβλημα να το αντιμετωπίζουν ο μεγάλος αριθμός επιχειρήσεων που έχει προβεί σε αγορά παγίων και ηθελημένα να τα έχει παρουσιάσει ως χρηματοδοτικές μισθώσεις για επηρεασμό των φορολογικών τους αποτελεσμάτων.

#### **ΑΡΘΡΟ 142: ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Ως χρονικό σημείο πρώτης εφαρμογής των προτύπων ορίζεται το χρονικό σημείο έναρξης της χρήσεως σε σχέση με την οποία συντάσσονται και δημοσιεύονται για πρώτη φορά οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (καμία διαφοροποίηση). Κατά την πρώτη εφαρμογή των υιοθετηθέντων από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις των ιδίων των Προτύπων ως προς τον τρόπο της πρώτης εφαρμογής τους

Κατά την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι ενδεχόμενο να προκύψουν διαφορές αποτίμησης των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Μέσα στη χρήση, σε σχέση με την οποία θα συνταχθούν και θα δημοσιευθούν για πρώτη φορά οικονομικές καταστάσεις γίνονται οι αναγκαίες λογιστικές εγγραφές στο **Ημερολόγιο Φορολογικών Διαφορών** και το **Καθολικό Φορολογικών Διαφορών**.

Άξια αναφοράς παρουσιάζεται η διευκρίνιση ότι θα πρέπει να γίνεται «διάκριση μεταξύ των εγγραφών που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της αμέσως προηγούμενης χρήσεως και εκείνων που επηρεάζουν τα αποτελέσματα προγενέστερων χρήσεων, με τρόπο που να διευκολύνει την (εξολογιστική) αναμόρφωση των οικονομικών καταστάσεων της αμέσως προηγούμενης χρήσεως».

#### **ΑΡΘΡΟ 143: ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Ο νόμος ορίζει πως υποχρεωτικά θα συνταχθούν με βάση τα Δ.Λ.Π. οι οικονομικές καταστάσεις για τις περιόδους/χρήσεις του 2005 και μετά (τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα πρέπει να δημοσιευτούν το 2006 για τα οικονομικά αποτελέσματα του 2005) σε αντίθεση με το Δελτίο Τύπου του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών στις 22/8/03 που αναφέρει ως ημερομηνία υποχρεωτικής εφαρμογής το 2004. Ωστόσο, στο συγκεκριμένο άρθρο δημιουργείται εκ νέου σύγχυση καθώς αναφέρεται ότι δεν είναι υποχρεωτική η παράθεση συγκριτικών στοιχείων υποχρεώνοντας τις εταιρείες να παραβιάσουν βασικούς κανόνες των ίδιων των Δ.Λ.Π., που καλούνται να εφαρμόσουν. Χαρακτηριστικά, ο νόμος αναφέρει:

«...Οι ετήσιες και περιοδικές οικονομικές καταστάσεις που υποχρεωτικά θα συνταχθούν και θα δημοσιευθούν με βάση τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είναι εκείνες που θα καλύπτουν πρωτογενώς (και όχι με την παράθεση συγκριτικών στοιχείων προηγούμενων χρήσεων ή περιόδων) χρήσεις ή περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2004».

Δηλαδή, όλες οι εταιρείες που υποχρεούνται από την 1.1.2005 να εφαρμόσουν πλήρως τα Δ.Λ.Π., οφείλουν από το πρώτο τρίμηνο 2005 και εφεξής, να δημοσιεύουν τις οικονομικές καταστάσεις τους (ισολογισμός κ.λπ.), χωρίς τα συγκριτικά κονδύλια της αμέσως προηγούμενης χρήσης ή περιόδου. Αυτό έρχεται σε πλήρη αντίθεση με τον θεμελιώδη κανόνα των Δ.Λ.Π., ότι δηλαδή σε κάθε δημοσιευόμενη οικονομική κατάσταση πρέπει να εμφανίζονται και τα αντίστοιχα συγκριτικά κονδύλια της προηγούμενης τουλάχιστον χρήσης ή

περιόδου, εκτός αν γίνεται στις καταστάσεις αυτές ρητή αναφορά ότι αφορούν στην πρώτη διαχειριστική χρήση από τη σύσταση της οικονομικής μονάδας που τις παρουσιάζει.

Επίσης με το άρθρο 14 γίνεται τροποποίηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για τις εταιρείες που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου 15 του Κ.Ν.2190/1920, εξαιρώντας αυτές από την υποχρέωση εφαρμογής ειδικότερων διατάξεων του νόμου αυτού, στο βαθμό που οι διατάξεις αυτές είναι αντίθετες με τις ρυθμίσεις του Κ.Ν.2190/1920.

Επιπλέον με το άρθρο 15 όπου αναφέρεται ότι «στην αποτίμηση ακινήτων για τις τραπεζικές, ασφαλιστικές και εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών ανώνυμες εταιρίες και οι θυγατρικές αυτών κατά 95% τουλάχιστον μπορούν ετησίως να αναπροσαρμόζουν στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30.12.2003 την αναπόσβεστη αξία των κτιρίων και εγκαταστάσεων κτιρίων τους και την αξία των εδαφικών εκτάσεών τους στην εύλογη αξία» παρουσιάζονται φορολογικές ρυθμίσεις. Για το υπάρχον άρθρο έχουν εκφραστεί σαφείς ανησυχίες εφαρμογής και επιπλοκών που δημιουργούν.

#### **4. Ανάλυσης της Παρούσας Κατάστασης**

Σημειώνεται ωστόσο, πως οδηγείται σε νέα αναβολή η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς η αδυναμία της αγοράς «αναγκάζει» την κυβέρνηση να επανεξετάσει τις όποιες δυνατότητες υπάρχουν για να καθυστερήσει την προσαρμογή τους. Τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι εισηγμένες εταιρείες είναι πολλά όπως επίσης και τα πιστωτικά ιδρύματα. Αντίστοιχη είναι, σύμφωνα με πληροφορίες, και η θέση της πλειονότητας των Ελληνικών Επιχειρήσεων, οι οποίες θα επιθυμούσαν μία διετή ή τριετή αναστολή της εφαρμογής των Δ.Λ.Π., προκειμένου να μπορέσουν να ετοιμαστούν, αλλά και να επιμερίσουν το κόστος προσαρμογής. Εκείνο, όμως, που πραγματικά απεύχονται είναι μία αρχική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. εκτός βιβλίων και παράλληλα με την ισχύουσα σήμερα νομοθεσία, γεγονός που θα δημιουργούσε σοβαρά οικονομικά προβλήματα και κλυδωνισμούς στο λογιστικό σύστημα της χώρας. Η ορθή και επιτυχής, πάντως, εφαρμογή του θεσμού αποτελεί μία συνάρτηση εκπαίδευσης, χρόνου και χρήματος, τη γραμμική απεικόνιση της οποίας καλείται να ανακαλύψει η κυβέρνηση.

Μέχρι πρότινος, υπήρχε η πρόβλεψη ότι η Ελλάδα θα εφαρμόσει **ταυτόχρονα με τις υπόλοιπες χώρες** της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μακράν των αρχικών σχεδιασμών που προέβλεπαν υιοθέτησή τους υποχρεωτικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της περιόδου 1/1/2004-31/12/2004, εφόσον η διαχειριστική περίοδος λήγει την 31 Δεκεμβρίου, ή της περιόδου 1/7/2004 μέχρι 30/6/2005, εφόσον λήγει την 30η Ιουνίου, όπως προβλέπει ο εν ισχύ νόμος. Ωστόσο, στελέχη του υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών έκαναν λόγο για ταύτιση του χρόνου εφαρμογής με τα χρονικά περιθώρια που ορίζει η Κοινότητα (2005).

Πράγματι, με βάση τις τελευταίες εξελίξεις και σχεδιασμούς, η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στους ισολογισμούς των εισηγμένων εταιριών θα γίνει στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου **1/1/2005 μέχρι 31/12/2005**, εφόσον η διαχειριστική περίοδος λήγει στις 31 Δεκεμβρίου και αντίστοιχα με την προηγούμενη περίπτωση εφόσον η διαχειριστική περίοδος λήγει στις 30 Ιουνίου.

Το α΄ τρίμηνο του 2005 θα υποχρεωθούν για πρώτη φορά οι εισηγμένες επιχειρήσεις να καταρτίσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ενώ ο πρώτος ισολογισμός (ολόκληρο το έτος) σε Δ.Λ.Π., θα αφορά τη χρήση του 2005 και θα δημοσιευτεί το 2006. Ουσιαστικά η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα αναβάλλεται για ένα χρόνο.

Συμπερασματικά, υπάρχει και πιθανότητα να αποφασισθεί η προαιρετική εφαρμογή το 2005 και υποχρεωτικά το 2006. Είναι χαρακτηριστικό ότι, ενώ η κυβέρνηση επιθυμεί διακαώς την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από το επόμενο έτος, ουδέποτε ξεκαθάρισε ότι η εφαρμογή αυτή θα σημάνει την άμεση απόσυρση του Νόμου 2190, με τον οποίο ρυθμίζονται σήμερα όλα τα θέματα που αφορούν στη σύνταξη των λογιστικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Νόμος ο οποίος έχει υποστεί αρκετές βελτιώσεις για την εναρμόνισή του με τα κοινοτικά δεδομένα και χαρακτηρίζεται μάλιστα από την αγορά ως «σοφός», καθώς στηρίζεται στην αρχή της συντηρητικότητας.

Η κυβέρνηση, πάντως, υπόσχεται ότι μέσα στο επόμενο διάστημα θα δοθούν στη δημοσιότητα οι λεπτομέρειες εφαρμογής των Δ.Λ.Π., έτσι ώστε να μην προκύψουν πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις για τις εισηγμένες επιχειρήσεις από την προσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων, όπως είναι, για παράδειγμα, οι υπεραξίες των ακινήτων.

Πρόβλημα πηγάζει επίσης από τη δημοσίευση των αποτελεσμάτων του πρώτου τριμήνου του 2005 (που θα είναι σε Δ.Λ.Π.) καθώς πρέπει να συγκρίνονται με αυτά του πρώτου τριμήνου του 2004. Έτσι η μετατροπή των λογιστηρίων των εταιρειών πρέπει να πραγματοποιηθεί άμεσα, ώστε όλοι οι λογαριασμοί του 2004 να αποτυπώνονται και σε Δ.Λ.Π. ώστε το 2005 να υπάρχει η βάση σύγκρισης και να ικανοποιείται η αρχή της συγκρισιμότητας.

Υπό αυτό το Νομικό και ευρύτερο Πλαίσιο, σύμφωνα με τα στοιχεία του 2003, 33 ελληνικές εταιρίες εφαρμόζουν ήδη τα διεθνή λογιστικά πρότυπα όπως προκύπτει από την έρευνα SOL Ernst & Young. Οι εισηγμένες που έχουν ήδη υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π. **αντιπροσωπεύουν ποσοστό υψηλότερο του 50%** της συνολικής κεφαλαιοποίησης του Χ.Α. και συντάσσουν λογιστικές καταστάσεις και σε Δ.Λ.Π. είτε επειδή οι μετοχές τους είναι εισηγμένες σε διεθνή



χρηματιστήρια είτε επειδή τα χρησιμοποιούν σε παρουσιάσεις που κάνουν σε διεθνείς επενδυτές. Οι εταιρίες παρατίθενται στον επόμενο πίνακα:

### Πίνακας 7:

#### Εισηγμένες εταιρίες που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π.

1. ALPHA BANK	16. ΔΕΛΤΑ	Εταιρίες που είναι εισηγμένες σε διεθνή χρηματιστήρια και χρησιμοποιούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	
2. ALPHA LEASING	17. ΕΘΝΙΚΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ		
3. ASPIS BANK	18. ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ		
4. ASTIR PALACE	19. ΜΙΝΩΙΚΕΣ ΓΡΑΜΜΕΣ		
5. COCA COLA	20. ΝΙΚΑΣ		
6. COSMOTE	21. ΟΠΑΠ		
7. EFG EUROBANK ERGASIAS	22. ΠΡΟΟΔΟΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ Α.Ε.		29. ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
8. FRIGOGLASS	23. ΤΙΤΑΝ		30. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΑ
9. HELLAS CAN	24. ΤΡΑΠΕΖΑ ΑΤΤΙΚΗΣ		31. ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
10. INTRACOM	25. ΑΛΟΥΜΙΝΙΟ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ		32. STRINZIS LINES SHIPPING S.A.
11. INTRALOT	26. ΓΕΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ		33. VODAFONE
12. INTRASOFT	27. ΟΤΕ		
13. MODA BAGNO	28. ΔΕΗ		
14. ΤΡΑΠΕΖΑ ΚΥΠΡΟΥ			
15. ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ			

Ο χρόνος υποχρεωτικής εφαρμογής των Δ.Λ.Π. δεν αποτελεί το μοναδικό σημείο διαβουλεύσεων μεταξύ επιχειρηματικής κοινότητας και υπουργείου. Πιέσεις ασκούνται προς την πλευρά του υπουργείου και για συνοδευτικές τομές στον τρόπο φορολόγησης των επιχειρήσεων. Είναι ανάγκη να ξεκαθαρίσει το φορολογικό καθεστώς, καθώς με την εφαρμογή των **Διεθνών Λογιστικών**

**Προτύπων** θα προκύψει μεγάλη σύγχυση, στον βαθμό που τα κέρδη των επιχειρήσεων εξακολουθήσουν να προκύπτουν με βάση το Εθνικό Λογιστικό Σχέδιο. Θα πρέπει να ληφθεί υπ' όψιν αυτός ο παράγοντας στο πλαίσιο της φορολογικής μεταρρύθμισης.

Η ηγεσία του υπουργείου Οικονομίας προετοιμάζει σωρεία τροπολογιών για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα. Μία εξ αυτών θα αφορά τη φορολογική μεταχείριση των επιχειρήσεων που θα υιοθετήσουν τα Δ.Λ.Π. Εκπρόσωποι του **επιχειρηματικού κόσμου** έχουν κατ' επανάληψη θέσει το ζήτημα στην ηγεσία του υπουργείου Οικονομίας επισημαίνοντας τον κίνδυνο οι επιχειρήσεις να βρεθούν σε νέες διενέξεις με τις φορολογικές αρχές εξαιτίας του γεγονότος ότι το ύψος των κερδών τους, αλλά και άλλα στοιχεία του ισολογισμού ( π.χ. αποσβέσεις) θα είναι διαφορετικά με βάση τα Δ.Λ.Π. και διαφορετικά με βάση το Εθνικό Λογιστικό Σχέδιο.

Η λύση που επιθυμεί ο επιχειρηματικός κόσμος είναι η υιοθέτηση της έννοιας της **φορολογικής αναμόρφωσης** (tax computation). Με βάση το tax computation η επιχείρηση προκειμένου για φορολογία εισοδήματος, θα μπορεί να χρησιμοποιεί σαν βάση το αποτέλεσμα που εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα Δ.Λ.Π. και να προσθέτει ή να αφαιρεί έσοδα ή δαπάνες που τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης από πλευράς φορολογίας εισοδήματος.

Η λύση που προκρίνει το υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών αφορά σε **δια νόμου διαχωρισμό**. Τα Δ.Λ.Π. **δεν θα χρησιμοποιούνται για φορολογικούς σκοπούς**. Στο πεδίο αυτό θα εξακολουθήσει να ισχύει η εθνική νομοθεσία.

Η γενικότερη σύγχυση και ανωριμότητα της αγοράς να υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π. που περιγράφεται στις προηγούμενες παραγράφους επιβεβαιώνεται και από την έρευνα που διενήργησαν από κοινού το **Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών** και η **Grand Thornton σε 105** ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις, από την 1η έως τις 24 Σεπτεμβρίου του 2003, σχετικά με τις προοπτικές από την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην ελληνική αγορά. Από την έρευνα προκύπτει πως η πλειονότητα των επιχειρήσεων διάκειται ευνοϊκά έναντι των Δ.Λ.Π., με την τάση αυτή να είναι περισσότερο ανάγλυφη στην περίπτωση του

χρηματοπιστωτικού τομέα, ωστόσο σχετικά με το **βαθμό ετοιμότητας** των επιχειρήσεων, τα πορίσματα της έρευνας κάνουν λόγο για πρώιμο στάδιο του σχεδιασμού μετάβασης από την πλειονότητα των επιχειρήσεων. Ακολουθεί περιληπτική παρουσίαση των αποτελεσμάτων της έρευνας:

- ü **Μόνο το 17%** έχει ήδη καταρτίσει πρόγραμμα δράσης και έχει ξεκινήσει την υλοποίησή του
- ü Επιφυλακτικές ως προς το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής δηλώνουν τρεις στις τέσσερις εταιρίες, με το 41% όσων ερωτήθηκαν να επιθυμεί παράλληλη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και των υφισταμένων προτύπων.
- ü Ειδικότερα για το **προσωπικό των επιχειρήσεων**, αναφέρεται ότι ένας στους δύο έχει μόνο θεωρητική προσέγγιση, το 36% των επιχειρήσεων δηλώνει πως τα στελέχη του δεν έχουν επαρκείς γνώσεις στα νέα πρότυπα, ενώ το 28% αυτών δεν έχει αξιολογήσει την ανάγκη για πιθανή στελέχωση.
- ü Μία στις τέσσερις επιχειρήσεις δεν είναι σε θέση να εκτιμήσει την επίδραση που θα έχει η εισαγωγή των Δ.Λ.Π. στην οικονομική της θέση.

## **5. Οφέλη για την Ελληνική Αγορά από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.**

Παρά το γεγονός ότι η ελληνική αγορά θα αντιμετωπίσει σημαντικές δυσκολίες με υπολογίσιμο κόστος κατά την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π., η ωφέλεια που αυτά θα δημιουργήσουν θα είναι πολλαπλή. Λόγω των σημαντικών μεταβολών που θα ανακύψουν και που θα αφορούν στην παρουσίαση συγκεκριμένων μεγεθών, υπάρχει πιθανότητα να γεννηθούν "νέες κατηγορίες εσωτερικής πληροφόρησης". Σε αντίθεση με τα εθνικά λογιστικά πρότυπα τα οποία είναι πιο κοντά στις "φορολογικές πληροφορίες" που ζητά το δημόσιο, τα Δ.Λ.Π. πλησιάζουν περισσότερο στην χρηματοοικονομική ανάλυση και σκοπεύουν πρωτίστως στην **ενημέρωση του κοινού**<sup>21</sup>. Κυριότερα οφέλη από την υιοθέτηση κρίνεται η συγκρισιμότητα που θα αποκτήσουν οι ελληνικές επιχειρήσεις μεταξύ τους αλλά και με Ευρωπαίους ανταγωνιστές, περιορίζοντας

<sup>21</sup> <http://www.euro2day.gr/articles/38750-33373> (09/10/2003)

έτσι το **risk premium** μιας επένδυσης στην Ελλάδα, η μεγαλύτερη διαφάνεια των οικονομικών τους, αλλά και η αύξηση του επιπέδου ενημέρωσης του κοινού. Επομένως, με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. ενισχύεται η **ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων** στην εσωτερική ευρωπαϊκή αγορά και οι κοινοτικές εταιρίες μπορούν πλέον να ανταγωνίζονται για την εύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και τις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Εξάλλου, σημειώνεται πως από τη χρήση του 2000 η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς έχει υποχρεώσει τις εισηγμένες εταιρίες να δημοσιεύουν Κατάσταση Ταμειακών Ροών στο Ετήσιο Δελτίο τους όπως και Κατάσταση Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων (προβλέπονται από τα Δ.Λ.Π.).

Ειδικότερα σε επίπεδο εισηγμένων εταιριών η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. έχει ιδιαίτερη αξία καθώς διασφαλίζει την υγιή συμπεριφορά / λειτουργία σε όρους εταιρικής πορείας, διαφανούς λειτουργίας, αξιοπιστίας και σωστής απεικόνισης των οικονομικών τους στοιχείων. Αυτό θα οδηγήσει σε περαιτέρω ωρίμανση της κεφαλαιαγοράς, της οποίας ο οικονομικός κύκλος της ανάπτυξης ή της ύφεσης επηρεάζεται σημαντικά από τον διεθνή οικονομικό κύκλο.

Επιπλέον μέσω των Δ.Λ.Π., θα οδηγηθούμε αναγκαστικά στη σταδιακή εξάλειψη των γνωστών “παρατηρήσεων και σημειώσεων” που παρατηρούνται στους ισολογισμούς.

Τα Δ.Λ.Π. δίνουν μεγαλύτερη βαρύτητα στα Ίδια Κεφάλαια μιας επιχείρησης από ό,τι στα κέρδη της. Ενδεικτικά, αυτό μπορεί να το συμπεράνει κανείς από το εξής;

1. Πίνακας Αποτελεσμάτων Χρήσης (Α.Χ.) φθάνει μέχρι τα Κέρδη μετά Φόρων και δεν σταματά στα Κέρδη προ Φόρων. Μέχρι τώρα, οι αναγνώστες των Οικονομικών Καταστάσεων στη χώρα μας αποκόμιζαν μια πρώτη εντύπωση για την επιχείρηση κοιτώντας τη σχέση ανάμεσα στην πρώτη γραμμή των Α.Χ. (Κύκλος Εργασιών) και την τελευταία (Κέρδη προ Φόρων). Με την εφαρμογή Δ.Λ.Π., στην τελευταία γραμμή θα βλέπουν τα Κέρδη μετά Φόρων. Στην ουσία ο φόρος εισοδήματος αντιμετωπίζεται ως δαπάνη ακριβώς διότι, αν και τεχνικά προκύπτει από τη διανομή των κερδών και άρα

μπορεί να θεωρηθεί ως «μέρισμα στον αναγκαστικό μέτοχο», οικονομικά αποτελεί αμοιβή του κράτους για τις υπηρεσίες που παρέχει ή / και αναγκαστική αναδιανομή του κοινωνικού πλούτου – σε κάθε περίπτωση αφαίρεση κεφαλαίων από την εταιρεία πριν φθάσουμε στους ιδιοκτήτες της.

2. Προβλέπεται η σύνταξη αυτόνομου Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, όπου απεικονίζονται με δομημένη λεπτομέρεια και σαφήνεια οι μεταβολές στην Καθαρή Θέση μιας επιχείρησης, αποκαλύπτοντας έτσι από ποιες πηγές δημιουργούνται νέα Ίδια Κεφάλαια, αλλά και πόσα από αυτά αποδίδονται στους μετόχους<sup>22</sup>.

Επομένως σε **μικροοικονομικό επίπεδο**, η εστίαση στα Κέρδη μετά Φόρων και στα Ίδια Κεφάλαια θα οδηγήσει τους ενδιαφερόμενους στο να εξετάζουν περισσότερο τι απομένει στην επιχείρηση από τη λειτουργία της για να τα διαθέσει ως μερίσματα και για την ανάπτυξή της, παρά για το αν «δημιουργεί κέρδη στην αγορά». Η περαιτέρω εστίαση στη δημιουργία ρευστού χρήματος θα τονίσει περισσότερο το αν τελικά η επιχείρηση θα καταφέρνει να δημιουργήσει από, διαθέσιμο πλούτο και όχι μόνο πωλήσεις υψηλότερες των δαπανών. Μακροπρόθεσμα ένα τέτοιο γεγονός μπορεί να προβεί ευεργετικό για την Ελληνική Αγορά, η οποία τα τελευταία χρόνια παρουσιάζει έντονα φαινόμενα έλλειψης ρευστότητας<sup>23</sup>.

Συνέπειες όμως θα έχουμε και σε **μακροοικονομικό επίπεδο**. Η πρόταξη των Οικονομικών Αρχών έναντι των Νομικών και Φορολογικών Διατάξεων θα αποκαλύπτει τον πραγματικό φορολογικό συντελεστή. Με τον μηχανισμό των Αναβαλλόμενων Φόρων<sup>24</sup> που καθιερώνουν τα Δ.Λ.Π., ουδετεροποιείται από

---

<sup>22</sup> Αλέκος Παπαδόπουλος, οικονομικός & διοικητικός διευθυντής της Hellas OnLine A.E. (Όμιλος Efg Eurobank Ergasias), μέλος Δ.Σ. του Συνδέσμου Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών ([www.seodi.gr](http://www.seodi.gr))

<sup>23</sup> Επιπλέον, στο Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων αναγράφεται ότι «οι οικονομικές αποφάσεις που λαμβάνονται από τους χρήστες των Οικονομικών Καταστάσεων απαιτούν να εκτιμηθεί η ικανότητα μιας επιχείρησης να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα, καθώς και ο χρόνος και ο βαθμός βεβαιότητας αυτών».

<sup>24</sup> **Αναβαλλόμενη Φορολογία (deferred taxation)**

Καθώς οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με βάση τα οικονομικά δεδομένα που διαφοροποιούνται από τους κανόνες μέτρησης αποτελέσματος όπως επιθυμούν οι φορολογικές αρχές, το αποτέλεσμα της χρήσης θα είναι διαφορετικό για οικονομικούς σκοπούς από ό,τι θα είναι για φορολογικούς σκοπούς. Οι διαφορές αυτές χωρίζονται σε μόνιμες (permanent) διαφορές ή προσωρινές (timing) διαφορές. Στις μόνιμες διαφορές δεν χρειάζεται να ληφθεί υπόψη μελλοντική φορολογική μεταχείριση γιατί ουδέποτε αυτές οι διαφορές θα «αντιστραφούν» στο μέλλον ώστε να διαφοροποιήσουν το οικονομικό από το φορολογικό αποτέλεσμα, όπως π.χ. η μη έκπτωση ορισμένων δαπανών που αφορούν αυτοκίνητα. Οι προσωρινές διαφορές όμως, όπως η διαφορά μεταξύ της εκπιπτόμενης δαπάνης για την πρόβλεψη επισφαλών χρεωστών και της αναγκαίας οικονομικής πρόβλεψης, σε κάποιο στάδιο στο μέλλον θα επηρεάσουν το οικονομικό και φορολογικό αποτέλεσμα και συνεπώς θα πρέπει να τύχουν και φορολογικής πρόβλεψης.

οικονομικής πλευράς η επίδραση επί των κερδών μετά φόρων της φορολογικής νομοθεσίας λόγω τυχόν διαφορετικού χρονισμού της από τη λογιστική απεικόνιση. Τα Δ.Λ.Π. αναγνωρίζουν την έννοια της «Δαπάνης Φόρου», που αποτελεί το άθροισμα του τρέχοντος φόρου εισοδήματος όπως υπολογίζεται βάσει της νομοθεσίας, και του «αναβαλλόμενου φόρου», που αποτελεί τεκμαρτό προσδιορισμό της πρόσθετης φορολογικής επιβάρυνσης ή ελάφρυνσης που θα προέκυπτε αν η φορολογική νομοθεσία ακολουθούσε τον ίδιο ρυθμό με τη λογιστική απεικόνιση (και κατά συνέπεια θα προκύψει πραγματικά στο μέλλον, όταν αντιστραφούν οι συνέπειες του διαφορετικού χρονισμού). Έτσι παραδίδεται ξεκάθαρη και σε δημόσια θέα η πρόσθετη επιβάρυνση που προκύπτει από τις οριστικές φορολογικές διαφορές (κονδύλια που δεν φοροεκπίπτουν) και αποκαλύπτεται ο πραγματικός τρέχων φορολογικός συντελεστής. Αν δε ακολουθηθεί η πρακτική του εξωτερικού όπου οι εταιρείες κάνουν πρόβλεψη και για τον πρόσθετο φόρο που θα προκύψει από τον φορολογικό έλεγχο, τότε θα αποκαλυφθεί ο μεσοπρόθεσμος φορολογικός συντελεστής που επιβάλλει το κράτος. Εφόσον αυτός αποδεικνύεται αισθητά υψηλότερος του ονομαστικού, είναι σίγουρο πως θα υπάρξουν πιέσεις για προσαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας (περί συντελεστή ή και περί ελέγχων).

Εξάλλου, σύμφωνα με την προαναφερθείσα έρευνα του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών και της Grand Thornton προέκυψε ότι **έξι από τις δέκα** επιχειρήσεις προτιμούν τα διεθνή πρότυπα έναντι των υφισταμένων, καθώς εκτιμούν ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα είναι περισσότερο διαφανείς και αξιόπιστες, ενώ θα αναβαθμιστεί η ποιότητα της επάρκειας των παρεχόμενων πληροφοριών και θα είναι ευκολότερη η σύγκρισή τους στο διεθνές περιβάλλον. Ακόμα, προσδοκούν βελτίωση της θέσης τους στην αγορά, αύξηση του κύρους τους και διευκόλυνση της προσέλκυσης ξένων κεφαλαίων. Εξάλλου, το 41% των ερωτηθέντων αναμένει **αναβάθμιση της ποιότητας της εργασίας του**, ενώ το 30% αυτών εκτιμά ότι η οικονομική του κατάσταση θα αποτυπώνεται βελτιωμένη.

---

Με λίγα λόγια θα πρέπει να γίνει μία πρόβλεψη για το μελλοντικό φόρο που θα κληθεί η επιχείρηση να πληρώσει ή που θα γλιτώσει όταν μερικές από τις δαπάνες που δεν εκπίπτονται ή δεν φορολογούνται σήμερα θα τύχουν αντίθετης μεταχείρισης στο μέλλον.

## **Merrill Lynch: Η επιρροή των Δ.Λ.Π. στις ελληνικές τράπεζες**

Σε έκθεση που δημοσίευσε ο διεθνής οίκος **Merrill Lynch** στις 6 Ιουλίου του 2004 παρουσιάζει τις πιθανές επιπτώσεις που θα έχουν οι Ελληνικές Τράπεζες από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. Συνοπτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στη χρήση του 2003, σημειώνει η Merrill Lynch, θα μείωνε τα προσαρμοσμένα στα ρευστά διαθέσιμα (cash adjusted) κέρδη ανά μετοχή των ελληνικών τραπεζών κατά 9%. Το ποσοστό αυτό όπως αναφέρει ο οίκος είναι υψηλότερο από τον αντίστοιχο πανευρωπαϊκό μέσο όρο, ο οποίος θα παρέμενε στα ίδια περίπου επίπεδα.

Οι αναλυτές του οίκου σημειώνουν πως η καθαρή αξία των υλικών περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού θα επηρεασθεί αρνητικά κατά 1% σε σχέση με το 4% που είναι ο αντίστοιχος μέσος όρος για την Ευρώπη.

Ειδικότερα, η **Alpha Bank** θα επηρεασθεί λιγότερο από τη μετάβαση στα Δ.Λ.Π. σε σχέση με τις υπόλοιπες τράπεζες, καθώς η μείωση στα προσαρμοσμένα κέρδη ανά μετοχή του 2003 θα άγγιζε το 0,9%. Επιπλέον, εκτιμάται πως το πρόγραμμα stock options για τους υπαλλήλους της Alpha Bank θα επιβαρυνθεί κατά 1 εκατ. ευρώ περίπου. Διατηρείται η σύσταση "neutral" για την τράπεζα αναφορικά με τα παρουσιαζόμενα μεγέθη. Επιπλέον, Σημειώνεται πως η καθαρή αξία ενεργητικού του 2003 της Alpha, με βάση τα διεθνή πρότυπα, εκτιμάται μειωμένη κατά 1,8% σε περίπτωση που τα πρότυπα εφαρμόζονταν από προηγούμενη χρήση, ενώ η τράπεζα ξεκίνησε να δημοσιεύει λογιστικές καταστάσεις σύμφωνες με τα Δ.Λ.Π. από το έτος 2001.

Τη μεγαλύτερη μεταβλητότητα εκτιμάται ότι θα εμφανίσουν τα κέρδη της **Εθνικής Τράπεζας**. Αυτό επισημαίνεται πως οφείλεται στο μεγάλο ποσοστό που κατέχουν οι μετοχές στο χαρτοφυλάκιο της, οι οποίες θα επηρεασθούν από τη μετάβαση στα Δ.Λ.Π., τα οποία προβλέπουν να λαμβάνεται υπ' όψιν η λεγόμενη "Fair Value Accounting". Αναφορικά με την επίπτωση στα προσαρμοσμένα κέρδη ανά μετοχή για τη χρήση 2003 της Εθνικής Τράπεζας εάν είχαν εφαρμοστεί τα Δ.Λ.Π., αυτή ανέρχεται σε μείωση 26%. Επίσης, η καθαρή αξία ενεργητικού της Εθνικής, εκτιμάται πως θα ήταν αυξημένη κατά 5,8%. Διατηρείται η σύσταση "neutral" για την τράπεζα αναφορικά με τα

παρουσιαζόμενα μεγέθη (η ΕΤΕ δημοσιεύει τα τελευταία χρόνια τις λογιστικές της καταστάσεις με βάση τα αμερικανικά πρότυπα).

Για την **Εμπορική Τράπεζα**, η Merrill Lynch εκτιμά πως η καθαρή αξία των υλικών περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού της θα αυξηθεί κατά 1%, τονίζοντας ωστόσο πως η Εμπορική εμφανίζει τη μεγαλύτερη αβεβαιότητα μεταξύ των τραπεζών για τις επιπτώσεις των Δ.Λ.Π. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η τράπεζα δεν έχει δημοσιεύσει οικονομικές καταστάσεις ούτε με τα αμερικανικά, αλλά ούτε και με τα Δ.Λ.Π., και κατ' επέκταση υπάρχει χαμηλότερος βαθμός διαφάνειας αναφορικά με την μετάβαση στα Δ.Λ.Π. σε σχέση με τα υπόλοιπα ιδρύματα. Επίσης, η μεταβολή στα προσαρμοσμένα κέρδη ανά μετοχή χρήσης 2003 της Εμπορικής θα ήταν μείωση κατά 5,6%.

Για τη **Eurobank** εκτιμάται πως η μετάβαση στα Δ.Λ.Π. θα έχει πολύ μικρό αντίκτυπο. Συγκεκριμένα, σημειώνεται πως η μείωση στα προσαρμοσμένα κέρδη ανά μετοχή του 2003 θα ήταν 2,5%, εάν είχαν εφαρμοστεί τα Δ.Λ.Π. στην εν λόγω χρήση. Αυτό γιατί, όπως σημειώνεται, η τράπεζα είναι μία από τις νεώτερες της αγοράς ενώ οφείλεται στο γεγονός ότι δεν έχει συνταξιοδοτικό έλλειμμα. Για την καθαρή αξία του ενεργητικού της ΕFG, συνεχίζει ο οίκος, θα επηρεαστεί αρνητικά από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. κατά 8%. Διατηρείται η σύσταση "neutral" για την τράπεζα αναφορικά με τα παρουσιαζόμενα μεγέθη.



## **ΠΗΓΕΣ:**

### **Ιστοσελίδες**

1. <http://www.ypetho.gr/ypourgeio>
2. <http://www.euro2day.gr>
3. <http://www.ase.gr/>
4. <http://www.kathimerini.gr>
5. <http://www.soel.gr>
6. <http://www.soe.gr>
7. <http://www.ml.com>

### **Βιβλιογραφία - Κείμενα**

8. Δ.Π.Χ.Π. 1: ΠΡΩΤΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ
9. Δ.Λ.Π. 1: ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΕΩΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΕΩΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ
10. Δ.Λ.Π. 16: ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ
11. «Πόσο έτοιμες είναι οι ελληνικές επιχειρήσεις να εφαρμόσουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης;»: Έρευνα της Grant Thornton και του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Νοέμβριος 2003
12. Ιωάννης Δ. Ανδριτσογιάννης, Πρόεδρος της Ε.Λ.Τ.Ε., Άρθρο στην εφημερίδα ΕΞΠΡΕΣ, Φεβρουάριος, 2004.
13. «Η ρύθμιση του Νόμου 3229/2004»: Άρθρο του Στέφανου Η. Μήτσιου & Ξενοφώντα Β. Παπαγιάννη, Ernst & Young, Απρίλιος 2004
14. «Νόμος Πλαίσιο για την 1<sup>η</sup> εφαρμογή των I.F.R.S.»: Μαυρομάτης Ελευθέριος & Μιχαλιός Μανόλης, Grant – Thornton A.E., Μάρτιος 2004
15. «Σχέδιο συζήτησης: Σύσταση Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων και άλλες συναφείς διατάξεις»

### **Εφημερίδες**

16. ΕΞΠΡΕΣ
17. Η Καθημερινή
18. Η Ναυτεμπορική
19. Ημερησία

### **Νομοθεσία**

20. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2992/2002
21. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3148/2003
22. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3229/2004

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

### **Δ.Π.Χ.Π. 1 – 1<sup>Η</sup> ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΚΑΙ ΑΝΑΛΥΣΗ**

### **13. Εισαγωγή (ΕΙΣ1- ΕΙΣ7)**

Στις 29 Σεπτεμβρίου 2003 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εξέδωσε τον Κανονισμό 1725/2003, ο οποίος υιοθετεί πέρα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τις διερμηνείες που ενέκρινε η μόνιμη επιτροπή διερμηνειών (ΜΕΔ). Μια από τις διερμηνείες αυτές είναι η **ΜΕΔ-8 «Πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. ως βασικό λογιστικό πλαίσιο»**. Σύμφωνα με τη διερμηνεία αυτή, όταν τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται πλήρως για πρώτη φορά ως βασικό λογιστικό πλαίσιο, η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει και να παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις της ως εάν αυτές είχαν πάντοτε καταρτιστεί σύμφωνα με τα πρότυπα και τις διερμηνείες που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής. Συνεπώς, η αναδρομική εφαρμογή τους απαιτείται στους περισσότερους τομείς της λογιστικής.

Για να διευκολύνει τη μετάβαση στα διεθνή λογιστικά πρότυπα και τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.), το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – International Accounting Standards Board (IASB) – αποφάσισε στις 19 Ιουνίου 2003 να αντικαταστήσει τη ΜΕΔ-8 με το **ΔΠΧΠ 1: «Πρώτη εφαρμογή των προτύπων διεθνούς χρηματοοικονομικής πληροφόρησης»** (Δ.Π.Χ.Π. 1: First-time adoption of International Financial Reporting Standards), το οποίο προσδιορίζει τις διαδικασίες οι οποίες πρέπει να ακολουθεί οποιαδήποτε εταιρεία εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π. για πρώτη φορά.

Αντίστοιχα, με το άρθρο 1 του Κανονισμού αριθ. **707/2004** της Ευρωπαϊκής Επιτροπής της 6ης Απριλίου 2004, που τροποποιεί τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, η «ΜΕΔ-8: Πρώτη εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων» ως βασικό λογιστικό πλαίσιο αντικαθίσταται από το Δ.Π.Χ.Π. 1. Αξίζει να σημειωθεί πως τόσο το EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) μέσω της Τεχνικής Επιτροπής Λογιστικής, όσο και η Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων (ARC) συνηγόρησαν στην υιοθέτηση του Δ.Π.Χ.Π., καθώς επιβεβαίωσαν ότι το εν λόγω Πρότυπο πληροί τα κριτήρια υιοθέτησης που προβλέπονται στο άρθρο 3 του κανονισμού αριθ.

1606/2002, και ιδίως την απαίτηση για την προαγωγή του ευρωπαϊκού δημόσιου συμφέροντος.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 1, κάθε επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά τα Δ.Λ.Π. πρέπει να συμμορφώνεται με καθένα από τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και με καθεμία από τις διερμηνείες που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής. Συνεπώς, όπως και η ΜΕΔ-8, το Δ.Π.Χ.Π. 1 ορίζει πως στο κλείσιμο της χρήσης του πρώτου ισολογισμού με βάση τα Δ.Λ.Π. θα πρέπει να πραγματοποιείται πλήρης αναδρομική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. που βρίσκονται σε ισχύ. Ωστόσο, σε ειδικούς τομείς το Δ.Π.Χ.Π. 1 επιτρέπει περιορισμένες εξαιρέσεις από την απαίτηση αυτή για πρακτικούς λόγους ή εάν είναι πιθανό ότι το κόστος συμμόρφωσης θα υπερβεί τα οφέλη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.<sup>25</sup>

Το Δ.Π.Χ.Π. 1 θα επιτρέψει τόσο τη διαχρονική συγκρισιμότητα οικονομικών καταστάσεων που έχουν καταρτιστεί βάσει των Δ.Π.Χ.Π. από μια επιχείρηση που τα εφαρμόζει για πρώτη φορά, όσο και τη συγκρισιμότητα οικονομικών καταστάσεων διαφορετικών επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Π. για πρώτη φορά σε συγκεκριμένη ημερομηνία. Πράγματι, τόσο τα τρέχοντα όσο και τα συγκριτικά ποσά βασίζονται στο ίδιο σύνολο προτύπων που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π. Ωστόσο, η συγκρισιμότητα μεταξύ των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν για πρώτη φορά τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. και εκείνων που τα έχουν ήδη υιοθετήσει αποτελεί δευτερεύοντα στόχο, δεδομένου ότι ο αριθμός των επιχειρήσεων που θα εφαρμόσουν για πρώτη φορά τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π. το 2005 θα υπερβεί κατά πολύ τις 200 ή 300 επιχειρήσεις της Ε.Ε. που εφαρμόζουν ήδη τα πρότυπα αυτά.

---

<sup>25</sup> ΕΙΣ §1: Μερικές απόψεις των απαιτήσεων της ΜΕΔ-8 για πλήρη αναδρομική εφαρμογή, προκαλούσαν κόστη τα οποία υπερέβαιναν τα πιθανά οφέλη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Πέραν τούτου, αν και η ΜΕΔ-8 δεν απαιτούσε αναδρομική εφαρμογή όταν αυτό θα ήταν πρακτικά αδύνατο, δεν εξηγούσε αν η για πρώτη φορά υιοθετούσα πρέπει να επεξηγήσει την πρακτική αδυναμία ως ένα υψηλό ή χαμηλό εμπόδιο και δεν προδιέγραφε κάποιον ιδιαίτερο χειρισμό σε περιπτώσεις πρακτικής αδυναμίας.

ΕΙΣ §7: Αντίθετα με τη ΜΕΔ-8, το Δ.Π.Χ.Π. περιλαμβάνει εξαιρέσεις που στοχεύουν να αποφευχθεί κόστος το οποίο πιθανώς θα υπερέβαινε τα οφέλη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, και ένα μικρό αριθμό άλλων εξαιρέσεων για πρακτικούς λόγους.

#### **14. Σκοπός και Πεδίο Εφαρμογής (§2 - §5)**

Με το πρότυπο αυτό επιχειρείται να:

- ü Διευκολυνθούν οι επιχειρήσεις στη μετάβαση από τα τοπικά Πρότυπα στα Διεθνή και αποτελέσει τη κατάλληλη βάση έναρξης για τη μεταγενέστερη λογιστική απεικόνιση της επιχείρησης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.
- ü Παρέχεται μέσω των οικονομικών καταστάσεων υψηλού επιπέδου πληροφόρηση
- ü Προσφέρεται η δυνατότητα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να γίνουν αποδέκτες διάφανων και συγκρίσιμων πληροφοριών και να κατανοήσουν τις επιπτώσεις από τη μετάβαση.
- ü Εφαρμοστούν τα Δ.Π.Χ.Π. χωρίς το κόστος εφαρμογής τους να είναι μεγαλύτερο από τα οφέλη που θα αποκομίσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στις πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις οι οποίες συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. και σε κάθε ενδιάμεση οικονομική έκθεση που παρουσιάζει πληροφορίες για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις. Ως πρώτες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. ορίζονται αυτές για τις οποίες η επιχείρηση έκανε σαφή και ανεπιφύλακτη δήλωση πρώτης εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π. Επομένως το Δ.Π.Χ.Π. 1 εφαρμόζεται για πρώτη φορά όταν:

- ü Μια επιχείρηση εφαρμόζε ήδη πλήρως τα Δ.Π.Χ.Π. αλλά τα χρησιμοποιούσε μόνο για εσωτερική χρήση χωρίς να τα δημοσιεύει.
- ü Μια επιχείρηση παρουσίασε τις αμέσως προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα αντίστοιχα εθνικά πρότυπα (Ε.Γ.Λ.Σ.)
- ü Μια επιχείρηση δημοσίευε οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., με δήλωση ότι δε τα ακολουθεί πλήρως.

Το Δ.Π.Χ.Π. 1 δεν εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις που παράλληλα με τις εθνικές λογιστικές αρχές παρουσίαζαν και καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. καθώς και για μεταβολές στις λογιστικές αρχές που έγιναν από μια οικονομική μονάδα η οποία ήδη εφαρμόζει τα Δ.Π.Χ.Π.

### **15. Καταχώρηση και Αποτίμηση (§6)**

Με βάση το άρθρο 6 του Προτύπου, μια οικονομική μονάδα πρέπει να καταρτίζει ένα ισολογισμό ενάρξεως σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. Ο ισολογισμός ενάρξεως αποτελεί το σημείο εκκίνησης για τη λογιστική σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. Σύμφωνα με το Πρότυπο, ως **Ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.** ορίζεται η έναρξη της παλαιότερης περιόδου για την οποία μια οικονομική μονάδα παρουσιάζει πλήρη συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. στις πρώτες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. οικονομικές καταστάσεις της. Ως **Ισολογισμός Ενάρξεως** ορίζεται ο ισολογισμός μιας οικονομικής μονάδας (δημοσιευμένος ή μη δημοσιευμένος) κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. Επιπλέον, ως **Ημερομηνία αναφοράς** ορίζεται το τέλος της τελευταίας χρήσεως που παρουσιάζεται στις οικονομικές καταστάσεις.

### **16. Βήματα Μετάβασης στα Διεθνή Πρότυπα (§9 - §12)**

Το Δ.Π.Χ.Π. 1 απαιτεί από τις εταιρείες που επιθυμούν ή υποχρεούνται να εφαρμόσουν για πρώτη φορά τα Δ.Π.Χ.Π. να καθορίσουν την ημερομηνίας μετάβασης, να καθορίσουν ποιος θα είναι ο πρώτος ισολογισμός με βάση Δ.Π.Χ.Π., να ετοιμάσουν τον αρχικό ισολογισμό έναρξης εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π., να επιλέξουν λογιστικές αρχές και να τις εφαρμόσουν αναδρομικά κατά την κατάρτιση του πρώτου ισολογισμού με βάση τα Δ.Π.Χ.Π., να λάβουν υπόψη τις απαλλαγές και προαιρετικές εξαιρέσεις και να δημοσιεύσουν εκτεταμένες γνωστοποιήσεις.

Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι αν μια επιχείρηση υιοθετήσει το συγκεκριμένο Πρότυπο στις οικονομικές της καταστάσεις της 31.12.2005:

**1. Θα καθορίσει την Ημερομηνία Μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.**

Μια επιχείρηση θα συντάξει ισολογισμό έναρξης με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. για το έτος που ξεκινά στην ημερομηνία μετάβασης χωρίς όμως να υποχρεούται να τον παρουσιάσει. Αυτό είναι το σημείο εκκίνησης για την τήρηση λογαριασμών σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. Πρόκειται στην ουσία για την απογραφή έναρξης όπως προσδιορίζεται από τις νέες λογιστικές αρχές.

*Παράδειγμα (σύμφωνο με το παράδειγμα του Προτύπου):*

Η ημερομηνία που πρέπει να συντάξει η επιχείρηση Χ τις πρώτες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. οικονομικές καταστάσεις είναι η 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2005. Η επιχείρηση Χ αποφασίζει να παρουσιάσει σε αυτές τις οικονομικές καταστάσεις συγκριτικά στοιχεία για μια χρήση μόνο. Η επιχείρηση παρουσίασε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα εθνικά πρότυπα στις 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους, συμπεριλαμβανομένης και της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2004.

Η ημερομηνία μετάβασής της στα Δ.Π.Χ.Π. είναι η έναρξη της πρώτης χρήσης για την οποία παρουσιάζονται πλήρη συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή η 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2004, ο Ισολογισμός ενάρξεως θα είναι αυτός της 1/1/2004 (31/12/2003) και η ημερομηνία αναφοράς είναι η 31/12/2005.

**2. Θα ορίσει τις λογιστικές αρχές που θα εφαρμόσει με βάση τα Δ.Λ.Π. που θα βρίσκονται εν ισχύ την 31.12.2005 (§7 -§8 )**

Η επιχείρηση πρέπει να ακολουθήσει το βασικό κανόνα που εισάγει το Δ.Π.Χ.Π.<sup>26</sup>:

---

<sup>26</sup> **§7** Μια οικονομική μονάδα πρέπει να χρησιμοποιεί τις ίδιες λογιστικές αρχές στον ισολογισμό ενάρξεως σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. και στις περιόδους που παρουσιάζονται με τις πρώτες σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. οικονομικές καταστάσεις της. Αυτές οι λογιστικές αρχές πρέπει να συμμορφώνονται με κάθε Δ.Π.Χ.Π. που ισχύει κατά την ημερομηνία κατάρτισης των πρώτων σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. οικονομικών καταστάσεων της, εκτός των περιπτώσεων που ορίζονται στις παραγράφους 13-34.

**§8** Μια οικονομική μονάδα δεν πρέπει να εφαρμόζει διαφορετικές εκδόσεις των Δ.Π.Χ.Π. οι οποίες ήταν σε ισχύ σε προγενέστερες ημερομηνίες.

- ü Θα χρησιμοποιήσει τις ίδιες λογιστικές αρχές στον ισολογισμό έναρξης και σε όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται στις πρώτες συντασσόμενες με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. οικονομικές καταστάσεις
  - ü Αυτές οι λογιστικές αρχές θα πρέπει να είναι σύμφωνες, με κάθε πρότυπο που ισχύει την ημερομηνία αναφοράς των πρώτων οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. (αρχή της πλήρους συμμόρφωσης)
  - ü Δεν επιτρέπεται να εφαρμοστούν διαφορετικές εκδόσεις προτύπων που ίσχυαν σε προγενέστερες ημερομηνίες αλλά έχουν ήδη αναθεωρηθεί.
  - ü Οι μεταβατικές διατάξεις σε άλλα πρότυπα που αφορούν την πρώτη εφαρμογή του συγκεκριμένου Δ.Π.Χ.Π. δεν εφαρμόζονται.
3. **Θα αναμορφώσει τον ισολογισμό έναρξης των Δ.Λ.Π. δηλαδή της περιόδου 1.1.2004 – 31.12.2004 εφαρμόζοντας αναδρομικά όλα τα ισχύοντα εκείνη τη στιγμή πρότυπα.** (Εξαιρούνται τα αναφερόμενα στις παραγράφους 13 – 34 του Προτύπου στα οποία αναπτύσσονται οι εξαιρέσεις, απαλλαγές και απαγορεύσεις, οι οποίες θα αναλυθούν σε επόμενες παραγράφους και οι οποίες δεν αναφέρονται μόνο στον Ισολογισμό έναρξης αλλά και στη πρώτη χρήση).

Μετά την επιλογή των λογιστικών αρχών η επιχείρηση, με βάση όσα αναφέρονται παραπάνω, προχωράει στην κατάρτιση του ισολογισμού έναρξης. Ο ισολογισμός έναρξης με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. αποτελεί το επίσημο σημείο εκκίνησης για την περαιτέρω εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. Ο ισολογισμός έναρξης είναι υποχρεωτικό να ετοιμάζεται για όλες τις εταιρείες που υιοθετούν και εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Π. Χρονικά, ο ισολογισμός έναρξης ετοιμάζεται στην αρχή της πρώτης περιόδου για την οποία θα παρατεθούν πλήρη συγκριτικά στοιχεία και δεν είναι υποχρεωτικό να δημοσιευθεί μαζί με τον πρώτο ισολογισμό (ευρύτερα – Οικονομικές Καταστάσεις) που καταρτίζεται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. (§6).

Για να πραγματοποιηθεί η κατάρτιση Ισολογισμού Έναρξης η υιοθετούσα εταιρία θα πρέπει να προχωρήσει στις ακόλουθες ενέργειες:



- ü Να καταχωρήσει τα στοιχεία του ενεργητικού και των υποχρεώσεων των οποίων η καταχώρηση επιβάλλεται από τα Δ.Π.Χ.Π.
- ü Να διαγράψει κονδύλια ενεργητικού ή παθητικού αν τα Δ.Π.Χ.Π. δεν επιτρέπουν τέτοια καταχώρηση ή δεν τα αναγνωρίζουν (π.χ. έξοδα πολυετούς απόσβεσης)
- ü Να αναταξινομήσει κονδύλια που καταχωρούσε σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές ως στοιχεία ενεργητικού, παθητικού, ή ιδίων κεφαλαίων αλλά πλέον συστήνεται διαφορετικός λογιστικός χειρισμός σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. και
- ü Να αποτιμήσει τα μεγέθη του Ισολογισμού με βάση τα ισχύοντα πρότυπα (εφαρμόζοντας τις αρχές όλων των Δ.Π.Χ.Π.) ή κάνοντας χρήση των εξαιρέσεων που προτείνει το Πρότυπο.

Συνοπτικά, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις μπορεί να αναγνωριστούν οι Χρηματοδοτικές μισθώσεις, οι Δεσμεύσεις για καθορισμένες παροχές συνταξιοδότησης, οι Αναβαλλόμενοι φόροι για όλες τις προσωρινές διαφορές, οι Προβλέψεις ενδεχόμενων υποχρεώσεων, τα Έξοδα ανάπτυξης, τα Παράγωγα ενώ τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που μπορεί να εξαιρεθούν είναι οι Αναβαλλόμενες Δαπάνες / Έξοδα πρώτης εγκατάστασης, οι Προβλέψεις, οι Προβλέψεις αναδιοργάνωσης, οι Απαιτήσεις – όταν τα κριτήρια για αναγνώριση των εσόδων δεν εκπληρούνται, τα Ακίνητα τα οποία εκμισθώνονται σε τρίτους με χρηματοδοτική μίσθωση.

Σημειώνεται πως όλες οι προσαρμογές που θα γίνουν στα κονδύλια του ενεργητικού και του παθητικού λόγω της υιοθέτησης νέων λογιστικών αρχών θα καταχωρηθούν απευθείας στα κέρδη εις νέον κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> §11: ..Συνεπώς, μια οικονομική μονάδα πρέπει να καταχωρήσει αυτές τις προσαρμογές κατευθείαν στα αποτελέσματα εις νέο (ή, αν συντρέχει περίπτωση, σε άλλη κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων) κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.

#### **4. Θα ετοιμάσει οικονομικές καταστάσεις για δύο χρήσεις, 2005 και 2004**

Ένα εξαιρετικά σημαντικό θέμα, κατά την φάση μετάβασης στην πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π., αποτελεί το θέμα της συγκρισιμότητας των οικονομικών πληροφοριών που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις, του έτους εφαρμογής (2005) και των προηγούμενων ετών 2004 (έτος μετάβασης) και 2003. Το θέμα αυτό, ειδικά όταν πρόκειται για εισηγμένες εταιρείες, έχει καθοριστική σημασία και όσον αφορά την ενημέρωση των επενδυτών, αλλά και των οικονομικών αναλυτών.

Με βάση τον σχετικό Κανονισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αρχίζει κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις το 2005), και σύμφωνα με τις Γενικές Αρχές του Δ.Π.Χ.Π.1, οι εταιρείες καταρτίζουν τις Οικονομικές τους Καταστάσεις για το έτος 2003 και 2004 με τα τοπικά η γενικότερα προηγούμενα Λογιστικά Πρότυπα, και για το έτος 2005 (έτος εφαρμογής) με τα Δ.Λ.Π.

Σύμφωνα με την § 36 του Δ.Π.Χ.Π.1 η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να παραθέσει τουλάχιστον ένα έτος συγκριτικών πληροφοριών. Επομένως θα πρέπει οπωσδήποτε να συμπεριλαμβάνεται τουλάχιστον το 2004. Επειδή το έτος 2004 είναι σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 1 έτος μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π., η εταιρεία θα έχει στο αρχείο της στοιχεία και των προτύπων Λογιστικής (Ε.Γ.Λ.Σ.) που εφάρμοζε πριν το 2004, αλλά και τα αντίστοιχα αναμορφωμένα του 2004 σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Η χρήση 2003, η οποία έχει καταρτισθεί σύμφωνα με τα προηγούμενα Πρότυπα Λογιστικής, θα μπορούσε να παρατεθεί χωρίς μία εκ των υστέρων αναμόρφωση με τα IAS καθόσον θα είναι άμεσα συγκρίσιμη με τη μέση περίοδο (2004) που παρουσιάζεται κάτω από τα δύο Πρότυπα Λογιστικής, τα οποία θα χρησιμοποιηθούν ως "γέφυρα" από το 2003 σε 2005<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> Απ. Αποστόλου, Επίκουρος Καθηγητής Πανεπιστημίου Πειραιώς: Συγκρισιμότητα λογιστικών πληροφοριών κατά τη φάση μετάβασης στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.)

Έτος	Στοιχεία των οικονομικών δηλώσεων	
2005	Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	
2004	Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. (αναμορφωμένα)	Σύμφωνα με τα προηγούμενα Πρότυπα (όπως δημοσιεύθηκαν)
2003		Σύμφωνα με τα προηγούμενα Πρότυπα (όπως δημοσιεύθηκαν)

Στον ελληνικό χώρο ειδικότερα, καθώς ο νόμος υποχρεώνει τις ανώνυμες εταιρίες να δημοσιεύουν δύο ισολογισμούς, ο ανωτέρω πίνακας παρουσιάζεται ως εξής:

Έτος	Στοιχεία των οικονομικών δηλώσεων	
2005	Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.	Αναδρομική χρησιμοποίηση προτύπων σε ισχύ αυτή την ημερομηνία Πρώτες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Π.
2004	Δ.Π.Χ.Π.	Σύμφωνα με τα προηγούμενα Πρότυπα (όπως δημοσιεύθηκαν)

### 5. Κατάρτιση Οικονομικών Καταστάσεων

Τέλος, καταρτίζονται οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις για τη περίοδο 01.01.2005 – 31.12.2005 (μαζί με την συγκριτική περίοδο) με τις ίδιες λογιστικές αρχές και μεθόδους που καταρτίστηκε ο ισολογισμός έναρξης.

### 17. Αρχικός Ισολογισμός Έναρξης

Στον αρχικό ισολογισμό τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που μπορεί να παρουσιασθούν σε διαφορετικές κατηγορίες είναι

ü Χρηματοοικονομικά στοιχεία (π.χ. ομολογιακά δάνεια μετατρέψιμα σε μετοχές, προνομιούχες μετοχές κλπ) μπορεί να ταξινομηθούν ως υποχρεώσεις ή στα ίδια κεφάλαια ανάλογα με τους όρους των συμβάσεων

ü Κονδύλια τα οποία έχουν συμψηφισθεί πιθανόν να πρέπει να εμφανισθούν ξεχωριστά

ü Επενδύσεις σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39

Επιπλέον, μπορεί να επαναπροσδιοριστούν τα κάτωθι περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις:

ü Παροχές σε εργαζομένους (IAS 19)

ü Αναβαλλόμενοι φόροι (Δ.Λ.Π. 12)

ü Προβλέψεις (Δ.Λ.Π. 37)

ü Αποσβέσεις (Δ.Λ.Π. 16)

ü Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις (Δ.Λ.Π. 39)

ü Απαιτήσεις που σχετίζονται με έσοδα (Δ.Λ.Π. 18)

Οι αναμορφώσεις που θα προκύψουν από την επανεκτίμηση των ανωτέρω στοιχείων καταχωρίζονται στην καθαρή θέση του αρχικού ισολογισμού.

Ο πρώτος ισολογισμός με βάση τα Δ.Λ.Π. καταρτίζεται χρησιμοποιώντας τις λογιστικές πολιτικές που ισχύουν κατά την ημερομηνία αναφοράς (31 Δεκεμβρίου 2005 για τις περισσότερες εταιρείες). Σημειώνεται πως δε χρησιμοποιούνται προηγούμενες εκδόσεις Δ.Λ.Π. που έχουν αντικατασταθεί από νέα Δ.Λ.Π. ενώ επίσης το Δ.Π.Χ.Π. 1 υπερισχύει, συνεπώς μεταβατικές οδηγίες ή διατάξεις που περιέχονται στα υπόλοιπα Δ.Λ.Π. δε χρησιμοποιούνται κατά την πρώτη εφαρμογή.

## **18. Έναρξη Ισχύος**

Το Δ.Π.Χ.Π. 1 εφαρμόζεται αν οι πρώτες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. οικονομικές καταστάσεις καλύπτουν περίοδο που αρχίζει την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2004. Η προγενέστερη εφαρμογή ενθαρρύνεται.

## **19. Απαλλαγές & Εξαιρέσεις - Εισαγωγή**

Ο θεμελιώδης κανόνας, βάσει της αρχής της πλήρους συμμόρφωσης, είναι η πλήρης αναδρομική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. που ήταν σε ισχύ την ημερομηνία της πρώτης κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. Ωστόσο, το Δ.Π.Χ.Π. 1 δίνει την ευχέρεια περιορισμένων εξαιρέσεων σε συγκεκριμένες περιοχές όταν το κόστος συμμόρφωσης με αυτές θα υπερέβαινε πιθανώς τα οφέλη για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Το Δ.Π.Χ.Π. 1 επίσης απαγορεύει αναδρομική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. σε ορισμένες περιοχές, ιδιαίτερα όταν αναδρομική εφαρμογή θα απαιτούσε κρίσεις της διοικήσεως για συνθήκες του παρελθόντος, αφού το αποτέλεσμα μιας συγκεκριμένης συναλλαγής είναι ήδη γνωστό.

Ως συνέπεια, υπάρχουν **έξι προαιρετικές απαλλαγές**, όταν το κόστος της αναδρομικής εφαρμογής υπερβαίνει το όφελος και **τρεις υποχρεωτικές εξαιρέσεις** όπου δεν επιτρέπεται η αναδρομική εφαρμογή. Επιγραμματικά αναφέρονται:

### **Πίνακας 8:**

#### **Προαιρετικές Απαλλαγές & Εξαιρέσεις σύμφωνα με το πρότυπο**

<i>Απαλλαγές</i>	<i>Επίδραση</i>	<i>Πλήρης Εφαρμογή</i>
<b>1. Ενοποιήσεις επιχειρήσεων</b>	Προηγούμενες συνενώσεις εταιρειών δε χρειάζεται να αναπροσαρμοστούν	ΟΧΙ
<b>2. Παροχές σε εργαζομένους</b>	Μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές κατά τη ημερομηνία μετάβασης δε χρειάζεται να αναγνωριστούν	ΝΑΙ
<b>3. Εύλογη αξία ή αναπροσαρμογή ως κόστος εκκίνησης</b>	Η εύλογη ή η επανεκτιμημένη αξία λογίζονται και θεωρείται ως τεκμαρτό κόστος για ορισμένα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού	ΟΧΙ

**Πίνακας 8 (Συνέχεια):**

<i>Απαλλαγές</i>	<i>Επίδραση</i>	<i>Πλήρης Εφαρμογή</i>
<b>4. Συσσωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές</b>	Μπορούν να καθοριστούν στο μηδέν για όλες τις θυγατρικές του εσωτερικού	ΝΑΙ
<b>5. Σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα</b>	Εάν το μέρος που αποτελεί υποχρέωση δεν υφίσταται κατά την ημερομηνία μετάβασης τότε το στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων δεν αναγνωρίζεται	ΟΧΙ
<b>6. Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θυγατρικών, συγγενών και κοινοπραξιών</b>	Τα υπόλοιπα που έχουν ήδη κοινοποιηθεί από τις Θυγατρικές στη μητρική εταιρεία δε χρειάζεται να αναπροσαρμοστούν	ΟΧΙ
<b>Εξαιρέσεις</b>		
1. Διαγραφή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων		
2. Λογιστική αντιστάθμισης (Hedge accounting)		
3. Εκτιμήσεις		

Οι ανωτέρω απαλλαγές και εξαιρέσεις αναλύονται στις επόμενες σελίδες οπότε και εξετάζονται τα αντίστοιχα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

## **20. ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΕΣ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ**

### **8.7 Ενοποιήσεις επιχειρήσεων**

#### **8.1.11 Δ.Λ.Π. 22**

Τα Δ.Λ.Π. διακρίνουν μεταξύ δύο λογιστικών μεθόδων για την απεικόνιση εξαγορών και συγχωνεύσεων. Η επιλογή μεθόδου δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια των εμπλεκομένων επιχειρήσεων, αλλά εξαρτάται από τα κριτήρια που τα ίδια τα Δ.Λ.Π. θέτουν. Υπάρχουν δύο τύποι μετασχηματισμών επιχειρήσεων:

- Πραγματικές εξαγορές (acquisitions) και
- Ενώσεις συμφερόντων (pooling of interests)

Το Δ.Λ.Π. 22 θεωρεί όλες τις πράξεις συγχωνεύσεων και εξαγορών ως «εξαγορές» **με άμεση αναγνώριση υπεραξίας (goodwill) που** προκύπτει σαν διαφορά μεταξύ του τιμήματος που πληρώθηκε η ανταλλάχθηκε και το αντίστοιχο ποσοστό της καθαρής θέσης της αγορασθείσας εταιρείας, εκπεφρασμένα σε **αγοραίες αξίες (fair value)**. Εάν το τίμημα δεν καταβάλλεται με μετρητά αλλά με πίστωση ορισμένης χρονικής διάρκειας, τότε για τον υπολογισμό του κόστους αγοράς υπολογίζεται η παρούσα αξία του επί πιστώσει τιμήματος, και εν συνεχεία ενδεχομένως η τυχόν υπεραξία.

**Η απόσβεση του goodwill γίνεται στην εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή του η οποία δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 20 χρόνια.** Κάθε χρόνο γίνεται επανεκτίμηση αυτής, και αν προκύψει διαφορά, τότε λογίζεται σαν διόρθωση.

Η ΜΕΔ 22 ορίζει ότι το κόστος αγοράς (που διαμόρφωσε την υπεραξία) επιτρέπεται να αλλάξει μεταγενέστερα, όταν υπάρξουν

- μεταβολές σε μελλοντικά γεγονότα και εκτιμήσεις που είχαν γίνει αρχικά οπότε γίνεται αναγκαίο να αναθεωρηθεί πάλι η τρέχουσα αξία της αγορασθείσης εταιρείας και
- όταν το αρχικό τίμημα υποστεί αλλαγή ένεκα διαφόρων αιτιών και συμφωνιών.

Αρνητική υπεραξία (που προκύπτει όταν το κόστος απόκτησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων είναι μικρότερο της πραγματικής αξίας τους ) θα πρέπει να μειώνει αναλογικά την αξία των αποκτούμενων στοιχείων. Όταν αυτό δεν είναι δυνατόν, η διαφορά που προκύπτει χαρακτηρίζεται ως αρνητική υπεραξία και απεικονίζεται **αφαιρετικά του ενεργητικού στην υπεραξία**, το οποίο αποσβένεται σε 5 έτη η έως το πολύ 20 έτη όταν μπορεί να αιτιολογηθεί.

Για να αναγνωρισθεί μία συγχώνευση σαν **«pooling or uniting of interests»** πρέπει να συντρέχουν οι εξής τρεις προϋποθέσεις ταυτοχρόνως :

- Σχετική αναλογία στις αγοραίες αξίες των δυο εμπλεκόμενων εταιρειών
- Συνέχιση περίπου του ίδιου ποσοστού ψήφου των εταίρων και στην νέα εταιρεία
- Ανταλλαγή η συνάθροιση πλειοψηφικών πακέτων από κάθε μία από τις εταιρείες

Επίσης όταν δεν είναι δυνατόν να εντοπισθεί ο αγοραστής, τότε η συγχώνευση θεωρείται «pooling of interest» (ΜΕΔ 9). Στο «pooling of interest» δεν αναγνωρίζεται υπεραξία (goodwill) λογιστικά. Όλα τα σχετικά έξοδα, πρέπει να πάνε στα αποτελέσματα.

Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., τίθεται ζήτημα διαφορετικού τρόπου υλοποίησης εξαγορών και συγχωνεύσεων – και ως συνέπεια επανεξέταση των στοιχείων και πιθανές αναπροσαρμογές - καθόσον τα Δ.Λ.Π. θέτουν συγκεκριμένα κριτήρια σχετικά με τη μέθοδο που θα ακολουθηθεί, ενώ σύμφωνα με τις ισχύουσες λογιστικές και φορολογικές διατάξεις, είναι απλά θέμα επιλογής των εμπλεκόμενων μερών. Έτσι, για παράδειγμα, η κατά κανόνα ακολουθούμενη μέχρι σήμερα συγχώνευση με ενοποίηση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού,



χωρίς νέα εκτίμηση της αξίας τους, θα επιτρέπεται μόνο στις περιπτώσεις που τα Δ.Λ.Π. χαρακτηρίζουν την εν λόγω πράξη ως pooling of interest.

#### **8.1.12 Δ.Π.Χ.Π. 1 και Ισολογισμός Ενάρξεως**

Το Δ.Π.Χ.Π. 1 ορίζει ότι κατά την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών προτύπων μια επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 22 «Συνδεδεμένες επιχειρήσεις» για τις επιχειρήσεις τις οποίες έχει αναγνωρίσει πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. Πρακτικά δίνεται η δυνατότητα παρέκκλισης κατά την πρώτη υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. από το Δ.Λ.Π. 22 για τις εταιρείες οι οποίες απεικονίζονταν στις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές.

#### **Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις**

Μια επιχείρηση που εφαρμόζει τα Δ.Π.Χ.Π. για πρώτη φορά μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 22 «Συνδεδεμένες επιχειρήσεις» αναδρομικά για παλαιότερες Ενοποιήσεις επιχειρήσεων (Ενοποιήσεις επιχειρήσεων που συνέβησαν πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.). Ωστόσο, αν μια επιχείρηση που υιοθετεί τα Δ.Π.Χ.Π. για πρώτη φορά, επιλέξει να εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 22 για μια ενοποίηση επιχείρησης, θα το εφαρμόσει για όλες τις μετέπειτα ενοποιήσεις επιχειρήσεων<sup>29</sup>.

#### **Παράδειγμα 1**

Η επιχείρηση «Α» θα υιοθετήσει τα Δ.Π.Χ.Π. για πρώτη φορά την 31/12/2004. Στις ενοποιημένες οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές ενοποιούσε τις παρακάτω θυγατρικές:

Εταιρία	Ημερομηνία Ενοποίησης
«Β»	01/03/2003

<sup>29</sup> Δ.Π.Χ.Π.1 – Β1:Εν τούτοις, αν η για πρώτη φορά υιοθετούσα επαναδιατυπώνει κάποια ενοποίηση επιχειρήσεων για να συμμορφωθεί με το Δ.Λ.Π. 22, πρέπει να επαναδιατυπώνει όλες τις μεταγενέστερες ενοποιήσεις επιχειρήσεων

«Γ» 30/06/2003

«Δ» 30/09/2003

Εάν κατά την πρώτη εφαρμογή αποφασίσει να ακολουθήσει το Δ.Λ.Π. 22 για την απεικόνιση της «Γ» τότε θα πρέπει να το ακολουθήσει και για την απεικόνιση της «Δ». Αντίθετα για την «Β» μπορεί να εφαρμόσει την εξαίρεση που ορίζει το Δ.Π.Χ.Π. 1.

### **8.1.13 Επιπτώσεις από τη μη αναδρομική εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 22**

Αν μια επιχείρηση κατά την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. επιλέξει να εφαρμόσει την απαλλαγή του Δ.Π.Χ.Π. 1 αναδρομικά για επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση σε προηγούμενες χρήσεις, αυτό έχει τις ακόλουθες συνέπειες:

Η επιχείρηση θα πρέπει να διατηρήσει την ίδια ταξινόμηση (ενοποίηση με τη μέθοδο της αγοράς, αντίστροφη ενοποίηση ή συνένωση συμφερόντων) με αυτή που χρησιμοποιούσε στις οικονομικές καταστάσεις όπως αυτές συντάσσονταν με το Ε.Γ.Λ.Σ., ανεξάρτητα εάν σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. η κατάταξη αυτή θα ήταν διαφορετική. Π.χ. εάν μια θυγατρική σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. θα έπρεπε να ενοποιηθεί σαν συνένωση συμφερόντων, αλλά με τις προηγούμενες αρχές ενοποιούνταν με τη μέθοδο της αγοράς, **θα συνεχίσει να ενοποιείται με τη μέθοδο της αγοράς**<sup>30</sup>.

Η επιχείρηση θα αναγνωρίσει όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της ενοποιούμενης επιχείρησης κατά την ημερομηνία μετάβασης **εκτός από:**

- Ορισμένα χρηματοοικονομικά στοιχεία και υποχρεώσεις μη αναγνωριζόμενες σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές (Δ.Π.Χ.Π.1 §27 – Δ.Λ.Π. 39) καθώς και
- Περιουσιακά στοιχεία συμπεριλαμβανομένου της υπεραξίας, και των υποχρεώσεων της ενοποιούμενης που δεν είχαν αναγνωριστεί στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις προηγούμενα

---

<sup>30</sup> Δ.Π.Χ.Π.1 – Β2: Αν η για πρώτη φορά υιοθετούσα δεν εφαρμόσει το Δ.Λ.Π.22 αναδρομικά πρέπει να διατηρήσει την ίδια ταξινόμηση όπως στις οικονομικές καταστάσεις της σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α.

ακολουθούμενες λογιστικές αρχές και επιπλέον δε θα αναγνωρίζονταν σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. και στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της αγοράστριας.

Τυχόν διαφορές (από την μη αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων) που θα προκύψουν θα επιβαρύνουν τα κέρδη εις νέον (ή άλλη «κατάλληλη» κατηγορία ιδίων κεφαλαίων).

### **Παράδειγμα 2**

Η εταιρεία «Α» η οποία κατέχει το 90% της «Β» δεν αναγνώρισε στις ενοποιημένες οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. πρόβλεψη κατά την ημερομηνία της αγοράς, σε βάρος των ενοποιημένων αποτελεσμάτων ποσού 1.000.000 € για αναδιοργάνωση της επιχείρησης. Η πρόβλεψη αυτή πληρούσε τα κριτήρια αναγνώρισης του Δ.Λ.Π. 22 στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αλλά όχι στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της αγοραζόμενης. Σημειώνεται ότι μόνο τα έξοδα που μπορούν να αναγνωριστούν σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 22 σαν πρόβλεψη και κάτω από συγκεκριμένες προϋποθέσεις είναι η αποζημίωση απασχολούμενων για λήξη της απασχόλησής τους, το κλείσιμο εγκαταστάσεων της αγοραζόμενης, ο περιορισμός παραγωγικών γραμμών της αγοραζόμενης ή ο τερματισμός συμβάσεων της αγοραζόμενης που έχουν καταστεί επαχθείς.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 1 η πρόβλεψη δεν μπορεί να αναγνωριστεί σύμφωνα με το εκτός αν η επιχείρηση δεν ακολουθήσει την απαλλαγή του Δ.Π.Χ.Π. 1 και εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 22.

#### **8.1.14 Συμμόρφωση με τις απαιτήσεις καταχώρισης και αποτίμησης των Δ.Π.Χ.Π.**

Η επιχείρηση θα εξαιρέσει από τον ισολογισμό ενάρξεως κονδύλια που καταχωρήθηκαν σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. και δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.

Τυχόν διαφορές θα λογιστικοποιηθούν ως εξής:

Εάν μια θυγατρική ενοποιούνταν με τη μέθοδο της αγοράς και είχε αναγνωρισθεί σαν ασώματο πάγιο ένα κονδύλι το οποίο **δε πληροί τον ορισμό** του άυλου σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38, θα πρέπει να αναπροσαρμόσει αυτό το κονδύλι (καθώς και αν υπάρχουν τους σχετιζόμενους φόρους και τα δικαιώματα μειοψηφίας) μεταφέροντάς το στην **υπεραξία** (εκτός αν κάτω από τις προηγούμενα ακολουθούμενες λογιστικές αρχές η υπεραξία είχε εκπέσει απ' ευθείας από τα ίδια κεφάλαια).

Οποιαδήποτε άλλη διαφορά θα αναγνωρισθεί απ' ευθείας στα κέρδη εις νέον. Τέτοιες αλλαγές περιλαμβάνουν αναταξινόμηση ασώματων παγίων που δεν αναγνωρίζονται σαν ασώματες ακινητοποιήσεις, εάν η υπεραξία κάτω από τις προηγούμενα ακολουθούμενες λογιστικές αρχές εξέπιπτε από τα ίδια κεφάλαια ή η συμμετοχή δεν ενοποιούνταν με τη μέθοδο της αγοράς.

### ***Παράδειγμα 3***

Έστω η επιχείρηση του προηγούμενου παραδείγματος η οποία κατά τη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων αναγνώρισε και περιέλαβε σαν ασώματη ακινητοποίηση έξοδα πολυετούς απόσβεσης ποσού € 300.000 και αναπόσβεστης αξίας κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.. € 100.000.

#### *Χειρισμός*

Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης δεν αναγνωρίζονται σαν άυλο πάγιο.

Στην περίπτωση που η υπεραξία εμφανίζονταν στο ενεργητικό (16) των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων θα διενεργηθούν οι παρακάτω εγγραφές:

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Υπεραξία	Προσαρμογή Εξόδων πολυετούς απόσβεσης	300.000	
Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης			300.000
Σωρευμένες Αποσβέσεις Εξόδων Πολυετούς Απόσβεσης		200.000	
Κέρδη εις νέο (90% * 200.000)			180.000
Δικαιώματα Μειοψηφίας (10% * 200.000)			20.000

β) Ενώ στην περίπτωση που η υπεραξία εμφανίζονταν αφαιρετικά των ιδίων κεφαλαίων θα είχαμε:

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Σωρευμένες Αποσβέσεις Εξόδων Πολυετούς Απόσβεσης	Προσαρμογή Εξόδων πολυετούς απόσβεσης	200.000	
Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης			300.000
Κέρδη εις νέο (90% * 100.000)		90.000	
Δικαιώματα Μειοψηφίας (10% * 100.000)		10.000	

#### 8.1.15 Εύλογη αξία

Η επιχείρηση θα πρέπει να αποτιμήσει σε τρέχουσες αξίες ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις σύμφωνα με όσα ορίζουν τα Δ.Π.Χ.Π. Στον ισολογισμό ενάρξεως η επιχείρηση θα υπολογίσει αυτά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. ακόμα και αν αποκτήθηκαν ή αναλήφθηκαν σε προηγούμενη ενοποίηση. Για οποιαδήποτε

αλλαγή στην λογιστική αξία που θα προκύψει από την αποτίμηση θα προσαρμοστούν **ανάλογα τα κέρδη εις νέο** (ή άλλη κατάλληλη κατηγορία των **ιδίων κεφαλαίων** - αποθεματικά) και όχι η υπεραξία που έχει ήδη καταχωρηθεί.

### **Παράδειγμα 3**

Η «Α» κατέχει το 80% της «Β», η υπεραξία που καταχωρήθηκε στον ενοποιημένο ισολογισμό (με βάση τις ιστορικές αξίες κτήσης) σε προηγούμενες χρήσεις προέκυψε ως εξής:

Κόστος Αγοράς «Α» - (Περιουσιακά στοιχεία «Β» - Υποχρεώσεις «Β») =

$1.000.000 - (1.200.000 - 500.000) = 300.000$  Υπεραξία Αγοράς με **βάση ιστορικό κόστος**

Έστω ότι κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. και από την μέτρηση των Ενσώματων ακινητοποιήσεων σε πραγματικές αξίες προέκυψαν τα παρακάτω

Κόστος Αγοράς «Μ» - (Περιουσιακά στοιχεία «Θ» - Υποχρεώσεις «Θ») = Υπεραξία

$1.000.000 - (1.400.000 - 500.000) = 100.000$  Υπεραξία Αγοράς με **βάση πραγματικές αξίες.**

Οι εγγραφές προσαρμογής που πρέπει να διενεργηθούν είναι:

<b>Περιγραφή</b>	<b>Αιτιολογία</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις (1.400.000 – 1.200.000)	Αναπροσαρμογή Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων	200.000	
Αποθεματικό Αναπροσαρμογής (80% * 200.000)			160.000
Δικαιώματα Μειοψηφίας (20% * 200.000)			40.000

### **8.1.16 Αποτίμηση**

Αμέσως μετά την ενοποίηση, η λογιστική αξία όπως προέκυψε από τις προηγούμενα ακολουθούμενες λογιστικές αρχές, των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων θα είναι η **εκτιμώμενη αξία** τους με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. κατά την συγκεκριμένη ημερομηνία. Αν τα Δ.Π.Χ.Π. απαιτούν αποτίμηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στο κόστος τους, αυτή η **εκτιμώμενη αξία** θα είναι η βάση για την απόσβεση τους από την ημερομηνία ενοποίησης και μετά.

Επιπλέον, αν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση από προηγούμενη ενοποίηση δεν κατοχυρώθηκε με βάση τις λογιστικές αρχές που εφαρμόζονταν πριν τα Δ.Π.Χ.Π., δεν έχει απαραίτητα εκτιμώμενη αξία μηδέν στον ισολογισμό έναρξης των Δ.Π.Χ.Π. Αντίθετα ο αγοραστής θα αναγνωρίσει και θα αποτιμήσει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αυτό το στοιχείο όπως θα εμφανιστεί στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις του αγοραζόμενου (π.χ. κεφαλαιοποίηση χρηματοδοτικών μισθώσεων).

### **8.1.17 Υπεραξία**

Η λογιστική αξία της υπεραξίας στον ισολογισμό έναρξης θα ισούται με τη λογιστική αξία της υπεραξίας σύμφωνα με τις προηγούμενα ακολουθούμενες αρχές, μετά από τις τρεις ακόλουθες προσαρμογές:

- Κατά την πρώτη εφαρμογή ο αγοραστής να **αυξήσει την εκτιμώμενη αξία** της υπεραξίας όταν επαναταξινομήσει ένα στοιχείο το οποίο καταχωρήθηκε ως άυλο περιουσιακό στοιχείο σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. αλλά με τα Δ.Π.Χ.Π. δεν αναγνωρίζεται. Αντίστοιχα, ο αγοραστής να **μειώσει την εκτιμώμενη αξία** της υπεραξίας αναγνωρίζοντας άυλο πάγιο που δεν αναγνωρίζονταν με το Ε.Γ.Λ.Σ. και αναγνωρίζεται με τα Δ.Π.Χ.Π. (με αντίστοιχη αναπροσαρμογή των δικαιωμάτων μειοψηφίας και της αναβαλλόμενης φορολογίας).
- **Ενδεχόμενη Υποχρέωση** η οποία επηρεάζει το ποσό του κόστους αγοράς μιας προγενέστερης ενοποιούμενης επιχείρησης και μπορεί να έχει οριστικοποιηθεί πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. Εάν μια αξιόπιστη εκτίμηση της ενδεχόμενης υποχρέωσης μπορεί να διενεργηθεί και

η πληρωμή αυτής της υποχρέωσης είναι πιθανή, η επιχείρηση κατά την πρώτη εφαρμογή θα πρέπει να αναπροσαρμόσει την υπεραξία λαμβάνοντας υπόψη το ποσό της εκτίμησης (ισχύει και το αντίστροφο).

- Ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη ενδείξεων απομείωσης της υπεραξίας, κατά την πρώτη εφαρμογή η επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση περιουσιακών στοιχείων» προκειμένου να εξετάσει την περίπτωση απομείωσης της υπεραξίας κατά την ημερομηνία μετάβασης αναγνωρίζοντας κάθε ζημιά απομείωσης στα κέρδη εις νέον (ή όπου απαιτείται από το Δ.Λ.Π. 36, σε βάρος του αποθεματικού αναπροσαρμογής). Η εξέταση της ζημιάς απομείωσης θα **πρέπει να βασίζεται σε συνθήκες που ίσχυαν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.**

#### ***Παράδειγμα 4***

Η «Α» κατέχει το 100% της «Β» από ημερομηνία προγενέστερη της μετάβασης της «Α» στα Δ.Π.Χ.Π. Της ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με βάση της προηγούμενα ακολουθούμενες λογιστικές αρχές έχει καταχωρήσει στο ενεργητικό υπεραξία € 300.000.

Πριν την ημερομηνία μετάβασης στα πρώτα Δ.Π.Χ.Π., προκύπτουν τα παρακάτω γεγονότα:

α) μη αναγνωριζόμενη υποχρέωση Διαφορών Φορολογικού Ελέγχου χρήσεων προγενέστερων της αγοράς, οριστικοποιείται και καταλογίζονται κατά της θυγατρικής επιπλέον φόροι ποσού € 100.000.

β) Καταχωρηθείσα πρόβλεψη κατά την ημερομηνία της αγοράς Δικαστικής Διαμάχης ποσού € 120.000 πλέον δε μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα και η πληρωμή της δεν είναι πιθανή.



## Χειρισμός

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Υπεραξία Αγοράς	Οριστικοποίηση Διαφορών	100.000	
Υποχρεώσεις Φόρων τελών	Φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων		100.000

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Προβλέψεις	Αντιστροφή πρόβλεψης Δικαστικής Διαμάχης	120.000	
Υπεραξία Αγοράς			120.000

Επιπλέον, δεν θα γίνουν άλλες λογιστικές προσαρμογές στη λογιστική αξία της υπεραξίας κατά την ημερομηνία μετάβασης. Για παράδειγμα, η επιχείρηση που χρησιμοποιεί τα Δ.Π.Χ.Π. για πρώτη φορά **δεν θα αναπροσαρμόσει** την εκτιμώμενη αξία της υπεραξίας για:

- Να εξαιρέσει κονδύλια σε εξέλιξη έρευνας και ανάπτυξης που αποκτήθηκαν σε αυτόν τον επιχειρηματικό συνδυασμό (εκτός και αν αυτή η ασώματη ακινητοποίηση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 αναγνωρίζονταν στον ατομικό ισολογισμό της αγοραζόμενης οπότε και θα εξαιρεθεί από την υπεραξία και θα εμφανιστεί στις ασώματες ακινητοποιήσεις).
- Να αναπροσαρμόσει προηγούμενη απόσβεση υπεραξίας και
- Να αναστρέψει προσαρμογές στην υπεραξία που το Δ.Λ.Π. 22 δεν θα επέτρεπε αλλά αναγνωρίστηκαν με βάση τις προηγούμενες ακολουθούμενες λογιστικές αρχές, εξαιτίας προσαρμογών στα περιουσιακά στοιχεία και στις

υποχρεώσεις, από την ημερομηνία του επιχειρηματικού συνδυασμού έως την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.

Αν η επιχείρηση που εφαρμόζει τα Δ.Π.Χ.Π. για πρώτη φορά είχε καταχωρήσει την υπεραξία αφαιρετικά των ιδίων κεφαλαίων βάση των προηγούμενων λογιστικών αρχών τότε:

- Δε θα αναγνωρίσει αυτή την υπεραξία στον ισολογισμό έναρξης με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. Επιπλέον, δεν θα μεταφέρει την υπεραξία στην κατάσταση αποτελεσμάτων αν πουλήσει τη θυγατρική ή αν ζημιωθεί η επένδυση στη θυγατρική.
- Οποιοσδήποτε προσαρμογές που προκύπτουν από τη μεταγενέστερη επίλυση μιας ενδεχόμενης υποχρέωσης που επηρεάζουν το κόστος της αγοράς θα αναγνωρίζονται στα κέρδη εις νέο.

### **Παράδειγμα 5**

Η επιχείρηση «Α» κατέχει το 100% της «Β» και το 80% της «Γ». Κατά την ημερομηνία της αγοράς υπολόγισε σύμφωνα με τις προηγούμενες ακολουθούμενες λογιστικές αρχές υπεραξία ποσού € 550.000 από την αγορά της «Β» και € 300.000 από την αγορά της «Γ» την οποία και εμφάνισε αφαιρετικά των ιδίων κεφαλαίων. Κατά την ημερομηνία μετάβασης 31/12/2004 ίσχυαν τα παρακάτω:

1. Οριστικοποιήθηκε ενδεχόμενη υποχρέωση ποσού € 230.000 της «Β» στις 30/06/2004 που επηρεάζει το κόστος της αγοράς. Για την υποχρέωση αυτή δεν έχει κατοχυρωθεί καμία πρόβλεψη.
2. Υπάρχουν έξοδα εγκαταστάσεως της θυγατρικής «Β» αξίας κτήσης € 400.000 (αναπόσβεστης αξίας € 220.000) τα οποία δεν θα αναγνωρίζονταν με βάση το Δ.Λ.Π. 38 «Ασώματες Ακίνητοποιήσεις».
3. Κονδύλια ποσού € 90.000 της θυγατρικής «Γ» που σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38 πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισης είχαν καταχωρηθεί στα έξοδα της χρήσης 2003.

### Χειρισμός

Η υπεραξία δεν θα εμφανιστεί στον ενοποιημένο ισολογισμό και οποιοσδήποτε προσαρμογές θα επιβαρύνουν τα κέρδη εις νέον:

1.

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Κέρδη εις νέον	Αναγνώριση Υποχρέωσης «Θ1»	230.000	
Υποχρεώσεις			230.000

2.

Κέρδη εις νέον	Μεταφορά Εξόδων εγκατάστασης σε κέρδη εις νέον «B»	220.000	
Έξοδα εγκαταστάσεως			400.000
Σωρευμένες Αποσβέσεις Ασώματων ακινητοποιήσεων		180.000	

3.

Ασώματες ακινητοποιήσεις	Αναγνώριση Ασώματης Ακινήτοποίησης «Θ2»	90.000	
Κέρδη εις νέον			72.000
Δικαιώματα Μειοψηφίας			18.000

Στην περίπτωση που στο μέλλον πωληθεί κάποια από τις θυγατρικές η υπεραξία δεν θα μεταφερθεί στην κατάσταση αποτελεσμάτων αλλά θα επιβαρύνει τα κέρδη εις νέον.

#### **8.1.18 Μη ενοποίηση θυγατρικής προγενέστερα της μετάβασης**

Η επιχείρηση κατά την ημερομηνία μετάβασης, μπορεί να μην είχε ενοποιήσει μια θυγατρική που αποκτήθηκε πριν την μετάβαση, σύμφωνα με τις προηγούμενα ακολουθούμενες λογιστικές αρχές (π.χ. η μητρική δε τη θεωρούσε θυγατρική σύμφωνα με τους προηγούμενους νόμους ή γιατί δεν συνέτασσε ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις). Η επιχείρηση που χρησιμοποιεί τα Δ.Π.Χ.Π. για πρώτη φορά θα προσαρμόσει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της θυγατρικής στα ποσά που επιβάλλουν τα Δ.Π.Χ.Π. στον ατομικό ισολογισμό της θυγατρικής. Το εκτιμώμενο κόστος της υπεραξίας θα ισούται κατά την ημερομηνία της πρώτης μετατροπής στα Δ.Π.Χ.Π. με την διαφορά μεταξύ:

- του μεριδίου της μητρικής στις αναπροσαρμοσμένες λογιστικές αξίες και
- του κόστους αγοράς της μητρικής για την θυγατρική όπως αυτό εμφανίζεται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής.

#### **8.1.19 Δικαιώματα μειοψηφίας / Αναβαλλόμενοι Φόροι**

Η απεικόνιση των δικαιωμάτων μειοψηφίας και των αναβαλλόμενων φόρων προκύπτει από την αποτίμηση των υπολοίπων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της θυγατρικής. Συνεπώς, οι παραπάνω προσαρμογές στα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επηρεάζουν τον υπολογισμό των δικαιωμάτων μειοψηφίας και των αναβαλλόμενων φόρων.

#### **8.1.20 Χειρισμός Συγγενών και Επενδύσεων σε Κοινοπραξίες**

Όλες οι παραπάνω ρυθμίσεις που εισάγει το Δ.Π.Χ.Π. 1 ισχύουν ισότιμα και για προγενέστερες από την ημερομηνία μετάβασης, αγορές συγγενών επιχειρήσεων και επενδύσεων σε κοινοπραξίες.

## **8.8 Εύλογη αξία ή αναπροσαρμογή ως κόστος εκκίνησης**

Ένα μεγάλο μέρος της προσπάθειας για τη μετάβαση στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης θα αφιερωθεί από τις επιχειρήσεις στην προσαρμογή των ενσωμάτων παγίων καθώς τα περιουσιακά αυτά στοιχεία συνήθως κατέχονται για μεγάλα χρονικά διαστήματα (με ότι αυτό συνεπάγεται) και έχουν υποστεί σημαντικές επεμβάσεις και αλλοιώσεις. Οι επεμβάσεις αυτές αφορούν:

- Στην υποχρεωτική διενέργεια αποσβέσεων για φορολογικούς σκοπούς, συμπεριλαμβανομένης και της μη υποχρεωτικής διενέργειας αποσβέσεων κατά την προηγούμενη δεκαετία που καθιερώθηκε για κάποιο διάστημα από τη φορολογική νομοθεσία. Σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., οι αποσβέσεις πρέπει να διενεργούνται με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων, δηλαδή την εκτιμώμενη από την επιχείρηση διάρκεια της παραγωγικής χρησιμοποίησής τους, ώστε να επιτυγχάνεται η αρχή της αυτοτέλειας των λογιστικών περιόδων και η αρχή της αντιστοίχισης των εσόδων με τα έξοδα. Διαφορετικά, δεν αποδίδεται η αποτελεσματικότητα της επιχείρησης και οι οικονομικές καταστάσεις δεν έχουν νόημα.
- Στην αναίρεση του κόστους κτήσεως των ενσωμάτων παγίων, αφού οι λογιστικές αρχές της χώρας μας, δεν θεωρούσαν ως προσαυξητικό στοιχείο του κόστους κτήσεως τις άμεσα επιρρίπτεις στα στοιχεία αυτά κατά την απόκτησή τους, δαπάνες, όπως τους φόρους μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά κτλ. δαπάνες, που αποτελούν σημαντικό τμήμα της αξίας αυτών των στοιχείων.
- Στην υποχρεωτική αναπροσαρμογή των ακινήτων με συντελεστές επιβαλλόμενους από τη φορολογική νομοθεσία. Τούτο σε συνδυασμό με το υπό ανωτέρω, και τη μη αναπροσαρμογή των ακινήτων εκείνων που είχαν αποσβεσθεί ολοσχερώς, καθώς και τη σύγκριση των αναπροσαρμοσμένων αξιών με τις αντικειμενικές αξίες, έχει δημιουργήσει ένα μη αποδεκτό λογιστικώς, συνονθύλευμα αξιών.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο Ν.2190/1920 ορίζουν ότι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις πρέπει να καταχωρούνται στην αξία κτήσης και να αποσβένονται σύμφωνα με

τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από το Π.Δ. 100/98 το οποίο ορίζει τους μέγιστους επιτρεπτούς φορολογικά συντελεστές. Οι αναπροσαρμογές αξίας επιτρέπονται μόνο για γήπεδα, οικόπεδα και κτίρια και μόνο βάσει νόμου (2065/92) κάθε τέσσερα χρόνια.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις», μια επιχείρηση μπορεί μετά την αρχική καταχώρηση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είτε να το εμφανίζει στο κόστος κτήσης, μειωμένο κατά των ποσών των σωρευμένων αποσβέσεων και των ενδεχόμενων ζημιών απομείωσης, είτε να το εμφανίζει σε αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία έχει προκύψει από επαγγελματίες εκτιμητές και απεικονίζει τη τρέχουσα αξία των παγίων στοιχείων κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 1, μια επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να εκτιμήσει ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο ενεργητικού κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π., στην εύλογη αξία του και να χρησιμοποιήσει αυτή την αξία ως το εκτιμώμενο κόστος του (deem cost) κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. Με τον όρο εκτιμώμενο κόστος ορίζεται το ποσό το οποίο υποκαθιστά το κόστος κτήσης σε μια συγκεκριμένη ημερομηνία.

Τα ανωτέρω ισχύουν ομοίως για επενδύσεις σε ακίνητα (εάν η επιχείρηση χρησιμοποιήσει το Δ.Λ.Π. 40 – Επενδύσεις σε ακίνητα), καθώς και για ασώματες ακινήτοποιήσεις οι οποίες πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης του Δ.Λ.Π. 38 – Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία.<sup>31</sup>

Με βάση τα ανωτέρω, το Δ.Π.Χ.Π. 1 παρέχει τη δυνατότητα εξαίρεσης από το Δ.Λ.Π. 16. Συγκεκριμένα η επιχείρηση, με τα Δ.Π.Χ.Π., έχει τις κάτωθι τρεις επιλογές:

---

<sup>31</sup> Δ.Π.Χ.Π. 1 - §16: Οι επιλογές των παραγράφων 16 και 17 είναι επίσης κατάλληλες για:

- a) Επενδύσεις σε ακίνητα, αν μία οικονομική μονάδα επιλέγει να χρησιμοποιήσει την μέθοδο του κόστους του Δ.Λ.Π. 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα, και
- b) Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία τα οποία πληρούν:
  - (i) τα κριτήρια καταχώρησης του Δ.Λ.Π. 38 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία (συμπεριλαμβανομένης της αξιόπιστης αποτίμησης του αρχικού κόστους), και
  - (ii) τα κριτήρια του Δ.Λ.Π. 38 για αναπροσαρμογή (συμπεριλαμβανομένης της ύπαρξης μιας ενεργού αγοράς).

## Πίνακας 9:

### **Επιλογές Αποτίμησης και Καταχώρισης Παγίων**

Αρχές με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα	Αρχές με βάση τα Δ.Π.Χ.Π.	Επιδράσεις
<p>Η επιχείρηση παρακολουθεί στα πάγια της όλα τα οικόπεδα, κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα και λοιπό εξοπλισμό, τα οποία κατέχει με βάση τίτλους ιδιοκτησίας, αποσβένοντάς τα με τους κάτωθι συντελεστές:</p> <p>Οικόπεδα <b>0%</b></p> <p>Κτίρια <b>8%</b></p> <p>Μηχανήματα <b>12% - 20%</b></p> <p>Μετ. Μέσα <b>15% - 20%</b></p> <p>Εξοπλισμός <b>10% - 30%</b></p> <p>Τα πάγια παρακολουθούνται στο κόστος κτήσης συν τις μεταγενέστερες δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων. Τα έξοδα συντήρησης καταχωρούνται στα αντίστοιχα αποτελέσματα χρήσης που πραγματοποιούνται.</p>	<p><b>Επιλογή 1</b></p> <p>Η επιχείρηση κατά τη μετάβαση παρακολουθεί τα πάγια στο κόστος που προκύπτει από τα βιβλία της μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις. <b>(βασικός Δ.Λ.Π. 16)</b></p>	<p>Καμία επίπτωση</p>
	<p><b>Επιλογή 2</b></p> <p>Αναπροσαρμογές σε τρέχουσες αξίες</p> <p>Η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να αναπροσαρμόσει τα πάγια στοιχεία σε τρέχουσες πραγματικές τιμές μείον σωρευμένες αποσβέσεις, οι οποίες θα προσδιορίζονται από εκτιμητές. Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να επανεξετάζεται σε κάθε χρήση. <b>(εναλλακτικός Δ.Λ.Π. 16)</b></p>	<p>Το πλεόνασμα που θα προκύψει θα μεταφερθεί στα ίδια κεφάλαια ως πλεόνασμα ανατίμησης. Σε κάθε ημερομηνία σύνταξης οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να γίνεται επανεκτίμηση του παγίου και κάθε πλεόνασμα ή έλλειμμα θα μεταφέρεται στα αποτελέσματα ή στα ίδια κεφάλαια</p>
	<p><b>Επιλογή 3</b></p> <p>Κατά τη πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. η επιχείρηση μπορεί να καταχωρήσει τις ενσώματες ακινητοποιήσεις σε τρέχουσες τιμές κατά την ημερομηνία μετάβασης (εύλογη αξία) και να θεωρήσει αυτό το ποσό ως αναμορφωμένο ποσό κτήσης χωρίς περαιτέρω υπολογισμούς της τρέχουσας αξίας (ως κόστος εκκίνησης). <b>Δ.Π.Χ.Π. 1</b></p>	<p>Το πλεόνασμα που θα προκύψει θα μεταφερθεί στα ίδια κεφάλαια ως πλεόνασμα ανατίμησης. Κατά την εκποίηση του παγίου ή στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του το ποσό αυτό μεταφέρεται στα κέρδη εις νέο.</p>
	<p>Σε κάθε μια από τις ανωτέρω επιλογές, η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμήσει αν συντρέχουν λόγοι απομείωσης της αξίας τους.</p>	

Το Δ.Π.Χ.Π. 1 δίνει τη δυνατότητα να χρησιμοποιηθούν ως κόστος κτήσεως οι λογιστικές αξίες, έτσι όπως έχουν διαμορφωθεί με αναπροσαρμογές οι οποίες έχουν γίνει με κάποιους ειδικούς ή γενικούς δείκτες τιμών και είναι γενικά συγκρίσιμες με το ιστορικό κόστος<sup>32</sup>. Τούτο, στη χώρα μας έχει γίνει σε μεγάλο βαθμό στα ακίνητα, με τις αναπροσαρμογές που κατά καιρούς επιβάλλονταν από τους φορολογικούς νόμους. Η επιλογή αυτή καθώς απαιτεί εκτεταμένες προσαρμογές και μάλλον στερείται πρακτικής σημασίας, δε θα παρουσιασθεί.

Επίσης, παρέχεται η δυνατότητα από το Δ.Π.Χ.Π. 1 να χρησιμοποιηθούν τυχόν αποτιμήσεις των ενσωμάτων παγίων στην εύλογη αξία τους που έγιναν στο παρελθόν εξαιτίας κάποιου γεγονότος όπως μία εξαγορά επιχειρήσεως, ως κόστος κτήσης για τη μετέπειτα του γεγονότος αυτού, λογιστική<sup>33</sup>. Στην περίπτωση αυτή, οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή των στοιχείων αυτών από την ημερομηνία αποτίμησης στην εύλογη αξία και μετά. Όλες οι διαφορές που θα προκύψουν καταχωρούνται στ' αποτελέσματα εις νέον της ημερομηνίας μετάβασης. Ομοίως, καθώς τέτοιες αποτιμήσεις ελάχιστα έχουν συμβεί στη χώρα μας και η επιλογή αυτή στερείται πρακτικής αξίας, δε θα παρουσιασθεί.

### **8.2.5 Ενσώματα Πάγια & Επενδύσεις σε Ακίνητα: Σχολιασμός**

Με τον όρο ενσώματα πάγια κατά τα Δ.Π.Χ.Π. νοούνται η γη, τα οικόπεδα με τα έπ' αυτών κτήρια, ο μηχανολογικός εξοπλισμός, τα μέσα μεταφοράς (πλοία - αεροσκάφη - οχήματα), οι εγκαταστάσεις σε ιδιοκτησίες τρίτων και ο εξοπλισμός γραφείου.

Όλα αυτά τα στοιχεία σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. διακρίνονται για λογιστικούς σκοπούς σε δύο μεγάλες κατηγορίες. Κριτήριο του διαχωρισμού τους αποτελεί

---

<sup>32</sup> Δ.Π.Χ.Π. 1 - §17: Η για πρώτη φορά υιοθετούσα μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει μία αναπροσαρμογή σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α., για ένα στοιχείο των ενσωμάτων παγίων, κατά ή πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π., ως κόστος εκκίνησης κατά την ημερομηνία αναπροσαρμογής, αν η αναπροσαρμογή ήταν κατά την ημερομηνία που έγινε, γενικά συγκρίσιμη με:

- a) την εύλογη αξία, ή
- b) το κόστος ή το αποσβέσιμο κόστος σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., προσαρμοσμένο για να αντανakλά, για παράδειγμα, μεταβολές σε ένα γενικό ή ειδικό δείκτη τιμών.

<sup>33</sup> Δ.Π.Χ.Π. 1 - §19: Η για πρώτη φορά υιοθετούσα μπορεί να έχει καθιερώσει ένα κόστος εκκίνησης σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. για μερικά ή όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της, αποτιμώντας αυτά στην εύλογη αξία τους σε μία συγκεκριμένη ημερομηνία εξαιτίας ενός γεγονότος όπως μια ιδιωτικοποίηση ή αρχική δημόσια προσφορά. Μπορεί να χρησιμοποιήσει αποτιμήσεις στην εύλογη αξία που καθορίζονται από τέτοια γεγονότα ως κόστος εκκίνησης για τα Δ.Π.Χ.Π. κατά την ημερομηνία αποτίμησης.



η πρόθεση της επιχείρησης να χρησιμοποιεί τα ακίνητα είτε για να καλύψει τις ανάγκες στέγασης των λειτουργιών της, είτε για να αποκομίσει έσοδα από μισθώματα. Ως εκ τούτου, ο διαχωρισμός γίνεται ως προς τα παντός είδους **Ιδιοχρησιμοποιούμενα Ενσώματα Πάγια**, δηλαδή αυτά με τα οποία η επιχείρηση διεξάγει τις επιχειρηματικές της δραστηριότητες και τις **Επενδύσεις σε Ακίνητα**, δηλαδή τα ακίνητα τα οποία η επιχείρηση ενοικιάζει σε τρίτους ή κατέχει για κεφαλαιακή ενίσχυση.

#### **8.2.6 Ιδιοχρησιμοποιούμενα Ενσώματα Πάγια**

Το βασικό πρόβλημα για τις επιχειρήσεις κατά τη μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Π., είναι η επιλογή της μεθόδου αποτίμησης των ενσωμάτων παγίων, την οποία θα χρησιμοποιούν παγίως στο μέλλον. Τούτο έχει μεγάλη σημασία, διότι θα επηρεάσει τόσο το χειρισμό των στοιχείων αυτών κατά τη μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Π., όσο και το χειρισμό σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο που θα συντάσσονται και παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις. Ειδικά για τη μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Π., και ανάλογα με τη μέθοδο που θα επιλέξουν οι υπόχρεες επιχειρήσεις, τα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπουν:

##### **Βασικός χειρισμός Δ.Λ.Π. 16:**

Οι επιχειρήσεις πρέπει να τακτοποιήσουν αναδρομικά από την ημερομηνία απόκτησης των ενσωμάτων παγίων, όλες τις μη αποδεκτές, επεμβάσεις που προαναφέρθηκαν, επιρρίπτοντας όλες τις διαφορές που θα προκύψουν στα αποτελέσματα εις νέον του ισολογισμού έναρξης. Πρακτικά, τούτο σημαίνει αποκατάσταση της αρχικής αξίας κτήσεως των ακινήτων με τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης που είχαν αναληφθεί κατά την κτήση τους, αντιλογισμό όλων των φορολογικών αναπροσαρμογών και στη συνέχεια αναδρομική προσαρμογή των αποσβέσεων. Η μέθοδος αυτή παρουσιάζει σημαντικές πρακτικές δυσκολίες, διότι απαιτεί αρκετό «ψάξιμο» των λογαριασμών και προσοχή ώστε να γίνουν σωστά οι υπολογισμοί, οι μεταφορές και οι σχετικές διορθώσεις. Τα ίδια κεφάλαια δεν αναμένεται να μειωθούν, γιατί η μείωση που θα επέλθει από τον αντιλογισμό των διαφορών αναπροσαρμογής, θα αντισταθμισθεί από την αναστροφή των αυξημένων αποσβέσεων και το λογισμό των σχετικών αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων. Ενδεχομένως να υπάρξει μείωση

των ιδίων κεφαλαίων στην περίπτωση ύπαρξης επιχορηγήσεων αυτών των στοιχείων, οι οποίες πρέπει παρουσιασθούν είτε αφαιρετικώς των στοιχείων αυτών, είτε ως υποχρεώσεις. Το μεγάλο πλεονέκτημα όμως της επιλογής αυτής, είναι η διενέργεια μικρότερων αποσβέσεων στο μέλλον και συνεπώς η υποβοήθηση της κερδοφορίας των μελλοντικών περιόδων.

#### **Εναλλακτικός χειρισμός Δ.Λ.Π. 16:**

Οι επιχειρήσεις πρέπει να εκτιμήσουν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. τα ενσώματα πάγια στις πραγματικές αξίες τους και τις διαφορές που θα προκύψουν σε σχέση με τις λογιστικές αξίες που εμφανίζονται στα βιβλία τους την ημερομηνία εκείνη, να τις καταχωρούν στ' αποτελέσματα εις νέον. Η μέθοδος αυτή κρίνεται θετική καθώς αυξάνει τα ίδια κεφάλαια κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π., με δεδομένο ότι οι εύλογες αξίες είναι σημαντικά υψηλότερες των λογιστικών αξιών. Απαιτεί όμως κόστος για την επανεκτίμηση των τρεχουσών αξιών σε τακτά χρονικά διαστήματα, πρόσθετο κόστος μεταγενέστερης παρακολούθησης των σχετικών αναβαλλόμενων φόρων που θα προκύψουν από την αποτίμηση στην εύλογη αξία και επί πλέον συνεπάγεται αυξημένες αποσβέσεις για τις μελλοντικές περιόδους.

#### **Χειρισμός Δ.Π.Χ.Π. 1**

Οι επιχειρήσεις που θα επιλέξουν την αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία ως εκτιμώμενο κόστος πρέπει κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. (31.12.2003), να αποτιμήσουν κατά κατηγορία τα στοιχεία αυτά στην εύλογη αξία τους και τις διαφορές σε σχέση με τις υπάρχουσες λογιστικές αξίες να τις καταχωρήσουν αν είναι θετικές (πλεόνασμα), σε αποθεματικό των ιδίων κεφαλαίων με τον τίτλο «πλεόνασμα αναπροσαρμογής ενσωμάτων παγίων» ή «αποθεματικό επανεκτίμησης παγίου» και αν είναι αρνητικές (έλλειμμα), κατ' ευθείαν στ' αποτελέσματα εις νέον. Η επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου έχει τα κάτωθι πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα.

Κατά την πρώτη εφαρμογή, η επιχείρηση θα αυξήσει τα ίδια κεφάλαια με δεδομένο ότι οι αξίες των ενσωμάτων παγίων είναι κατά πολύ μεγαλύτερες από τις εμφανιζόμενες στα βιβλία λογιστικές αξίες. Ωστόσο, τυχόν πτώση της αξίας των ακινήτων στο άμεσο μέλλον θα αντιλογήσει τις διαφορές που θα έχουν

εγγραφεί αρχικά στα ίδια κεφάλαια και ενδεχομένως να επηρεάσει και τα αποτελέσματα των επομένων περιόδων, αν η πτώση είναι σημαντική και δεν καλύπτεται από το αποθεματικό των ιδίων κεφαλαίων. Σε κάθε περίπτωση η λογιστική αναγνώριση της υπεραξίας πάγιων περιουσιακών στοιχείων έχει ως αποτέλεσμα την λογιστική βελτίωση του ισολογισμού της επιχείρησης αλλά, εφόσον πρόκειται για αποσβενόμενα περιουσιακά στοιχεία, υποσκάπτει τη μελλοντική κερδοφορία της επιχείρησης, αφού οδηγεί στην ανάγκη απορρόφησης μεγαλύτερων αποσβέσεων στις επόμενες περιόδους.

Σημειώνεται πως με φορολογική διάταξη που περιέχεται στον ν. 3229/2004 (άρθρο 15) παρέχεται η δυνατότητα στις εισηγμένες και τις κατά τουλάχιστον 95% θυγατρικές τους να εξομοιώνουν τη φορολογική αξία των γηπέδων και των κτιρίων τους με την καταβολή φόρου ίσου με 2% της αναγνωριζόμενης υπεραξίας. Θετικό κρίνεται από φορολογικής πλευράς, η δυνατότητα της επιχείρησης συμψηφισμού της υπεραξίας αυτής με ζημιές από την αποτίμηση μετοχών και αξιόγραφων. Στην περίπτωση της «κεφαλαιοποίησης» της υπεραξίας αν από την αναπροσαρμογή της αξίας κτιρίων, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 10%.

**Πρακτικό Παράδειγμα:**

Έστω ότι η εταιρία Α έχει στη κατοχή της τα κάτωθι ενσώματα πάγια στοιχεία:

Πάγιο Στοιχείο	Συντελ. Απόσβ .	Ημερομ. Κτήσης	Αξία Κτήσης	Σωρευμένες Αποσβέσεις μέχρι 31/12/01	Αποσβέσεις Χρήσης 2002	Αναπόσβεστο Υπόλοιπο 31/12/2002
Οικόπεδο	0%	1/7/2000	450.000	0	0	450,000
Κτίριο	8%	1/7/2000	531.000	63.720	42.480	424.800

Η εταιρία Α υιοθετεί ως ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Λ.Π. την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2003, δημιουργεί τον Ισολογισμό Ενάρξεως (ουσιαστικά είναι ο Ισολογισμός του κλεισίματος του 2002) και συντάσσει τον Ισολογισμό της 31/12/2003 σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Σύμφωνα με τον ανωτέρω πίνακα η εταιρία έχει τρεις επιλογές ως προς την παρουσίαση των ενσωμάτων στοιχείων της. **Στη πρώτη περίπτωση**, αν η εταιρία επιλέξει να μη μεταβάλλει την αξία του κτιρίου που προκύπτει από τα βιβλία, δεν υπάρχει καμία επίπτωση ή μεταβολή.

**Στη δεύτερη περίπτωση** η επιχείρηση επιλέγει τον εναλλακτικό χειρισμό του Δ.Λ.Π. 16, δηλαδή να εμφανίσει το κτίριο στην αναπροσαρμοσμένη τρέχουσα αξία κατά την ημερομηνία μετάβασης. Το πλεόνασμα της αναπροσαρμογής (λογιστική αξία – κόστος ή φορολογική βάση) παρουσιάζεται ως στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων.

Εδώ θα πρέπει να σημειωθεί πως οι διαφορές αναπροσαρμογής προσδιορίζονται κατά στοιχείο και όχι συνολικά για την κατηγορία. Έτσι, σε περίπτωση διαφορετικών αποτελεσμάτων αναπροσαρμογής παγίων δεν πραγματοποιούμε συμψηφισμό του αποτελέσματος. Πιθανό θετικό αποτέλεσμα αναπροσαρμογής καταχωρείται σε αποθεματικό στα ίδια κεφάλαια, ενώ αρνητικό αποτέλεσμα καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως (αποτελέσματα εις νέο). Επίσης πρέπει να σημειωθεί πως η αναπροσαρμογή γίνεται κατά κατηγορία ενσωμάτων παγίων, δηλαδή η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να αναπροσαρμόσει τα κτήρια με τα οικόπεδα μόνον, ή τον μηχανολογικό εξοπλισμό μόνον. Τούτο σημαίνει ότι δεν είναι υποχρεωμένη να αναπροσαρμόσει όλες τις κατηγορίες των ενσωμάτων παγίων, είναι όμως υποχρεωμένη να αναπροσαρμόσει όλα τα στοιχεία που ανήκουν στην κατηγορία που αναπροσαρμόζεται. Τα ανωτέρω ισχύουν και σε περίπτωση εφαρμογής της μεθόδου του Δ.Π.Χ.Π. 1.

Από τη στιγμή που δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης της αξίας των αυξημένων αποσβέσεων από την αναπροσαρμογή του ακινήτου, προκύπτει και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση η οποία θα πρέπει να καταχωρηθεί.

Έστω ότι η τρέχουσα αξία του ακινήτου προσδιορίστηκε από εκτιμητές στις 650.000,00 €. Η πρώτη εγγραφή που πρέπει να κάνουμε είναι η αναπροσαρμογή του ακινήτου. Εφόσον το ακίνητο έχει τρέχουσα αξία 650.000,00, η αρχική του τιμή ήταν πολύ υψηλότερη και πρέπει να υπολογιστούν επιπλέον αποσβέσεις κατά αντιστοιχία. Κατ' αρχήν βρίσκουμε την αναλογία της αξίας κτήσης με το αναπόσβεστο υπόλοιπο. Έχουμε λοιπόν 531.000,00 αξία κτήσης και αναπόσβεστο 424.800,00. Η αναλογία αυτή είναι 1,25. Εφόσον με την αναπροσαρμογή έχουμε τρέχουσα αξία 650.000,00, για να υπολογίσουμε την αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης πρέπει να πολλαπλασιάσουμε τη τρέχουσα αξία με το 1,25. Επομένως, το ποσό **812.500,00 είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία κτήσης** και η διαφορά του με τις 531.000,00 θα πρέπει να χρεωθεί στα κτίρια.

Αντίστοιχα, η διαφορά της αρχικής αναπροσαρμοσμένης αξίας και της τρέχουσας (812.500,00 – 650.000,00) είναι οι αποσβέσεις που έχουν πραγματοποιηθεί. Η διαφορά των νέων αποσβέσεων με τις προηγούμενες σωρευμένες αποσβέσεις θα πρέπει να πιστωθούν στο λογαριασμό των σωρευμένων αποσβέσεων. Τέλος, πιστώνουμε ένα αποθεματικό επανεκτίμησης (προς κεφαλαιοποίηση – λογ. 41) της τάξης των 225.200,00 €.

Αντίστοιχος συλλογισμός που οδηγεί στο ίδιο αποτέλεσμα είναι ο κάτωθι: Η αρχική αξία του κτιρίου που αντιστοιχεί στο 100% είναι 531.000, το οποίο διαχωρίζεται στις 424.800 αναπόσβεστο υπόλοιπο (80%) και στις σωρευμένες αποσβέσεις – 106.200 (20%). Εφόσον μας ζητείται αναπροσαρμογή της τρέχουσας αξίας από 424.800 σε 650.00 ανάλογα θα αυξηθούν τα υπόλοιπα στοιχεία και θα πραγματοποιηθούν νέες εγγραφές, όπως παρουσιάζεται στον επόμενο πίνακα:

Αναλογία	Στοιχείο	Αρχική αξία	Αναπροσαρμοσμένη αξία	Λογαριασμός
80%	Αναπόσβεστο κτίριο	<b>424.800</b>	<b>650.000</b>	225.200 αποθεματικό

20%	Σωρευμένες Αποσβέσεις	106.200	162.500	56.300 σωρευμένες αποσβέσεις
100%	Κόστος κτήσης	531.000	812.500	281.500 κτίρια

Επομένως γίνονται οι κάτωθι εγγραφές.

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Εγκαταστάσεις κτιρίου	Εγγραφή αναπροσαρμογής ακινήτου	281.500	
Σωρευμένες αποσβέσεις κτιρίου			56.300
Αποθεματικό επανεκτίμησης κτιρίου			225.200

Επειδή οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, η φορολογική υποχρέωση που δημιουργείται μειώνει τη διαφορά αναπροσαρμογής και υπολογίζεται ως φόρος εισοδήματος επί της διαφοράς αναπροσαρμογής (35%) ήτοι:

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό επανεκτίμησης κτιρίου	Εγγραφή αναβαλλόμενης φορολογίας (35%*225.200)	78.820	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση			78.820

Επομένως, για τη χρήση του 2002, θα πρέπει ένα μέρος της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης να κλείσει. Το ποσό αυτό είναι η διαφορά των φορολογικών αποσβέσεων (42.480,00) με τις λογιστικές αποσβέσεις μετά την αναπροσαρμογή ( $812.500 * 8\% = 65.000,00$ ) επί το συντελεστή φόρου εισοδήματος (35%). Επομένως έχουμε χρέωση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης κατά 7.882,00 ( $22.520 * 35\%$ ) και αντίστοιχη πίστωση του φόρου εισοδήματος.

Τέλος, η διαφορά της αναπροσαρμογής θα πρέπει να μεταφερθεί στα κέρδη εις νέο, σύμφωνα με την υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του ακινήτου, που υπολογίζεται, έστω σε 10 χρόνια.

Οπότε έχουμε  $225.200 - 78.820 = 146.380$  η διαφορά αναπροσαρμογής. Αυτό διαιρείται με την υπολειπόμενη ζωή και πιστώνεται στα Κέρδη εις νέο:

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό επανεκτίμησης κτιρίου	146.380 / 10	14.638	
Κέρδη εις νέο			14.638

#### **Δ.Π.Χ.Π. 1**

Σύμφωνα τώρα με την εξαίρεση που παρέχεται από το Δ.Π.Χ.Π. 1, η εταιρία μπορεί κατά την ημερομηνία μετάβασης να αποτιμήσει τα ενσώματα στοιχεία στην εύλογη αξία και να θεωρήσει αυτό το ποσό ως το εκτιμώμενο κόστος. Επομένως, εφόσον η εύλογη αξία του κτιρίου ορίζεται στις 650.000,00 και του οικοπέδου στις 600.000,00 και έστω ότι έχουμε φορολογική αναγνώριση της αξίας των αναπροσαρμογών έχουμε τα κάτωθι:

Τα γήπεδα και τα κτίρια εμφανίζονται πλέον στη δίκαιη αξία και οι αποσβέσεις θα αρχίσουν να υπολογίζονται εκ νέου επί της νέας αξίας. Ως αναφορά τα

οικόπεδα, η εγγραφή είναι απλή καθώς δεν υπήρχαν προηγούμενες αποσβέσεις:

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Οικόπεδο	Αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία (600.000 – 450.000)	150.000	
Αποθεματικό επανεκτίμησης οικοπέδου			150.000

Ως αναφορά το κτίριο θα πρέπει να μηδενίσουμε τις σωρευμένες αποσβέσεις και παράλληλα να αυξήσουμε το προηγούμενο κόστος κτήσης. Επομένως θα έχουμε:

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Εγκαταστάσεις κτιρίου (650.000 – 531.000)	Αναπροσαρμογή κτιρίου στην εύλογη αξία	119.000	
Σωρευμένες αποσβέσεις κτιρίου (63.720,00 + 42.480,00 – 106.200)		106.200	
Αποθεματικό επανεκτίμησης κτιρίου			225.200

### 8.2.7 Επενδύσεις σε Ακίνητα

Όπως και για τα ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια, έτσι και για τις επενδύσεις σε ακίνητα τα Δ.Π.Χ.Π. ομοίως προβλέπουν είτε τη μέθοδο αποτίμησης στην Εύλογη Αξία, είτε τη μέθοδο αποτίμησης στο Ιστορικό Κόστος (Κόστος



Κτήσεως). Ωστόσο ως βασική μέθοδος ορίζεται η αποτίμηση στην εύλογη αξία και ως εναλλακτική αυτή του κόστους κτήσεως.

Επί πλέον, η μέθοδος της αποτίμησης στην εύλογη αξία έχει διαφορετικό χειρισμό. Οι επιχειρήσεις που θα επιλέξουν τη βασική μέθοδο θα αποτιμήσουν τις επενδύσεις σε ακίνητα κατά την ημερομηνία μετάβασης, στην εύλογη αξία τους και θα καταχωρήσουν τις διαφορές με τις εμφανιζόμενες στα βιβλία τους αξίες στ' αποτελέσματα εις νέον. Μεταγενέστερα, οι επενδύσεις σε ακίνητα αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού και οι διαφορές με τις προηγούμενες αξίες (θετικές ή αρνητικές), καταχωρούνται στα αποτελέσματα (κέρδη - ζημίες). Αποσβέσεις στα κτήρια δεν διενεργούνται, αφού οι εύλογες αξίες ενσωματώνουν το σύνολο των μεταβολών αυτών των στοιχείων.

Όταν υπάρχει αντικειμενική αδυναμία της επιχείρησης, για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας της επένδυσης σε ακίνητα λόγω μη διαθεσιμότητας συγκρίσιμων αγοραίων συναλλαγών ή εναλλακτικών εκτιμήσεων, τότε θα πρέπει να εφαρμόζεται η βασική μέθοδος του Δ.Λ.Π. 16, σύμφωνα με την οποία οι επενδύσεις σε ακίνητα θα πρέπει να αποτιμούνται στο κόστος μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις. Η μέθοδος αυτή όμως, δεν έχει πρακτική σημασία, γιατί οι επιχειρήσεις που θα την επιλέξουν, είναι υποχρεωμένες να γνωστοποιούν τις εύλογες αξίες των επενδύσεων σε ακίνητα στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Συνεπώς η αποτίμηση στις εύλογες αξίες και το κατ' επέκταση απαιτούμενο κόστος, δεν μπορούν ν' αποφευχθούν.

Ακίνητα τα οποία περιλαμβάνουν μία αναλογία που κατέχεται για να αποφέρουν ενοίκια, και μία άλλη αναλογία που κατέχεται για παραγωγική χρήση, πρέπει να λογιστικοποιούνται ξεχωριστά. Το Δ.Λ.Π. 40 συνοπτικά αναφέρει τα κάτωθι:

- Εάν τα διαφορετικά μέρη του ακινήτου μπορούν να πωληθούν ή να ενοικιαστούν αυτοτελώς, τότε το Δ.Λ.Π. 40 εφαρμόζεται μόνο για αυτά που εμπίπτουν στα κριτήρια για να χαρακτηριστούν ως ακίνητα για επένδυση.
- Εάν δε μπορούν να διαχωριστούν τότε το σχετικό πρότυπο εφαρμόζεται για το σύνολο του ακινήτου εφόσον το κομμάτι που χρησιμοποιείται για

διοικητικούς ή παραγωγικούς σκοπούς είναι ασήμαντο. Σε αντίθετη περίπτωση ταξινομείται ως ιδιοχρησιμοποιούμενο πάγιο.

Αξίζει να αναφερθούν συνοπτικά οι περιπτώσεις μεταφοράς ακινήτων στις διάφορες κατηγορίες και η λογιστική αντιμετώπισή:

Από	Προς	Αιτία	Αντιμετώπιση
Ιδιοχρησιμοποιούμενα Πάγια και ακίνητα υπό κατασκευή	Επενδύσεις σε ακίνητα	Αλλαγή πρόθεσης κατοχής ή ολοκλήρωση κατασκευής ενός ακινήτου κατεχόμενου για επένδυση	Τυχόν διαφορά μεταξύ πραγματικής και λογιστικής αξίας καταχωρείται στα Ίδια Κεφάλαια
Επενδύσεις σε ακίνητα	Ιδιοχρησιμοποιούμενα πάγια	Έναρξη ιδιοχρησιμοποίησης	Η μεταφορά διενεργείται με την αξία κατά την ημερομηνία μεταβολής

### 8.2.8 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας, τα άυλα πάγια αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους και αποσβένονται είτε ισόποσα μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητάς τους είτε, στην περίπτωση που το άυλο πάγιο έχει από τον νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας. Επιπλέον, ορισμένα έξοδα κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα με ανώτατο όριο τα 5 έτη. Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας είτε εκπίπτουν ολόκληρες κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους είτε, αν αφορούν πάγιο εξοπλισμό, αποσβένονται σε 3 χρόνια.

Τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 38. Σύμφωνα με αυτό, τα άυλα πάγια στην πλειοψηφία τους πρέπει να εξοδοποιούνται στην

χρήση στην οποία δημιουργούνται. Τα άυλα πάγια στοιχεία κεφαλαιοποιούνται μόνο όταν διασφαλίζεται και μπορεί να τεκμηριωθεί επαρκώς ότι από αυτά θα υπάρξει ένα μελλοντικό οικονομικό για την επιχείρηση όφελος και όταν το κόστος του άυλου παγίου μπορεί να προσδιοριστεί με απόλυτη ακρίβεια. Η απόσβεση θα πρέπει να γίνεται συστηματικά κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου παγίου, η οποία δεν πρέπει να ξεπερνά τα 20 έτη.

### **Μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Π.**

Σύμφωνα με τις αρχές των Δ.Π.Χ.Π. δε μπορεί μια επιχείρηση να κεφαλαιοποιεί δαπάνες στο ενεργητικό του ισολογισμού, παρά μόνο στη περίπτωση που αυτές συνιστούν δαπάνες ανάπτυξης και ικανοποιούν όλα τα κριτήρια του Δ.Λ.Π. 38. Όλα τα άυλα στοιχεία που δεν αναγνωρίζονται βάσει του ορισμού του Δ.Λ.Π. 38 (π.χ. δαπάνες έρευνας) πρέπει να διαγράφονται από τις οικονομικές καταστάσεις επιβαρύνοντας τα αποτελέσματα χρήσεως της 1<sup>ης</sup> εφαρμογής (μεταφέρονται στα κέρδη εις νέο) και υπολογίζοντας αντίστοιχα την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης, δε συνιστούν έξοδα ανάπτυξης και δε μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν. Αναλυτικά:

**Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης:** τα έξοδα αυτά πρέπει να επιβαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης που πραγματοποιήθηκαν και θα πρέπει να αφαιρεθούν από τα αποτελέσματα χρήσεως της 1<sup>ης</sup> εφαρμογής. Οι συσσωρευμένες αποσβέσεις θα πρέπει να αντιλογιστούν από τα βιβλία της επιχείρησης.

**Έξοδα αύξησης κεφαλαίου & Έξοδα εισαγωγής στο Χ.Α.:** επιβαρύνουν απευθείας τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας στη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκαν ως έξοδα συναλλαγών που αυξάνουν τη καθαρή θέση. Κατά τη 1<sup>η</sup> εφαρμογή οι δαπάνες αυτές μειώνουν τα αποτελέσματα της χρήσης.

**Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων:** κεφαλαιοποιούνται στο κόστος κτήσης των σχετικών παγίων και αποσβένονται με τον ίδιο συντελεστή απόσβεσης του συγκεκριμένου παγίου.

**Διαφορές αποτίμησης Συμμετοχών και Χρεογράφων:** καταχωρούνται στα αποτελέσματα της χρήσης στην οποία αυτά προέκυψαν.

**Υπεραξία επιχείρησης (Goodwill):** επιτρέπεται η λογιστική καταχώρηση της υπεραξίας κατά την **εξαγορά** κατέχοντας ένα ποσοστό ιδιοκτησίας μιας οικονομικής μονάδας και όχι ολόκληρη την οικονομική μονάδα. Η υπεραξία θεωρείται περιουσιακό στοιχείο με απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, οπότε δεν υπόκειται σε απόσβεση, αλλά πρέπει να γίνεται σ' ετήσια βάση έλεγχος απομείωσης.

**Έξοδα αναδιοργάνωσης και επανεγκατάστασης:** οι δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή όλης της επιχείρησης εξοδοποιούνται την ίδια χρονική περίοδο που πραγματοποιούνται.

Επίσης, εσωτερικώς δημιουργούμενη υπεραξία, ή δημιουργούμενα σήματα, τίτλοι εφημερίδων, περιοδικών κ.λ.π., δεν αναγνωρίζονται ως άυλα πάγια.

Για να υπάρχει η δυνατότητα να καταχωρηθεί ένα κονδύλιο ως ασώματο περιουσιακό στοιχείο στον ισολογισμό ενάρξεως θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω παράγοντες:

- Να εισρεύσουν μελλοντικά συγκεκριμένα οικονομικά οφέλη στην επιχείρηση από τη χρήση του σχετικού παγίου.
- Η επιχείρηση να έχει τη δυνατότητα να αποκλείσει από αυτά τα μελλοντικά οφέλη του παγίου όλους τους λοιπούς ενδιαφερόμενους.
- Το περιουσιακό στοιχείο να έχει προέλθει από συναλλαγή αγοράς, ανταλλαγής, δωρεάς ή να έχει δημιουργηθεί εσωτερικά από την ίδια την επιχείρηση κατά το παρελθόν και το σχετικό κόστος κτήσης να μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα.
- Το περιουσιακό στοιχείο να είναι απόλυτα αναγνωρίσιμο, δηλαδή να υπάρχει η δυνατότητα να πωληθεί, ανταλλαγεί ή να ενοικιαστεί σαν ξεχωριστή οντότητα ή να προέρχεται από νομικό δικαίωμα ή όρο συμβολαίου και να μην συγχέεται με την υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά άλλης εταιρείας.

Ένα ασώματο πάγιο αρχικά καταχωρείται πάντα στο κόστος κτήσης του. Μεταγενέστερα, για τη λογιστική παρακολούθηση του ή για τη μετάβαση στα

Δ.Π.Χ.Π., μπορεί να χρησιμοποιηθεί είτε η μέθοδος του ιστορικού κόστους, ή η μέθοδος της αναπροσαρμοσμένης αξίας, με το οποίο το αρχικό κόστος κτήσης αναπροσαρμόζεται στην εύλογη αξία του παγίου την ημερομηνία αποτίμησής του μειωμένο με μεταγενέστερες της ημερομηνίας αποτίμησης συσσωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν κάποια μεταγενέστερη συσσωρευμένη ζημιά απομείωσης του παγίου (τα ποσά των αναπροσαρμογών καταχωρούνται σε ιδιαίτερο αποθεματικό των Ιδίων Κεφαλαίων), είτε η μέθοδος της εύλογης αξίας η οποία παρέχεται από το Δ.Π.Χ.Π. 1. Σημειώνεται ότι η εύλογη αξία εντοπίζεται από ενεργή αγορά. Μία ενεργός αγορά υφίσταται όταν τα αγαθά ή υπηρεσίες που διαπραγματεύονται σ' αυτή την αγορά είναι ομοιογενή, πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές είναι διαθέσιμοι συνεχώς και οι τιμές κοινοποιούνται δημοσίως. Συνήθως είναι σπάνιο να υπάρχει ενεργός αγορά για τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία.

## **8.9 Παροχές σε εργαζομένους**

Υποχρεώσεις προς το προσωπικό θεωρούνται οι άμεσες και έμμεσες υποσχέσεις, ή και νομικές δεσμεύσεις, που αφορούν συνταξιοδοτικές ή άλλες παρόμοιες παροχές του προσωπικού της επιχείρησης (pension liabilities or employee benefit liabilities). Οι υποχρεώσεις αυτές δημιουργούνται από συνταξιοδοτικές ή άλλες παρόμοιες παροχές, τις οποίες αναλαμβάνει να καλύψει η επιχείρηση για το προσωπικό της και οι οποίες απονέμονται είτε με βάση σχετική νομοθεσία (ν. 2112/20), είτε με βάση ατομική ή συλλογική σύμβαση. Τα ποσά των συνταξιοδοτικών υποχρεώσεων, στο βαθμό που βαρύνουν κάποια συγκεκριμένη επιχείρηση, δεν μπορούν παρά να αποτελούν στοιχείο του παθητικού της και, ως εκ τούτου, να μειώνουν αντίστοιχα την αξία της.

Το Δ.Λ.Π. 19 αναγνωρίζει πέντε κατηγορίες παροχών σε εργαζόμενους:

- (α) βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους,
- (β) παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία
- (γ) λοιπές μακροπρόθεσμες παροχές σε εργαζόμενους
- (δ) παροχές λήξης απασχόλησης, και
- (ε) παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών

Στην υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δημιουργούνται προβλήματα στην παρουσίαση και καταχώρηση των προγραμμάτων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, τα οποία ταξινομούνται είτε ως **Προγράμματα Καθορισμένης Εισφοράς** είτε ως **Προγράμματα Καθορισμένης Παροχής**.

Τα προγράμματα **Καθορισμένης Εισφοράς** χαρακτηρίζονται από το γεγονός ότι εκείνο που καθορίζεται δεν είναι η παροχή αλλά η εισφορά. Σύμφωνα με τα προγράμματα αυτά δημιουργείται ατομικός λογαριασμός για κάθε μετέχοντα και καταχωρούνται σε αυτόν οι εισφορές που καταβάλλονται και οι αποδόσεις των επενδύσεων (τόκοι) των ποσών αυτών. Στο τέλος αποδίδεται στον

ασφαλισμένο το υπόλοιπο του λογαριασμού του σαν παροχή. Επειδή στα προγράμματα αυτά, δεν υπάρχει συγκεκριμένος στόχος παροχής, δεν υπάρχει λόγος υποχρεωτικής προσαρμογής του επιπέδου των εισφορών.

Υποχρεώσεις δημιουργούνται από προγράμματα παροχών που ανήκουν στην κατηγορία της Καθορισμένης Παροχής και για τα οποία υπάρχει νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση (constructive obligation) (Δ.Λ.Π. 19) της επιχείρησης.

Τα προγράμματα **Καθορισμένης Παροχής** χαρακτηρίζονται από το γεγονός ότι καθορίζεται κατά κάποιο τρόπο η παροχή ενώ η εισφορά (εάν υπάρχει) μεταβάλλεται ανάλογα με τις εκάστοτε διαμορφούμενες ανάγκες του προγράμματος. Δηλαδή, στα προγράμματα αυτά δίνεται προτεραιότητα στην παροχή και η εισφορά ρυθμίζεται ανάλογα, έτσι ώστε να εξυπηρετεί τις ανάγκες αυτής της παροχής.

Το Δ.Λ.Π. 19 απαιτεί τον σχηματισμό προβλέψεων όταν υπάρχει νομική υποχρέωση της επιχείρησης ή υποχρέωση η οποία προκύπτει είτε μέσα από συμφωνίες είτε από την πρακτική της επιχείρησης είτε επειδή αποτελεί την μόνη πιθανή διέξοδο.

Σε ένα τυπικό πρόγραμμα συνταξιοδοτικών παροχών, προβλέπεται η απονομή κάποιας παροχής με την προϋπόθεση ότι ο μετέχων θα συμπληρώσει κάποιες προϋποθέσεις ηλικίας και ετών συμμετοχής στο πρόγραμμα. Στις περισσότερες των παραπάνω περιπτώσεων η παροχή υπολογίζεται με βάση το μήκος της συμμετοχής του μετέχοντα στο πρόγραμμα. (π.χ. *εφάπαξ παροχή τόσων τελικών μισθών όσα τα έτη συμμετοχής στο πρόγραμμα*). Στις περιπτώσεις αυτές έχουμε την σωρευόμενη παροχή (accrued benefit). Κάθε είδος παροχής (σύνταξη, εφάπαξ ή άλλη μορφή), επί του οποίου ο εργαζόμενος (ή ο ασφαλισμένος) κερδίζει σήμερα το δικαίωμα αλλά θα λάβει την παροχή σε κάποια μελλοντική χρονική στιγμή, δημιουργεί υποχρεώσεις και λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των προβλέψεων των υποχρεώσεων που θα βαρύνουν το παθητικό του οργανισμού που ανέλαβε την υποχρέωση αυτή.

Οι υποχρεώσεις υπολογίζονται με την εφαρμογή συγκεκριμένης αναλογιστικής μεθόδου, της **Projected Unit Credit Method**. Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή υπολογίζεται η αναλογιστική παρούσα αξία των δεδουλευμένων δικαιωμάτων

του κάθε ασφαλισμένου για την συγκεκριμένη παροχή<sup>34</sup>. Αν το πρόγραμμα στηρίζεται στο κεφαλαιοποιητικό σύστημα (funding), τότε δημιουργείται ένα αποθεματικό για να διασφαλίσει και να διευκολύνει τη τελική καταβολή των παροχών που έχουν υποσχεθεί. Το ερώτημα που τίθεται είναι κατά πόσο το συγκεντρωμένο αποθεματικό είναι αρκετό για να καλύψει τις υποχρεώσεις. Για το λόγο αυτό γίνεται αναλογιστική εκτίμηση του ποσού αυτού των υποχρεώσεων που έχει αναλάβει το πρόγραμμα μέχρι σήμερα και το ποσό αυτό συγκρίνεται με το υπάρχον αποθεματικό. Αν η αξία του αποθεματικού υπολείπεται του ποσού των υποχρεώσεων, τότε το πρόγραμμα είναι «ελλειμματικό» (unfunded) και η διαφορά μεταξύ του ποσού των υποχρεώσεων και της αξίας του αποθεματικού ονομάζεται ακάλυπτη υποχρέωση (unfunded liability) και βαρύνει το παθητικό της επιχείρησης. Αν η αξία του αποθεματικού υπερκαλύπτει το ποσό των υποχρεώσεων δε προκύπτουν ακάλυπτες υποχρεώσεις.

Επίσης, είναι δυνατόν το πραγματικό ετήσιο κόστος ενός προγράμματος παροχών να μη συμβαδίζει με το ποσό των εισφορών που καταβλήθηκαν για το πρόγραμμα αυτό μέσα στο έτος. Η διάσταση μεταξύ υποχρεώσεων και αποθεματικού οφείλεται στην επίδραση που ασκούν στο αποθεματικό οι διάφορες αποκλίσεις από τις υποθέσεις με βάση τις οποίες υπολογίστηκαν κατά το παρελθόν οι υποχρεώσεις. Επιπλέον, η διάσταση μεταξύ Εισφορών και Πραγματικού Κόστους του προγράμματος οφείλεται και στο γεγονός ότι η επέλευση του πραγματικού κόστους δεν είναι σταθερή κάθε χρόνο, ενώ οι εισφορές είναι συνήθως σταθερές. Η μεταβολή του ποσού των υποχρεώσεων μέσα σε ένα χρόνο είναι το πραγματικό κόστος του προγράμματος.

Επιπλέον, το κόστος του προγράμματος συντίθεται από δύο παράγοντες:

---

<sup>34</sup> Δ.Λ.Π.19 - §65. Η μέθοδος προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας υποχρέωσης (μερικές φορές γνωστή και ως μέθοδος των δεδουλευμένων παροχών επιμερισμένων ανάλογα με την υπηρεσία ή ως μέθοδος παροχής/έτη υπηρεσίας) θεωρεί ότι κάθε περίοδος υπηρεσίας δημιουργεί μια επιπρόσθετη μονάδα δικαιώματος στις παροχές και αποτιμά κάθε μονάδα ξεχωριστά για να δημιουργήσει την τελική δέσμευση. §68. Η μέθοδος προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας υποχρέωσης απαιτεί από την επιχείρηση να κατανέμει το όφελος στην τρέχουσα περίοδο (για να μπορεί να προσδιορίζει το κόστος της τρέχουσας απασχόλησης) και στην τρέχουσα και σε προηγούμενες περιόδους (για να μπορεί να προσδιορίσει την παρούσα αξία δεσμεύσεων καθορισμένων παροχών).



1. Το κόστος υπηρεσίας (service cost) (ή σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 19 Κόστος τρέχουσας απασχόλησης)
2. Το κόστος του τόκου (interest cost)

Το κόστος υπηρεσίας εκφράζει το γεγονός ότι η παροχή κάθε ασφαλισμένου αυξήθηκε λόγω του ότι προστέθηκε ένα ακόμα έτος συμμετοχής του στο πρόγραμμα, ενώ το κόστος του τόκου εκφράζει το γεγονός ότι η χρονική στιγμή κατά την οποία είναι απαιτητή η παροχή πλησίασε κατά ένα έτος (η παρούσα αξία υπολογίζεται για λιγότερα κατά ένα έτος). Το κόστος υπολογίζεται με την εφαρμογή επιτοκίου πάνω στο ποσό των σωρευμένων υποχρεώσεων.

Το υπάρχον αποθεματικό μειώνει το ποσό των υποχρεώσεων, δηλαδή λαμβάνεται ως στοιχείο ενεργητικού της επιχείρησης. Οι εισφορές καταβάλλονται από την επιχείρηση προς το αποθεματικό και το αυξάνουν αντίστοιχα.

Σε περιπτώσεις προγραμμάτων καθορισμένων παροχών (defined benefit plans) η επιχείρηση θα πρέπει κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. να προσδιορίσει την καθαρή περιουσία και τις υποχρεώσεις του προγράμματος με βάση τις πρόνοιες του Δ.Λ.Π. 19. Μία επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να χρησιμοποιήσει ένα περιθώριο προσέγγισης (το λεγόμενο περιθώριο του 10% όπως ορίζεται στη παράγραφο 92 του Δ.Λ.Π. 19), το οποίο αφήνει ακαταχώρητα μερικά αναλογιστικά κέρδη και ζημίες. Αναδρομική εφαρμογή αυτής της προσέγγισης απαιτεί, η οικονομική μονάδα να διαχωρίσει τα σωρευμένα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες από τη σύσταση του προγράμματος μέχρι την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π., σε ένα τμήμα που καταχωρείται και ένα άλλο τμήμα που δεν καταχωρείται. Έτσι, η επιχείρηση προχωρά σε σταδιακή αναγνώριση στα αποτελέσματα, με βάση την υπολειπόμενη υπηρεσία του προσωπικού.

Ωστόσο, βάσει της εξαίρεσης που προτείνεται από το Δ.Π.Χ.Π. 1, η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει την αναγνώριση του συνόλου των συσσωρευμένων αναλογιστικών κερδών ή ζημιών για όλα τα προγράμματα καθορισμένων παροχών κατά την ημερομηνία μετάβασης της στα Δ.Π.Χ.Π., δηλαδή να αναγνωρίσει όλα τα τυχόν μη αναγνωρισθέντα αναλογιστικά κέρδη ή ζημίες που

είχαν προκύψει βάσει των τοπικών λογιστικών αρχών, ακόμα και αν επιλέξει να χρησιμοποιήσει τη προσέγγιση της μη άμεσης αναγνώρισης μέρους των αναλογιστικών κερδών ή ζημιών που θα προκύψουν μετά την 1<sup>η</sup> εφαρμογή.

Αν η επιχείρηση επιλέξει να κάνει χρήση της εξαίρεσης πρέπει να αναθεωρήσει το ύψος των απαιτήσεων / υποχρεώσεων όλων των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών από την ημερομηνία έναρξής τους, με βάση το Πρότυπο 19. Οι μεταβατικές διατάξεις του Δ.Λ.Π. 19 δεν εφαρμόζονται στον Ισολογισμό Έναρξης με βάση τα Δ.Π.Χ.Π.

Εάν οι αναλογιστικές παραδοχές που απαιτούνται από το σχετικό πρότυπο της επιχείρησης κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. είναι συναφείς με τις αναλογιστικές παραδοχές οι οποίες έγιναν για την ίδια ημερομηνία σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές (ύστερα από προσαρμογές που δείχνουν κάθε αλλαγή στις λογιστικές μεθόδους), δεν απαιτείται καμία προσαρμογή, εκτός αν υπάρχουν στοιχεία ότι αυτές οι παραδοχές ήταν λάθος. Το αποτέλεσμα των μετέπειτα αναθεωρήσεων αυτών των παραδοχών είναι ένα αναλογιστικό κέρδος ή ζημιά της περιόδου κατά την οποία η επιχείρηση κάνει τις αναθεωρήσεις. Καταχωρείται κατά συνέπεια στα αποτελέσματα των χρήσεων αυτών.

Εάν η επιχείρηση δεν είχε την υποχρέωση να προβαίνει σε αναλογιστικές παραδοχές σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές μπορεί να χρειαστεί να κάνει αναλογιστικές υποθέσεις κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. Οι υποθέσεις αυτές θα πρέπει να αντανakλούν τις συνθήκες που υπήρχαν στην ημερομηνία για την οποία διενεργούνται. Για παράδειγμα, προεξοφλητικά επιτόκια και δίκαιη αξία των προγραμμάτων στην ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. αντικατοπτρίζουν τις συνθήκες σε εκείνη την ημερομηνία. Σε καμία περίπτωση δε θα πρέπει σε αυτούς τους υπολογισμούς να λαμβάνονται υπόψη στοιχεία που έγιναν γνωστά σε επόμενες χρήσεις.

Κατά την πρώτη εφαρμογή των προτύπων θα πρέπει ουσιαστικά να προσδιοριστούν τα στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεων των προγραμμάτων παροχών για τρεις διαφορετικές ημερομηνίες (ημερομηνία μετάβασης Δ.Π.Χ.Π., ημερομηνία Ισολογισμού ενάρξεως, και ημερομηνία αναφοράς Ισολογισμού).

## Παράδειγμα

Η εταιρία Α η οποία έχει συνάψει με Τρίτη εταιρία συμβόλαιο το οποίο προβλέπει την καταβολή στους εργαζόμενους πέντε μισθών κατά την αποχώρησή τους και εφόσον έχουν συμπληρώσει 25 χρόνια συνεχούς υπηρεσίας στην εταιρία Α. Η εταιρία για την κάλυψη αυτής της παροχής καταβάλει σε ετήσια βάση ασφάλιστρα με τα οποία επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης. Πέραν τούτου, καμία άλλη υποχρέωση ή απαίτηση δεν αναγνωρίζει στις οικονομικές της καταστάσεις. Η εταιρία αποφάσισε να εφαρμόσει τα Δ.Π.Χ.Π. και με ημερομηνία 31/12/2002 (ημερομηνία μετάβασης) ζήτησε από εξειδικευμένο αναλογιστή να συντάξει σχετική μελέτη για τις ανωτέρω παροχές. Από την εργασία αυτή προέκυψε ότι η αξία της υποχρέωσης στην ανωτέρω ημερομηνία ανερχόταν στο ποσό των 5.000, η αξία του ενεργητικού στο ποσό των 4.500 και οι μη αναγνωρισμένες αναλογιστικές ζημίες ήταν ποσού 150.

## Χειρισμός

Με βάση τα στοιχεία της αναλογιστικής μελέτης η επιχείρηση θα πρέπει στον ισολογισμό έναρξης να καταχωρίσει στα βιβλία της, με βάση το Δ.Λ.Π. 19, μια υποχρέωση 350 ευρώ, (αξία υποχρέωσης μείον μη αναγνωρισμένες αναλογιστικές ζημίες μείον αξία ενεργητικού  $5.000 - 150 - 4.500$ )<sup>35</sup>. Σύμφωνα όμως με τη παράγραφο 20 του Δ.Π.Χ.Π. 1 η για πρώτη φορά υιοθετούσα μπορεί να επιλέξει να καταχωρήσει το σύνολο των σωρευμένων αναλογιστικών κερδών και ζημιών κατά την ημερομηνία της μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π, ακόμα και αν χρησιμοποιήσει το περιθώριο προσέγγισης για μεταγενέστερα αναλογιστικά κέρδη και ζημίες. Αν η για πρώτη φορά υιοθετούσα χρησιμοποιήσει αυτή την επιλογή, πρέπει να την εφαρμόζει σε όλα τα προγράμματα.

---

<sup>35</sup> 54. Το ποσό που καταχωρείται ως υποχρέωση καθορισμένων παροχών πρέπει να είναι το καθαρό σύνολο των ακόλουθων ποσών:

- (α) της παρούσας αξίας της δέσμευσης καθορισμένης παροχής κατά την ημερομηνία του ισολογισμού
- (β) πλέον οποιαδήποτε αναλογιστικά κέρδη (μείον οποιοσδήποτε αναλογιστικές ζημίες) που δεν καταχωρήθηκαν
- (γ) μείον οποιοδήποτε κόστος προϋπηρεσίας που δεν έχει καταχωρηθεί ακόμη
- (δ) μείον την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος (αν υπάρχουν) από τα οποία οι δεσμεύσεις θα διακανονιστούν άμεσα

Επομένως η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα με βάση την εξαίρεση του Δ.Π.Χ.Π. 1 να αναγνωρίσει άμεσα την αναλογιστική ζημιά (να μη τη μεταφέρει δηλαδή στις επόμενες χρήσεις), οπότε θα καταχωρίσει μια υποχρέωση ποσού 500 ευρώ. Η λογιστική εγγραφή παρουσιάζεται στον επόμενο πίνακα:

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Κέρδη εις νέο	Αναγνώριση της υποχρέωσης	500	
Παροχές στο προσωπικό			500

### Παράδειγμα 2

Υποθέτουμε ότι τα δεδομένα του προηγούμενου παραδείγματος στις 31/12/2003 είχαν διαμορφωθεί ως εξής:

Α. Η παρούσα αξία της υποχρέωσης ήταν ποσού 5.500 ευρώ και η αξία των στοιχείων του ενεργητικού ήταν 5.000 ευρώ.

Β. Η αναμενόμενη απόδοση του Ενεργητικού ήταν 100 ευρώ.

Γ. Το τρέχον κόστος υπηρεσιών ήταν 100 ευρώ και τα χρηματοοικονομικά έξοδα 200 ευρώ.

Δ. Η εισφορά της εταιρίας ήταν 300 ευρώ.

Η εταιρία έχει συντάξει τις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης αυτής με βάση τις προηγούμενες λογιστικές αρχές.

### Χειρισμός

Θα πρέπει να υπολογισθεί αρχικά το ποσό που θα καταχωρηθεί στον ισολογισμό, ως ακολούθως:

Παρούσα αξία υποχρέωσης στις 31/12/2003	5.500	
Πλέον αναλογιστικές αυξήσεις	100	Αρχική αξία Ενεργητικού + απόδοση + εισφορές – τελική αξία = αναλογιστική μεταβολή. Εάν η διαφορά είναι αρνητική η μεταβολή θεωρείται αύξηση, διαφορετικά ζημία
Μείον αναλογιστικές ζημίες	200	Αρχική αξία Παθητικού + Κόστη Περιόδου (υπηρεσίες + έξοδα) – τελική αξία = αναλογιστική μεταβολή Εάν η διαφορά είναι θετική η μεταβολή θεωρείται αύξηση, διαφορετικά ζημία
Μείον αξία Ενεργητικού στις 31/12/2003	5.000	
Αξία υποχρέωσης στον Ισολογισμό	<b>400</b>	

Η επιβάρυνση των αποτελεσμάτων ανέρχεται στο ποσό των 200 ευρώ (κόστος τρέχουσας περιόδου πλέον τόκοι χρήσεων μείον απόδοση ενεργητικού  $200 + 100 - 100 = 200$ )<sup>36</sup>.

Οι λογιστικές εγγραφές που θα πρέπει να γίνουν στη χρήση του 2003 είναι ως εξής:

<sup>36</sup> Δ.Λ.Π. 19 - Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

61. Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το καθαρό σύνολο των ακολούθων ποσών, ως έξοδο ή ως έσοδο, εκτός κατά την έκταση που ένα άλλο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει τη συμπερίληψή τους στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου:

(α) κόστος τρέχουσας απασχόλησης

(β) κόστος τόκων,

(γ) την αναμενόμενη απόδοση από οποιοδήποτε περιουσιακό στοιχείο του προγράμματος και από οποιοδήποτε δικαίωμα αποζημίωσης

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Αποτελέσματα χρήσης	Λογισμός της δαπάνης των παροχών προσωπικού για τη χρήση 2003	200	
Υποχρεώσεις προγραμμάτων παροχών προσωπικού			200
*Ασφάλιστρα προσωπικού	Μεταφορά (αντιλογισμός) του ετήσιου ασφαλίστρου από τα αποτελέσματα σε μείωση της υποχρέωσης	200	
Υποχρεώσεις προγραμμάτων παροχών προσωπικού			200
*Με την εγγραφή αυτή γίνεται αντιλογισμός και μεταφορά του ποσού των ετήσιων ασφαλίστρων από την κατάσταση αποτελεσμάτων (προηγούμενες λογιστικές αρχές) σε μείωση της υποχρέωσης.			

## **8.10 Σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές**

Κατά την αρχική τους καταχώριση όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις μετατρέπονται στο νόμισμα τήρησης των βιβλίων με την εφαρμογή στο ποσό του ξένου νομίσματος, της ισοτιμίας μεταξύ του τηρούμενου και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Κατά τη μεταγενέστερη όμως αποτίμηση τα παραπάνω στοιχεία και υποχρεώσεις μετατρέπονται στο νόμισμα τήρησης των βιβλίων, με τις ισοτιμίες κλεισίματος της ημερομηνίας των οικονομικών εγκαταστάσεων. Μία συναλλαγματική διαφορά προκύπτει όταν υπάρχει μεταβολή στην τιμή συναλλάγματος, μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού (εν προκειμένω κατά την ημερομηνία μετάβασης) κάθε νομισματικού στοιχείου που προκύπτει από συναλλαγή σε ξένο νόμισμα.

Σύμφωνα με το άρθρο 15 του Δ.Λ.Π. 21 – «Επίδραση των μεταβολών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες», οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά το διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή κατά την παρουσίαση τέτοιων στοιχείων της επιχείρησης σε διαφορετικές τιμές από εκείνες στις οποίες είχαν αρχικώς καταχωρηθεί κατά τη διάρκεια της περιόδου ή είχαν εμφανιστεί σε προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να καταχωρούνται στα έσοδα ή στα έξοδα της περιόδου στην οποία προκύπτουν (βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης).

Επιπλέον οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις δραστηριότητες εκμεταλλεύσεων εξωτερικού<sup>37</sup> που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των εργασιών της επιχείρησης που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως, ενώ και κατά τη διάθεση μίας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, η επιχείρηση πρέπει να μεταφέρει τη σωρευμένη συναλλαγματική διαφορά για αυτή την εκμετάλλευση στο εξωτερικό (συμπεριλαμβανομένων αν συντρέχει περίπτωση, κερδών και ζημιών σχετικών αντισταθμίσεων) στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ως τμήμα του κέρδους ή της ζημίας κατά τη διάθεση.

---

<sup>37</sup> Εκμετάλλευση στο εξωτερικό είναι μια θυγατρική ή συγγενής εταιρία, μία κοινοπραξία ή υποκατάστημα της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, των οποίων οι δραστηριότητες βασίζονται ή διεξάγονται σε χώρα διαφορετική από τη χώρα της επιχείρησης αυτής.

Ομοίως, σε περιπτώσεις ενοποίησης μιας αλλοδαπής οικονομικής μονάδας<sup>38</sup> σε αυτές της επιχείρησης μια συναλλαγματική διαφορά που προκύπτει σε ένα διεταιρικό νομισματικό στοιχείο δεν μπορεί να απαλείφεται έναντι ενός αντίστοιχου ποσού που προκύπτει από άλλα διεταιρικά υπόλοιπα, επειδή το νομισματικό στοιχείο αντιπροσωπεύει μια δέσμευση να μετατραπεί ένα νόμισμα σε ένα άλλο και εκθέτει την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις σε ένα κέρδος ή ζημία μέσω των νομισματικών διακυμάνσεων. Κατόπιν τούτων, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, μία τέτοια συναλλαγματική διαφορά καταχωρείται ως έσοδο ή ως έξοδο (Αποτελέσματα Χρήσεως).

Εξαίρεση αποτελούν οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από ένα νομισματικό στοιχείο, το οποίο αποτελεί μέρος μιας καθαρής επένδυσης της επιχείρησης σε αλλοδαπή οικονομική μονάδα (εισπρακτέο από ή πληρωτέο), και οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από μία σε ξένο νόμισμα υποχρέωση, η οποία τηρείται σε αντιστάθμιση του κινδύνου της καθαρής επένδυσης της επιχείρησης σε αλλοδαπή οικονομική μονάδα. Αυτές οι διαφορές πρέπει να εντάσσονται στην κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Μελλοντικά, κατά τη διάθεση μιας αλλοδαπής οικονομικής μονάδας, το σωρευμένο ποσό αυτών των συναλλαγματικών διαφορών, πρέπει να καταχωρείται στα έσοδα ή στα έξοδα της ίδιας περιόδου στην οποία καταχωρείται το κέρδος ή ζημία από τη διάθεση αυτή.

Επιπλέον, σε περίπτωση που οι συναλλαγματικές διαφορές προέρχονται από μια σοβαρή υποτίμηση ή διολίσθηση ενός νομίσματος, έναντι της οποίας δεν υπάρχουν πρακτικά μέσα αντιστάθμισης των κινδύνων, πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία του σχετικού περιουσιακού στοιχείου, εφόσον αυτή η προσαρμοσμένη λογιστική αξία δεν υπερβαίνει τη χαμηλότερη αξία, μεταξύ του κόστους αντικατάστασης και της ανακτήσιμης αξίας από την πώληση ή τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου.

---

<sup>38</sup> Οι εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό εντάσσονται, είτε ως "εκμεταλλεύσεις εξωτερικού", που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των εργασιών της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις, είτε ως "αλλοδαπές οικονομικές μονάδες οι οποίες έχουν σημαντικό βαθμό αυτονομίας, χρηματοδοτούν αυτοτελώς τις δικές τους εργασίες, οι ταμιακές ροές γίνονται κυρίως σε τοπικό νόμισμα και οι συναλλαγές τους με την επιχείρηση που καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις αποτελούν μικρό μέρος των δραστηριοτήτων τους.



## Δ.Π.Χ.Π. 1

Ωστόσο, σύμφωνα με την προαιρετική απαλλαγή που παρέχει το Δ.Π.Χ.Π. 1, η για πρώτη φορά υιοθετούσα δε χρειάζεται να συμμορφώνεται με αυτές τις απαιτήσεις για τις σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές που υπήρχαν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. Αν η για πρώτη φορά υιοθετούσα χρησιμοποιήσει αυτή την εξαίρεση τότε:

- Οι σωρευμένες συναλλαγματικές διαφορές για όλες τις εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό, θεωρούνται μηδενικές στον ισολογισμό έναρξης και αρχίζουν να υπολογίζονται σε μεταγενέστερες χρήσεις
- Το κέρδος ή η ζημία σε μεταγενέστερη διάθεση οποιασδήποτε εκμετάλλευσης στο εξωτερικό, πρέπει να εξαιρεί τις συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν πριν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. και να περιλαμβάνει τις μεταγενέστερες συναλλαγματικές διαφορές.

Η απαλλαγή δε μπορεί να εφαρμοστεί επιλεκτικά, παρά μόνο για όλες τις εκμεταλλεύσεις του εξωτερικού, ενώ εάν η απαλλαγή δεν επιλεγεί, τότε η εταιρεία πρέπει να μεταφράσει το αποθεματικό συναλλαγματικών διαφορών για όλες τις εκμεταλλεύσεις από την ημερομηνία που δημιουργήθηκαν.

### **8.11 Σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα**

Σύμφωνα με τον ορισμό που παρέχει το Δ.Λ.Π. 32, **Χρηματοπιστωτικό Μέσο** είναι κάθε σύμβαση, που δημιουργεί είτε χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού της επιχείρησης, ή κάθε συμμετοχικό τίτλο σε μια άλλη επιχείρηση.

**Συμμετοχικός τίτλος** είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει καθαρό δικαίωμα επί της περιουσίας μιας επιχείρησης μετά την αφαίρεση των υποχρεώσεων της.

**Χρηματοοικονομικό στοιχείο παθητικού (υποχρέωση)** είναι κάθε υποχρέωση που αποτελεί συμβατική δέσμευση για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού σε μια άλλη επιχείρηση ή η ανταλλαγή χρηματοπιστωτικών μέσων με άλλη επιχείρηση κάτω από όρους που είναι πιθανώς δυσμενείς.

Στον ισολογισμό έναρξης, η εταιρεία εφαρμόζει τα κριτήρια που αναφέρονται στο Δ.Λ.Π. 32 για να κατηγοριοποιήσει χρηματοοικονομικά εργαλεία που έχουν εκδοθεί είτε ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις είτε ως εργαλεία καθαρής θέσης, σύμφωνα πάντα με την ουσία της συμφωνίας που έγινε όταν το χρηματοοικονομικό εργαλείο ικανοποίησε τα κριτήρια καταχώρησης του Δ.Λ.Π. 32, χωρίς να εξετάζει τα γεγονότα που συνέβησαν έπειτα από αυτήν την ημερομηνία (εκτός από αλλαγές στους όρους των χρηματοπιστωτικών μέσων).

Επιπλέον, όπως ορίζεται από το πρότυπο, ο εκδότης ενός σύνθετου χρηματοπιστωτικού μέσου, που περιέχει τα γνωρίσματα τόσο της υποχρέωσης όσο και του συμμετοχικού τίτλου, πρέπει να εντάσσει τα μέρη που συνθέτουν το μέσο ξεχωριστά, στις υποχρεώσεις ή στα ίδια κεφάλαια, σύμφωνα με την ουσία του συμβατικού διακανονισμού και την αρχική καταχώρηση, καθώς και τους ορισμούς της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης και του συμμετοχικού τίτλου. Το πρότυπο απαιτώντας την ξεχωριστή παρουσίαση στον ισολογισμό του εκδότη των στοιχείων της υποχρέωσης και του συμμετοχικού τίτλου που δημιουργούνται από ένα χρηματοπιστωτικό μέσο, εξασφαλίζει την πιο πιστή απεικόνιση της οικονομικής θέσης.

Για τους σκοπούς της παρουσιάσεως του Ισολογισμού, ένας εκδότης καλείται να καταχωρεί μια υποχρέωση και να παρέχει ένα δικαίωμα προαίρεσεως στο κάτοχο του μέσου να το μετατρέψει σε τίτλο συμμετοχής στον εκδότη. Ένα ομόλογο ή παρόμοιο μέσο, μετατρέψιμο σε κοινές μετοχές του εκδότη, αποτελεί τυπικό παράδειγμα. Από τη πλευρά του εκδότη το μέσο αυτό περιέχει δύο συνθετικά, μια χρηματοοικονομική υποχρέωση και ένα τίτλο συμμετοχής. Στη περίπτωση αυτή ο εκδότης για να αποτιμήσει το μετατρέψιμο ομόλογο, προσδιορίζει πρώτα τη λογιστική αξία της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, με προεξόφληση της ροής των μελλοντικών πληρωμών τόκου και κεφαλαίου με το επικρατούν επιτόκιο της αγοράς, η οποία δε συνοδεύεται από το στοιχείο του συμμετοχικού τίτλου. Η λογιστική αξία του συμμετοχικού τίτλου προσδιορίζεται από την αφαίρεση με την αφαίρεση της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης από το ποσό του σύνθετου μέσου. Αναλόγως αντίστροφα μπορεί να προσδιοριστεί η αξία του δικαιώματος μετατροπής και εν συνεχεία, η αξία του κάθε στοιχείου αναπροσαρμόζεται στην έκταση που το άθροισμα των λογιστικών αξιών των συνθετικών στοιχείων είναι ίσο με το ποσό που λήφθηκε για το μετατρέψιμο δάνειο.

Σημειώνεται πως το άθροισμα των λογιστικών αξιών που δόθηκαν για την υποχρέωση και για το συμμετοχικό τίτλο, κατά την αρχική καταχώριση, είναι πάντοτε ίσο με τη λογιστική αξία που θα μπορούσε να δοθεί στο μέσο ως ένα σύνολο. Επίσης, για σύνθετα μέσα εκκρεμή κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π., το Δ.Λ.Π. 32 ορίζει ότι η κατάταξη των στοιχείων της υποχρέωσης και της συμμετοχής δεν αναθεωρείται, ως πιθανότητα άσκησης του δικαιώματος μετατροπής, ακόμα και αν αυτό το δικαίωμα παρουσιάζεται οικονομικά επωφελές, αλλά παραμένουν οι αρχικές λογιστικές αξίες των συστατικών μερών με βάση τις συνθήκες που επικρατούσαν όταν το μέσο είχε εκδοθεί

Η εταιρεία καθορίζει τις λογιστικές αξίες αυτές χρησιμοποιώντας την έκδοση του Δ.Λ.Π. 32 που είναι ενεργό την ημερομηνία αναφοράς των πρώτων οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. Αν το συστατικό της υποχρέωσης δεν είναι εκκρεμές κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π., αυτός που τα υιοθετεί για πρώτη φορά δεν είναι απαραίτητο να ξεχωρίσει το

αρχικό συστατικό της καθαρής θέσης από τον σωρευμένο τόκο του συστατικού των υποχρεώσεων.

## **8.12 Περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θυγατρικών, συγγενών και κοινοπραξιών**

### **8.6.1 Δ.Λ.Π. 27 & 28**

Όλες οι θυγατρικές εταιρίες των εισηγμένων επιχειρήσεων είναι υποχρεωμένες σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή και ελληνική νομοθεσία να υιοθετήσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση των θυγατρικών, που είναι εγκατεστημένες στο εξωτερικό, αν η εθνική νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης επιβάλλει διαφορετικά λογιστικά πρότυπα. Βέβαια, ακόμη και στις περιπτώσεις αυτές, για σκοπούς σύνταξης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής εταιρείας, οι οικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών του εξωτερικού θα πρέπει να «αναμορφώνονται», ώστε να εναρμονίζονται με τα Δ.Λ.Π. και έτσι να καθίσταται εφικτή η σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων (για το σύνολο του Ομίλου) με βάση τα Δ.Λ.Π.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 27 – «Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική των συμμετοχών σε θυγατρικές» η μητρική επιχείρηση στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να ενοποιεί όλες τις θυγατρικές, εγχώριες και ξένες, εκτός αν οι θυγατρικές κατέχονται προσωρινά ή λειτουργούν κάτω από σοβαρούς μακροπρόθεσμους περιορισμούς, που εμποδίζουν σημαντικά τη δυνατότητά της να μεταφέρει κεφάλαια στη μητρική. Έλεγχος θυγατρικής υπάρχει όταν η μητρική άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, κατέχει περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μιας επιχείρησης ή οι μητρική επιχείρηση έχει την εξουσία να ασκεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο.

Διαδικασίες ενοποιήσεως:

Κατά την ενοποίηση οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και της θυγατρικής συνενώνονται γραμμή προς γραμμή και στη συνέχεια γίνεται:

- Απαλοιφή της λογιστικής αξίας των συμμετοχών της μητρικής στα ίδια κεφάλαια των θυγατρικών (λογισμός υπεραξίας).

- Προσδιορισμός των δικαιωμάτων μειοψηφίας.. **Δικαιώματα μειοψηφίας** είναι το μέρος των καθαρών αποτελεσμάτων (αποτελεσμάτων της χρήσεως) και της καθαρής περιουσίας (ιδίων κεφαλαίων) μιας θυγατρικής που αναλογεί στα συμμετοχικά δικαιώματα που δεν ανήκουν, άμεσα ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, στη μητρική. Τα δικαιώματα μειοψηφίας στον ενοποιημένο ισολογισμό εμφανίζονται διακεκριμένα. Τα Δ.Μ. απαρτίζονται από το ποσό της πρώτης ενοποίησης και εν συνεχεία από τις προσαυξήσεις από την αναλογία επί της εκάστοτε αλλαγής στη καθαρή θέση της θυγατρικής.
- Διεταιρικά υπόλοιπα και συναλλαγές πρέπει να απαλείφονται πλήρως.
- Φόροι πληρωτέοι από τη μητρική ή από τις θυγατρικές, κατά τη διανομή στη μητρική κερδών που παρέμεναν στις θυγατρικές λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12.
- Τα αποτελέσματα της θυγατρικής συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση από την ημερομηνία της εξαγοράς της από την μητρική και μετέπειτα.

Στο ισολογισμό της μητρικής εταιρείας οι συμμετοχές στις ενοποιούμενες θυγατρικές απεικονίζονται:

1. Είτε στο κόστος κτήσης
2. Είτε με τη μέθοδο της Καθαρής Θέσης. Η εφαρμογή αυτής της μεθόδου πραγματοποιείται με τις κάτωθι αρχές:
  - Η επένδυση πρέπει να καταχωρούνται αρχικά στο κόστος κτήσης και η λογιστική αξία να αυξάνεται ή να μειώνεται προκειμένου να απεικονίζει το ποσοστό του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της θυγατρικής μετά την ημερομηνία απόκτησης
  - Ενδεχόμενα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από τη συμμετοχή του να μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης.
  - Αναπροσαρμογές στη λογιστική αξία του κονδυλίου της συμμετοχής μπορεί να είναι αναγκαίες από μεταβολές στην αναλογία των δικαιωμάτων του

επενδυτή στη θυγατρική του. Τέτοιες μεταβολές μπορεί να προέρχονται από μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων της συμμετοχής, οι οποίες όμως δεν προήλθαν από μεταβολές στον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης (για παράδειγμα ανατίμηση των ενσωμάτων ή ασωμάτων ακινητοποιήσεων, συναλλαγματικές διαφορές, ενδεχόμενες ζημίες απομείωσης).

3. Είτε ως διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία, δηλαδή στη πραγματική αξία τους (εφόσον οι μετοχές τους διαπραγματεύονται στο χρηματιστήριο). Στη περίπτωση αυτή εφαρμόζονται οι αρχές του Δ.Λ.Π. 39.

**Συγγενής επιχείρηση** θεωρείται εκείνη στην οποία ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή και ταυτόχρονα δεν είναι θυγατρική. Ουσιώδης επιρροή κατά κύριο λόγο τεκμαίρεται όταν ο επενδυτής κατέχει τουλάχιστον το 20% των δικαιωμάτων ψήφου.

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να απεικονίζουν τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, εκτός αν δεν υπάρχει πρόθεση διαρκούς διακράτησης της επένδυσης, οπότε αυτή απεικονίζεται με τη μέθοδο του κόστους κτήσεως. Για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης χρησιμοποιούνται οι πιο πρόσφατες διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις της συγγενούς, οι οποίες συνήθως καταρτίζονται με ημερομηνία ίδια με εκείνη του επενδυτή.

Οι οικονομικές καταστάσεις της μητρικής και των θυγατρικών και συγγενών συνήθως **καταρτίζονται με την ίδια ημερομηνία**. Επιτρέπεται όμως να καταρτίζονται σε διαφορετικές ημερομηνίες με διαφορά όμως όχι μεγαλύτερη των τριών μηνών. **Στη περίπτωση που υπάρχει η ανωτέρω διαφορά θα πρέπει να γίνονται διορθώσεις των επιδράσεων, σημαντικών γεγονότων που συμβαίνουν μεταξύ των ημερομηνιών κλεισίματος.**

Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται χρησιμοποιώντας **ομοιόμορφες λογιστικές μεθόδους**. Αν αυτό δεν είναι δυνατόν πρέπει να γνωστοποιείται μαζί με τις αναλογίες των κονδυλίων στα οποία έχουν εφαρμοστεί διαφορετικές λογιστικές μέθοδοι.

### 8.6.2 Δ.Π.Χ.Π. 1

Το Δ.Π.Χ.Π. 1 αναφέρεται στη περίπτωση κατά την οποία μια θυγατρική εταιρεία μπορεί να εφαρμόσει τα Δ.Λ.Π. σε μεταγενέστερη ημερομηνία από την ημερομηνία 1<sup>ης</sup> εφαρμογής της μητρικής της. Κατά την 1<sup>η</sup> εφαρμογή, μπορεί να υποχρεωθεί η θυγατρική να τηρήσει δύο σειρές λογιστικών βιβλίων καθώς η μητρική θα έχει ήδη εφαρμόσει της μεθόδους αποτίμησης και καταχώρησης που προβλέπονται από τα Δ.Π.Χ.Π. ενώ οι λογιστικές τις αξίες θα είναι σημαντικά διαφοροποιημένες.

Με την εφαρμογή της Απαλλαγής που προτείνεται από το Δ.Π.Χ.Π. 1 η θυγατρική μπορεί να εφαρμόσει δύο εναλλακτικούς χειρισμούς ώστε οι λογιστικές αξίες που έχει ήδη παρουσιάσει στη μητρική να μη χρειαστεί να αναπροσαρμοστούν, ως κάτωθι:

1. Να αποτιμήσει τα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις της **στις λογιστικές αξίες**<sup>39</sup> που θα περιλαμβάνονταν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής, βασιζόμενες στην ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. της μητρικής, αν δεν είχαν γίνει προσαρμογές για τις διαδικασίες ενοποίησης και για τις επιδράσεις της ενοποίησης στην οποία η μητρική απέκτησε τη θυγατρική.
2. Να αποτιμήσει τα στοιχεία ενεργητικού και τις υποχρεώσεις της **στις λογιστικές αξίες** που απαιτούνται από τις υπόλοιπες διατάξεις του Δ.Π.Χ.Π. 1, βασιζόμενες στην ημερομηνία μετάβασης της ίδιας της θυγατρικής στα Δ.Π.Χ.Π. Αυτές οι λογιστικές αξίες θα μπορούσαν να διαφέρουν από αυτές που περιγράφονται ανωτέρω είτε λόγω αποτιμήσεων στοιχείων που ορίζουν τα Δ.Π.Χ.Π. κατά την ημερομηνία μετάβασης (η οποία διαφέρει, άρα και η αξία), είτε από χρήση διαφορετικών λογιστικών αρχών στις οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Σημειώνεται πως η ανωτέρω προαιρετική απαλλαγή είναι διαθέσιμη για μια συγγενή ή κοινοπραξία που υιοθετεί για πρώτη φορά, μεταγενέστερα από την

<sup>39</sup> Λογιστική Αξία είναι το ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο καταχωρείται στον Ισολογισμό μετά την έκπτωση κάθε σωρευμένης απόσβεσης και κάθε σωρευμένης ζημίας απομείωσης αυτού



οικονομική μονάδα που ασκεί ουσιώδη επιρροή ή από κοινού έλεγχο πάνω σ' αυτή.

Επιπλέον, το παρόν πρότυπο σαφέστατα αναφέρει ότι στη περίπτωση κατά την οποία μια οικονομική μονάδα είναι για πρώτη φορά υιοθετούσα μεταγενέστερα από τη θυγατρική της (συγγενή ή κοινοπραξία) πρέπει, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, να αποτιμά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της θυγατρικής **με τις ίδιες λογιστικές αξίες** όπως στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της θυγατρικής, μετά τις προσαρμογές για τους σκοπούς της ενοποίησης και της μεθόδου της καθαρής θέσης, καθώς και για τις επιδράσεις της ενοποίησης στην οποία η οικονομική μονάδα απέκτησε τη θυγατρική. Επίσης, ξεκάθαρα ορίζεται ότι αν μια μητρική είναι για πρώτη φορά υιοθετούσα για τις ιδιαίτερες **οικονομικές καταστάσεις** της νωρίτερα ή αργότερα από τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της, πρέπει να αποτιμά τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της με τα ίδια ποσά και στις δύο οικονομικές καταστάσεις, με εξαίρεση τις προσαρμογές της ενοποίησης.

## **21. ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΕΣ ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ**

### **9.4 Διαγραφή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων**

#### **Δ.Λ.Π. 39 - Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώριση Και Αποτίμηση**

Το πρότυπο αναφέρεται σε όλα σχεδόν τα περιουσιακά στοιχεία του Ενεργητικού και του Παθητικού, εκτός από τα πάγια (ενσώματα και άυλα), τις συμμετοχές σε άλλες επιχειρήσεις και τα αποθέματα. Κατά τη μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Π. και στον ισολογισμό ενάρξεως η εταιρία θα πρέπει να αναγνωρίσει όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού, καθώς και τις υποχρεώσεις με βάση της πρόνοιες του σχετικού προτύπου. Με βάση αυτή την εργασία θα προσδιορισθούν τα στοιχεία τα οποία εμφανίζονται στη δίκαιη/εύλογη αξία και σε αυτά που εμφανίζονται στο αναπόσβεστο κόστος. Σημειώνεται πως τα χρηματοοικονομικά στοιχεία και υποχρεώσεις πρέπει να καταχωρούνται αρχικά στο κόστος, που είναι η εύλογη αξία την ημέρα της συναλλαγής (§66). Τα σημαντικότερα σημεία του προτύπου είναι τα εξής (§10):

**A.** Ο διαχωρισμός των χρηματοοικονομικών στοιχείων του Ενεργητικού<sup>40</sup> σε τέσσερις κατηγορίες και η λογιστική παρακολούθηση τους ανάλογα με την κατηγορία που έχουν καταχωρηθεί.

#### **1. Χρεόγραφα διακρατηθέντα μέχρι τη λήξη (έντοκα ομόλογα)**

Τα κριτήρια καταχώρισης στην συγκεκριμένη κατηγορία είναι σταθερές ή καθορισμένες πληρωμές, σταθερή λήξη και πρόθεση και δυνατότητα κατοχής τους μέχρι τη λήξη. Ουσιαστικά, αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση θα τις κρατήσει μέχρι να αποκομίσει όλα τα οφέλη από την απαίτηση αυτή και αυτό θα γίνει ουσιαστικά μόνο με τη λήξη του. Αποτιμώνται στο **αναπόσβεστο κόστος**, ο

<sup>40</sup> Χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού:

- Ταμιακά διαθέσιμα
- Συμβατικό δικαίωμα λήψης μετρητών ή άλλου στοιχείου από άλλη επιχείρηση
- Συμβατικό δικαίωμα ανταλλαγής χρηματοπιστωτικών μέσων με ευνοϊκούς όρους.

εκτοκισμός γίνεται με βάση το effective interest rate<sup>41</sup> και ελέγχονται για απομείωση (§79). Πωλήσεις των διακρατηθέντων μέχρι τη λήξη χρεογράφων λόγω αλλαγής των συνθηκών της αγοράς ή μεταφορά τους σε κατηγορία χρεογράφων διαθέσιμων προς πώληση επιφέρει ποινή μόλυνσης χαρτοφυλακίου που έχει τις εξής επιπτώσεις:

- Το σύνολο του χαρτοφυλακίου (όλων των εταιριών του Ομίλου) μεταφέρεται στο διαθέσιμο προς πώληση χαρτοφυλάκιο
- Η κατηγορία δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για δύο χρήσεις.

Πωλήσεις που δεν προκαλούν «μόλυνση» είναι οι παρακάτω:

- Γίνονται σε ημερομηνία πολύ κοντά στη λήξη του τίτλου (λιγότερο από 3 μήνες)
- Αφορούν πολύ μικρό ποσό
- Γίνονται αφού έχει ανακτηθεί το μεγαλύτερο μέρος του κεφαλαίου
- Έγιναν εξ αιτίας μεμονωμένου γεγονότος πέραν του ελέγχου της επιχειρήσεως, μη επαναλαμβανόμενου και μη προβλέψιμου.

## 2. Χρεόγραφα κερδοσκοπικά (παράγωγα, μετοχές όχι για trading)

Το κριτήριο καταχώρησης στην συγκεκριμένη κατηγορία είναι κυρίως η πρόθεση πώλησης τους με στόχο το βραχυπρόθεσμο όφελος( τα παράγωγα ανήκουν σε αυτή την κατηγορία εκτός αν αποτελούν μέσα αντιστάθμισης). Η καταχώρηση σε αυτή την κατηγορία γίνεται με την αναγνώριση του χρηματοοικονομικού στοιχείου, όχι μόνο λόγω της πρόθεσης για πώληση σε σύντομο χρονικό διάστημα, και είναι ανέκκλητη. Τα χρεόγραφα κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς αποτιμώνται στην **εύλογη αξία**, η διαφορά αποτίμησης καταχωρείται στα αποτελέσματα (§69), ο εκτοκισμός γίνεται με βάση το effective interest rate ενώ δεν ελέγχονται για απομείωση. Τα παράγωγα ανήκουν σε αυτή τη κατηγορία εκτός εάν έχουν σχεδιαστεί ως μέσα αντιστάθμισης κινδύνου.

---

<sup>41</sup> Effective interest rate (μέθοδος του πραγματικού επιτοκίου): Το επιτόκιο που εξισώνει την λογιστική αξία του χρηματοπιστωτικού μέσου με την παρούσα αξία των συμβατικών μελλοντικών ροών μέχρι την λήξη του ή την επόμενη ημερομηνία μεταβολής του επιτοκίου.

**3. Δάνεια και εισπρακτέες αξίες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και δεν κρατούνται για εμπορικούς σκοπούς (απαιτήσεις από πελάτες, δάνεια)**

Τα κριτήρια καταχώρησης στην συγκεκριμένη κατηγορία είναι οι σταθερές ή καθορισμένες πληρωμές, η παροχή μετρητών – αγαθών απευθείας στον εκδότη, η μη διαπραγμάτευση σε ενεργό αγορά, η πρόθεση της επιχείρησης να μην τα πουλήσει σε σύντομο χρονικό διάστημα και η επιλογή της επιχείρησης να μην τα θεωρήσει κατά την αναγνώριση σαν κερδοσκοπικά ή διαθέσιμα προς πώληση. Αποτιμώνται στο **αναπόσβεστο κόστος**, ο εκτοκισμός γίνεται με βάση το effective interest rate και ελέγχονται για απομείωση.

**4. Χρεόγραφα διαθέσιμα προς πώληση**

Καταχωρούνται τα χρηματοοικονομικά στοιχεία που δεν αφορούν τις υπόλοιπες τρεις κατηγορίες. Τα χρεόγραφα διαθέσιμα προς πώληση αποτιμώνται στην **εύλογη αξία** με βάση κάποια ενεργό αγορά. Η διαφορά αποτίμησης καταχωρείται στα ίδια κεφάλαια (§103) μέχρι την ημερομηνία που θα πωληθεί ή θα διαγραφεί το περιουσιακό στοιχείο, οπότε το σωρευτικό ποσό που θα υπάρχει στην καθαρή θέση θα μεταφερθεί στα αποτελέσματα της χρήσης. Ο εκτοκισμός γίνεται με βάση το effective interest rate και ελέγχονται για απομείωση<sup>42</sup>. Το ποσό που έχει καταχωρηθεί στην καθαρή θέση από την αποτίμηση των διαθέσιμων προς πώληση χρεογράφων μεταφέρεται στο αποτέλεσμα με την πώληση. Ειδικότερα για το χειρισμό των μετοχών, το πρότυπο ορίζει ότι οι εισηγμένες μετοχές αποτιμώνται στην εύλογη αξία ενώ για τις μετοχές των εταιριών που δεν είναι εισηγμένες η αποτίμηση γίνεται στο κόστος.

**B. Ο διαχωρισμός των χρηματοοικονομικών στοιχείων του Παθητικού<sup>43</sup> σε **Κρατούμενα για εμπορικούς σκοπούς** (υποχρεώσεις από παράγωγα,**

---

<sup>42</sup> Αν η επιχείρηση διαπιστώσει ότι υπάρχει μία από τις παρακάτω ενδείξεις απομείωσης ενός ή ομάδας χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού πρέπει να αναγνωρίσει το ανακτήσιμο ποσό τους:

- ü Ουσιώδης οικονομική δυσχέρεια του εκδότη
- ü Αθέτηση όρων σύμβασης
- ü Παροχή από τον δανειστή ρύθμισης λόγω οικονομικής δυσχέρειας του πιστούχου
- ü Υψηλή πιθανότητα πτώχευσης του πιστούχου ή του εκδότη
- ü Αναγνώριση ζημίας από απομείωση σε προγενέστερη χρονική περίοδο
- ü Ιστορικά στοιχεία εισπραξιμότητας που δείχνουν ότι η επιχείρηση δεν θα εισπράξει το σύνολο

<sup>43</sup> Χρηματοοικονομικό στοιχείο παθητικού:

Υποχρέωση για κάθε παράδοση μετρητών ή άλλου μέσου ή ανταλλαγή χρηματοπιστωτικών μέσων με δυσμενείς όρους.

προπωλήσεις §18) και σε **Τηρούμενα στο αναπόσβεστο κόστος**. Στην πρώτη κατηγορία εντάσσονται οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που κατέχονται από μία εταιρεία με τον σκοπό της δημιουργίας κέρδους από μεταβολές στην τιμή τους (χρηματοοικονομικά παράγωγα, όπως μια θέση short σε ένα συμβόλαιο μελλοντικής εκπλήρωσης). Οι υποχρεώσεις αυτές αποτιμώνται κατά κανόνα στην πραγματική τους αξία και το αποτέλεσμα της αποτίμησης μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Στην δεύτερη κατηγορία εντάσσονται όλες οι άλλες υποχρεώσεις εκτός αυτών που δημιουργήθηκαν για εμπορικούς σκοπούς (επιταγές πληρωτέες, συναλλαγματικές πληρωτέες, δάνεια κ.τ.λ.) οι οποίες αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος τους (§93). Το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) της αποτίμησης μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσης.

- C.** Αξίζει να σημειωθεί πως το πρότυπο ορίζει σαφώς ότι στην αξία του χρηματοοικονομικού στοιχείου του ενεργητικού ή παθητικού επιρρίπτονται άμεσα οι δαπάνες συναλλαγής και οι προμήθειες χρηματοοικονομικών υπηρεσιών οι οποίες περιλαμβάνουν έξοδα και προμήθειες που πληρώνονται σε πρακτορεία, συμβούλους, μεσίτες και διαπραγματευτές, επιβαλλόμενες εισφορές από τα καταστατικά όργανα και τα Χρηματιστήρια Αξιών, φόροι μεταβιβάσεων και δικαιώματα.
- D.** Η αξία των στοιχείων που καταχωρούνται στο αναπόσβεστο κόστος υπολογίζεται με βάση τις συνθήκες που ίσχυαν (π.χ. επιτόκια) κατά την ημερομηνία που αναγνωρίστηκαν για πρώτη φορά. Η αρχή αυτή δεν εφαρμόζεται εάν τα στοιχεία αυτά έχουν προέλθει από μια εξαγορά οπότε και εμφανίζονται στις τιμές που είχαν προσδιορισθεί σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές. Επίσης, οι εκτιμήσεις για απομείωση δανείων κατά την ημερομηνία μετάβασης θα πρέπει να είναι συνεπείς με αυτές που έγιναν σε αυτή την ημερομηνία με βάση τις προηγούμενες λογιστικές αρχές.

Επίσης, σύμφωνα με τις επιταγές του Δ.Π.Χ.Π. 1, η για πρώτη φορά υιοθετούσα **δε θα καταχωρήσει στον ισολογισμό έναρξης στοιχεία τα οποία είχαν**

διαγραφεί<sup>44</sup> με βάση τις προηγούμενες λογιστικές αρχές για περιόδους που άρχιζαν πριν από την 01/01/2001 ακόμα και αν πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης με βάση το Δ.Λ.Π. 39 (εκτός και αν πληρούν τα χαρακτηριστικά καταχώρησης ως αποτέλεσμα μιας μεταγενέστερης συναλλαγής ή γεγονότος). Ωστόσο, η για πρώτη φορά υιοθετούσα πρέπει να καταχωρήσει όλα τα παράγωγα και άλλα δικαιώματα και να ενοποιήσει όλες τις ειδικού σκοπού οικονομικές μονάδες (Ε.Σ.Ο.Μ.) τις οποίες ελέγχει κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.

Στις επόμενες σελίδες παρουσιάζονται μερικά πρακτικά παραδείγματα που αφορούν τη διαδικασία μετάβασης αναφορικά με τα χρηματοπιστωτικά μέσα αλλά και την εξαίρεση που ορίζει το Δ.Π.Χ.Π. 1.

### **Παράδειγμα 1**

Η εταιρία Α υιοθετεί ως ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. την 1/1/03 (Ισολογισμός Ενάρξεως 31/12/2002) ενώ για τη χρήση του 2003 θα παρουσιάσει τις πρώτες συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. Η εταιρία έχει τον κάτωθι λογαριασμό πελατών:

Περιγραφή	Πελάτης	Υπόλοιπο	Πρόβλεψη Υποτίμησης	Υπόλοιπο
Πελάτες Εσωτερικού	A	450.000		
	B	130.000		
	Γ	340.000		
	Σύνολο	<b>920.000</b>	<b>-170.000</b>	<b>750.000</b>
Πελάτες Εξωτερικού		83.000		<b>83.000</b>

<sup>44</sup> Δ.Π.Χ.Π.1 - §27: Η για πρώτη φορά υιοθετούσα πρέπει να εφαρμόζει τις απαιτήσεις διαγραφής του Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση μελλοντικά από την ημερομηνία εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 39. Δ.Λ.Π. 39 §35: Μια επιχείρηση πρέπει να διαγράψει ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο, όταν και μόνο όταν, η επιχείρηση χάνει τον έλεγχο των συμβατικών δικαιωμάτων που συνθέτουν το χρηματοοικονομικό στοιχείο. Μια επιχείρηση χάνει τον τοιούτο έλεγχο, αν υλοποιήσει τα δικαιώματα σε οφέλη που καθορίζονται στο συμβόλαιο, τα δικαιώματα εκπνεύσουν ή η επιχείρηση εγκαταλείψει αυτά τα δικαιώματα.

Σύνολο		<b>1.003.000</b>		<b>833.000</b>
--------	--	------------------	--	----------------

Η πρόβλεψη υποτίμησης αφορά το σωρευμένο υπόλοιπο το οποίο δημιουργήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις και βασίστηκε στις φορολογικές διατάξεις με τις οποίες επιτρέπεται πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων ίση με το 35% του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών. Λόγω πτώχευσης του πελάτη β' κατά την 30/04/2003, η εταιρεία αναμένεται να εισπράξει το 50% της απαίτησής της. Επιπλέον τόσο ο πελάτης Α' όσο και ο Β' δεν αναμένεται να εξοφλήσουν πριν από το τέλος της χρονιάς. Τέλος, ο πελάτης Γ' θα πληρώσει το υπόλοιπό του σε 4 ετήσιες ισόποσες δόσεις. Σε ό,τι αφορά τους πελάτες, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 1, η εταιρία έχει τις εξής επιλογές:

**Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 1, η εταιρεία θα πρέπει να αναγνωρίσει ως χρηματοοικονομικά εργαλεία αυτά που υπάρχουν στις οικονομικές της καταστάσεις κατά την ημερομηνία μετάβασης και όχι αυτά που δεν εμφανίζονται πλέον.** Αυτό σημαίνει ότι, αν η επιχείρηση έχει πωλήσει ή διαγράψει ένα στοιχείο ενεργητικού με βάση τα προϊσχύοντα λογιστικά πρότυπα, δεν χρειάζεται να ανατρέξει στο παρελθόν και να το επανεμφανίσει (ενδεχομένως σε κάποια ακριβοδίκαιη αξία). Το πρότυπο λοιπόν ισχύει για χρηματοοικονομικά εργαλεία από την ημερομηνία μετάβασης και έπειτα και όχι αναδρομικά.

Σύμφωνα με τους ορισμούς του Δ.Λ.Π. 39, θα πρέπει να ταξινομήσει τις απαιτήσεις από πελάτες ως «δάνεια και αξίες εισπρακτέες δημιουργούμενες από την επιχείρηση». Το πρότυπο αναφέρει ότι στην κατηγορία αυτή συμπεριλαμβάνονται δάνεια και απαιτήσεις εισπρακτέες που δημιουργούνται από την επιχείρηση, δεν κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς και η επιχείρηση δεν προτίθεται να τα κρατήσει ως τη λήξη τους. Επιπλέον όμως, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 1, η καταχώρηση εξαρτάται από τις συνθήκες που ίσχυαν όταν δημιουργήθηκε η απαίτηση αυτή. Για παράδειγμα, μπορεί να φαίνεται ότι υπάρχει απαίτηση πελάτη ενώ στην πραγματικότητα να είναι προκαταβολή προμηθευτή.

Το Δ.Λ.Π. 39 αναφέρει ότι η συγκεκριμένη κατηγορία χρηματοοικονομικών εργαλείων αποτιμάται στο αναπόσβεστο κόστος με βάση τη μέθοδο του

πραγματικού επιτοκίου. Αν δεν υπάρχει σαφής περίοδος λήξης, τότε αποτιμάται στο κόστος.

Στο τέλος κάθε χρήσης γίνεται εξέταση για το αν υπάρχει απομείωση της αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Αν η εταιρεία κρίνει ότι δεν πρόκειται να εισπράξει το ποσό, όπως προέβλεπαν οι αρχικοί συμβατικοί όροι, θα πρέπει να καταχωρίσει στα αποτελέσματα τη διαφορά μεταξύ του αναπόσβεστου ποσού της απαίτησης και των μελλοντικών προεξοφλημένων ταμειακών ροών με βάση το **πραγματικό επιτόκιο** που είχε προσδιοριστεί στην αρχή. Αυτό σημαίνει ότι σε μεταγενέστερη αλλαγή της αξίας τους δε θα χρησιμοποιηθεί το τρέχον εκείνη τη στιγμή επιτόκιο αλλά το αρχικό.

Στο παραπάνω παράδειγμα η πρόβλεψη υποτίμησης που έχει σχηματίσει η εταιρεία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. διότι αφορά μια γενική πρόβλεψη. Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 1, η εταιρεία επιτρέπεται να διατηρεί τις προβλέψεις, προσαρμοσμένες όμως προς τις αρχές που προβλέπουν τα Δ.Π.Χ.Π., ενώ η απομείωση θα πρέπει να εξετάζεται ατομικά για σημαντικά στοιχεία του ενεργητικού. Κατά συνέπεια, την 1/01/2003 η εταιρεία θα διενεργήσει την κάτωθι εγγραφή:

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων	Αντιλογισμός πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων	170.000,00	
Αποτελέσματα εις νέο			170.000,00

Ας υποθέσουμε ένα πραγματικό επιτόκιο 5% (π.χ. επιτόκιο με το οποίο προκύπτει ο βραχυχρόνιος δανεισμός της. Στη συνέχεια για τον πελάτη Α και Β θα πρέπει να εμφανίσει το αναπόσβεστο κόστος της απαίτησης, καθώς επίσης και τυχόν ζημιές απομείωσης που έχουν προκύψει. Η διαφορά απομείωσης που θα προκύψει μεταξύ της αξίας της απαίτησης και του αναπόσβεστου κόστους θα είναι η ζημιά απομείωσης. Η διαφορά θα καταχωρισθεί στα αποτελέσματα επηρεάζοντας όμως το υπόλοιπο κερδών εις νέο. Για τον πελάτη Α' ισχύει προεξόφληση με βάση το πραγματικό επιτόκιο για έναν χρόνο



(450.000 / 1+0.05), ενώ για τον Β' ισχύει προεξόφληση για το 50% (130.000 – 65.000 = 65.000/ 1+0.05) της απαίτησης για το ίδιο διάστημα. Επομένως έχουμε τον κάτωθι πίνακα:

Πελάτες	Ποσό	Πραγματική αξία	Ζημιά απομείωσης
A	450.000,00	428.571,43	21.428,57
B	130.000,00	61.904,76	68.095,24

Για τον πελάτη Γ' θα πρέπει να παρουσιάσει το αναπόσβεστο κόστος προεξοφλώντας τις μελλοντικές εισπράξεις. Οπότε, ισχύουν τα κάτωθι:

					<b>Σύνολο</b>
Δόσεις	85.000	85.000	85.000	85.000	340.000
Συντελεστής προεξόφλησης	0,952	0,907	0,863	0,822	
Π.Α. ταμειακών ροών	80.952,38	77.095,50	73.427,78	69.930,06	301.405,72
Απομείωση					38.594,28

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, θα διενεργηθεί η κάτωθι εγγραφή:

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Αποτελέσματα εις νέο		128.118,09	
Πελάτες	Πελάτης A: 21.428,57 Πελάτης B: 68.095,24 Πελάτης Γ: 38.594,28		128.118,09

Στις επόμενες χρήσεις κατά την είσπραξη των σχετικών απαιτήσεων θα χρεώνεται το ταμείο με το εισπρακτέο ποσό, το οποίο θα διαχωρίζεται σε εξόφληση υπολοίπου λογαριασμού πελάτες και σε χρηματοοικονομικό έξοδο.

### **Παράδειγμα 2**

Η εταιρία Α υιοθετεί ως ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. την 1/1/03 (Ισολογισμός Ενάρξεως 31/12/2002), για τη χρήση του 2003 θα παρουσιάσει τις πρώτες συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Π., ενώ ως ημερομηνία αναφοράς ορίζεται η 31/12/2004. Με πραγματικό επιτόκιο προεξόφλησης 5%, η εταιρία έχει τον κάτωθι λογαριασμό Απαιτήσεων:

Περιγραφή	Υπόλοιπο	Αριθμός	Ποσό	Ημερομ. λήξης
Επιταγές εισπρακτέες	120.000	1	40.000	31/01/2003
		2	40.000	30/04/2003
		3	40.000	31/06/2003
			<b>120.000</b>	
Επιταγές σε καθυστέρηση	15.000	6	15.000	30/11/2002

Η επιταγή 6, λόγω πτώχευσης του πελάτη το 2003, διαγράφηκε στα αποτελέσματα της επόμενης χρήσης.

Οι επιταγές θα πρέπει να προσδιοριστούν με βάση τους ορισμούς τόσο των Προτύπων 32 και 39 όσο και του Δ.Π.Χ.Π. 1. Με βάση το Δ.Π.Χ.Π. 1 η εταιρία θα αναζητήσει το κόστος με το οποίο θα παρουσιαστούν οι συγκεκριμένες απαιτήσεις στις οικονομικές καταστάσεις στις συνθήκες που δημιούργησαν τις συγκεκριμένες απαιτήσεις. **Αυτό σημαίνει ότι, προκειμένου να θεωρηθεί η απαίτηση ως χρηματοοικονομικό εργαλείο, θα πρέπει να πληροί τον ορισμό που προβλέπει το σχετικό πρότυπο, ότι πρόκειται δηλαδή για μία σύμβαση (με την ουσιαστική και όχι την νομική έννοια) που οδηγεί στη δημιουργία ενός χρηματοοικονομικού στοιχείου ενεργητικού για τη μία**

**επιχείρηση και μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης ή στοιχείο ιδίων κεφαλαίων για την άλλη.**

Στην προκειμένη περίπτωση οι απαιτήσεις από επιταγές θα πρέπει να ταξινομηθούν ως δάνεια και απαιτήσεις εισπρακτέες που δημιουργούνται από την επιχείρηση και που θα αποτιμηθούν όπου χρειάζεται στο αποσβεστό κόστος με βάση ένα αρχικό πραγματικό επιτόκιο.

Με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ., το κονδύλι «επιταγές ή γραμμάτια εισπρακτέα σε καθυστέρηση» αφορούν γραμμάτια ή επιταγές που δεν εξοφλήθηκαν την ημερομηνία λήξης τους, εμφανίζονται δε στον ισολογισμό στην αξία κήσης τους. Με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. όμως, το ότι δεν εξοφλήθηκαν την ημερομηνία που έπρεπε σε συνδυασμό με άλλα στοιχεία, που μπορεί να προέκυψαν αναφορικά με την έκδοση αξιογράφων, αποτελούν ένδειξη απομείωσης της αξίας τους.

Για την επιταγή σε καθυστέρηση, πρέπει η εταιρία να τη θεωρήσει ως ανείσπρακτη και να επιβαρύνει τα αποτελέσματά της. Η εγγραφή παρουσιάζεται κάτωθι:

<b>Περιγραφή</b>	<b>Αιτιολογία</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
Αποτελέσματα εις νέο		15.000	
Επιταγές σε καθυστέρηση	Επιταγή Νο 6		15.000

Επίσης, η εταιρία θα πρέπει να επιλέξει αν θα καταχωρήσει τις επιταγές στο αναπόσβεστο κόστος. Αυτό σημαίνει ότι, εάν προκύπτουν σημαντικές διαφορές μεταξύ του ονομαστικού υπολοίπου της απαίτησης και του αναπόσβεστου κόστους, θα πρέπει να καταχωρίζονται στα αποτελέσματα της χρήσης ή, στην περίπτωση μας, στη χρέωση των κερδών εις νέον. Ενδεικτικά παρουσιάζεται ο πίνακας με τις προεξοφλήσεις για τις επιταγές με βάση τους μήνες λήξης:

<b>Επιταγή</b>	<b>Ποσό</b>	<b>Ημερομ. Λήξης</b>	<b>Αναπόσβεστο ποσό</b>	<b>Απομείωση</b>
1	40.000	31/01/2003		

<b>2</b>	40.000	30/04/2003	39.333,33	666,66
<b>3</b>	40.000	30/06/2003	39.000	1000
	<b>120.000</b>			<b>1.666,66</b>

Αν το ποσό θεωρείται σημαντικό, η εταιρεία θα εμφανίσει τις εν λόγω απαιτήσεις της στο αναπόσβεστο κόστος όπως φαίνεται κάτωθι:

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Αποτελέσματα εις νέο	Αναπροσαρμογή αξίας επιταγών εισπρακτέων	1.666,66	
Επιταγές εισπρακτέες			1.666,66

### **Παράδειγμα 3**

Η εταιρία Α υιοθετεί ως ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. την 1/1/03 (Ισολογισμός Ενάρξεως 31/12/2002) ενώ για τη χρήση του 2003 θα παρουσιάσει τις πρώτες συγκριτικές οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. Η εταιρία έχει τον κάτωθι λογαριασμό Χρεογράφων (34.xx):

Περιγραφή	Αξία κτήσης	Είδος	Τεμάχια	Αξία Μονάδας κτήσης	Αξία κτήσης	Πρόβλεψη υποτίμησης	Αξία 31/12/2002
Μετοχές εισηγμένες	160.000	A	2.500	36	90.000	- 30.000	60.000
		B	2.000	35	70.000	- 20.000	50.000
Μετοχές μη εισηγμένες	65.000	Γ	10.000	6,5	65.000	- 15.000	50.000
Σύνολο	225.000				225.000	- 65.000	160.000

Για τα ανωτέρω κονδύλια σημειώνονται τα ακόλουθα:

Αναφορικά με τις μετοχές εισηγμένες που αποκτήθηκαν στην τρέχουσα χρήση η πρόβλεψη υποτίμησης είναι αυτή που προέκυψε για τη χρήση. Για τα χρεόγραφα **A** και **B** χρησιμοποιήθηκε η μέση τιμή κλεισίματος μηνός Δεκεμβρίου και ήταν 24 και **25** ευρώ αντίστοιχα. Οι τιμές κλεισίματος κατά την 31/12/2002 ήταν 20 για τη μετοχή A και 40 για τη μετοχή B. Η πρόβλεψη υποτίμησης μετοχών μη εισηγμένων βασίστηκε στην εσωτερική λογιστική αξία της εταιρείας **Γ**, όπως εμφανίζεται στον ισολογισμό της 31/12/2002.

Η εταιρεία κατά την μετατροπή των πρώτων καταστάσεων της σε Δ.Π.Χ.Π. θα πρέπει να διακρίνει τα κονδύλια που αφορούν τις μετοχές της στις κατηγορίες που αναφέρει το πρότυπο και έτσι να προσδιορίσει και τον τρόπο με τον οποίο θα αποτιμηθούν και γενικότερα τον λογιστικό χειρισμό τους.

### **Μετοχές εισηγμένες**

Ένα κριτήριο για την κατηγοριοποίηση σε κατεχόμενα για εμπορικούς σκοπούς είναι η συχνή αγοραπωλησία των μετοχών και η βραχυχρόνια αποκόμιση κέρδους. Συνεπώς, αν η επιχείρηση έχει συναλλαγές σε ποσότητες ή υπάρχει συχνή εναλλαγή στο χαρτοφυλάκιά της, τότε υπάρχουν ενδείξεις που της επιτρέπουν να συμπεριλάβει τις μετοχές αυτές ως κατεχόμενες για εμπορικούς σκοπούς. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 1, η επιχείρηση θα πρέπει να χαρακτηρίσει ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού ή παθητικού μόνο εάν ισχύουν τα παρακάτω:

- Το περιουσιακό στοιχείο (ή υποχρέωση) αποκτήθηκε αποκλειστικά με σκοπό να μεταπωληθεί ή να επαναγοραστεί σύντομα.
- Το περιουσιακό στοιχείο κατά την ημερομηνία μετάβασης ήταν μέρος του χαρτοφυλακίου, το οποίο πρόσφατα διαχειριζόταν με σκοπό βραχυχρόνιο κέρδος.

Σε διαφορετική περίπτωση θεωρούμε ότι θα καταχωρισθούν ως διαθέσιμα προς πώληση περιουσιακά στοιχεία. Στην προκειμένη περίπτωση θεωρούμε ότι η

εταιρεία δεν διενεργεί συχνές αγοραπωλησίες, ότι οι μετοχές αποκτήθηκαν παλαιότερα και παρέμειναν στο χαρτοφυλάκιο (Διαθέσιμα προς πώληση).

Προκειμένου να αντικατοπτρίσει τις σωστές διακυμάνσεις στην πραγματική αξία των μετοχών, η εταιρεία θα αναπροσαρμόσει την πρόβλεψη, ώστε να απεικονίζει τη σωστή τρέχουσα αξία κατά την 01/01/2003. Η πραγματική αξία των μετοχών θα υπολογιστεί με την τιμή κλεισίματος στις 31/12/2002, ενώ τυχόν διαφορές θα αναπροσαρμόσουν τα κέρδη εις νέο:

	Τεμάχια	Αξία κτήσης	Πρόβλεψη υποτίμησης	Τρέχουσα αξία	Αξία Μονάδας κλεισίματος βάσει Δ.Λ.Π.	Τρέχουσα αξία κλεισίματος βάσει Δ.Λ.Π.	Επιπλέον πρόβλεψη αναπ/γη κέρδη εις νέο
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7) = (6) – (4)
A	2.500	90.000	- 30.000	60.000	20	50.000	- 10.000
B	2.000	70.000	- 20.000	50.000	40	80.000	30.000

Σε περίπτωση που η επιχείρηση ακολουθήσει την καταχώρηση στην καθαρή θέση, μπορεί να παρακολουθεί το κονδύλι της καθαρής θέσης.

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Αποθεματικό αναπ/γης μετοχών Α'	Αναπροσαρμογή πραγματικής αξίας μετοχής Α	10.000	
Μετοχές Α'			10.000
Μετοχές Β'	Αναπροσαρμογή πραγματικής αξίας μετοχής Α	30.000	
Αποθεματικό αναπ/γης μετοχών Β'			30.000

Για τις εγγραφές που προκύπτουν από τον παραπάνω χειρισμό προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, η οποία απεικονίζεται ως εξής:

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Φόρος εισοδήματος (έξοδο)	(30.000-10.000)*35%	7.000	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση			7.000

### Μετοχές μη εισηγμένες

Οι μετοχές αυτές δεν διαπραγματεύονται με σκοπό το βραχυχρόνιο κέρδος. Η επένδυση αυτή αποτελεί συμμετοχή στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας Γ ε ποσοστό μέχρι 10%. Ο τρόπος αποτίμησης των μετοχών αυτών δεν διαφέρει σε σχέση με τις μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και έτσι και αυτές αποτιμώνται στην εύλογη αξία. Η δυσκολία για την επένδυση αυτή έγκειται στο ότι δεν υπάρχει κάποια ενεργός αγορά, έτσι ώστε να προσδιοριστεί η εύλογη αξία της μετοχής αυτής. Στην περίπτωση αυτή το πρότυπο αναφέρει ότι, αν υπάρχει κάποιος τρόπος να προσδιοριστεί η εύλογη αξία αξιόπιστα, τότε θα αποτιμηθεί η επένδυση στην αξία αυτή, διαφορετικά θα παραμείνει στο κόστος.

Έστω λοιπόν ότι η εταιρεία Γ είναι εταιρία εξωτερικού. Για τη συγκεκριμένη εταιρεία υπάρχει εκτίμηση αξίας δύο οίκων εξωτερικού, οι οποίοι καθόρισαν την αξία την μετοχής της εταιρείας με βάση τη μέθοδο προεξόφλησης των μελλοντικών ταμειακών ροών. Η αξία προσδιορίστηκε σε 4 ευρώ η οποία πρόκειται για απομείωση της αξίας. Η αποτίμηση της μετοχής γίνεται ως εξής:

Τεμάχια	Αξία κτήσης	Πρόβλεψη υποτίμησης	Τρέχουσα αξία	Αξία Μονάδας κλεισίματος βάσει Δ.Λ.Π.	Τρέχουσα αξία κλεισίματος βάσει Δ.Λ.Π.	Επιπλέον πρόβλεψη αναπ/γη κέρδη εις νέο
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7) = (6) – (4)
10.000	65.000	- 15.000	50.000	4	40.000	- 10.000

Οι εγγραφές που θα διενεργηθούν είναι ίδιες με αυτές που ισχύουν για τις μετοχές εισηγμένες:

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Αποτελέσματα εις νέο	Αναπροσαρμογή πραγματικής αξίας μετοχής Γ	10.000	
Μετοχές Γ'			10.000
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση	(10.000)*35%	3.500	
Φόρος εισοδήματος (αποτέλεσμα)			3.500



## **9.5 Λογιστική αντιστάθμισης**

**Παράγωγο:** Είναι ένα χρηματοπιστωτικό μέσο του οποίου η αξία αλλάζει σε αντιστοιχία με τη μεταβολή προς ένα καθορισμένο επιτόκιο, τιμή αξιόγραφου, τιμή εμπορεύματος, ισοτιμίες, δείκτες κλπ. Τα παράγωγα δεν απαιτούν αρχική καθαρή επένδυση ή απαιτούν ελάχιστη αρχική καθαρή επένδυση σε σχέση άλλους τύπους συμβολαίων με παρόμοιες αντιδράσεις στη μεταβολή των συνθηκών αγοράς, και διακανονίζεται σε μελλοντική ημερομηνία

**Αντιστάθμιση** για λογιστικούς σκοπούς σημαίνει προσδιορισμός ενός ή περισσοτέρων μέσων αντισταθμίσεως ούτως ώστε η μεταβολή τους σε πραγματική αξία είναι ένας συμψηφισμός, εν όλω ή εν μέρει, προς τη μεταβολή σε πραγματική αξία ή ταμειακές ροές ενός αντισταθμισμένου στοιχείου.

**Αντισταθμισμένο Στοιχείο:** είναι ένα περιουσιακό στοιχείο, υποχρέωση, βέβαιη δέσμευση ή προβλεπόμενη μελλοντική συναλλαγή που εκθέτει την επιχείρηση την επιχείρηση σε κίνδυνο μεταβολών σε πραγματική αξία ή μεταβολών σε ταμειακές ροές και για σκοπούς αντισταθμιστικής λογιστικής προσδιορίζεται ως αντισταθμισμένο

**Μέσο αντισταθμίσεως:** Είναι ένα προσδιορισμένο παράγωγο ή ένα άλλο χρηματοοικονομικό στοιχείο (μόνο για κίνδυνο μεταβολών σε συναλλαγματικές ισοτιμίες) του οποίου η πραγματική αξία ή οι ταμειακές ροές αναμένονται να συμψηφίσουν μεταβολές στη πραγματική αξία ή ταμειακές ροές ενός καθορισμένου αντισταθμισμένου στοιχείου.

**Αποτελεσματικότητα Αντισταθμίσεως:** Είναι ο βαθμός στον οποίο ο συμψηφισμός μεταβολών σε πραγματική αξία ή ταμειακές ροές που αποδίδονται σε αντισταθμισμένο κίνδυνο επιτυγχάνεται από το μέσο αντισταθμίσεως.

Σύμφωνα με τις επιταγές του Δ.Π.Χ.Π. 1, και όπως απαιτείται από το Δ.Λ.Π. 39, μια οικονομική μονάδα κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. πρέπει να αποτιμά όλα τα παράγωγα στην εύλογη αξία, και να διαγράψει όλες τις αναβαλλόμενες ζημιές και κέρδη που προκύπτουν από παράγωγα τα οποία ήταν απεικονισμένα σύμφωνα με τις προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. ως περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις. Σαν βασική αρχή, τα παράγωγα προϊόντα θεωρούνται

ότι έγιναν όλα για κερδοσκοπικούς σκοπούς (trading) εκτός εάν αποδειχθεί ότι έγιναν για αντιστάθμιση κινδύνου και επομένως καταχωρούνται στον ισολογισμό στην εύλογη αξία τους. Όταν τα παράγωγα γίνονται μόνο για κερδοσκοπικούς λόγους, τότε η εξ'αποτιμήσεως διαφορά στην τρέχουσα αξία τους, καταχωρίζεται στα αποτελέσματα.

### **Παράδειγμα 1**

Η εταιρία Α έχει συνάψει ένα συμβόλαιο forward την 01/07/2002 και συμφωνεί να πουλήσει στη τράπεζα Β στις 31/1/2003 στο ποσό 100.000 δολαρίων με ισοτιμία δολαρίου = 1,1 ευρώ.

Η εταιρία με βάση τις προηγούμενες λογιστικές καταχωρεί το αποτέλεσμα της πράξης μόνο κατά τη λήξη του συμβολαίου. Θέλει να συνάξει τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. με ημερομηνία μετάβασης την 1/1/2003. Μέχρι και την 31/12/2003 συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις με βάση τις προηγούμενες λογιστικές αρχές. Έστω ότι η ισοτιμία στις 31/12/2002 ήταν 1 δολάριο = 1,3 ευρώ, στις 31/1/2003 ήταν 1 δολάριο = 0,99 και το επιτόκιο 4%.

### **Χειρισμός**

Για τις ανάγκες σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. η εταιρία θα πρέπει να αποτιμήσει το παράγωγο στη πραγματική του αξία στον ισολογισμό έναρξης. Η αποτίμηση του συμβολαίου, σε κάθε μία από τις αναγκαίες για τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων ημερομηνίες, είναι η ακόλουθη:

Πίνακας 1

Ημερομηνία	Αποτίμηση	Αποτέλεσμα	
01/07/2002	0,00	0,00	*Η εταιρία θα πρέπει θεωρητικά για να εκτελέσει τους όρους του συμβολαίου να κάνει τις εξής ενέργειες: αγοράζει 100.000 δολ. καταβάλλοντας 130.000 ευρώ, στη συνέχεια πουλάει τα 100.000 δολ. στη τράπεζα η οποία του δίνει πίσω 110.000 ευρώ. Έχει επομένως υποστεί ζημιά 20.000 ευρώ. Το ποσό θα πρέπει να προεξοφληθεί στη λήξη του συμβολαίου που είναι η 31/1/03 (ένας μήνας) $20.000 / (1+0,04 * 1/12) = 19.934$
31/12/2002	(*) 19.933	(19.934)	
31/1/2003	11.000	30.934	

Πίνακας 2

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Κέρδη εις νέο	Λογιστικοποίηση αγοράς δικαιώματος	19.934	
Προθεσμιακά συμβόλαια (υποχρεώσεις )			19.934

Πίνακας 3

Περιγραφή	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
Κέρδη από προθεσμιακά συμβόλαια	Λογιστικοποίηση αγοράς δικαιώματος	11.000*	
Προθεσμιακά συμβόλαια (υποχρεώσεις )		19.934	
Αποτελέσματα χρήσεως			30.934
* Η εγγραφή αυτή αντιλογίζει τα κέρδη που είχε αναγνωρίσει η εταιρία στη κατάσταση αποτελεσμάτων του 2003 μα βάση τις προηγούμενες αρχές.			

**Όταν το παράγωγο αφορά αντιστάθμιση κινδύνου, τότε ισχύουν τα εξής :**

- Δεν αναγνωρίζεται πλέον η γενική αντιστάθμιση κινδύνου, δεν είναι αποδεκτό η εσωτερική αντιστάθμιση, η αντιστάθμιση σε επίπεδα χαρτοφυλακίων που δεν μοιράζονται τον ίδιο κίνδυνο.
- Δεν γίνεται αποδεκτό η αντιστάθμιση επιτοκιακού κινδύνου στα στοιχεία που διακρατούνται έως την λήξη τους.

Αναλυτικότερα, όπως ορίζει το Δ.Π.Χ.Π. 1, για να μπορεί μια οικονομική μονάδα να αντικατοπτρίζει στον ισολογισμό ενάρξεως μια σχέση αντιστάθμισης πρέπει αυτή να πληροί τα ακόλουθα βάσει του Δ.Λ.Π. 39 κριτήρια λογιστικής αντιστάθμισης (§142):

1. Κατά την έναρξη της αντισταθμίσεως πρέπει να υπάρχει τυπική τεκμηρίωση της σχέσεως αντισταθμίσεως, της επιδίωξης της επιχείρησης ως προς τη

διαχείριση του κινδύνου και της στρατηγικής για την ανάληψη της αντισταθμίσεως. Η τεκμηρίωση πρέπει να περιλαμβάνει αναγνώριση του αντισταθμιζόντος χρηματοπιστωτικού μέσου, του αντισταθμιζόμενου στοιχείου, τη φύση του αντισταθμιζόμενου κινδύνου και πως η επιχείρηση θα εκτιμήσει την αποτελεσματικότητα του αντισταθμιζόντος χρηματοπιστωτικού μέσου στο συμψηφισμό των μεταβολών του στοιχείου και των ταμιακών ροών της συναλλαγής που είναι αποδοτές στον αντισταθμισμένο κίνδυνο.

Ενδεικτικοί της ανωτέρω απαίτησης ακολουθούν οι πίνακες:

**Πίνακας 10:**

**Μέσα αντιστάθμισης**

<b>Είδη</b>	<b>Κίνδυνοι που αντισταθμίζουν</b>
<b>Παράγωγα προϊόντα</b>	Ένα ή περισσότερα είδη κινδύνων(υπό συγκεκριμένων συνθηκών)
Εξαίρεση: Πωληθέντα Options	Μόνο αγορασθέντα Options
<b>Συνδυασμός παραγώγων προϊόντων ή αναλογία ενός παραγώγου προϊόντος</b>	Ένα ή περισσότερα είδη κινδύνων(υπό συγκεκριμένων συνθηκών)
<b>Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία Ενεργητικού</b>	Συναλλαγματικό κίνδυνο
Εξαίρεση: Μετοχές που δεν έχουν τιμή σε ενεργό αγορά και η εύλογη αξία τους δεν μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα Παράγωγα που συνδέονται με τις παραπάνω μετοχές και διακανονίζονται με παράδοση.	Δεν θεωρούνται μέσα αντιστάθμισης
Μη παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία Παθητικού	Συναλλαγματικό κίνδυνο

### Πίνακας 11:

#### Αντισταθμιζόμενα στοιχεία

<b>Είδη</b>	<b>Κίνδυνοι που αντισταθμίζονται</b>
Μη χρηματοοικονομικά στοιχεία Ενεργητικού ή Παθητικού	Ένα ή περισσότερα είδη κινδύνων
Χρηματοοικονομικά στοιχεία Ενεργητικού ή Παθητικού	Ένα ή περισσότερα είδη κινδύνων
Τμήμα της εύλογης αξίας ή των χρηματορροών χρηματοοικονομικών στοιχείων Ενεργητικού ή Παθητικού	Ένα ή περισσότερα είδη κινδύνων
Εξαιρέσεις: 1. Χρεόγραφα διακρατηθέντα μέχρι τη λήξη 2. Συμμετοχές αποτιμώμενες με τη μέθοδο της καθαρής θέσης 3. Συμμετοχές σε ενοποποιούμενες εταιρίες 4. Συμμετοχές σε θυγατρικές εξωτερικού	1. Μόνο ο συναλλαγματικός και ο πιστωτικός κίνδυνος 2. Δεν αντισταθμίζονται 3. Δεν αντισταθμίζονται 4. Μόνο ο συναλλαγματικός κίνδυνος
Μία προβλεπόμενη μελλοντική συναλλαγή	Ένα ή περισσότερα είδη κινδύνων
Εξαίρεση: Μία συναλλαγή αγοράς συμμετοχής	Μόνο ο συναλλαγματικός κίνδυνος
Ομάδες ομοειδών στοιχείων Ενεργητικού ή Παθητικού*	Ένα ή περισσότερα είδη κινδύνων

\*Δεν επιτρέπεται η αντιστάθμιση συμψηφιζόμενων θέσεων Ενεργητικού / Παθητικού. Αντ'αυτού απομονώνεται τμήμα μιας ομάδας ως αντισταθιζόμενο στοιχείο

2. Η αντιστάθμιση αναμένεται να είναι πολύ αποτελεσματική στην επίτευξη συμψηφισμού μεταβολών σε πραγματική αξία ή ταμιακές ροές αποδοτές στον αντισταθμισμένο κίνδυνο (§146). Μια αντιστάθμιση είναι υψηλά αποτελεσματική αν κατά την έναρξη και καθόλη τη διάρκεια της πράξης αντιστάθμισης, η επιχείρηση μπορεί να αναμένει ότι οι μεταβολές στην εύλογη αξία ή τις ταμειακές ροές του αντισταθμισμένου στοιχείου συμψηφίζονται σχεδόν πλήρως από τις μεταβολές στην εύλογη αξία ή τις ταμειακές ροές του μέσου αντιστάθμισης και τα πραγματικά αποτελέσματα κυμαίνονται σε ένα εύρος από το 80% ως το 125%. Εάν υπάρξει υπέρβαση αυτών των ποσοστών, τότε η παράγωγη πράξη αντιστάθμισης ΔΕΝ θεωρείται ότι έγινε για σκοπούς αντιστάθμισης. Η σχέση που πρέπει να ικανοποιείται είναι η ακόλουθη:

<p>μεταβολή στην εύλογη αξία ή τις χρηματοροές του μέσου αντιστάθμισης =80%-125% μεταβολή στην εύλογη αξία ή τις χρηματοροές του αντισταθμιζόμενου στοιχείου</p>
--

3. Για αντισταθμίσεις ταμιακών ροών, μια προβλεπόμενη συναλλαγή ως αντικείμενο αντιστάθμισης πρέπει να παρουσιάζει ένα άνοιγμα στις μεταβολές των ταμιακών ροών.
4. Η αποτελεσματικότητα της αντισταθμίσεως να μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.
5. Η αντιστάθμιση εκτιμείται σε συνεχή βάση και υπάρχει αποτελεσματικότητα καθόλη τη διάρκεια της χρήσης.

**Ο λογιστικός χειρισμός** των πράξεων αντιστάθμισης βασίζεται σε τρεις σχέσεις:

- A. Αντιστάθμιση εύλογης αξίας (Fair value hedging):. Το παράγωγο προϊόν αποτιμάται σε εύλογη αξία και απεικονίζεται στον ισολογισμό. Μεταβολές στην εύλογη αξία του παραγωγού, συμπεριλαμβανομένης της χρονικής αξίας, καταχωρούνται πάντα στα αποτελέσματα. Μεταβολές στην εύλογη

αξία των αντισταθμισμένων στοιχείων λόγω του κινδύνου αντιστάθμισης καταχωρούνται στα αποτελέσματα και αναπροσαρμόζουν το λογιστικό υπόλοιπο αυτών των στοιχείων.

**B. Αντιστάθμιση χρηματοροών (Cash flow hedging):** Αντιστάθμιση χρηματοροών είναι μια σχέση αντιστάθμισης όπου η μεταβλητότητα των ταμειακών ροών του αντισταθμιζόμενου στοιχείου αντισταθμίζεται από τις ταμειακές ροές του στοιχείου αντιστάθμισης. Δεδομένης της επαρκούς αποτελεσματικότητας της αντιστάθμισης, το παράγωγο προϊόν αποτιμάται σε εύλογη αξία, απεικονίζεται στον ισολογισμό, ενώ κάθε μεταβολή της αξίας του μεταφέρεται απευθείας στην καθαρή θέση (εδώ η καλυπτόμενη συναλλαγή δεν υφίσταται μεταβολή της εύλογης αξίας της επειδή αφορά χρηματοροή).

**C. Αντιστάθμιση επένδυσης σε εταιρεία του εξωτερικού (§127):** Κατά κανόνα ακολουθείται το Δ.Λ.Π. 21, όμως, το ποσοστό που εμπίπτει μέσα στο αποδεκτό εύρος αποτελεσματικότητας μεταφέρεται στην καθαρή θέση ενώ κάθε υπέρβαση αυτού μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

Συνοπτικά, παρουσιάζεται ο κάτωθι πίνακας:

**Πίνακας 12:**

**Λογιστική Παρακολούθηση της Αντιστάθμισης**

Είδος αντιστάθμισης	Αποτίμηση αντισταθμιζόμενου στοιχείου	Καταχώρηση κέρδους/ζημίας αντισταθμιζόμενου στοιχείου	Αποτίμηση μέσου αντιστάθμισης	Καταχώρηση κέρδους/ζημίας του αποτελεσματικού τμήματος του μέσου αντιστάθμισης	Καταχώρηση κέρδους/ζημίας του μη αποτελεσματικού τμήματος του μέσου αντιστάθμισης
Εύλογης αξίας	Σε εύλογη αξία	Στα αποτελέσματα	Σε εύλογη αξία	Στα αποτελέσματα	Στα αποτελέσματα
Χρηματοροών		Στην καθαρή θέση	Σε εύλογη αξία	Στην καθαρή θέση	Στα αποτελέσματα
Καθαρή επένδυση σε μονάδα εξωτερικού		Στην καθαρή θέση		Στην καθαρή θέση	Στα αποτελέσματα

Τέλος, όπως ορίζει το Δ.Π.Χ.Π. 1, Μια οικονομική μονάδα πρέπει να εφαρμόζει τις μεταβατικές διατάξεις του Δ.Λ.Π. 39 σε όλες τις άλλες σχέσεις αντιστάθμισης που υπήρχαν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. Συνοπτικά αναφέρονται τα κάτωθι:

- Καταχώρηση, διαγραφή, αποτίμηση και αρχές αντισταθμιστικής λογιστικής που ακολουθούνται σε οικονομικές καταστάσεις για χρήσεις πριν την 1/1/2001 δε πρέπει να αναστρέφονται και να επαναδιατυπώνονται (παρομοίως με Δ.Π.Χ.Π. 1).
- Για τις συναλλαγές που συνήφθηκαν πριν την 1/1/2001 και που η επιχείρηση καθόρισε προηγουμένως ως αντισταθμίσεις, οι προβλέψεις του Δ.Λ.Π. 39 για καταχώρηση, διαγραφή και αποτίμηση πρέπει να εφαρμόζονται μελλοντικώς. Διαφορετικώς, δεν ισχύει πράξη αντιστάθμισης (παρομοίως με Δ.Π.Χ.Π. 1).
- Κατά την πρώτη εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 39, όλα τα παράγωγα πρέπει να καταχωρηθούν στον ισολογισμό είτε ως περιουσιακά στοιχεία είτε ως υποχρεώσεις και να αποτιμώνται στην εύλογη αξία, πλην αυτών που αφορούν αντιστάθμιση κινδύνου.
- Κατά την έναρξη εφαρμογής του προτύπου, κάθε θέση του ισολογισμού στις αντισταθμίσεις πραγματικής αξίας των υπάρχοντων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων πρέπει να λογιστικοποιείται με αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας για να αντανakλά τη πραγματική αξία του αντισταθμιζόμενου μέσου.
- Αν οι λογιστικές αρχές αντιστάθμισης μιας επιχείρησης πριν την 1<sup>η</sup> εφαρμογή είχαν διακοπεί ως απαιτήσεις και υποχρεώσεις, κερδών ή ζημιών στις αντισταθμίσεις ταμιακών ροών, κατά τη 1<sup>η</sup> εφαρμογή, αυτά τα αναβαλλόμενα κέρδη ή ζημιές πρέπει να καταχωρηθούν ως ξεχωριστό στοιχείο της καθαρής θέσης, αν πληρούν κριτήρια αντιστάθμισης, και μετά να λογιστικοποιηθούν κατά την αρχική αποτίμηση του κόστους κτήσεως ή άλλη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης.



## 9.6 Εκτιμήσεις

Κατά την αποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού (όπως προβλέψεις απαξίωσης αποθεμάτων, προβλέψεις για εκκρεμείς δίκες, αποσβέσεις παγίων, προβλέψεις επισφαλειών) η διοίκηση της επιχείρησης πρέπει να διενεργήσει ορισμένες εκτιμήσεις.

Σύμφωνα με το άρθρο 31 του Δ.Π.Χ.Π. 1 οι εκτιμήσεις μιας οικονομικής μονάδος κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. **πρέπει να είναι συνεπείς με τις εκτιμήσεις που έγιναν για την ίδια ημερομηνία** σύμφωνα με τις προηγούμενες Λογιστικές Αρχές (μετά από τις πιθανές αναπροσαρμογές λόγω υιοθέτησης των Δ.Λ.Π.), εκτός και αν υπάρχει αντικειμενική απόδειξη ότι εκείνες οι εκτιμήσεις ήταν εσφαλμένες. Επομένως, ο κανόνας που εισάγεται με το πρότυπο είναι ότι οι εκτιμήσεις αυτές πρέπει να αντικατοπτρίζουν συνθήκες που υπήρχαν κατά την ημερομηνία μετάβασης στα νέα πρότυπα. Απαγορεύεται δηλαδή η αναδρομική χρήση πληροφοριών και γεγονότων που συνέβησαν μετά την ημερομηνία μετάβασης.

Η αρχή αυτή εφαρμόζεται και για τις καταστάσεις της συγκριτικής περιόδου.

Επιπλέον, ορίζεται ότι τέτοιου είδους πληροφορίες, που δυνητικά θα άλλαζαν τις εκτιμήσεις στον ισολογισμό έναρξης, πρέπει να χειρίζονται όπως τα **μη διορθωτικά γεγονότα** μετά την ημερομηνία ισολογισμού σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 10 Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού. Το Δ.Λ.Π. 10 ορίζει ότι:

Τα γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού είναι τα γεγονότα εκείνα τα οποία επέρχονται μεταξύ της ημερομηνίας του Ισολογισμού και της ημερομηνίας κατά την οποία εγκρίνονται οι οικονομικές καταστάσεις για έκδοση (σχετικά με την 1η εφαρμογή αναφερόμαστε στον Ισολογισμό ενάρξεως κατά την ημερομηνία μετάβασης). Τα γεγονότα αυτά μπορεί να είναι είτε διορθωτικά (παρέχουν απόδειξη των συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού) ή μη διορθωτικά (ενδεικτικά συνθηκών τα οποία προέκυψαν μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού).

Η επιχείρηση θα πρέπει να αναμορφώνει τις οικονομικές της καταστάσεις για μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού γεγονότα τα οποία παρέχουν απόδειξη ότι προϋπήρχαν της ημερομηνίας του Ισολογισμού. Αντίθετα δεν θα πρέπει να αναμορφώνονται οι οικονομικές καταστάσεις για γεγονότα μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού αν οι συνθήκες αυτών προέκυψαν μεταγενέστερα της ημερομηνίας του Ισολογισμού. Επιπλέον, η οικονομική μονάδα πρέπει να αντικατοπτρίσει αυτή τη νέα πληροφορία στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων (ή, αν συντρέχει περίπτωση, σε άλλη μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων) για την αμέσως επόμενη χρήση.

Επίσης, το Δ.Π.Χ.Π. 1 ορίζει ότι μια οικονομική μονάδα μπορεί να κάνει εκτιμήσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. κατά την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. οι οποίες δεν απαιτούνταν σύμφωνα με προηγούμενες Λογιστικές Αρχές. Για να επιτύχει συνέπεια με το Δ.Λ.Π. 10, εκείνες οι εκτιμήσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. πρέπει να αντικατοπτρίζουν συνθήκες που υπήρχαν την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π.

Συνοπτικά, αναφορικά με την διενέργεια των εκτιμήσεων μπορούμε να διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις:

**Περίπτωση 1:** Οι εκτιμήσεις αυτές διενεργούνταν και με τα προηγούμενα πρότυπα με παρόμοιες λογιστικές αρχές (π.χ. πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων)

Στην περίπτωση αυτή οι υπολογισμοί πρέπει να είναι συνεπείς με τις εκτιμήσεις των προηγούμενων προτύπων, εκτός αν υπάρχει αντικειμενική ένδειξη ότι οι σχετικές εκτιμήσεις ήταν λανθασμένες. Τέτοια ένδειξη μπορεί να θεωρηθεί για παράδειγμα μια παρατήρηση στο πιστοποιητικό ελέγχου, οπότε επιβεβαιώνει ότι κατά την ημερομηνία εκείνη ο υπολογισμός της εταιρίας ήταν εσφαλμένος.

Δεν επιτρέπεται να αναπροσαρμόζονται οι εκτιμήσεις με βάση πληροφορίες που αποκαλύφθηκαν μετά την ημερομηνία μετάβασης. Τα γεγονότα αυτά πρέπει να αντιμετωπίζονται ως μη διορθωτικά γεγονότα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.10.

*Παράδειγμα*

Η επιχείρηση Α παρουσιάζει τις πρώτες σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. οικονομικές καταστάσεις της την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2004 και περιέχουν συγκριτικές πληροφορίες για ένα χρόνο. Στις προηγούμενες οικονομικές καταστάσεις της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2002 και 2003 (με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ.) η επιχείρηση Α εκτίμησε την εισπραξιμότητα των απαιτήσεων της. Την 31/12/2002 προέκυψε ότι πελάτης με υπόλοιπο €50.000 αντιμετωπίζει οικονομικές δυσχέρειες και εκτιμήθηκε ότι ποσό €20.000 δεν θα εισπραχθεί οπότε διενεργήθηκε η σχετική πρόβλεψη. Την 20/7/2004 ο πελάτης πτώχευσε και ολόκληρο το ποσό θεωρείται ανεπίδεκτο εισπράξεων.

### *Χειρισμός*

Η επιχείρηση ετοιμάζοντας τον ισολογισμό έναρξης 31/12/2002 και το συγκριτικό 31/12/2003 δεν προσαρμόζει τις προηγούμενες εκτιμήσεις για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον οι εκτιμήσεις της στις 31 Δεκεμβρίου 2002 και 2003 έγιναν σε μια βάση που ήταν συναφής με τις λογιστικές μεθόδους των Δ.Π.Χ.Π. Στους υπολογισμούς της η επιχείρηση είχε λάβει υπόψη όλες τις πληροφορίες που ήταν τότε διαθέσιμες και άρα ήταν σωστοί.

Η διαφορά €30.000 μεταξύ της αρχικής προβλέψεως και του τελικού ποσού που θεωρείται μη εισπράξιμο πρέπει να αντιμετωπισθεί ως μεταβολή εκτίμησης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 και **επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης 2004.**

**Περίπτωση 2:** Εκτιμήσεις διενεργούνταν και με τα προηγούμενα πρότυπα αλλά με βάση λογιστικές αρχές που διαφέρουν σημαντικά από τα Δ.Π.Χ.Π. (π.χ. πρόβλεψη αποζημίωσης του προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης)

Προσαρμογές στις εκτιμήσεις επιτρέπονται μόνο κατά την έκταση που αντικατοπτρίζουν διαφορές στις λογιστικές αρχές.

### *Παράδειγμα*

Έστω ότι η παραπάνω επιχείρηση αναγνώριζε στις οικονομικές της καταστάσεις κάθε έτος ως πρόβλεψη αποζημίωσης το ποσό που θα καταβάλλει στους εργαζομένους που θα συνταξιοδοτηθούν την επόμενη χρήση.

### *Χειρισμός*

Η λογιστική μέθοδος που ακολουθούσε η επιχείρηση με τα προηγούμενα πρότυπα δεν είναι αποδεκτή από τα Δ.Π.Χ.Π. Έτσι υπολογίζει εκ νέου την σχετική πρόβλεψη αναδρομικά για κάθε μια ημερομηνία (31/12/2002, 31/12/2003, 31/12/2004) βάση του Δ.Λ.Π. 10.

Η σχετική όμως αναλογιστική μελέτη θα πρέπει να **αντανακλά τις συνθήκες που υπήρχαν στις αντίστοιχες ημερομηνίες**. Για παράδειγμα, θα υπολογίσει τα προεξοφλητικά επιτόκια και θα διενεργήσει αναλογιστικές παραδοχές της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2003 και 2004 που δείχνουν τις συνθήκες αγοράς για αυτές τις ημερομηνίες.

**Περίπτωση 3:** Οι εκτιμήσεις αφορούν σε στοιχεία που δεν αναγνωρίζονταν με τα προηγούμενα πρότυπα (π.χ. αναβαλλόμενη φορολογία)

Οι εκτιμήσεις αυτές δεν απαιτούνταν με τα προηγούμενα πρότυπα και διενεργούνται για πρώτη φορά σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. Και σε αυτή την περίπτωση όμως οι υπολογισμοί, συνεπείς με το Δ.Λ.Π. 10 θα πρέπει να αντανακλούν στοιχεία (όπως φορολογικοί συντελεστές και εκτίμηση δυνατότητας κερδοφορίας για συμψηφισμό ζημιών) που ίσχυαν την ημερομηνία μετάβασης.

### *Παράδειγμα*

Η παραπάνω επιχείρηση κατέχει και ενοικιάζει ένα συγκρότημα κατοικιών. Το ακίνητο αυτό απεικονίζεται στο κόστος κτήσης του. Η τρέχουσα αξία του την 21/12/2002 ήταν €1.500.000 (με βάση τιμές πωλήσεων παρόμοιων κτιρίων στην περιοχή). Την 20/2/2003 ανακοινώθηκαν έργα υποδομής στην περιοχή με αποτέλεσμα την σημαντική αύξηση των τιμών των ακινήτων.

### *Χειρισμός*

Η επιχείρηση πρέπει κάθε ημερομηνία ισολογισμού να διενεργεί εκτίμηση της πραγματικής αξίας του ακινήτου (Δ.Λ.Π. 40), εκτίμηση που δεν απαιτούνταν με τα προηγούμενα πρότυπα.

Η αξία με την οποία θα απεικονιστεί το ακίνητο την ημερομηνία μετάβασης πρέπει να αντανakλά τις συνθήκες αγοράς ακινήτων της 31/12/2002. Η αύξηση στην αξία πρέπει να αποτυπωθεί στη χρήση του 2003 οπότε και προέκυψε το σχετικό γεγονός που επηρέασε τις τιμές.

## **22. Παρουσίαση και Γνωστοποίηση (§35 - 46§)**

Η εργασία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή λόγω της πολυπλοκότητας των θεμάτων που θα κληθούν να αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις ως συνέπεια των διαφορετικών λογιστικών αρχών αλλά κυρίως των σημαντικών φορολογικών και άλλων διατάξεων, οι οποίες επηρεάζουν την έως σήμερα απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων.

Προκειμένου να επιτευχθεί ομαλά η ενσωμάτωση των λογιστικών αρχών και κανόνων που επιβάλλονται από τα Δ.Π.Χ.Π., κρίνεται σκόπιμο να δρομολογηθεί η απαραίτητη προετοιμασία από τις διοικήσεις των εταιριών σχετικά με τις αναγκαίες λογιστικές και μηχανογραφικές προσαρμογές που πρέπει να γίνουν στις εταιρίες, και την εκπαίδευση των στελεχών.

Σύμφωνα με το Πρότυπο (§35 - 37§) οι πρώτες σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδος πρέπει να περιλαμβάνουν τουλάχιστον ενός έτους συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., όπως ορίζεται από το Δ.Λ.Π. 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων»<sup>45</sup>. Επίσης, δεν είναι απαραίτητο να παρουσιάζονται επιπλέον στοιχεία – είτε σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., είτε με προηγούμενες Γ.Π.Λ.Α. – πέραν της πρώτης περιόδου για την οποία παρουσιάζουν πλήρη συγκριτική πληροφόρηση σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. Σε κάθε περίπτωση παρουσίασης στοιχείων, πρέπει να ορίζεται από την οικονομική μονάδα αφενός πότε χρησιμοποιούνται Γ.Π.Λ.Α. και αφετέρου φύση των κύριων προσαρμογών που θα έκανε για να συμμορφωθεί με τα Δ.Π.Χ.Π.

Μεταξύ άλλων, στις πρώτες συντασσόμενες με τα Δ.Π.Χ.Π. οικονομικές καταστάσεις πρέπει να περιλαμβάνονται και πληροφορίες που εξηγούν πλήρως, με επαρκείς λεπτομέρειες, πως η μετάβαση από τις προηγούμενες λογιστικές αρχές στα Δ.Π.Χ.Π. επηρέασε την οικονομική θέση, τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης.

---

<sup>45</sup> Δ.Λ.Π. 1 – Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων - §38: Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να γνωστοποιείται σε σχέση με την προηγούμενη χρήση για όλες τις αριθμητικές πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις, εκτός αν ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί διαφορετικά. Η συγκριτική πληροφόρηση πρέπει να περιλαμβάνεται στην αφηγηματική και περιγραφική πληροφόρηση, όταν είναι απαραίτητη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας χρήσεως.

Συγκεκριμένα, στο προσάρτημα πρέπει να περιλαμβάνονται οι εξής πληροφορίες:

a) Συμφωνία των ιδίων κεφαλαίων με βάση τις προηγούμενες λογιστικές αρχές και τα Δ.Π.Χ.Π. και για τις δύο από τις παρακάτω ημερομηνίες:

ü Την ημερομηνία μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. και

ü Το τέλος της τελευταίας περιόδου που παρουσιάστηκε στις πιο πρόσφατες καταστάσεις βάσει προηγούμενων λογιστικών αρχών.

b) Συμφωνία του κέρδους ή της ζημίας που παρουσιάστηκε στις τελευταίες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις με βάση προηγούμενες λογιστικές αρχές, με το κέρδος ή τη ζημία με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. για την ίδια περίοδο.

c) Εάν η εταιρεία θεωρεί την εύλογη αξία ως το αρχικό λογιστικό κόστος και ποια ήταν η διαφορά που προέκυψε.

d) Τις γνωστοποιήσεις που απαιτείται από το Δ.Λ.Π. 36 σε περίπτωση που η εταιρεία αναγνώρισε ζημίες από απομείωση στην περίοδο που αρχίζει με τη μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Π.

Τα παραπάνω ποσά πρέπει να διαχωρίζονται σε προσαρμογές λόγω λαθών τα οποία έγιναν όταν εφαρμόστηκαν προηγούμενες γενικά αποδεχτές λογιστικές πρακτικές και τα οποία προσδιορίστηκαν την ημερομηνία μεταβολής, και σε προσαρμογές λόγω εφαρμογών νέων λογιστικών μεθόδων με βάση τα νέα πρότυπα (§41).

Εφόσον μια επιχείρηση ετοιμάσει ενδιάμεσες οικονομικές γιατί είναι υποχρεωμένη από την τοπική νομοθεσία αυτές θα συνταχθούν σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 34, με την εφαρμογή των διατάξεων του Δ.Π.Χ.Π. 1 για το μέρος της περιόδου που αφορά καταστάσεις που είχαν συνταχθεί με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές (§45 - 46).

Σε μια τέτοια περίπτωση η εταιρεία θα πρέπει να παρουσιάζει τις ακόλουθες συμφωνίες:

a) Των ιδίων κεφαλαίων βάση των προηγούμενων λογιστικών αρχών σε σύγκριση με αυτά που διαμορφώθηκαν από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π.

b) Του αποτελέσματος όπως αυτό είχε προσδιοριστεί με βάση τις προηγούμενες λογιστικές αρχές σε σύγκριση με το αποτέλεσμα που προέκυψε με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π.

Κάθε μια από τις παραπάνω συμφωνίες θα πρέπει να δίνει επαρκείς πληροφορίες, ώστε να βοηθήσουν το χρήστη να καταλάβει τις ουσιαστικές προσαρμογές στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως. Η επιχείρηση πρέπει επίσης να εξηγεί και τις προσαρμογές που έχουν γίνει στην κατάσταση ταμειακών ροών. Οι συμφωνίες θα πρέπει να διακρίνονται από τις διορθώσεις λαθών που έγιναν αντιληπτά κατά την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π.

#### *Παράδειγμα*

Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας Α με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. έχουν ημερομηνία αναφοράς την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2005 και η πρώτη ενδιάμεση οικονομική κατάσταση σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 34 είναι το τρίμηνο που τελειώνει στις 31 Μαρτίου 2005. Η Α έχει ετοιμάσει τις ετήσιες καταστάσεις σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές για το έτος που τελείωσε στις 31 Δεκεμβρίου 2004 καθώς επίσης και τις τριμηνιαίες καταστάσεις κατά την διάρκεια του 2004.

#### *Χειρισμός*

Με βάση τις πρόνοιες του σχετικού προτύπου η εταιρεία Α για την τριμηνιαία κατάσταση του 2005 θα πρέπει να παρουσιάσει τις ακόλουθες συμφωνίες:

(α) την καθαρή της θέση σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές στο τέλος του συγκεκριμένου τριμήνου του 2004 με την καθαρά θέση σύμφωνα με Δ.Π.Χ.Π. για αυτήν την ημερομηνία.

(β) το κέρδος ή τη ζημιά σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές για το συγκρινόμενο τρίμηνο του 2004 με το κέρδος ή τη ζημιά σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.

Επιπρόσθετα θα πρέπει να παρουσιάσει και τις ακόλουθες συμφωνίες:



(α) την καθαρή θέση σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές κατά την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2004 και την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2004 με την καθαρά θέση σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. σε αυτές τις ημερομηνίες.

(β) το κέρδος ή τη ζημιά για το 2004 σύμφωνα με τις προηγούμενες λογιστικές αρχές, με το κέρδος ή τη ζημιά για το 2004 σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.

**23. Απλοποιημένο πρακτικό παράδειγμα μετατροπής οικονομικών καταστάσεων από Ε.Λ.Π. σε Δ.Π.Χ.Π. και συμφωνία του Λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον».**

Κατά την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π., οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να συνταχθούν και να παρουσιασθούν σαν να εφαρμόζονταν τα Δ.Π.Χ.Π. ανέκαθεν, εκτός εάν ειδικό πρότυπο επιτρέπει ή απαιτεί ειδική μεταβατική μεταχείριση ή εάν το ποσό της αναπροσαρμογής δεν μπορεί να προσδιορισθεί εύλογα. Η συγκριτική πληροφόρηση θα πρέπει και αυτή να καταρτίζεται και να παρουσιάζεται με βάση τα Δ.Π.Χ.Π.

Η εργασία της μετατροπής θα μπορούσε να διαχωριστεί σε τρία στάδια:

1. Συγκέντρωση πληροφοριών για τα θέματα που υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση από τα Δ.Π.Χ.Π. σε σχέση με τα Ε.Λ.Π.
2. Σύνταξη, τεκμηρίωση και καταχώριση των λογιστικών εγγραφών μετατροπής στο Καθολικό Φορολογικών Διαφορών σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στον σχετικό για την εισαγωγή των Δ.Π.Χ.Π. νόμο 3229.
3. Συγκέντρωση των επιδράσεων των λογιστικών εγγραφών ανά κονδύλι και κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.

**Λογαριασμός «Αποτελέσματα εις νέον»**

Κατά τη διαδικασία μετατροπής των οικονομικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. σε καταστάσεις σύμφωνες με τα Δ.Π.Χ.Π., χρησιμοποιείται ο λογαριασμός «Αποτελέσματα εις νέο» όταν απαιτείται να γίνει προσαρμογή στοιχείων των προηγούμενων χρήσεων. Απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή ώστε να λογιστικοποιούνται στον συγκεκριμένο λογαριασμό τα απαραίτητα κονδύλια και να μην χρησιμοποιείται ως λογαριασμός τακτοποίησης διαφορών σε περιπτώσεις που ο χειρισμός είναι άγνωστος.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού «αποτελέσματα εις νέο» ενάρξεως μια χρήσης, όπως διαμορφώνεται μετά τις εγγραφές μετατροπής των οικονομικών

καταστάσεων από Ε.Λ.Π. σε Δ.Π.Χ.Π., θα πρέπει να συμφωνεί με το υπόλοιπο στο οποίο κατέληξαν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης βάσει Δ.Π.Χ.Π. Επισημαίνεται ότι η συμφωνία του εν λόγω λογαριασμού είναι ιδιαίτερα σημαντική διότι συνδέεται με την ορθότητα του «Πίνακα Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων» που αποτελεί μέρος των Οικονομικών Καταστάσεων που καταρτίζονται βάσει Δ.Π.Χ.Π.

#### Πρακτικό Παράδειγμα

Έστω η εταιρία Χ διανύει την τέταρτη εταιρική της χρήση (1/1/2003 έως 31/12/2003), οι Ισολογισμοί και οι Καταστάσεις Αποτελεσμάτων των χρήσεων 2001, 2002, και 2003 σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα παρουσιάζονται στην επόμενη σελίδα:

	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>
<b>Ενεργητικό</b>			
Πάγια (Αξία κτήσης)	200.000,00	200.000,00	200.000,00
Αποσβεσθέντα πάγια	(80.000,00)	(120.000,00)	(160.000,00)
Αποθέματα	60.000,00	65.000,00	73.000,00
Απαιτήσεις	600.000,00	850.000,00	990.000,00
Μείον: Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις	(140.000,00)	(150.000,00)	(160.000,00)
Χρεόγραφα	16.875,00	18.000,00	10.000,00
Διαθέσιμα	70.000,00	50.000,00	45.000,00
<b>Σύνολο</b>	<b>726.875,00</b>	<b>913.000,00</b>	<b>998.000,00</b>
<b>Παθητικό</b>			
Μετοχικό κεφάλαιο	400.000,00	400.000,00	400.000,00
Επιχορηγήσεις	36.000,00	24.000,00	12.000,00
Κέρδη εις νέο	231.675,00	400.350,00	541.270,00
Υποχρεώσεις	59.200,00	88.650,00	44.730,00
<b>Σύνολο</b>	<b>726.875,00</b>	<b>913.000,00</b>	<b>998.000,00</b>
<b>Αποτελέσματα Χρήσης</b>			
Κύκλος εργασιών	905.000,00	980.000,00	1.010.000,00
Κόστος πωληθέντων	(450.000,00)	(515.000,00)	(583.000,00)
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	(75.000,00)	(99.000,00)	(101.000,00)
Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	(59.000,00)	(68.000,00)	(73.000,00)
Έκτακτα έσοδα	12.000,00	14.500,00	15.800,00
Έκτακτα έξοδα	(13.500,00)	(13.000,00)	(12.000,00)
Αποσβέσεις	(40.000,00)	(40.000,00)	(40.000,00)
Φόρος εισοδήματος	(97.825,00)	(90.825,00)	(75.880,00)
<b>Καθαρό αποτέλεσμα μετά φόρων</b>	<b>181.675,00</b>	<b>168.675,00</b>	<b>140.920,00</b>

Η εταιρία έχει να αντιμετωπίσει τα ακόλουθα στοιχεία που η αντιμετώπισή τους είναι διαφορετική από τα Ε.Λ.Π. στα Δ.Π.Χ.Π.:

1. Η εταιρία έχει στην κυριότητά της ένα πάγιο αξίας κτήσεως 200.000 € το οποίο αποκτήθηκε την 1/1/2000 και ο Σ.Α. σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία ορίζεται σε 20%. Για τον σκοπό της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π., η διοίκηση της εταιρίας έκρινε ότι η ωφέλιμη ζωή του παγίου ανέρχεται σε 10 έτη και η υπολειμματική του αξία στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του θα είναι 0.
2. Υποθέτουμε ότι η εταιρία δεν πραγματοποιεί αγορές και πωλήσεις στα πάγια κατά τις χρήσεις 2001, 2002 και 2003.
3. Η πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις θεωρήθηκε επαρκής και ορθά υπολογισμένη για τη χρήση 2001 και 2002 , ενώ κρίθηκε ανεπαρκής για τη χρήση 2003 κατά 30.000 €. Το ποσό της πρόβλεψης, που η διοίκηση της εταιρίας έκρινε επαρκές για τη χρήση 2003 ανέρχεται στο ύψος των 190.000 € και αφορά κατά 150.000 € την προηγούμενη χρήση. Το ποσό της πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις θα επιβαρύνει κατά 40% το κόστος πωληθέντων, κατά 30% τα έξοδα διοίκησης και κατά 30% τα έξοδα διάθεσης.
4. Στις 30/6/2000 η εταιρία έλαβε επιχορήγηση ποσού 60.000 € για την αγορά παγίου που αποκτήθηκε την 1/1/2000. Η επιχορήγηση καταχωρίστηκε στα Ίδια Κεφάλαια. Στο τέλος κάθε χρήσης μεταφέρθηκε στα έσοδα, κατ' αντιστοιχία με τις αποσβέσεις που αναλογούν στο ανωτέρω πάγιο.
5. Η εταιρία δεν έχει υπολογίσει πρόβλεψη για αποζημίωση του προσωπικού η οποία ανέρχεται για την χρήση 2001 στο ύψος των 15.000 €, εκ του οποίου ποσό 10.000 € αφορά την προηγούμενη χρήση. Το ποσό της πρόβλεψης για τη χρήση 2002 ανέρχεται σε 4.000 € και για τη χρήση 2003 σε 5.000 €.
6. Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος παραμένει σταθερός και ανέρχεται σε 35%. Για λόγους απλοποίησης υποθέτουμε ότι δεν υπάρχουν στοιχεία φορολογικής αναμόρφωσης.

7. Το υπόλοιπο κερδών μετά φόρων μεταφέρεται ολόκληρο στον λογαριασμό Ιδίων Κεφαλαίων «Αποτελέσματα εις νέο»
8. Τα κέρδη της πρώτης χρήσης ανέρχονται σε 50.000 € σύμφωνα με το ελληνικό λογιστικό πλαίσιο και σε 52.600 € σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.

Προκειμένου να καταρτίσει η εταιρία οικονομικές καταστάσεις την 31/12/2003 σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. απαιτείται να γίνουν οι ακόλουθες ενέργειες:

1. Αναπροσαρμογή όλων των κονδυλίων του Ισολογισμού ενάρξεως με ημερομηνία 01/01/2002 (31/12/2001) ώστε αυτά να είναι σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π.
2. Κατάρτιση Οικονομικών καταστάσεων με ημερομηνία 31/12/2002 με όλες τις απαραίτητες αναμορφώσεις προκειμένου αυτές να είναι σύμφωνες με τα Δ.Π.Χ.Π. Οι καταστάσεις αυτές συντάσσονται προκειμένου η επιχείρηση να παράσχει τη συγκριτική πληροφόρηση που απαιτείται.
3. Κατάρτιση Οικονομικών καταστάσεων με ημερομηνία 31/12/2003 με βάση τα Δ.Π.Χ.Π.

#### **Λογιστικές εγγραφές μετατροπής από Ε.Λ.Π. σε Δ.Π.Χ.Π.**

Η βάση για τις εγγραφές προσαρμογής που θα διενεργηθούν για τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων από Ε.Λ.Π. σε Δ.Π.Χ.Π. είναι τα υπόλοιπα των λογαριασμών όπως εμφανίζονται σε κάθε χρήση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. Επομένως για τον ισολογισμό ενάρξεως θα έχουμε τις ακόλουθες αναπροσαρμογές:

### Πίνακας 1

<b>Χρήση 2001</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
<b>1</b>		
Αποσβεσθέντα πάγια	40.000	
Αποτελέσματα εις νέο		20.000
Αποσβέσεις		20.000
<p>Το πάγιο πρέπει να αποσβένεται σύμφωνα με την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του, έτσι ώστε η δαπάνη αποσβέσεως να συσχετίζεται με τα αντίστοιχα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την χρησιμοποίησή του (Δ.Λ.Π. 16).</p> <p><b>Εγγραφή τακτοποίησης των σωρευμένων αποσβέσεων του παγίου επηρεάζοντας τα αποτελέσματα εις νέο με τη διαφορά αποσβέσεων του 2000 λόγω μετατροπής σε Δ.Π.Χ.Π. και τα αποτελέσματα της χρήσης του 2001 με τη διαφορά αποσβέσεων του 2001 λόγω μετατροπής σε Δ.Π.Χ.Π.</b></p>		
<b>2</b>		
Επιχορηγήσεις (Ίδια κεφάλαια)	60.000	
Έσοδα επομένων χρήσεων		60.000
<p>Η εμφάνιση των επιχορηγήσεων που αφορούν Ενεργητικό γίνεται είτε με την μορφή εσόδου επομένων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από την λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων (Δ.Λ.Π. 20).</p> <p><b>Εγγραφή τακτοποίησης της λήψης επιχορήγησης για αγορά παγίου.</b></p>		
<b>3</b>		
Αποτελέσματα εις νέο	12.000	
Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις	12.000	
Επιχορηγήσεις (Ίδια κεφάλαια)		24.000

Βάσει Ε.Λ.Π., προκειμένου να υπάρχει ορθολογική επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσης με τις διενεργούμενες αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων που επιχορηγήθηκαν,

διενεργείται αναλογικά μείωση των λογαριασμών επιχορήγησης, σε πίστωση του εσόδου της χρήσης.

Βάσει Δ.Π.Χ.Π., ο λογισμός στα έσοδα πρέπει να γίνεται με τρόπο συστηματικό για κάθε χρήση, συσχετίζοντας τις αντίστοιχες προς συμφητισμό δαπάνες (Δ.Λ.Π. 20).

**Αναστροφή αναλογουσών στη χρήση 2000 και 2001 επιχορηγήσεων επενδύσεων επηρεάζοντας αντίστοιχα τα αποτελέσματα εις νέο και τα αποτελέσματα της χρήσης του 2001.**

4		
Έσοδα επομένων χρήσεων	12.000	
Αποτελέσματα εις νέο		6.000
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης		6.000
<b>Αναλογούσες στη χρήση 2000 και 2001 επιχορηγήσεις επενδύσεων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. επηρεάζοντας αντίστοιχα τα αποτελέσματα εις νέο και τα αποτελέσματα της χρήσης 2001.</b>		

5		
Αποτελέσματα εις νέο	10.000	
Έκτακτα έξοδα	5.000	
Προβλέψεις		15.000
Στις περιπτώσεις συμμετοχής της εταιρείας σε "ταμείο" προγράμματος παροχών, πρέπει η εταιρεία να αναγνωρίσει με μορφή πρόβλεψης την υποχρέωση που της αναλογεί (Δ.Λ.Π.19).		
<b>Τακτοποίηση της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού επιβαρύνοντας τα αποτελέσματα της χρήσης του 2001 με το ποσό που αφορά τη χρήση και τα αποτελέσματα εις νέο με το ποσό που αφορά την προηγούμενη χρήση.</b>		

Η εγγραφή των αναβαλλόμενων φόρων μπορεί να γίνει ύστερα από κάθε εγγραφή που επηρεάζει τα αποτελέσματα χρήσης και τα αποτελέσματα εις νέο, ή συγκεντρωτικά για όλες τις επιδράσεις που αφορούν τη χρήση, όπως στο παράδειγμα. Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζεται η ανάλυση του λογαριασμού των αναβαλλόμενων φόρων ανά κονδύλι.



## Πίνακας 2

Λογαριασμός	Φορολογική βάση	Λογιστική αξία	Αναβαλλόμενος φόρος
Πάγια	120.000	160.000	- 14.000
Προβλέψεις προσωπικού	0,00	15.000	5.250
Έσοδα επομένων χρήσεων (Επιχορηγήσεις)	36.000	48.000	4.200
<b>Σύνολα</b>	<b>296.000</b>	<b>363.000</b>	<b>- 4.550</b>

Επομένως θα έχουμε την επιπλέον κάτωθι εγγραφή:

6		
Αποτελέσματα εις νέο	1.400,00	
Δαπάνη φόρου	3.150,00	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		4.550,00
<b>Καταχώρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης που προέκυψε από τις επιδράσεις των παραπάνω εγγραφών</b>		
<b>Σύνολο</b>	<b>155.550,00</b>	<b>155.550,00</b>

Οι εγγραφές προσαρμογής θα πρέπει σε κάθε χρήση να λαμβάνουν υπόψη τους τις εγγραφές που διενεργήθηκαν για τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων της προηγούμενης χρήσης επηρεάζοντας τα αποτελέσματα εις νέο.

### Πίνακας 3

<b>Αποτελέσματα εις νέο έναρξης 1/01/2001 (Ε.Λ.Π.)</b>	<b>50.000,00</b>
Σύνολο πλέον χρεώσεων 2001	(23.400)
Σύνολο πλέον πιστώσεων 2001	26.000
<b>Αποτελέσματα εις νέο έναρξης 1/01/2001 (Δ.Π.Χ.Π.)</b>	<b>52.600</b>
Αποτελέσματα χρήσης 2001 (Δ.Π.Χ.Π.)	187.525
<b>Αποτελέσματα εις νέο λήξης 31/12/2001 (Δ.Π.Χ.Π.)</b>	<b>240.125</b>

Μεταφέροντας τις συνολικές επιδράσεις των παραπάνω λογιστικών εγγραφών μετατροπής από Ε.Λ.Π. σε Δ.Π.Χ.Π., ανά λογαριασμό καταρτίζουμε τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως της χρήσης 2001 με βάση τα Δ.Π.Χ.Π.

### Πίνακας 4

	<b>2001</b>
<b>Ενεργητικό</b>	
Πάγια (Αξία κτήσης)	200.000
Αποσβεσθέντα πάγια (2000+2001 * 10%)	(40.000)
Αποθέματα	60.000
Απαιτήσεις	600.000
Μείον: Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις	(140.000)
Χρεόγραφα	16.875
Διαθέσιμα	70.000
<b>Σύνολο</b>	<b>766.875</b>
<b>Παθητικό</b>	
Μετοχικό κεφάλαιο	400.000
Κέρδη εις νέο (Συμφωνία αποτελέσματος με βάση Ε.Λ.Π. με το αποτέλεσμα που προέκυψε με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π.)	240.125
Προβλέψεις (Προσωπικού)	15.000
Υποχρεώσεις	59.200
Έσοδα επομένων χρήσεων (από τις επιχορηγήσεις)	48.000
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση (Προσωρινές Διαφορές)	4.550
<b>Σύνολο</b>	<b>766.875</b>

<b>Αποτελέσματα Χρήσης</b>	
Κύκλος εργασιών	905.000
Κόστος πωληθέντων	(450.000)
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης (από έσοδα επομένων χρήσεων)	6.000
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	(75.000)
Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	(59.000)
Έκτακτα έσοδα (Επιχορηγήσεις)	0,00
Έκτακτα έξοδα (+5.000 για προσωπικό)	(18.500)
Αποσβέσεις (10%)	(20.000)
Φόρος εισοδήματος (συμφωνία, πλέον δαπάνης φόρου)	(100.975)
<b>Καθαρό αποτέλεσμα μετά φόρων</b>	<b>187.525</b>

Αντίστοιχα, για το 2002 έχουμε τις κάτωθι αναπροσαρμογές:

#### Πίνακας 5

<b>Χρήση 2002</b>	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
<b>1</b>		
Αποσβεσθέντα	60.000	
Αποτελέσματα εις νέο		40.000
Αποσβέσεις		20.000
<b>Εγγραφή τακτοποίησης των σωρευμένων αποσβέσεων του παγίου επηρεάζοντας τα αποτελέσματα εις νέο με τη διαφορά αποσβέσεων λόγω μετατροπής σε Δ.Π.Χ.Π. και τα αποτελέσματα της χρήσης 2002 με τη διαφορά αποσβέσεων του 2002</b>		
<b>2</b>		
Επιχορηγήσεις (Ίδια κεφάλαια)	60.000	
Έσοδα επομένων χρήσεων		60.000
<b>Εγγραφή τακτοποίησης της λήψης επιχορήγησης για αγορά παγίου.</b>		
<b>3</b>		
Αποτελέσματα εις νέο	12.000	
Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις	12.000	

Επιχορηγήσεις (Ίδια κεφάλαια)		36.000
<b>Αναστροφή αναλογουσών στη χρήση 2002 και των προηγούμενων χρήσεων επιχορηγήσεων επενδύσεων επηρεάζοντας αντίστοιχα αποτελέσματα χρήσης 2002 και αποτελέσματα εις νέο.</b>		
<b>4</b>		
Έσοδα επομένων χρήσεων	18.000	
Αποτελέσματα εις νέο		12.000
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης		6.000
<b>Αναλογούσες στη χρήση 2002 και των προηγούμενων χρήσεων επιχορηγήσεις επενδύσεων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., επηρεάζοντας αντίστοιχα τα αποτελέσματα της χρήσης 2002 και τα αποτελέσματα εις νέο.</b>		
<b>5</b>		
Αποτελέσματα εις νέο	15.000	
Έκτακτα έξοδα	4.000	
Προβλέψεις		19.000
<b>Τακτοποίηση της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού επιβαρύνοντας τα αποτελέσματα της χρήσης 2002 με το ποσό που αφορά τη χρήση και τα αποτελέσματα εις νέο με το ποσό που αφορά τις προηγούμενες χρήσεις.</b>		

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζεται η ανάλυση του λογαριασμού των αναβαλλόμενων φόρων ανά κονδύλι.

#### **Πίνακας 6**

<b>Λογαριασμός</b>	<b>Φορολογική βάση</b>	<b>Λογιστική αξία</b>	<b>Αναβαλλόμενος φόρος</b>
Πάγια	80.000	140.000	- 21.000
Προβλέψεις προσωπικού	0,00	19.000	6.650
Έσοδα επομένων χρήσεων	24.000	42.000	6.300
<b>Σύνολα</b>	<b>254.000</b>	<b>351.000</b>	<b>- 8.050</b>

Επομένως θα έχουμε την επιπλέον κάτωθι εγγραφή:

<b>6</b>		
Αποτελέσματα εις νέο	4.550	
Δαπάνη φόρου	3.500	
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		8.050
<b>Καταχώρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης που προέκυψε</b>		
<b>Σύνολο</b>	<b>201.050</b>	<b>201.050</b>

Η συμφωνία του λογαριασμού αποτελέσματα εις νέο έχει ως ακολούθως:

#### **Πίνακας 7**

<b>Αποτελέσματα εις νέο έναρξης 1/01/2002 (Ε.Λ.Π.)</b>	<b>231.675</b>
Σύνολο χρεώσεων 2002	(43.550)
Σύνολο πιστώσεων 2002	52.000
<b>Αποτελέσματα εις νέο έναρξης 1/01/2002 (Δ.Π.Χ.Π.)</b>	<b>240.125</b>
Αποτελέσματα χρήσης 2002 (Δ.Π.Χ.Π.)	175.175
<b>Αποτελέσματα εις νέο λήξης 31/12/2002 (Δ.Π.Χ.Π.)</b>	<b>415.300</b>

Ως συνέπεια των ανωτέρω, καταρτίζουμε τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως της χρήσης 2002 με βάση τα Δ.Π.Χ.Π.

#### **Πίνακας 8**

	<b>2002</b>
<b>Ενεργητικό</b>	
Πάγια (Αξία κτήσης)	200.000
Αποσβεσθέντα πάγια	(60.000)
Αποθέματα	65.000

Απαιτήσεις	850.000
Μείον: Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις	(150.000)
Χρεόγραφα	18.000
Διαθέσιμα	50.000
<b>Σύνολο</b>	<b>973.000</b>
<b>Παθητικό</b>	
Μετοχικό κεφάλαιο	400.000
Κέρδη εις νέο	415.300
Προβλέψεις	19.000
Υποχρεώσεις	88.650
Έσοδα επομένων χρήσεων	42.000
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση	8.050
<b>Σύνολο</b>	<b>973.000</b>
<b>Αποτελέσματα Χρήσης</b>	
Κύκλος εργασιών	980.000
Κόστος πωληθέντων	(515.000)
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	6.000
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	(99.000)
Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	(68.000)
Έκτακτα έξοδα	2.500
Έκτακτα έξοδα	(17.000)
Αποσβέσεις	(20.000)
Φόρος εισοδήματος	(94.325)
<b>Καθαρό αποτέλεσμα μετά φόρων</b>	<b>175.175</b>

Αντίστοιχα για το 2003 έχουμε τα κάτωθι:

### Πίνακας 9

Χρήση 2003	Χρέωση	Πίστωση
<b>1</b>		
Αποσβεσθέντα	80.000	
Αποτελέσματα εις νέο		60.000

Αποσβέσεις		20.000
<b>Εγγραφή τακτοποίησης των σωρευμένων αποσβέσεων του παγίου επηρεάζοντας τα αποτελέσματα εις νέο με τη διαφορά αποσβέσεων προηγούμενων χρήσεων λόγω μετατροπής σε Δ.Π.Χ.Π., και τα αποτελέσματα της χρήσης 2003 με τη διαφορά αποσβέσεων του 2003 λόγω μετατροπής σε Δ.Π.Χ.Π.</b>		
<b>2</b>		
Κόστος πωληθέντων (40%)	12.000	
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας (30%)	9.000	
Έξοδα λειτουργίας διάθεσης (30%)	9.000	
Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις		30.000
<b>Εγγραφή τακτοποίησης της αλλαγής επισφάλειας. Οι 30.000 που αφορούν πρόβλεψη της παρούσας χρήσης επιμερίζονται ανά λειτουργία και επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης.</b>		
<b>3</b>		
Επιχορηγήσεις (Ίδια κεφάλαια)	60.000	
Έσοδα επομένων χρήσεων		60.000
<b>Εγγραφή τακτοποίησης της λήψης επιχορήγησης για αγορά παγίου.</b>		
<b>4</b>		
Αποτελέσματα εις νέο	36.000	
Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις	12.000	
Επιχορηγήσεις (Ίδια κεφάλαια)		48.000
<b>Αναστροφή αναλογουσών στη χρήση 2003 και των προηγούμενων χρήσεων επιχορηγήσεων επενδύσεων επηρεάζοντας αντίστοιχα τα αποτελέσματα της χρήσης 2003 και τα αποτελέσματα εις νέο.</b>		
<b>5</b>		
Έσοδα επομένων χρήσεων	24.000	
Αποτελέσματα εις νέο		18.000

Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης		6.000
<b>Αναλογούσες στη χρήση 2003 και των προηγούμενων χρήσεων επιχορηγήσεις επενδύσεων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., επηρεάζοντας αντίστοιχα τα αποτελέσματα της χρήσης 2003 και τα αποτελέσματα εις νέο.</b>		
<b>6</b>		
Αποτελέσματα εις νέο	19.000	
Έκτακτα έξοδα	5.000	
Προβλέψεις		24.000
<b>Τακτοποίηση της πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού επιβαρύνοντας τα αποτελέσματα της χρήσης 2003 με το ποσό που αφορά τη χρήση και τα αποτελέσματα εις νέο με το ποσό που αφορά τις προηγούμενες χρήσεις.</b>		

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζεται η ανάλυση του λογαριασμού των αναβαλλόμενων φόρων ανά κονδύλι.

#### **Πίνακας 10**

<b>Λογαριασμός</b>	<b>Φορολογική βάση</b>	<b>Λογιστική αξία</b>	<b>Αναβαλλόμενος φόρος</b>
Πάγια	40.000	120.000	- 28.000
Προβλέψεις επισφαλών	160.000	190.000	10.500
Προβλέψεις προσωπικού	0,00	24.000	8.400
Έσοδα επομένων χρήσεων	12.000	36.000	8.400
<b>Σύνολα</b>	<b>212.000</b>	<b>370.000</b>	<b>- 700</b>



Επομένως θα έχουμε την επιπλέον κάτωθι εγγραφή:

<b>7</b>		
Αποτελέσματα εις νέο	8.050	
Δαπάνη φόρου (έσοδο)		7.350
Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		700
<b>Καταχώρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης που προέκυψε από τις επιδράσεις των παραπάνω εγγραφών</b>		
<b>Σύνολο</b>	<b>274.050</b>	<b>274.050</b>

Η συμφωνία του λογαριασμού «αποτελέσματα εις νέο» έχει ως ακολούθως:

#### **Πίνακας 11**

<b>Αποτελέσματα εις νέο έναρξης 1/01/2003 (Ε.Λ.Π.)</b>	<b>400.350</b>
Σύνολο χρεώσεων 2003	(63.050)
Σύνολο πιστώσεων 2003	78.000
<b>Αποτελέσματα εις νέο έναρξης 1/01/2003 (Δ.Π.Χ.Π.)</b>	<b>415.300</b>
Αποτελέσματα χρήσης 2003 (Δ.Π.Χ.Π.)	127.270
<b>Αποτελέσματα εις νέο λήξης 31/12/2003 (Δ.Π.Χ.Π.)</b>	<b>542.570</b>

Ως συνέπεια των ανωτέρω, καταρτίζουμε τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως της χρήσης 2003 με βάση τα Δ.Π.Χ.Π.

### **Πίνακας 12**

	<b>2003</b>
<b>Ενεργητικό</b>	
Πάγια (Αξία κτήσης)	200.000
Αποσβεσθέντα πάγια	(80.000)
Αποθέματα	73.000
Απαιτήσεις	990.000
Μείον: Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις	(190.000)
Χρεόγραφα	10.000
Διαθέσιμα	45.000
<b>Σύνολο</b>	<b>1.048.000</b>
<b>Παθητικό</b>	
Μετοχικό κεφάλαιο	400.000
Κέρδη εις νέο	542.570
Προβλέψεις	24.000
Υποχρεώσεις	44.730
Έσοδα επομένων χρήσεων	36.000
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση	700
<b>Σύνολο</b>	<b>1.048.000</b>
<b>Αποτελέσματα Χρήσης</b>	
Κύκλος εργασιών	1.010.000
Κόστος πωληθέντων	(595.000)
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	6.000
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	(110.000)
Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	(82.000)
Έκτακτα έξοδα	3.800
Έκτακτα έξοδα	(17.000)
Αποσβέσεις	(20.000)
Φόρος εισοδήματος	(68.530)
<b>Καθαρό αποτέλεσμα μετά φόρων</b>	<b>127.270</b>

Το υπόλοιπο του λογαριασμού «αποτελέσματα εις νέο» την 1/1/2003 όπως διαμορφώθηκε μετά τις εγγραφές μετατροπής στη χρήση 2003 είναι ίσο με το υπόλοιπο στο οποίο κατέληξαν οι οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης βάσει Δ.Π.Χ.Π.

## ΠΗΓΕΣ

### Ιστοσελίδες

1. <http://www.ypetho.gr/ypourgeio/>
2. <http://www.euro2day.gr>
3. <http://www.ase.gr/>
4. <http://www.kathimerini.gr>
5. <http://www.express.gr>
6. <http://www.gtinet.org>
7. <http://www.actuary.gr/greek/ias.htm>
8. <http://www.pwcglobal.com/ifrs>

### Εφημερίδες

9. ΕΞΠΡΕΣ
10. Η Καθημερινή
11. Η Ναυτεμπορική

### Βιβλιογραφία – Κείμενα

12. «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο»
13. «Ε.Γ.Λ.Σ. – Εκπαιδευτικό βοήθημα» Δικαίος Π. Καούνης Επικ. Καθηγητής Λογιστικής ΤΕΙ ΠΕΙΡΑΙΑ, 1999
14. «Χρηματοοικονομική Λογιστική ΤΕΥΧΟΣ 1»: Καθηγητής Αριστοκλής Ι. Ιγνατιάδης, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
15. «Χρηματοοικονομική Λογιστική ΤΕΥΧΟΣ 2»: Καθηγητής Αριστοκλής Ι. Ιγνατιάδης, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
16. «Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Εταιρικών Επιχειρήσεων»: Καθηγητής Αριστοκλής Ι. Ιγνατιάδης, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
17. «International Accounting Standards 2003»: International Accounting Standard Board: <http://www.iasb.org>
18. «IAS explained»: International Accounting Standards Committee Staff <http://www.iasc.uk.org>
19. «International Accounting Standards»: Deloitte & Touche
20. «Understanding IAS»: PricewaterhouseCoopers
21. «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Ερμηνείες: Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής»: Βρουστούρης, Π. Κ. & Πρωτοψάλτης, Ν. Γ.
22. «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής»: Ιωάννης Λ. Φίλος
23. «Οι συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις σαν στοιχείο του Παθητικού: η άποψη των Δ.Λ.Π.»: Παναγιώτης Ζαμπέλης, Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος, Αναλογιστική Αθηνών Α.Ε.
24. «Adopting IFRS: IFRS 1 – First-time Adoption of International Financial Reporting Standards»: PricewaterhouseCoopers, Ιούνιος 2004
25. «International Financial Reporting Standards: A Pocket Guide – 2004»: PricewaterhouseCoopers, Σεπτέμβριος 2004
26. «I.F.R.S.: Πρακτικό Παράδειγμα Μετατροπής»: Δημοσιευμένα άρθρα στην εφημερίδα ΕΞΠΡΕΣ από Κ. Θεωδορακόπουλου, Κ. Μακρή, Μ.

Παπάζογλου, Α. Μουστάκη, Ν. Ιωάννου, Κ. Αντωνακάκη, , Ε. Λεωνίδου - GRAND THORNTON Α.Ε., Μάρτιος – Απρίλιος 2004.

27. «Πρώτη εφαρμογή των I.F.R.S.» : Μ. Λασσανιάνος, Ε. Μαυρομάτη, Μ. Μιχαλιός, Ελεγκτική & Λογιστική Βιβλιοθήκη της Grant Thornton

#### **ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

28. «1. Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων»
29. «8. Καθαρό κέρδος η ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους»
30. «10. Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού»
31. «12. Φόροι εισοδήματος»
32. «16. Ενσώματες ακινητοποιήσεις»
33. «18. Έσοδα»
34. «19. Παροχές σε εργαζόμενους»
35. «21. Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος»
36. «22. Ενοποιήσεις επιχειρήσεων»
37. «27. Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές»
38. «28. Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις»
39. «32. Χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση»
40. «34. Ενδιάμεση οικονομική έκθεση»
41. «36. Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων»
42. «38. Άυλα περιουσιακά στοιχεία»
43. «39. Χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση»
44. «40. Επενδύσεις σε ακίνητα»

## 24. ΠΗΓΕΣ

### I. Ελληνική Βιβλιογραφία

#### Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

1. «Δ.Λ.Π. 1. Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων»
2. «Δ.Λ.Π. 8. Καθαρό κέρδος η ζημία χρήσεως, βασικά λάθη και μεταβολές στις λογιστικές μεθόδους»
3. «Δ.Λ.Π. 10. Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού»
4. « Δ.Λ.Π. 12. Φόροι εισοδήματος»
5. « Δ.Λ.Π. 16. Ενσώματες ακινητοποιήσεις»
6. « Δ.Λ.Π. 18. Έσοδα»
7. « Δ.Λ.Π. 19. Παροχές σε εργαζόμενους»
8. « Δ.Λ.Π. 21. Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος»
9. « Δ.Λ.Π. 22. Ενοποιήσεις επιχειρήσεων»
10. « Δ.Λ.Π. 27. Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και λογιστική επενδύσεων σε θυγατρικές»
11. «Δ.Λ.Π. 28. Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις»
12. «Δ.Λ.Π. 32. Χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση»
13. «Δ.Λ.Π. 34. Ενδιάμεση οικονομική έκθεση»
14. «Δ.Λ.Π. 36. Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων»
15. «Δ.Λ.Π. 38. Άυλα περιουσιακά στοιχεία»
16. «Δ.Λ.Π. 39. Χρηματοπιστωτικά μέσα: καταχώρηση και αποτίμηση»
17. «Δ.Λ.Π. 40. Επενδύσεις σε ακίνητα»
18. Δ.Π.Χ.Π. 1: ΠΡΩΤΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ
19. Πλαίσιο Καταρτίσεως και Παρουσιάσεως των Οικονομικών Καταστάσεων

#### Βιβλιογραφία

20. «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Ερμηνείες: Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής»: Βρουστούρης, Π. Κ. & Πρωτοψάλτης, Ν. Γ.
21. «Ε.Γ.Λ.Σ. – Εκπαιδευτικό βοήθημα» Δικαίος Π. Καούνης Επικ. Καθηγητής Λογιστικής ΤΕΙ ΠΕΙΡΑΙΑ, 1999
22. «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο»
23. «Θεωρητική και Εφαρμοσμένη Λογιστική Εταιρικών Επιχειρήσεων»: Καθηγητής Αριστοκλής Ι. Ιγνατιάδης, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
24. «Χρηματοοικονομική Λογιστική ΤΕΥΧΟΣ 1»: Καθηγητής Αριστοκλής Ι. Ιγνατιάδης, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
25. «Χρηματοοικονομική Λογιστική ΤΕΥΧΟΣ 2»: Καθηγητής Αριστοκλής Ι. Ιγνατιάδης, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
26. Ιωάννης Λ. Φίλος: «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής» εκδόσεις Πάμισος 2003

#### Άρθρογραφία

27. «I.F.R.S.: Πρακτικό Παράδειγμα Μετατροπής» : Δημοσιευμένα άρθρα στην εφημερίδα ΕΞΠΡΕΣ από Κ. Θεωδορακόπουλου, Κ. Μακρή, Μ.

- Παπάζογλου, Α. Μουστάκη, Ν. Ιωάννου, Κ. Αντωνακάκη, , Ε. Λεωνίδου - GRAND THORNTON Α.Ε., Μάρτιος – Απρίλιος 2004.
28. «Η ΔΗΜΙΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΚΑΙ Η ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΤΗΣ Ε.Ε. ΓΙΑ ΤΑ Δ.Λ.Π.»: Σπύρος Λορεντζιάδης, Arthur Andersen, Ομιλία στο Χρηματιστήριο Αθηνών, Μάρτιος 2002.
  29. «Η ρύθμιση του Νόμου 3229/2004» : Άρθρο του Στέφανου Η. Μήτσιου & Ξενοφώντα Β. Παπαγιάννη, Ernst & Young, Απρίλιος 2004
  30. «Νόμος Πλαίσιο για την 1η εφαρμογή των I.F.R.S.»: Μαυρομάτης Ελευθέριος & Μιχαλιός Μανόλης, Grant – Thornton Α.Ε., Μάρτιος 2004
  31. «Οι συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις σαν στοιχείο του Παθητικού: η άποψη των Δ.Λ.Π.»: Παναγιώτης Ζαμπέλης, Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος, Αναλογιστική Αθηνών Α.Ε.
  32. «Πόσο έτοιμες είναι οι ελληνικές επιχειρήσεις να εφαρμόσουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης;»: Έρευνα της Grant Thornton και του Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Νοέμβριος 2003
  33. «Πρώτη εφαρμογή των I.F.R.S.» : Μ. Λασσανιάνος, Ε. Μαυρομάτη, Μ. Μιχαλιός, Ελεγκτική & Λογιστική Βιβλιοθήκη της Grant Thornton
  34. «Σχέδιο συζήτησης: Σύσταση Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων και άλλες συναφείς διατάξεις»
  35. Ιωάννης Δ. Ανδριτσογιάννης, Πρόεδρος της Ε.Λ.Τ.Ε., Άρθρο στην εφημερίδα ΕΞΠΡΕΣ, Φεβρουάριος, 2004.

#### **Νομοθεσία**

36. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3229/2004
37. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2992/2002
38. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 3148/2003

#### **Γραπτός Τύπος**

39. ΕΞΠΡΕΣ
40. Η Καθημερινή
41. Η Ναυτεμπορική
42. Ημερησία

## **II. Ξένη Βιβλιογραφία**

#### **Αρθρογραφία – Μελέτες**

43. «IAS explained»: International Accounting Standards Committee Staff <http://www.iasc.uk.org>
44. «Adopting IFRS: IFRS 1 – First-time Adoption of International Financial Reporting Standards»: PricewaterhouseCoopers, Ιούνιος 2004
45. «CESR consultation on a recommendation for additional guidance regarding the Transition to IFRS»: CESR, 11/2003 – 02/2004
46. «International Accounting Standards 2003»: International Accounting Standard Board: <http://www.iasb.org>
47. «International Accounting Standards»: Deloitte & Touche
48. «International Financial Reporting Standards: A Pocket Guide – 2004»: PricewaterhouseCoopers, Σεπτέμβριος 2004

49. «Planned Implementation of the IAS Regulation (1606/2002) in the EU and EEA»: European Commission, Ιούλιος 2004
50. «Understanding IAS»: PricewaterhouseCoopers
51. 13.10.2003 EL L 261/1 Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης
52. Building the European Capital Market: A review of Developments, PriceWaterHouseCoopers, <http://www.pwc.com/corporatereporting>
53. Rules of procedure for the accounting regulatory committee: ARC, 04/2003

### **Νομοθεσία**

54. Κανονισμός της Ευρωπαϊκής Επιτροπής: 1606/2002
55. Κανονισμός της Ευρωπαϊκής Επιτροπής: 1725/2002
56. Οδηγία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής: 2001/65
57. Οδηγία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής: 2003/51
58. Οδηγία της Ευρωπαϊκής Επιτροπής: 2004/707
59. Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης: 78/660
60. Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης: 83/349
61. Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης: 86/635
62. Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης: 91/674
63. Σχέδιο Έκθεσης σχετικά με τη πρόταση Κανονισμού του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου που αφορά την εφαρμογή Δ.Λ.Π.: Επιτροπή Νομικών Θεμάτων και Εσωτερικής Αγοράς, Ε.Ε., Σεπτέμβριος 2001
64. Σχόλια για ορισμένα άρθρα του κανονισμού (ΕΚ) αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 σχετικά με την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών Προτύπων: ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΤΩΝ ΕΥΡΩΠΑΪΚΩΝ ΚΟΙΝΟΤΗΤΩΝ, Βρυξέλλες, Νοέμβριος 2003

### **III. Ηλεκτρονική Βιβλιογραφία**

65. <http://euro2day.gr/articles>
66. [http://europa.eu.int/comm/internalmarket/accounting/index\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/internalmarket/accounting/index_en.htm), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Ευρωπαϊκή Ένωση
67. [http://europa.eu.int/eur-lex/el/archive/2003/l\\_26120031013el.html](http://europa.eu.int/eur-lex/el/archive/2003/l_26120031013el.html), Δ.Λ.Π. – ΜΕΔ
68. <http://www.actyary.gr/greek/ias.htm>
69. <http://www.ase.gr/>
70. <http://www.cesr-eu.org/>, Ευρωπαϊκή Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς
71. <http://www.efrag.org>
72. <http://www.euro2day.gr>
73. <http://www.europa.eu.int>, International Accounting Standards (IAS) adopted in the European Union by the European Commission: European Commission,
74. [http://www.europa.eu.int/eur-lex/en/search/search\\_lif.html](http://www.europa.eu.int/eur-lex/en/search/search_lif.html), Ευρωπαϊκές νομοθεσίες
75. <http://www.express.gr/>
76. <http://www.fasb.org> : Financial Accounting Standards Board
77. <http://www.fee.be>, The European Federation of Accountants

78. <http://www.gtinet.org>
79. <http://www.iasb.org>
80. <http://www.iasb.org/>, Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων
81. <http://www.iasplus.com>
82. <http://www.ifac.org/> International Federation of Accountants
83. <http://www.in.gr/innews/enronitis>
84. <http://www.iosco.org/>
85. <http://www.kathimerini.gr>
86. <http://www.kerdos.gr/>
87. <http://www.ml.com>
88. <http://www.pwcglobal.com/extweb/pwcpublishations.nsf/docid, PriceWaterHouseCoopers>
89. <http://www.pwcglobal.com/ifrs>
90. <http://www.soe.gr>
91. <http://www.soel.gr>
92. <http://www.ypetho.gr/ypourgeio/>