



# **ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΟΡΓΑΝΩΣΗΣ & ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

**ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ  
ΣΤΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ – ΟΛΙΚΗ  
ΠΟΙΟΤΗΤΑ  
(MBA – TQM)**

**Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Κανόνες Αποτιμήσεως των  
Περιουσιακών Στοιχείων και των Υποχρεώσεων των  
Επιχειρήσεων**

**ΒΑΣΙΛΙΚΗ Γ. ΒΑΘΡΑΚΟΓΙΑΝΝΗ**

**Πτυχιούχος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής**

**Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών**

**2006**

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καλούνται να διαδραματίσουν το ρόλο του κοινού κώδικα επικοινωνίας για τις επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο. Ο βαθμός εξάπλωσης του κοινού αυτού κώδικα, ο βαθμός αποδοχής, αλλά και η γεωγραφική κάλυψη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελούν τη βασική ιδέα της παρούσας μελέτης. Παράλληλα, παρουσιάζονται τα Πρότυπα που σχετίζονται με τον τρόπο αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων καθώς και των υποχρεώσεών τους, αναλύοντας τις ουσιαστικές διαφορές τους με τα Ελληνικά Πρότυπα, μέσα στα πλαίσια του νόμου Ν. 2190/1920.

Στο πρώτο μέρος της εργασίας γίνεται αναφορά στα βασικά σημεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, όπως επίσης στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και τις διερμηνείες τους. Επίσης, γίνεται αναφορά στην εξέλιξη του τρόπου επιλογής των Λογιστικών Προτύπων, στη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε παγκόσμιο επίπεδο, αλλά και στην εμπειρία της πρώτης εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων στις ελληνικές επιχειρήσεις.

Συγκεκριμένα, γίνεται αναφορά στην ανάγκη για λογιστική τυποποίηση και στον τρόπο με τον οποίο η ανάγκη αυτή εξελίχθηκε με την πάροδο του χρόνου τόσο σε παγκόσμιο όσο και σε ελληνικό επίπεδο. Αναφέρονται τα είδη των λογιστικών σχεδίων και περιγράφονται το νομικό πλαίσιο που διέπει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, τα μέρη του, η δομή του αλλά και οι βασικές αρχές που το διέπουν. Παράλληλα, γίνεται μία ιστορική αναδρομή της εισαγωγής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε παγκόσμιο επίπεδο και αναλύεται το θεσμικό πλαίσιο μέσα στο οποίο υιοθετήθηκαν τα πρότυπα αυτά στην Ελλάδα. Στη συνέχεια, εφόσον περιγράφονται τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της εισαγωγής των Δ.Λ.Π., αναλύονται το πλαίσιο και οι διαδικασίες μέσα στα οποία θα υιοθετηθούν Διεθνή Πρότυπα και στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

Στο επόμενο μέρος της εργασίας, περιγράφονται οι διαδικασίες και οι συνθήκες μέσα στις οποίες πραγματοποιείται σταδιακά η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Ο παγκόσμιος χάρτης τμηματοποιείται, βάσει της ομοιόμορφης εξέλιξης της εισαγωγής των νέων προτύπων, στα ακόλουθα μέρη:

- Ευρωπαϊκή Ένωση
- Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής
- Καναδάς
- Λατινική Αμερική
- Ασία και Ωκεανία
- Μέση Ανατολή
- Αφρική

Ταυτόχρονα, αναλύεται ο ρόλος και η σπουδαιότητα της πολιτιστικής διάστασης στην εναρμόνιση των Εθνικών με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ιδίως σε υποανάπτυκτες χώρες, όπου οι ιθύνοντες καλούνται κατά πρώτο λόγο να λύσουν βασικά προβλήματα διαβίωσης. Έπειτα, αναφέρονται στοιχεία ερευνών για τις νέες πρακτικές που εισάγουν τα Δ.Λ.Π. στην ελληνική πραγματικότητα, καθώς και τον βαθμό αποδοχής, προσδοκιών και ετοιμότητας των ελληνικών επιχειρήσεων.

Στο δεύτερο μέρος της εργασίας, παρουσιάζονται αρκετά αναλυτικά μέθοδοι και ορισμένοι κανόνες αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων, μέσα από το πρίσμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, αλλά και σε αντιπαράθεση με τα όσα ορίζει η Ελληνική Νομοθεσία. Συγκεκριμένα, αναλύονται οι μέθοδοι αποτίμησης:

- Των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων
- Των Ασώματων Ακινήτοποιήσεων
- Των Αποθεμάτων
- Των Συμμετοχών και των Χρεογράφων
- Των Συμμετοχών σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- Των Απαιτήσεων και των Υποχρεώσεων σε Ξένο Νόμισμα

Η εργασία καταλήγει στην αναφορά προβλημάτων και δυσκολιών που προέκυψαν και παρατηρήθηκαν μέσω της εμπειρίας από την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις ελληνικές επιχειρήσεις. Η προσπάθεια επίλυσης των ζητημάτων που δημιουργήθηκαν από τη διοίκηση των επιχειρήσεων είχε σαν αποτέλεσμα τον εμπλουτισμό των γνώσεών τους, τη δημιουργία νέων χρήσιμων πρακτικών για τα στελέχη και κατά επέκταση πολύτιμων πρακτικών για την ενημέρωση των πελατών.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ</b> .....	I
<b>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ</b> .....	II
<b>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ</b> .....	II
<b>Α΄ ΜΕΡΟΣ</b> .....	1
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ</b> .....	1
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ</b> .....	4
2.1 Η Ιστορική Εξέλιξη της Λογιστικής Τυποποίησης .....	4
2.2 Ορισμός του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου – Επιδιωκόμενοι Σκοποί.....	5
2.3 Είδη Λογιστικών Σχεδίων.....	6
2.4 Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο .....	7
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ</b> .....	13
3.1 Ιστορικό .....	13
3.2 Ορισμός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .....	14
3.3 Θεσμικό Πλαίσιο .....	15
3.4 Χρονοδιάγραμμα – Πεδίο Εφαρμογής .....	17
3.5 Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	18
3.6 Στόχος .....	20
3.7 Παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και των Διερμηνειών.....	20
3.8 Πλεονεκτήματα.....	25
3.9 Μειονεκτήματα .....	27
3.10 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και Ποιότητα .....	29
3.11 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και Μικρές/Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις.....	33
3.11.1 Εισαγωγή .....	33
3.11.2 Προβλήματα που Ανακύπτουν από την Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Μόνο στις Εισηγμένες Επιχειρήσεις .....	34
3.11.3 Αντιμετώπιση Προβλημάτων .....	37

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Η ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ**

<b>ΠΑΓΚΟΣΜΙΟ ΕΠΙΠΕΔΟ</b> .....	41
4.1 Ευρώπη .....	41
4.1.1 Η Εξέλιξη στην Επιλογή των Λογιστικών Προτύπων (1997 – 2000) .....	41
4.1.2 Σημερινή Κατάσταση .....	43
4.2. Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής .....	44
4.2.1 Σημερινή Κατάσταση .....	44
4.2.2 Σύγκλιση των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. με τα Λογιστικά Πρότυπα των Η.Π.Α. (U.S. G.A.A.P.) .....	45
4.2.3 Έξι Τομείς Σύγκλισης των Δ.Λ.Π. με τα Λογιστικά Πρότυπα των Η.Π.Α. ....	47
4.2.4 Παράγοντες που Συμβάλλουν στη Μη Ολοκληρωτική Καθιέρωση των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. στις Η.Π.Α. ....	49
4.3 Καναδάς .....	50
4.4 Κεντρική – Λατινική Αμερική .....	50
4.5 Ασία – Ωκεανία .....	50
4.6 Μέση Ανατολή .....	51
4.7 Αφρική .....	52
4.8 Συμπεράσματα .....	52
4.9 Ο Ρόλος της Πολιτιστικής Διάστασης στην Εναρμόνιση με τα Δ.Λ.Π. ....	55

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Η ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.**

<b>ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ</b> .....	61
5.1 Νέες Πρακτικές που Εισάγουν τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. ....	61
5.2 Καινοτομίες των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. ....	62
5.3 Βαθμός Αποδοχής των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. ....	63
5.4 Προσδοκίες .....	65
5.5 Βαθμός Ετοιμότητας .....	67
5.6 Απαιτούμενες Προσαρμογές .....	70
5.7 Καινούργιο Πλαίσιο Εφαρμογής .....	72
5.8 Αρνητικά Σχόλια για τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. ....	74

## **Β΄ ΜΕΡΟΣ: ΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ**

<b>ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟΝ Κ.Ν. 2190/1920 ΚΑΙ ΤΑ Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.</b> .....	77
---	----

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ** ..... 77 |

6.1 Η Έννοια των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων Βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας .....	77
---	----

6.2 Η Έννοια των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων Βάσει των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. ....	78
6.2.1 Ανταλλακτικά και Είδη Συντηρήσεως Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων .....	79
6.2.2 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις με Επιμέρους Στοιχεία Διαφορετικής Διάρκειας Ωφέλιμης Ζωής .....	79
6.2.3 Ενσώματα Στοιχεία Αποκτώμενα για Λόγους Ασφαλείας ή Περιβαντολογικούς .....	79
6.3 Η Αξία Κτήσεως των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων Βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας .....	80
6.4 Η Αξία Κτήσεως των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων Βάσει των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. ....	80
6.5 Αποτίμηση Ενσώματων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων Βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας .....	81
6.6 Αποτίμηση Ενσώματων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων Βάσει του Δ.Λ.Π. 16	83
6.7 Αναπροσαρμογή των Παγίων Βάσει των Δ.Λ.Π. ....	85
6.8 Υπεραξία που Προκύπτει από την Αναπροσαρμογή της Αξίας των Ακινήτων ....	86
6.9 Αποσβέσεις Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων .....	87
6.10 Μέθοδοι και Συντελεστές Απόσβεσης Βάσει των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. ....	90
6.11 Μέθοδοι και Συντελεστές Απόσβεσης Βάσει της Φορολογικής Νομοθεσίας.....	91
6.12 Επιχορηγήσεις Παγίων Βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας .....	92
6.13 Επιχορηγήσεις Παγίων Βάσει των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. ....	92
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ</b> .....	95
7.1 Η Έννοια των Ασώματων Ακινήτοποιήσεων .....	95
7.2 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία τα οποία Συμπεριλαμβάνονται σε Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις .....	97
7.3 Εξωτερικώς Αποκτώμενα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία .....	97
7.4 Ιδιοπαραγωγή Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων .....	99
7.4.1 Φάση Έρευνας .....	99
7.4.2 Φάση Αναπτύξεως .....	100
7.4.3 Κόστος ενός Ιδιοπαραγόμενου Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου .....	101
7.4.4 Μεταγενέστερες Δαπάνες .....	103
7.5 Απόσβεση Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων .....	103
7.5.1 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία με Περιορισμένες Ωφέλιμες Ζωές.....	104
7.5.2 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία με Αόριστες Ωφέλιμες Ζωές .....	108
7.6 Αποτίμηση Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων μετά την Αναγνώριση .....	108

7.6.1 Μέθοδος Κόστους.....	109
7.6.2 Μέθοδος Αναπροσαρμογής .....	109
7.7 Απόκτηση Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου μέσω Κρατικής Επιχορήγησης .....	111
7.8 Υπεραξία Επιχειρήσεως.....	111
7.8.1 Παράδειγμα Λογιστικής Αντιμετώπισης Υπεραξίας από Εξαγορά Επιχείρησης .....	112
7.8.2 Παράδειγμα Λογιστικής Αντιμετώπισης Υπεραξίας από Συγχώνευση Επιχείρησης .....	114
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ .....</b>	<b>118</b>
8.1 Η Έννοια των Αποθεμάτων .....	118
8.2 Η Έννοια του Κόστους των Αποθεμάτων .....	119
8.3 Η Αποτίμηση των Αποθεμάτων Απογραφής.....	120
8.4 Μέθοδοι Υπολογισμού της Τιμής Κτήσεως και Τεχνικές Αποτίμησης των Αποθεμάτων.....	120
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ .....</b>	<b>123</b>
9.1 Η Έννοια των Συμμετοχών και των Χρεογράφων Βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας.....	123
9.2 Αποτίμηση Συμμετοχών και Χρεογράφων Βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας ..	124
9.3 Αποτίμηση Συμμετοχών και Χρεογράφων Βάσει των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. ....	125
9.3.1 Χαρτοφυλάκιο Τίτλων που θα Κρατηθούν μέχρι τη Λήξη τους.....	125
9.3.2 Εμπορικό Χαρτοφυλάκιο – Επενδύσεις Αποτιμώμενες στην Εύλογη Αξία με Μεταβολές Καταχωρούμενες στα Αποτελέσματα Χρήσεως .....	126
9.3.3 Διαθέσιμο προς Πώληση Χαρτοφυλάκιο – Επενδύσεις Αποτιμώμενες στην Εύλογη Αξία με Μεταβολές Καταχωρούμενες στα Ίδια Κεφάλαια.....	126
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ .....</b>	<b>129</b>
10.1 Η Έννοια των Συγγενών Επιχειρήσεων.....	129
10.2 Αποτίμηση Συμμετοχών σε Συγγενείς Εταιρείες.....	130
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ .....</b>	<b>133</b>
11.1 Οι Συναλλαγές των Επιχειρήσεων σε Ξένο Νόμισμα .....	133
11.2 Συναλλαγές Χρηματικών Στοιχείων σε Ξένο Νόμισμα .....	134
11.3 Χρηματικά Στοιχεία σε Ξένο Νόμισμα που Διακανονίζονται σε Μεταγενέστερη Χρήση .....	135

11.4 Συναλλαγές Μη Χρηματικών Στοιχείων σε Ξένο Νόμισμα.....	136
11.5 Αποτίμηση Περιουσιακών Στοιχείων και Υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. ....	136
11.6 Αποτίμηση Περιουσιακών Στοιχείων και Υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. κατά τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.....	137
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12: ΕΠΙΛΟΓΟΣ</b> .....	140
12.1 Προβλήματα που Προέκυψαν από την Πρώτη Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα.....	140
12.2 Θετικές Αλλαγές - Μείωση της Δυνατότητας Χρήσης της "Δημιουργικής Λογιστικής" με την Εφαρμογή των Δ.Λ.Π.....	142
12.3 Προτεινόμενα Θέματα προς Μελέτη.....	147
<b>ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ</b> .....	150
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b> .....	151
ΕΛΛΗΝΙΚΗ .....	151
ΞΕΝΗ.....	152
<b>ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ</b> .....	153
ΕΛΛΗΝΙΚΗ .....	153
ΞΕΝΗ.....	155
<b>ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b> .....	157
<b>ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ</b> .....	158



## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Ευχαριστίες θα ήθελα να δώσω στον επιβλέποντα καθηγητή της παρούσας εργασίας κύριο Πάγγειο Ιωάννη, καθώς και σε όλους τους διδάσκοντες του Μεταπτυχιακού Προγράμματος για την προσπάθειά τους να μας μεταδώσουν γνώσεις από την πολυετή εμπειρία τους.

## ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

		σελίδα
Πίνακας 1	Τα Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα	20
Πίνακας 2	Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που έχουν Εκδοθεί έως Σήμερα	22
Πίνακας 3	Οι Διερμηνείες των Δ.Λ.Π.	23
Πίνακας 4	Οι Ισχύουσες Διερμηνείες των Δ.Π.Χ.Π.	24
Πίνακας 5	Καινοτομίες που Εισάγουν τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.	62

## ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

		σελίδα
Γράφημα 1	Χρονική Τάση Επιλογής Λογιστικών Προτύπων από τις Ευρωπαϊκές Εισηγμένες στο Ν.Υ.Σ.Ε. Επιχειρήσεις	42

## Α΄ ΜΕΡΟΣ

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Το σύγχρονο διεθνοποιημένο οικονομικό περιβάλλον, αλλά και η οικουμενοποίηση στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης της κυκλοφορίας του κεφαλαίου είναι πλέον μία πραγματικότητα. Οι υπεύθυνοι της οικονομίας καλούνται να χαράξουν και να επιβάλλουν κοινές κατευθυντήριες γραμμές σύνταξης, κοινό κώδικα ανάγνωσης της ταυτότητας έκαστης οικονομικής οντότητας εισηγμένης τουλάχιστον σε κάποια Χρηματιστηριακή Αγορά. Οι επιχειρήσεις από τη μεριά τους, καλούνται να επανατοποθετήσουν την κουλτούρα και την στρατηγική τους σε αυτό το καινούργιο περιβάλλον.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης αποτελούν τις κοινές κατευθυντήριες γραμμές της λογιστικής πραγματικότητας. Ήδη από το 1973, η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εργαζόταν για τη διαμόρφωση και δημοσίευσή τους με σκοπό την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων βάσει εναρμονισμένων κανόνων λογιστικής και ομογενοποιημένων διαδικασιών.

Έτσι, οι επιχειρήσεις χρησιμοποιώντας κοινές αρχές και κανόνες παρουσίασης των χρηματοοικονομικών δεδομένων και της δομής τους, έχουν πλέον στα χέρια τους ένα πολύτιμο εργαλείο στην προσπάθειά τους να μετρήσουν τις δυνάμεις τους και να ανταγωνιστούν σε ένα παγκόσμιο επίπεδο. Η εξάπλωση των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής έχει συμβάλλει και αναμένεται ότι θα συνεχίσει να προσφέρει στην τόνωση της αγοράς κεφαλαίων και των επενδυτικών κινήσεων σε διεθνές επίπεδο. Συνεπώς, οι επιχειρήσεις έχουν ευκολότερη πρόσβαση σε νέες χρηματιστηριακές αγορές και στη σύναψη συνεργασιών με ξένες εταιρίες.

Επίσης, η ευρεία χρήση της δημιουργικής λογιστικής (“creative accounting”) που συνδέεται άμεσα με διεθνή λογιστικά σκάνδαλα, όπως για παράδειγμα αυτό που αποκαλύφθηκε στην εταιρία Enron, αποτελεί έναν ακόμη λόγο για τον οποίο όλο και περισσότερα κράτη υιοθετούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Με τον όρο «δημιουργική λογιστική» εννοούμε τη σκόπιμη αποφυγή υφιστάμενων κανονισμών ή τη σκόπιμη εκμετάλλευση της έλλειψης κανονισμών για την επίτευξη συγκεκριμένου αποτελέσματος ή την παρουσίαση συγκεκριμένης εικόνας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Τονίζεται ότι η εφαρμογή της δημιουργικής λογιστικής δεν αποτελεί κατά ανάγκη και παρανομία ή απόκλιση από τα Εθνικά ή τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Παράλληλα, η κρίση της εμπιστοσύνης των επενδυτών προς την ελληνική χρηματιστηριακή αγορά κατά την περίοδο 1998 – 1999, που ακόμη μία φορά οφείλεται σε επιχειρηματικά σκάνδαλα, συνέβαλλε στο να δημιουργηθεί πιο έντονη η ανάγκη για υιοθέτηση ενός αυστηρότερου και πιο αξιόπιστου συστήματος λογιστικής αποτύπωσης στη χώρα μας.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καλύπτουν σε μεγάλο βαθμό την ανάγκη αυτή παρέχοντας καλύτερη και πρόσθετη πληροφόρηση. Αποτέλεσμα όλων αυτών είναι να εξασφαλίζεται σε αρκετά μεγάλο βαθμό η διαφάνεια που απαιτούν επενδυτές, πιστωτές και αναλυτές, καθώς και να διεξάγονται αξιόπιστα συμπεράσματα που βοηθούν στη βελτίωση της επικοινωνίας και της συνεργασίας. Γίνεται, τελικά, αντιληπτό ότι η διεθνής επιχειρηματική κοινότητα βρίσκεται σε μία μεταβατική εποχή όπου διαμορφώνονται νέοι κανόνες και διαδικασίες οι οποίες θα διέπουν τη δράση της.

Αναμφίβολα, η διαδικασία μετάβασης στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν είναι εύκολη και απαιτεί από όλους τους εμπλεκόμενους υψηλό βαθμό ενημέρωσης. Στην ευκολότερη μετάβαση ότι αφορά στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων συνέβαλε σε σημαντικό βαθμό η εναρμόνιση και η προσαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και του Δικαίου των εταιριών ως προς τις Οδηγίες που έχει καταρτίσει η Ε.Ε.. Οι Οδηγίες (directives) αυτές έχουν ως εξής:

- 1<sup>η</sup> Οδηγία (68/151/ΕΟΚ), η οποία αναφέρεται στη δημοσιότητα και την ακυρότητα των εταιριών
- 2<sup>η</sup> Οδηγία (77/91/ΕΟΚ), η οποία αναλύει θέματα συστάσεως Ανωνύμων Εταιριών

- 3<sup>η</sup> Οδηγία (78/855/ΕΟΚ), η οποία αναλύει θέματα συγχώνευσης Ανωνύμων Εταιριών
- 4<sup>η</sup> Οδηγία (78/660/ΕΟΚ), που καθορίζει ομοιόμορφο τρόπο κατάρτισης των Ετήσιων Οικονομικών Καταστάσεων των εταιριών
- 6<sup>η</sup> Οδηγία (82/891/ΕΟΚ), για τη διάσπαση των Ανωνύμων Εταιριών
- 7<sup>η</sup> Οδηγία (83/349/ΕΟΚ), για τους Ενοποιημένους Ισολογισμούς
- 8<sup>η</sup> Οδηγία (84/253/ΕΟΚ), η οποία αναφέρεται στον έλεγχο των Ετήσιων και Ενοποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων.

Η πρώτη εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου πραγματοποιήθηκε το 1984, ενώ σε πλήρη εφαρμογή τέθηκε το 1987. Από τη χρονική αυτή περίοδο μέχρι και τις μέρες μας δεν έχει πραγματοποιηθεί καμία ουσιαστική τροποποίηση. Αντίθετα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αλλάζουν, βελτιώνονται ακόμη και καταργούνται με γρήγορους ρυθμούς. Η ανάγκη αυτή για αναθεώρηση και συμπλήρωση των λογιστικών αρχών διαδραμάτισε ουσιαστικό ρόλο στην υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. στη χώρα μας.

Σίγουρα όμως, τα εμπόδια που εμφανίζονται κατά τη φάση της μετάβασης από το Ε.Γ.Λ.Σ. στα Δ.Λ.Π. είναι πολλά, παρά το γεγονός ότι ενσωματώθηκαν στο Ελληνικό Δίκαιο οι Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Άλλωστε, οι συγκεκριμένες Οδηγίες αναφέρονται σε ορισμένα λογιστικά γεγονότα και καλύπτουν μέρος των αναγκών των επιχειρήσεων για λογιστική αποτύπωση.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

### 2.1 Η Ιστορική Εξέλιξη της Λογιστικής Τυποποίησης

Η Λογιστική δημιουργήθηκε για να καλύψει ανάγκες του οικονομικού βίου και εξελίχθηκε κάτω από την επίδραση των μεταβολών που σημειώθηκαν στο οικονομικό περιβάλλον και την επιστημονική σκέψη. Παίρνουμε ως ορόσημο το έτος 1495 κατά το οποίο, σύμφωνα με τους ιστορικούς της Λογιστικής, έχουμε τις πρώτες αναφορές για διαμόρφωση της διγραφικής μεθόδου στις εμπορικές πόλεις της Ιταλίας (Βενετία, Γένοβα, Φλωρεντία). Διαπιστώνουμε λοιπόν πως τη χρονική εκείνη περίοδο η Λογιστική πέρασε ένα πρώτο στάδιο βραδείας εξέλιξεως, κατά το οποίο διαμόρφωσε ορισμένους εμπειρικούς κανόνες τήρησης βιβλίων και τελειοποίησε τεχνικές απεικονίσεως των οικονομικών γεγονότων ασκώντας, στα πλαίσια της οικονομικής μονάδας, λειτουργία μνήμης και αποδείξεως με την νομική έννοια του όρου.

Το πέρασμα της Λογιστικής σε μία δεύτερη περίοδο σημειώνεται στις αρχές του αιώνα μας, όταν η πολιτική του κρατικού παρεμβατισμού και της διευθυνόμενης οικονομίας έθεσαν τις οικονομικές μονάδες μπροστά σε νέες ανάγκες, τονίζοντας τον κοινωνικό χαρακτήρα της ιδιωτικής οικονομικής δραστηριότητας. Έτσι, το 1909 πρώτος ο G. Faure μιλάει για τη θεωρητική ανωτερότητα του πλήρους σχεδιασμού της λογιστικής πρακτικής σε σχέση με την απλή ορθολογική κατάταξη των λογαριασμών. Σε πιο πρακτικό επίπεδο κινήθηκε ο H. Blairon, ο οποίος το 1921 κατάρτισε το πρώτο σχέδιο λογαριασμών της βιομηχανικής Λογιστικής. Ακολούθησε ο γερμανός E. Schmalebach<sup>1</sup>, με την κατάρτιση του πρώτου γενικού λογιστικού σχεδίου με άρτια επιστημονική θεμελίωση το 1927 (Πηγή: Παπαναστασάτος Α., Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδ. Σταμούλης, Πειραιάς, 1992, σελ. 22).

---

<sup>1</sup> E. Schmalebach: Ιδιωτικοοικονομολόγος καθηγητής. Το 1927 πρότεινε Λογιστικό Σχέδιο με άρτια επιστημονική θεμελίωση, το οποίο όμως δεν εφαρμόστηκε άμεσα. Αποτέλεσε πάντως τη βάση του Λογιστικού Σχεδίου που επιβλήθηκε το 1937 στη Γερμανία με πρωτοβουλία του τότε υπουργού Goering (του οποίου πήρε το όνομα και έγινε γνωστό ως σχέδιο Goering).

Ο λογιστικός σχεδιασμός βρίσκει πρόσφορο έδαφος ανάπτυξης σε οικονομίες που σχεδιάζονται, κατευθύνονται και ελέγχονται από το κράτος. Δεν είναι λοιπόν καθόλου παράξενο το ότι το πρώτο γενικό λογιστικό σχέδιο εφαρμόστηκε στη Σοβιετική Ένωση το 1928, ενώ το 1937 εφαρμόστηκε το λογιστικό σχέδιο του Schmalebach στη Γερμανία. Ακολουθούν και άλλες χώρες όπως η Γαλλία, η Αυστρία, η Ελβετία και η Σουηδία.

## **2.2 Ορισμός του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου – Επιδιωκόμενοι Σκοποί**

Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι ένα σύνολο αρχών και κανόνων που επιτρέπουν σε όλες τις οικονομικές μονάδες, οι οποίες εμπίπτουν στο πεδίο της εφαρμογής του, να χειρίζονται κατά ομοιόμορφο τρόπο παρόμοια λογιστικά γεγονότα και να συντάσσουν λογιστικές καταστάσεις ομοιόμορφες ως προς την εμφάνιση και το περιεχόμενο κάθε κονδυλίου (Πηγή: Παπαναστασάτος Α., Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδ. Σταμούλης, Πειραιώς, 1992, σελ. 18).

Με την κατάρτιση γενικού ή ειδικού λογιστικού σχεδίου επιδιώκονται οι παρακάτω σκοποί:

### I. Από την άποψη της Εθνικής Οικονομίας

1. Η εξασφάλιση ομοιογενών, ορθών και ακριβών στοιχείων, για τον προγραμματισμό της γενικής οικονομικής πολιτικής της χώρας.
2. Η απλούστευση και η αποτελεσματική άσκηση των κάθε είδους ελέγχων (διαχειριστικών, φορολογικών, αγορανομικών).
3. Η ευχερής συγκέντρωση πληροφοριών.
4. Η διευκόλυνση οικονομικών αναλύσεων και μελετών.
5. Η παροχή ακριβών και ομοιόμορφων στοιχείων για την άσκηση πιστωτικής πολιτικής.
6. Η διευκόλυνση της επικοινωνίας με την εξασφάλιση κοινής ορολογίας.
7. Η εύκολη ενημέρωση των μετόχων και του επενδυτικού κοινού.

### II. Από την άποψη της Ιδιωτικής Οικονομίας

1. Η κατάργηση του αυτοσχεδιασμού.
2. Η καλύτερη και ορθολογικότερη λογιστική και διαχειριστική οργάνωση και η μείωση του λειτουργικού κόστους.

3. Η διευκόλυνση της εφαρμογής σύγχρονων μεθόδων διεξαγωγής της λογιστικής.
4. Η τυποποίηση των λογιστικών καταστάσεων όχι μόνο από άποψη εμφάνισης αλλά και στο ουσιαστικό τους περιεχόμενο.
5. Η παροχή ορθών και συνεπών στοιχείων και πληροφοριών στα όργανα της διοίκησης.
6. Η προστασία των οικονομικών μονάδων από τυχόν αυθαιρεσίες των φορολογικών οργάνων.
7. Η παροχή ομοιόμορφων στοιχείων προς τις τράπεζες για τον έλεγχο της πιστοληπτικής ικανότητας της οικονομικής μονάδας.
8. Η παροχή ορθών και ομοιόμορφων στοιχείων και πληροφοριών στις διοικήσεις των επαγγελματικών οργανώσεων.

### **2.3 Είδη Λογιστικών Σχεδίων**

Με κριτήριο το πεδίο εφαρμογής τους, τα Λογιστικά Σχέδια διακρίνονται:

I. Σε:

- Κρατικά, όσα δηλαδή καταρτίζονται και εφαρμόζονται με την πρωτοβουλία της πολιτείας, όπως για παράδειγμα το σοβιετικό.
- Ιδιωτικά, όσα καταρτίζονται και εφαρμόζονται με την πρωτοβουλία των ιδιωτών, όπως το ελβετικό.

II. Σε:

- Υποχρεωτικά, όσα καταρτίζονται και εφαρμόζονται μετά από πολιτειακή εντολή, όπως το σοβιετικό και το γερμανικό.
- Προαιρετικά, όσα καταρτίζονται και εφαρμόζονται από τις οικονομικές μονάδες μετά από αποδοχή τους και χωρίς επιβολή, όπως είναι το Ε.Γ.Λ.Σ..

III. Σε:

- Γενικά, όσα δηλαδή καταρτίζονται είτε σαν υποχρεωτικά είτε σαν προαιρετικά είτε από την πολιτεία είτε από τους ιδιώτες και προορίζονται να εξυπηρετούν όλες τις οικονομικές μονάδες μίας χώρας ή Κοινότητας. Τα Γενικά Λογιστικά Σχέδια μπορούν να διακριθούν και σε:

- Εθνικά, όταν πρόκειται να εφαρμοστούν σε όλες τις οικονομικές μονάδες μίας εθνικής οικονομίας και



- Διεθνικά, όταν φιλοδοξούν να εφαρμοστούν στα πλαίσια υπερεθνικών οικονομικών ενοτήτων.
- Κλαδικά, τα οποία καταρτίζονται σύμφωνα με τις ιδιαιτερότητες των οικονομικών μονάδων ενός κλάδου.

#### **2.4 Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο**

Η χώρα μας για αρκετά χρόνια παρέμεινε έξω από τις εξελίξεις που πραγματοποιήθηκαν στα λογιστικά δεδομένα. Σχετική νομοθεσία με την τήρηση λογιστικών βιβλίων, ως τα πρώτα μεταπελευθερωτικά χρόνια, ήταν σχεδόν ανύπαρκτη. Αρχικά, είχε οριστεί το Ν.Δ. 578/1948, το οποίο επέβαλλε την τήρηση ορισμένων βιβλίων και αντικαταστάθηκε το 1952 από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων. Επίσης, υπήρχαν και ορισμένες διατάξεις λογιστικού περιεχομένου που αφορούσαν Ανώνυμες Εταιρίες και Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης.

Μέσα σε ένα τέτοιο θεσμικό πλαίσιο ήταν φυσικό στα λογιστήρια των περισσότερων ελληνικών επιχειρήσεων να επικρατεί κατάσταση λογιστικής ανομοιογένειας και αυτοσχεδιασμού. Για αυτό και η ιδέα της λογιστικής τυποποίησης άρχισε να κερδίζει έδαφος στη χώρα μας με γρήγορους ρυθμούς. Η γραφειοκρατία και η δύσκολη πολιτική κατάσταση της χώρας, όμως, δεν άφησαν περιθώρια άμεσης υλοποίησης της ιδέας αυτής.

Ύστερα από προσπάθειες πολλών ετών, ο θεσμός του γενικού λογιστικού σχεδίου εισάγεται στην Ελλάδα το 1980. Το περιεχόμενο του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.), αλλά και η ημερομηνία προαιρετικής εφαρμογής του, η 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 1982, δημοσιεύθηκαν με το υπ' αριθμό 1123/15.12.1980 Προεδρικό Διάταγμα.

Ο θεσμός του λογιστικού σχεδίου καθιερώθηκε στη χώρα μας με το άρθρο 47 του Ν. 1041/1980, ενώ τα άρθρα 48 και 49 που ακολουθούν ορίζουν την έννοια, τον σκοπό, τα μέρη και το περιεχόμενό του. Αρχικώς, είχε κριθεί ότι η εφαρμογή του σχεδίου θα έπρεπε να είναι προαιρετική, ώστε να υπάρξει ένα διάστημα εξοικειώσεως των οικονομικών μονάδων προς τις νέες αντιλήψεις. Έτσι, λίγα χρόνια αργότερα με τα

αντίστοιχα Προεδρικά Διατάγματα (Π.Δ. 409/1986, 419/1986, 498/1987) εναρμονίστηκε η ελληνική νομοθεσία περί Α.Ε. και Ε.Π.Ε. με τις κοινοτικές οδηγίες και κατέστη υποχρεωτική η εφαρμογή μεγάλου τμήματος του σχεδίου. Τελικά, με το άρθρο 7 του Ν. 1882/1990 έγινε υποχρεωτική η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. από όλες τις εταιρίες που σύμφωνα με το νόμο υπόκεινται στον έλεγχο του Σώματος Ορκωτών Λογιστών.

Για την εξασφάλιση της εφαρμογής της λογιστικής τυποποίησης έχουν θεσπιστεί τα εξής όργανα (Ν. 1819/1988):

1. Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.ΣΥ.Λ.),
2. Η Διεύθυνση Λογιστικής Τυποποίησης,
3. Η Επιτροπή Επιλύσεως Λογιστικών Αμφισβητήσεων (Ε.Ε.Λ.Α.),
4. Τα Όργανα ελέγχου εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ..

Τέλος, ο νόμος δεν έχει καθορίσει ποια θα είναι τα συγκεκριμένα κλαδικά σχέδια που θα πρέπει να καταρτισθούν, σύμφωνα με τις λογιστικές ιδιορρυθμίες των διάφορων παραγωγικών κλάδων. Η Ομάδα Εργασίας Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, η οποία είχε καταρτίσει το Ε.Γ.Λ.Σ., έπειτα από μελέτη κατέληξε στο συμπέρασμα ότι θα πρέπει να καλυφθούν από κλαδικά σχέδια οι:

- Επιχειρήσεις Ιδιωτικής Ασφαλίσεως,
- Τραπεζικές Επιχειρήσεις,
- Ασφαλιστικά Ταμεία (κύριας και επικουρικής ασφαλίσεως, Πρόνοιας, Υγείας, Αλληλοβοήθειας με μορφή Ν.Π.Δ.Δ.),
- Ν.Π.Δ.Δ. (Δήμοι, Κοινότητες, Νοσοκομεία, Ιδρύματα κ.α.).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. χωρίζεται σε πέντε μέρη, τα οποία είναι τα ακόλουθα:

- Μέρος Πρώτο: Βασικές αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.. Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών.
- Μέρος Δεύτερο: Γενική Λογιστική.
- Μέρος Τρίτο: Λογαριασμοί Τάξεως.
- Μέρος Τέταρτο: Οικονομικές Καταστάσεις – Αριθμοδείκτες.
- Μέρος Πέμπτο: Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. έχει υιοθετήσει τις ακόλουθες παραδοχές της λογιστικής επιστήμης:

- Αρχή της αυτονομίας. Σύμφωνα με την αρχή αυτή το Ε.Γ.Λ.Σ. χωρίζεται σε τρία μέρη που δουλεύουν ανεξάρτητα μεταξύ τους: τη χρηματοοικονομική λογιστική, τη λογιστική κόστους και τους λογαριασμούς τάξεως.
- Αρχή της κατ'είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, μέσα στη χρήση, οι παραπάνω λογαριασμοί δέχονται μόνο χρεοπιστώσεις και αντιλογισμούς, απαγορευμένων των εσωτερικών διακινήσεων και μεταφορών.
- Αρχή της καταρτίσεως του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με λογιστικές εγγραφές. Ο συγκεκριμένος λογαριασμός καταρτίζεται με τη λογιστική μεταφορά σε αυτόν στο τέλος της χρήσεως, κατ'είδος, των αρχικών και τελικών αποθεμάτων, των αγορών και των οργανικών εσόδων και εξόδων.
- Γενικές αρχές τηρήσεως των λογαριασμών, οι οποίες έχουν ως εξής:
  1. ύπαρξη Παραστατικού,
  2. στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας καταχωρούνται τουλάχιστον ο αύξοντας αριθμός του παραστατικού και σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή,
  3. για τους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας είναι υποχρεωτική η τήρηση αναλυτικών μερίδων σε καρτέλες,
  4. παρέχεται η ευχέρεια στις οικονομικές μονάδες να ενημερώνουν μόνο τους λογαριασμούς της προτελευταίας βαθμίδας (περιληπτικούς) μόνο με τη συνολική κίνηση τόσο της χρέωσης όσο και της πίστωσης, των αντίστοιχων λογαριασμών της τελευταίας βαθμίδας (αναλυτικών) με την προϋπόθεση ότι αυτή η ενημέρωση θα γίνεται τουλάχιστον στο τέλος κάθε μήνα (Πηγή: Χέβας Δ. – Παπαδάκη Α., Γενικό Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδ. Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα, 2000, σελ. 14,15).

Η λογιστική τυποποίηση, δηλαδή το λογιστικό σχέδιο βασίζεται κυρίως στο σχέδιο λογαριασμών (Σ.Λ.) και σχέδιο λογαριασμών είναι η συστηματική και ορθολογική κατάταξη των λογαριασμών της λογιστικής σε ομάδες ομοιογενών στοιχείων (λογαριασμών) σε πίνακα. Στην ουσία το σχέδιο λογαριασμών είναι μέρος του Λογιστικού Σχεδίου.

Στο τρόπο διάρθρωσης και στην κατάρτιση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, ιδιαίτερα ισχυρή υπήρξε η επιρροή της γαλλικής αντίληψης περί λογιστικής τυποποίησης. Έτσι, όλοι οι λογαριασμοί διακρίνονται σε λογαριασμούς ουσίας και σε λογαριασμούς τάξεως. Οι λογαριασμοί ουσίας συνθέτουν το λογιστικό κύκλωμα της Γενικής (Χρηματοοικονομικής) και αυτό της Αναλυτικής Λογιστικής (Λογιστικής Κόστους)<sup>2</sup>. Τελικά, οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί κατατάσσονται κατά το δεκαδικό σύστημα στις ακόλουθες ομάδες:

Ομάδα 1<sup>η</sup> (κωδικός αριθμός 1): Πάγιο Ενεργητικό

Ομάδα 2<sup>η</sup> (κωδικός αριθμός 2): Αποθέματα

Ομάδα 3<sup>η</sup> (κωδικός αριθμός 3): Απαιτήσεις και Διαθέσιμα

Ομάδα 4<sup>η</sup> (κωδικός αριθμός 4): Καθαρή Θέση – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Ομάδα 5<sup>η</sup> (κωδικός αριθμός 5): Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

Ομάδα 6<sup>η</sup> (κωδικός αριθμός 6): Οργανικά Έξοδα κατ'είδος

Ομάδα 7<sup>η</sup> (κωδικός αριθμός 7): Οργανικά Έσοδα κατ'είδος

Ομάδα 8<sup>η</sup> (κωδικός αριθμός 8): Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων

Ομάδα 9<sup>η</sup> (κωδικός αριθμός 9): Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως

Ομάδα 10<sup>η</sup> (κωδικός αριθμός 0): Λογαριασμοί Τάξεως

Το Ε.Γ.Λ.Σ. επέλεξε ένα μικτό σύστημα ταξινόμησης των λογαριασμών. Ακολούθησε τη δεκαδική ταξινόμηση μόνο ως προς τις ομάδες και τους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς, ενώ για τους δευτεροβάθμιους υιοθέτησε εκατονταδική ταξινόμηση. Κατά τον τρόπο αυτό κάθε ομάδα αποτελείται από δέκα πρωτοβάθμιους λογαριασμούς. Οι πρωτοβάθμιοι χαρακτηρίζονται από διψήφιο αριθμό, του οποίου το πρώτο ψηφίο είναι ο κωδικός της ομάδας και το δεύτερο δηλώνει τη σειρά του λογαριασμού μέσα στην ομάδα. Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο έχει αφήσει σε κάθε ομάδα ένα τουλάχιστον πρωτοβάθμιο λογαριασμό κενό, ώστε να χρησιμοποιηθεί για να καλύψει μελλοντικές πληροφοριακές ανάγκες. Η χρησιμοποίησή του επιτρέπεται μόνο κατόπιν σχετικής γνωμάτευσης του Ε.ΣΥ.Λ..

<sup>2</sup> Επισημαίνεται ότι οι λογαριασμοί ουσίας δε συλλειτουργούν με τους λογαριασμούς τάξεως. Επίσης, δεν επιτρέπεται η συλλειτουργία των λογαριασμών των λογιστικών κυκλωμάτων της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής, σύμφωνα με βασική αρχή της αυτονομίας τους που επιβάλλει το Ε.Γ.Λ.Σ..

Κάθε πρωτοβάθμιος λογαριασμός αναπτύσσεται σε 100 δευτεροβάθμιους. Για την κωδικαρίθμηση ενός δευτεροβάθμιου, αρκεί στον κωδικό του πρωτοβάθμιού του να παραθέσουμε ένα διψήφιο τμήμα, από 00 έως 99. Έτσι, οι δευτεροβάθμιοι του λογαριασμού 20 μπορούν να κωδικαριθμηθούν από 20.00 έως 20.99. Για τους λογαριασμούς από την τρίτη βαθμίδα και έπειτα, παρέχεται η ευχέρεια να ταξινομούνται ελεύθερα, κατά οποιοδήποτε σύστημα εξυπηρετεί καλύτερα την οικονομική μονάδα.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

**Βιβλιογραφία Κεφαλαίου 2**

- **Χέβας Λ. Δημοσθένης – Παπαδάκη Ι. Αφροδίτη**, *Γενικό Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα, 2000, σελ. 10, 11, 14, 15, 17, 18.
- **Παπάς Α. Αντώνης**, *Χρηματοοικονομική Λογιστική – Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα*, Τόμος Α΄, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα, 1998, σελ. 85, 92 – 95, 96 – 102.
- **Παπαναστασάτος Σπ. Αναστάσιος**, *Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Πειραιάς, 1992, σελ. 15 – 27, 29 – 46, 151.
- **Παπαδημητρόπουλος Θ. Άγγελος**, *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Προτάσεις καλύτερης εφαρμογής του (Ιδιαίτερα για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις)*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 1992, σελ. 11, 12, 15 – 17, 22, 23.
- Ιστοσελίδα **Φορολογική – Λογιστική Πύλη Ενημέρωσης**: [www.gus.gr](http://www.gus.gr)
- Ιστοσελίδα οικονομικής εφημερίδας «**Ημερίσια**»: [www.imerisia.gr](http://www.imerisia.gr)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

### 3.1 Ιστορικό

Παρά το γεγονός ότι η σύνταξη ενός Διεθνούς Λογιστικού Σχεδίου δεν είναι απλό εγχείρημα, οι σχετικές προσπάθειες δεν έχουν λείψει. Μία σημαντική προσπάθεια καταρτίσεως Διεθνούς Λογιστικού Σχεδίου είχε αναληφθεί, στις δεκαετίες '50 - '60, από τη Διεθνή Επιτροπή Επαγγελματιών Λογιστών, με έδρα τις Βρυξέλλες. Η Επιτροπή αυτή είχε κατορθώσει να ολοκληρώσει το έργο της παρουσιάζοντας πρότυπο σχέδιο που στηριζόταν στις αντιλήψεις περί κύκλου της οικονομίας και των εννέα νόμων από τους οποίους διέπεται ο κύκλος αυτός, του γάλλου οικονομολόγου Joseph Antonioz. Το έργο όμως αυτό, δεν τέθηκε ποτέ σε εφαρμογή.

Το 1953, η Ευρωπαϊκή Ένωση Πραγματογνομώνων Λογιστών είχε αναλάβει την πρωτοβουλία να εκπονήσει Πανευρωπαϊκό Λογιστικό Σχέδιο, χωρίς η προσπάθεια αυτή να καταλήξει σε συγκεκριμένα αποτελέσματα. Επίσης, στους κόλπους της Ε.Ο.Κ. είχε τεθεί αρκετές φορές το θέμα συντάξεως λογιστικού σχεδίου κοινού για τα κράτη – μέλη, χωρίς όμως κάτι τέτοιο να έχει σημαντικές πιθανότητες να υλοποιηθεί. Αντί λογιστικού σχεδίου, η Ε.Ο.Κ. κατάρτισε κατευθυντήριες οδηγίες (directives), όπως η 4<sup>η</sup>, που καθορίζει ομοιόμορφο τρόπο συντάξεως και εμφανίσεως των δημοσιευμένων ετήσιων λογιστικών καταστάσεων (Πηγή: Παπαναστασάτος Α., Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Εκδ. Σταμούλης, Πειραιάς, 1992, σελ. 25). Επίσης, τον Ιούνιο του 1973 συστήθηκε η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – I.A.S.C.). Σκοπός της Επιτροπής είναι η διαμόρφωση και η δημοσίευση, σε ευρύτερο επίπεδο, λογιστικών προτύπων αποκαλούμενων «International Accounting Standards – I.A.S.».

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

στις 13 Ιουνίου 2000 εκδόθηκε ανακοίνωση της Επιτροπής με τίτλο «Στρατηγική χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της Ευρωπαϊκής Ένωσης: η μελλοντική πορεία», όπου προτεινόταν να καταστεί υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης να καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 2005.

### **3.2 Ορισμός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα πλαίσιο αρχών λογιστικής αποτίμησης και απεικόνισης των συναλλαγών και της εν γένει χρηματοοικονομικής κατάστασης μίας εταιρίας, αποτελούν δε τους κανόνες επί τη βάση των οποίων συντάσσονται οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Η υποχρέωση εφαρμογής των Δ.Λ.Π. εκτείνεται τόσο στις απλές όσο και στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και σε οποιαδήποτε άλλη οικονομική κατάσταση που η δημοσίευσή της είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή των νέων προτύπων καθίσταται υποχρεωτική ακόμη και για τις θυγατρικές εταιρίες των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών (Πηγή: Ζέρβα Χ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Υποχρέωση ή Δυνητική Ευχέρεια;», Δικαιόγραμμα, Τεύχος 5, Οκτώβριος – Δεκέμβριος 2005, σελ. 40).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εκδίδονταν μέχρι το 2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – I.A.S.C.). Σύμφωνα με τη νέα οργανωτική δομή η έκδοση προτύπων πέρασε στην ευθύνη του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – I.A.S.B.). Επίσης, τον Μάρτιο του 2001 αποφασίστηκε ότι όλα τα πρότυπα που θα εκδίδονται πλέον από το I.A.S.B., θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards). Τα Πρότυπα αντίθετα που είχαν εκδοθεί κατά την περίοδο 1973 – 2001, ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards).



### **3.3 Θεσμικό Πλαίσιο**

Εν έτη 2002, και ύστερα από την ανακοίνωση της Επιτροπής, το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης εξέδωσε τον Κανονισμό 1606/19.7.2002 (έγκριση: συναπόφαση COD/2001/0044), και εν συνεχεία τον 2238/2004, για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., προβλέποντας την υποχρεωτική υιοθέτηση των Προτύπων που εγκρίθηκαν από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, με πρώτη εφαρμογή στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 1/1/2005 – 31/12/2005. Παράλληλα, παρέχει και τη δυνατότητα στα κράτη μέλη να επιβάλλουν ή να επιτρέπουν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τις εγχώριες επιχειρήσεις, ακόμη και στην περίπτωση που δεν είναι υποχρεωτική η εφαρμογή τους. Ο Κανονισμός αυτός δημοσιεύτηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, αριθ. L 243, 11.9.2002.

Παρά το γεγονός ότι ο Κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ήταν άμεσα εφαρμοστέος και δεν απαιτούνταν μεταφορά του στο εσωτερικό δίκαιο των κρατών μελών, στις αρχές του 2004, ψηφίστηκαν στη χώρα μας οι Νόμοι 3229/2004 και 3301/2004, με τους οποίους προστέθηκε το νέο κεφάλαιο 15 στον κωδ. Ν. 2190/1920 για τα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα». Με τους νόμους αυτούς επικυρώθηκε το αντικείμενο του Κανονισμού, να ισχύσουν δηλαδή στα κράτη της Ε.Ε. τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. από την 1.1.2005.

Μέχρι πρόσφατα ο ελληνικός επιχειρηματικός κόσμος ήταν εξοικειωμένος με το Ν. 2190/1920, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, τα Κλαδικά Λογιστικά Πρότυπα (Τράπεζες, Ασφαλιστικές Εταιρείες, Ο.Τ.Α., Ν.Π.Δ.Δ.) και τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για την απόδοση των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών. Η Ελλάδα, ψηφίζοντας τους καινούριους νόμους, επιφυλάσσει για τους πολίτες της ένα δυαδικό λογιστικό σύστημα, δηλαδή αφενός το προϊσχύσαν καθεστώς του Ν.2190/1920 με τους κανόνες του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) και αφετέρου τα Δ.Λ.Π.. Η χρήση των Δ.Λ.Π. είναι υποχρεωτική για τις εισηγμένες επιχειρήσεις και προαιρετική για όλες τις υπόλοιπες. Παρόμοια στάση κράτησαν και άλλες Λογιστικές Επιτροπές κρατών – μελών της Ε.Ε.. Το 2003, για παράδειγμα, η Πορτογαλική Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (Comissão de Normalização Contabilística) πρότεινε

ένα δυαδικό λογιστικό μοντέλο στις πορτογαλικές επιχειρήσεις<sup>3</sup> (Πηγή: Fontes, Rodrigues, Craig, “Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards”, Accounting Forum, Volume 29, Issue 4, December 2005, p. 416).

Επίσης, ο υπ’ αριθμόν 1725/2003 Κανονισμός της Επιτροπής της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 261 της 31.10.2003), της 29<sup>ης</sup> Σεπτεμβρίου 2003, υιοθετεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, καθώς και τις συναφείς ερμηνείες τους, επιβεβαιώνοντας κατά αυτόν τον τρόπο την υποχρεωτική εφαρμογή τους από το οικονομικό έτος 2005, σύμφωνα με τον γενικό κανονισμό για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αριθ. 1606/2002. Η θέσπιση αυτού του κανονισμού αποτελεί συνέχεια της ομόφωνης έγκρισης των Δ.Λ.Π. από την Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων. Τέλος, προβλέπεται ότι η Επιτροπή θα εξετάσει τη λειτουργία των μηχανισμών και των διαδικασιών μετά την εφαρμογή τους, το αργότερο μέχρι το δεύτερο εξάμηνο του 2007.

Η δημιουργία και συντήρηση ενός διαφανούς και σταθερού κανονιστικού πλαισίου εταιρικής διακυβέρνησης και πληροφοριοδότησης συνθέτει στόχο πρώτιστης προτεραιότητας για την Ελληνική Κυβέρνηση. Ο στόχος αυτός υπηρετείται με το άρθρο 13 του Ν. 3229/2004 όπου παρέχεται η δυνατότητα, υπό προϋποθέσεις, της προαιρετικής εφαρμογής των Δ.Λ.Π. και απαλείφονται:

1. αντιφάσεις μεταξύ των υφιστάμενων διατάξεων του κωδ. Ν. 2190 και των Δ.Λ.Π. (κυρίως ως προς τους κανόνες αποτίμησης) και
2. οι συνεπακόλουθες ασάφειες (κυρίως ως προς τα λογιστικά μεγέθη που λαμβάνονται υπόψη για σκοπούς εφαρμογής άλλων κανόνων του κωδ. Ν. 2190, όπως, για παράδειγμα, του προσδιορισμού των διανεμητέων κερδών, της επιμέτρησης των απολεσθέντων κεφαλαίων).

<sup>3</sup> Η πρόταση αναφερόταν στο έγγραφο “Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística” – “Proposed Guidelines for a New Model of Accounting Standardization”.

### **3.4 Χρονοδιάγραμμα – Πεδίο Εφαρμογής**

Σύμφωνα με τον Κανονισμό, σε υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους, υπάγονται όλες οι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιχειρήσεις, πιστωτικά ιδρύματα και ασφαλιστικές επιχειρήσεις από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005. Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις δημοσιεύουν για πρώτη φορά χρηματοοικονομικές πληροφορίες σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. στις 31 Μαρτίου 2005 (εάν δημοσιεύουν τριμηνιαία έκθεση) ή στις 30 Ιουνίου 2005 (εάν δημοσιεύουν έκθεση ανά εξάμηνο). Η επιλεκτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν είναι αποδεκτή. Επίσης, τα κράτη μέλη μπορούν να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν τις εισηγμένες επιχειρήσεις να εφαρμόζουν το σύστημα αυτό στις εταιρικές τους καταστάσεις (ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις).

Παρά το γεγονός ότι ως ημερομηνία έναρξης εφαρμογής των νέων προτύπων είχε οριστεί το 2005, ο προτεινόμενος κανονισμός τέθηκε σε ισχύ αμέσως, παρέχοντας στα κράτη – μέλη το χρόνο να προσαρμοστούν σταδιακά. Εξάλλου, η νομοθεσία για τα Δ.Λ.Π. συμπληρώνει τις απαιτήσεις που περιέχονται στις λογιστικές οδηγίες. Ταυτόχρονα, τα κράτη μέλη μπορούν να αναστείλουν την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων έως το 2007. Η απαλλαγή αυτή μπορεί να δοθεί σε δύο συγκεκριμένες περιπτώσεις και μόνο μέχρι το 2007:

1. σε εταιρείες που είναι παράλληλα εισηγμένες σε χρηματιστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και σε εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης οργανωμένη αγορά, αλλά και σε εταιρίες που τη χρονική αυτή περίοδο χρησιμοποιούν αμερικάνικα λογιστικά πρότυπα (U.S. G.A.A.P.) και
2. σε εταιρείες που ανταλλάσσουν τίτλους χρέους (debt securities), και όχι κεφαλαιακούς τίτλους (equity securities), μόνο δημοσίως και σε οργανωμένη αγορά ενός κράτους – μέλους.

Επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης Χρηματιστηριακή Αγορά, συνεχίζουν να χρησιμοποιούν τα εθνικά τους λογιστικά πρότυπα έως το 2007.

Σύμφωνα με τις νέες εξελίξεις, στα μέσα Φεβρουαρίου 2006, η Ελληνική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς θεώρησε επιτακτική ανάγκη να δώσει ένα μήνα παράταση στις

εισηγμένες εταιρείες για την δημοσίευση των αποτελεσμάτων τους. Έτσι, στην Ελλάδα οι δημοσιεύσεις των πρώτων ετήσιων οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. ήταν έως τις 31 Μαρτίου 2006, αντί τις 28 Φεβρουαρίου 2006 που είχε οριστεί αρχικά.

### **3.5 Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – I.A.S.C.) συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973, ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και Ιρλανδίας και των Η.Π.Α..

Η αρχική συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της I.A.S.C.. Τον Μάρτιο του 2001, η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προχώρησε σε αναδιοργάνωση του τρόπου λειτουργίας της. Αποτέλεσμα της αναδιοργάνωσης ήταν να συσταθεί ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός, με έδρα την πολιτεία του Delaware των Η.Π.Α., ο οποίος απαρτίζεται από 19 Θεματοφύλακες (Trustees) από διαφορετικές χώρες. Επίσης, αποτελεί τη μητρική εταιρεία του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – I.A.S.B.). Το I.A.S.B., που έχει την ευθύνη της κατάρτισης και έκδοσης των Λογιστικών Προτύπων εδρεύει στο Λονδίνο και απαρτίζεται από 12 μόνιμα (full time) και 2 έκτακτα (part time) μέλη. Η ονομασία του I.A.S.B. στόχο είχε την εναρμόνιση της επωνυμίας του Σώματος με την επωνυμία της αντίστοιχης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.).

Εξίσου βασικά όργανα κατάρτισης λογιστικών προτύπων που συνεργάζονται με την I.A.S.C. είναι η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council – S.A.C.), με 30 περίπου μέλη και η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Interpretations Committee – I.F.R.I.C.), με 12 μέλη.

Όλα τα μέλη της I.F.R.I.C. είναι έκτακτα, με δικαίωμα ψήφου, προέρχονται από διάφορες χώρες και έχουν διαφορετική επαγγελματική κατάρτιση. Ο πρωταρχικός ρόλος αυτής της επιτροπής είναι να εξετάσει, επί επίκαιρης βάσης εντός του γενικού πλαισίου των Διεθνών Προτύπων Οικονομικών Εκθέσεων και του I.A.S.B., λογιστικά ζητήματα τα οποία είναι πιθανόν να έχουν αποκλίνουσα ή μη αποδεκτή αντιμετώπιση λόγω της απουσίας έγκυρης καθοδήγησης, με στόχο να φτάσει σε ομοφωνία για την κατάλληλη λογιστική αντιμετώπιση. Κατά την ανάπτυξη των Διερμηνειών, η I.F.R.I.C. συνεργάζεται στενά με παρεμφερείς εθνικές επιτροπές διερμηνείας.

Οι σκοποί της I.A.S.C. είναι:

- να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους, και
- να εργάζεται γενικά για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (Πηγή: Σακέλλης Ε., Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ε.Γ.Λ.Σ. και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία, Εκδ. Σακέλλη, Αθήνα, 2002, σελ. 24).

Όπως είναι λογικό υπάρχουν πολλές διαφορές τύπου και περιεχομένου μεταξύ των δημοσιευόμενων Λογιστικών Προτύπων των περισσότερων χωρών. Η I.A.S.C. λαμβάνει γνώση των σχεδίων και των προτύπων που έχουν ήδη εκδοθεί για κάθε θέμα και καταλήγει στη δημιουργία ενός Δ.Λ.Π. για παγκόσμια αποδοχή. Ένα από τα αντικείμενα της Επιτροπής, συνεπώς, είναι η εναρμόνιση των διαφορετικών λογιστικά πρότυπα. Για να επιτύχει αυτό το σκοπό της προσαρμογής των υπαρχόντων προτύπων και για να διατυπώσει Δ.Λ.Π. σε νέα θέματα, η I.A.S.C. επικεντρώνεται στα ουσιώδη.

Η Επιτροπή επίσης προσπαθεί να μη γίνουν τα Δ.Λ.Π. τόσο περίπλοκα, ώστε να μην μπορούν να εφαρμοστούν αποτελεσματικά σε παγκόσμια κλίμακα. Τέλος, τα πρότυπα που εκδίδονται από την I.A.S.C. αναθεωρούνται συνεχώς, για να εναρμονίζονται με την τρέχουσα πραγματικότητα.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που δημοσιεύονται δεν υπερισχύουν των τοπικών προτύπων που αναφέρονται στην έκδοση οικονομικών καταστάσεων. Συνεπώς, οι υποχρεώσεις των μελών της Επιτροπής επικεντρώνονται στη γνωστοποίηση της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη, στις περιπτώσεις όπου αυτά εφαρμόζονται.

### **3.6 Στόγος**

Η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. αποσκοπεί στη δημιουργία προϋποθέσεων για μία ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων, μέσω της αύξησης της δυνατότητας σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζουν οι εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά της Ε.Ε. επιχειρήσεις, προκειμένου να διευκολυνθεί με τον τρόπο αυτό η αξιολόγησή τους, ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία κεφαλαίων. Επίσης, μέσω της υιοθέτησης των προτύπων αυτών, σκοπός είναι η εξασφάλιση της υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με αποτέλεσμα να προαχθεί η διαφάνεια και η εύρυθμη, αποτελεσματική, ομαλή και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς.

### **3.7 Παρουσίαση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και των Διεργησιών**

**Πίνακας 1.** Τα Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

I.A.S.	Έκδοση	Τελευταία Αναθεώρηση
1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων	1997	6/2005
2 Αποθέματα	1999	12/2003
3 Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις	1993	
4 Λογιστική Αποσβέσεων	1994	
5 Πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούνται με τις οικονομικές καταστάσεις	1994	
6 Λογιστική Αντιμετώπιση των Μεταβολών των Τιμών	1973	
7 Κατάσταση Ταμειακών Ροών	1992	

8	Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη	1993	12/2003
9	Δαπάνες Έρευνας και Ανάπτυξης	1993	
10	Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού.	1993	12/2003
11	Συμβάσεις Κατασκευής Έργων	1993	
12	Φόροι Εισοδήματος	1997	2000
13	Εμφάνιση του κυκλοφορούντος ενεργητικού και των Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων	1994	
14	Οικονομικές Πληροφορίες κατά τομέα	1997	
15 <sup>4</sup>	Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις Μεταβολές των Τιμών	1994	X
16	Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις	1998	12/2003
17	Μισθώσεις	1997	12/2003
18	Έσοδα	1993	
19	Παροχές σε Εργαζόμενους	1998	12/2004
20	Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίησης της Κρατικής Υποστήριξης	1994	6/2005
21	Οι Επιδράσεις των μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος	1993	12/2003
22	Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων	1998	
23	Κόστος Δανεισμού	1993	
24	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών	1994	12/2003
25	Λογιστική των Επενδύσεων	1994	
26	Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία	1994	
27	Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές	1994	12/2003
28	Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις	1998	12/2003
29	Οι Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες	1994	
30 <sup>5</sup>	Γνωστοποιήσεις με τις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων	1994	X
31	Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες	1998	12/2003

<sup>4</sup> Το Δ.Λ.Π.15 έχει καταργηθεί με βάση τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 2238/2004.

<sup>5</sup> Το Δ.Λ.Π.30 αντικαταστάται από το Δ.Π.Χ.Π.7 σύμφωνα με τον Κανονισμό 108/2006.

32	Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση	1996	12/2005
33	Κέρδη ανά Μετοχή	1997	12/2003
34	Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις	1998	
35 <sup>6</sup>	Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις	1998	X
36	Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων	1998	3/2004
37	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις	1998	
38	Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία	1998	3/2004
39	Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση	1998	8/2005
40	Επενδύσεις σε Ακίνητα	1998	3/2004
41	Γεωργία	2001	

**Πίνακας 2.** Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που έχουν Εκδοθεί έως Σήμερα

I.F.R.S.	Εφαρμογή:	
1	Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης	Από την εταιρική χρήση που άρχισε την 1η Ιανουαρίου 2004
2	Πληρώμες Βασιζόμενες σε Συμμετοχικούς Τίτλους	Από την εταιρική χρήση που άρχισε την 1η Ιανουαρίου 2005
3	Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων	Για Ενοποιήσεις με ημερομηνία συμφωνίας μετά την 31η Μαρτίου 2004
4	Ασφαλιστικές Συμβάσεις	Από την εταιρική χρήση που άρχισε την 1η Ιανουαρίου 2005
5	Πάγια Στοιχεία του Ενεργητικού κατεχόμενα προς πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες	Από την εταιρική χρήση που άρχισε την 1η Ιανουαρίου 2005
6	Έρευνα και Αξιολόγηση Μεταλλευτικών Πόρων	Από την εταιρική χρήση που άρχισε την 1η Ιανουαρίου 2006
7	Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις	Από την εταιρική χρήση που αρχίζει την 1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 2007

<sup>6</sup> Το Δ.Λ.Π.35 αντικαθίσταται από το Δ.Π.Χ.Π.5 σύμφωνα με τον Κανονισμό 2236/2004.



**Πίνακας 3.** Οι Διερμηνείες των Δ.Λ.Π.

Μ.Ε.Δ.		Αντίστοιχο Δ.Λ.Π.
1	Διαφορετικοί Τρόποι Προσδιορισμού Κόστους Αποθεμάτων	Δ.Λ.Π. 2
2	Κεφαλαιοποίηση Εξόδων Δανεισμού	Δ.Λ.Π.23
3	Απάλειψη μη πραγματοποιηθέντων Κερδών και Ζημιών από συναλλαγές με Συγγενείς Επιχειρήσεις	Δ.Λ.Π.28
5	Προβλέψεις για ενδεχόμενη ρευστοποίηση Χρηματοοικονομικών Προϊόντων	Δ.Λ.Π. 32 <sup>5</sup>
6	Κόστος Διαμόρφωσης Υπάρχοντος Λογισμικού	Δ.Λ.Π. 1 <sup>5</sup>
7	Εισαγωγή του Ευρώ	Δ.Λ.Π.21
8	Πρώτη φορά εφαρμογής των Δ.Λ.Π.	Δ.Λ.Π.1
9	Διάκριση μεταξύ εξαγοράς και Συναθροίσης Συμφερόντων	Δ.Λ.Π.22
10	Κρατική Υποστήριξη - Εξαιρέσεις από τις Λειτουργικές Δραστηριότητες	Δ.Λ.Π.20
11	Συναλλαγματικές Διαφορές - Κεφαλαιοποίηση Ζημιών από μεγάλου Βαθμού Υποτιμήσεις Νομισμάτων	Δ.Λ.Π.21 <sup>5</sup>
12	Ενοποίηση Οικονομικών Μονάδων Ειδικού Σκοπού (S.P.V.)	Δ.Λ.Π.27
13	Επιχειρήσεις Κάτω από Κοινό Έλεγχο - Μη Χρηματικές Εισφορές από τους Κοινοπρακτούντες	Δ.Λ.Π.31
14	Απομείωση Αξίας Παγίων και Σχετικά Κόστη Αποκατάστασης Ζημιών	Δ.Λ.Π.16
15	Κίνητρα για Λειτουργικές Μισθώσεις	Δ.Λ.Π.17
16	Ίδιες Μετοχές	Δ.Λ.Π. 32 <sup>5</sup>
17	Έξοδα που σχετίζονται με Αυξήσεις Μετοχικού Κεφαλαίου και Συναφείς Συναλλαγές	Δ.Λ.Π. 32 <sup>5</sup>
18	Εναλλακτικές Λογιστικές Αρχές	Δ.Λ.Π. 1 <sup>5</sup>
19	Νόμισμα Προσμέτρησης και Νόμισμα Λογιστικοποίησης των συναλλαγών	Δ.Λ.Π.21, 29 <sup>5</sup>
20	Λογιστική Μέθοδος Καθαρής Θέσεως - Καταχώρηση Ζημιών	Δ.Λ.Π.28
21	Υπολειμματική Αξία από μη Αποσβέσιμα Πάγια	Δ.Λ.Π.12
22	Μεταγενέστερη Αναθεώρηση Τρέχουσας Αξίας και Υπεραξίας	Δ.Λ.Π.22
23	Δαπάνες Συντήρησης και Επιθεώρησης Παγίων	Δ.Λ.Π.16

24	Κέρδη ανά Μετοχή - Χρηματοοικονομικά Προϊόντα και άλλες Συμβάσεις που μπορεί να τακτοποιηθούν σε Μετοχές	Δ.Λ.Π.33
25	Αλλαγές στο Φορολογικό Καθεστώς μιας Εταιρείας ή Μετόχου	Δ.Λ.Π.12
27	Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγεται τον Νομικό Τύπο μίας Μίσθωσης	Δ.Λ.Π.1, 17, 18, 41
28	Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων - "Ημερομηνία Ανταλλαγής" και Εύλογη Αξία των Συμμετοχικών Τίτλων	Δ.Λ.Π.22
29	Γνωστοποίηση - Συμφωνίες για παραχώρηση του Δικαιώματος Παροχής Υπηρεσιών	Δ.Λ.Π.1
30	Τηρούμενο νόμισμα - Μετατροπή από το νόμισμα αποτίμησης σε νόμισμα παρουσίασης	Δ.Λ.Π.21, 29 <sup>5</sup>
31	Έσοδα - Συναλλαγές Ανταλλαγής που εμπεριέχουν υπηρεσίες Διαφήμισης	Δ.Λ.Π.18, 41
32	Αυλα Περιουσιακά Στοιχεία - Κόστη Δικτυακού Τόπου	Δ.Λ.Π.38
33	Ενοποίηση και Μέθοδος Καθαρής Θέσης - δυνητικά δικαιώματα ψήφου και κατανομή των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας	Δ.Λ.Π.27, 28 <sup>7</sup>

Όπως είναι λογικό, οι νέες οικονομικές εξελίξεις υποχρεώνουν την I.F.R.I.C. να εκδώσει διερμηνείες και για τα Δ.Π.Χ.Π.. Οι ισχύουσες διερμηνείες των Δ.Π.Χ.Π. έχουν ως εξής:

#### Πίνακας 4. Οι Ισχύουσες Διερμηνείες των Δ.Π.Χ.Π.

Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.		Σε αντιστοιχία με το
1	Μεταβολές σε υφιστάμενες Υποχρεώσεις Θέσης εκτός Λειτουργίας, Αποκατάστασης και Συναφείς Υποχρεώσεις	Δ.Π.Χ.Π. 1
2	Μετοχές μελών σε Συνεταιριστικές Οικονομικές Οντότητες και Όμοια Μέσα	Δ.Π.Χ.Π. 2
3	Δικαιώματα Εκπομπής Ρύπων <sup>8</sup>	
4	Ο προσδιορισμός εάν μία συμφωνία εμπεριέχει Μίσθωση	Δ.Π.Χ.Π. 4

<sup>7</sup> Πλέον, για τα συγκεκριμένα Δ.Λ.Π. αντιστοιχεί μία άλλη διερμηνεία.

<sup>8</sup> Το Ιούνιο του 2005 το I.A.S.B. απέσυρε την ερμηνεία I.F.R.I.C. 3 (Δικαιώματα Εκπομπής Ρύπων) και προχώρησε σε διαδικασία αναθεώρησης του Δ.Λ.Π. 20 (Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίησης της Κρατικής Υποστήριξης).

Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.		Σε αντιστοιχία με το
5	Δικαιώματα σε Συμμετοχές σε Ταμεία Θέσης εκτός Λειτουργίας, Αποκατάστασης και Περιβαλλοντικής Αποκατάστασης (με τροποποίηση του Δ.Λ.Π.39)	Δ.Π.Χ.Π. 5
6	Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη Συμμετοχή σε Συγκεκριμένη Αγορά	Δ.Π.Χ.Π. 6
7	Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες	Δ.Λ.Π. 29
9	Επανεκτίμηση των Ενσωματωμένων Παραγώγων	Δ.Λ.Π. 39

### **3.8 Πλεονεκτήματα**

Βασικό πλεονέκτημα στο σύνολο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί το γεγονός ότι σχεδιάζονται και καθορίζονται από διεθνείς ομάδες αδιαμφισβήτητου κύρους. Εξετάζοντας όμως ένα ένα τα Διεθνή Πρότυπα, παρατηρούμε ότι ένα από τα πιο ουσιαστικά θετικά στοιχεία που εισέφεραν στο λογιστικό γίνεσθαι είναι η αποτίμηση και απεικόνιση της εταιρικής οντότητας επί της αρχής του “fair value” ή αλλιώς μέθοδο της «εύλογης αξίας». Η αρχή αυτή καταγράφηκε στην Οδηγία 65/2001 και επιβάλλει την παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων των εταιριών όχι πια με την αξία κτήσης αυτών, αλλά με την εύλογη, σύγχρονη σημερινή τους αξία. Στην ουσία πραγματοποιήθηκε μία στροφή ως προς τον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών. Πλέον παρουσιάζεται η οικονομική ουσία τους και όχι ο νομικός τους τύπος.

Επίσης, σύμφωνα με όσα ορίζουν τα Δ.Π.Χ.Π., παρέχεται στα στελέχη της διοίκησης των επιχειρήσεων η δυνατότητα επιλογής μεταξύ εναλλακτικών λογιστικών μεθόδων, ανάλογα με το ποια αρμόζει καλύτερα στην κάθε περίπτωση. Τελικά, συμπεραίνουμε ότι με την καθιέρωση και εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. η καταγραφή και απεικόνιση της περιουσίας των εταιριών τείνουν προς την αντικειμενικότερη παρουσίασή της.

Η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. προσφέρει στη διοίκηση των επιχειρήσεων, στους επενδυτές, τους πιστωτές, τους αναλυτές αλλά και σε όλες τις ενδιαφερόμενες πλευρές, καλύτερη και πρόσθετη πληροφόρηση. Το περιεχόμενο και οι απαιτήσεις των διεθνών προτύπων υποχρεώνουν τα στελέχη που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις να

ενσωματώνουν σε αυτές πάρα πολλές πληροφορίες. Κατά αυτόν τον τρόπο στενεύουν και τα περιθώρια εισαγωγής σχολίων στις παρατηρήσεις, τα οποία αλλάζουν απόλυτα το τοπίο που επικρατεί στην επιχείρηση.

Ένα ακόμη πλεονέκτημα είναι η υιοθέτηση μίας κοινής βάσης αξιολόγησης των επιχειρήσεων σε ευρωπαϊκό επίπεδο. Τα νέα πρότυπα παρέχουν με άλλα λόγια μια κοινή βάση σύγκρισης, η οποία μπορεί να παράσχει σε ικανοποιητικό βαθμό αξιόπιστα συμπεράσματα σε σχέση με αντίστοιχες προσπάθειες στις οποίες δεν εμπλέκονται τα Δ.Π.Χ.Π.. Για τους ενδιαφερόμενους εκτός επιχείρησης αυτό σημαίνει καλύτερο σχεδιασμό επιχειρηματικών και επενδυτικών κινήσεων, ενώ για την ίδια την εταιρία σημαίνει μείωση κόστους άντλησης κεφαλαίων, τόσο ιδίων όσο και ξένων. Και για τις δύο μεριές, επιχειρήσεις και επενδυτές, κοινή βάση σύγκρισης ισοδυναμεί με βελτίωση στην επικοινωνία.

Θετικό χαρακτηρίζεται και το γεγονός ότι με τη χρήση των Δ.Π.Χ.Π. θα επηρεαστούν άμεσα τα δεδομένα της ανταγωνιστικότητας. Συγκεκριμένα, η πρόσβαση στην οικονομική κατάσταση των εισηγμένων εταιριών θα γίνει ακόμα ευκολότερη και σε συνδυασμό με τη διαφάνεια στις συναλλαγές, θα δώσει τη δυνατότητα σε αυτούς που υποβάλλουν κάποια προσφορά να προβούν σε πιο ακριβείς αξιολογήσεις των δυνατοτήτων που απορρέουν από μία τέτοια κίνηση. Συνεπώς, οι εισηγμένες έχουν το προνόμιο να προχωρούν σε ολοένα και περισσότερες και συμφέρουσες για την ανάπτυξή τους εξαγορές και συγχωνεύσεις.

Η εφαρμογή και η εξάπλωση των Δ.Π.Χ.Π. αναμένεται να συμβάλλει στην τόνωση της αγοράς κεφαλαίων και των επενδυτικών κινήσεων σε διεθνές επίπεδο. Από την μεριά των επιχειρήσεων, η πρόσβαση στα ξένα χρηματιστήρια και η σύναψη συνεργασιών με ξένες ομοειδείς εταιρίες θα είναι ευκολότερη, εφόσον πλέον υπάρχει έναν κοινός κώδικας επικοινωνίας και μία κοινή βάση σύγκρισης. Από τη μεριά των επενδυτών και των πιστωτών, εγχώριων και ξένων, αναμένεται αύξηση της εμπιστοσύνης, λόγω πληρέστερης πληροφόρησης. Πλέον, οι επιχειρήσεις θα τολμούν και θα επιτυγχάνουν τη σύναψη δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα του εξωτερικού, γεγονός που δεν είναι τόσο σύνηθες την παρούσα στιγμή στα ελληνικά δεδομένα.

Τέλος, βασικό πλεονέκτημα αποτελεί και η μείωση του κόστους άντλησης κεφαλαίων, τόσο ιδίων όσο και ξένων. Στην ουσία, η πρόσθετη πληροφόρηση που παρέχουν τα Δ.Π.Χ.Π. μειώνει την ασυμμετρία στην πληροφόρηση που υπάρχει μεταξύ διοίκησης και όσων ευρίσκονται εκτός της επιχείρησης (μέτοχοι, πιστωτές), καθώς η διοίκηση μίας επιχείρησης γνωρίζει πολύ περισσότερα από ότι γνωρίζουν οι μέτοχοι ή οι τραπεζίτες που χορηγούν πιστώσεις. Επομένως, η παροχή πρόσθετης πληροφόρησης μειώνει το τμήμα του κόστους κεφαλαίων που επηρεάζεται από την ύπαρξη ασύμμετρης πληροφόρησης μεταξύ διοίκησης και όλων των άλλων μερών.

### **3.9 Μειονεκτήματα**

Μπορούμε να χωρίσουμε τα μειονεκτήματα των νέων προτύπων σε τρεις κατηγορίες: το κόστος εφαρμογής των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π., το κόστος απώλειας του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος και το κόστος από πιθανές δικαστικές αγωγές που μπορεί να εγερθούν κατά της επιχείρησης ή χάριν συντομίας το «νομικό κόστος».

Το κόστος εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων περιλαμβάνει την εκπαίδευση του προσωπικού του λογιστηρίου, την προσαρμογή του λογισμικού και το υψηλότερο κόστος ελέγχου από τους εξωτερικούς ελεγκτές, οι οποίοι θα πρέπει να δαπανήσουν πρόσθετο χρόνο προκειμένου να διαπιστωθεί η συμμόρφωση της επιχείρησης με αυτά (Πηγή: Μαργαρίτη Λ., «Συνέντευξη του κ. Γκίκα Δημητρίου: Το όφελος και το κόστος από τα Δ.Λ.Π.», Κέρδος, 19 Μαρτίου 2004, σελ. 27).

Ένα από τα πλεονεκτήματα που αναφέραμε, η ελευθερία επιλογής μεταξύ εναλλακτικών λογιστικών μεθόδων που παρέχουν τα Δ.Π.Χ.Π. στα στελέχη της διοίκησης, μπορεί να παρουσιάσει και μία αρνητική όψη. Πρόκειται για τη σχετικά δύσκολη χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., λόγω της ελευθερίας αυτής που παρέχεται. Για παράδειγμα, κατά τη φάση εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής των παγίων, η διοίκηση έχει την ευχέρεια να επιλέξει όποια μέθοδο κρίνει αντικειμενικότερη ή σε περίπτωση συνεργασίας με εξωτερικούς εκτιμητές, όποια μέθοδο της υποδείξουν. Έτσι, κατά τη φάση σύγκρισης των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίστηκαν με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. με άλλες προηγούμενων χρήσεων ή με οικονομικές καταστάσεις επιχειρήσεων του ίδιου κλάδου προκύπτουν δυσκολίες.

Επίσης, οι πολλές δυνατότητες επιλογής που αφήνουν τα Δ.Π.Χ.Π. στις επιχειρήσεις έχουν ως αποτέλεσμα να υπάρχουν και πολλές ευκαιρίες χειραγώγησης των λογιστικών μεγεθών. Στην περίπτωση των παγίων πάλι, με βάση τα νέα πρότυπα επιτρέπεται η αποτίμησή τους είτε στο κόστος κτήσης, είτε στην αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία είναι η εύλογη αξία τους στην αγορά όπως την εκτιμά ένας ορκωτός εκτιμητής.

Το κόστος απώλειας του ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος μπορεί να προκύψει από την παροχή πρόσθετης πληροφόρησης, η οποία δίδεται προς τα έξω και η οποία περικλείει νέους ανταγωνιστές στον κλάδο, όταν αυτοί διαπιστώσουν την ύπαρξη υπερ-αποδόσεων σε συγκεκριμένους κλάδους.

Το κόστος από πιθανές δικαστικές αγωγές που μπορούν να εγερθούν έναντι μίας επιχείρησης, γιατί οι εκτιμήσεις και οι υποθέσεις που είχε κάνει η διοίκησή της αποδεικνύονται ανακριβείς και με δυσμενείς συνέπειες για τα κέρδη μεταγενέστερων χρήσεων. Τα Δ.Π.Χ.Π. απαιτούν να γίνονται εκτιμήσεις αρκετών μεγεθών όπως της ωφέλιμης ζωής ή της υπολειμματικής αξίας των παγίων, του ανακτήσιμου ποσού από τα διάφορα πάγια, του ύψους των προβλέψεων. Οι εκτιμήσεις αυτές βασίζονται σε υποθέσεις οι οποίες δημιουργούν αβεβαιότητα για το ύψος των λογιστικών κονδυλίων.

Ιδιαίτερα σημαντικά όμως είναι και τα προβλήματα που αρχίζουν να αναφύονται σιγά σιγά με την εφαρμογή των νέων προτύπων στην πράξη. Τα προβλήματα αυτά έγκεινται τόσο σε επίπεδο εκμάθησης των Δ.Π.Χ.Π., εξειδίκευσης, υλικοτεχνικής υποδομής και υποστήριξής τους στην πράξη, κυρίως όμως υφίστανται στη διάσταση μεταξύ Δ.Π.Χ.Π. και κανόνων φορολογίας, όπως με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και τη Φορολογία Εισοδήματος.

Σε βραχυχρόνια περίοδο, πρόβλημα στην ανάλυση των λογιστικών καταστάσεων ενδέχεται να αποτελέσει και η λαθεμένη κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων κατά την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, λόγω άγνοιας και πολύ μικρής εμπειρίας στην πρακτική εφαρμογή των προτύπων από τα αρμόδια στελέχη των επιχειρήσεων και τους ελεγκτές.

### **3.10 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και Ποιότητα**

Η ανάλυση και κριτική διερεύνηση των λογιστικών καταστάσεων αποτελεί τον ακρογωνιαίο λίθο για τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων και αναμφίβολα συμβάλλει αποφασιστικά στην επίλυση των προβλημάτων που αντιμετωπίζουν οι σύγχρονες επιχειρηματικές μονάδες.

Για τη λήψη όμως ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων, πέρα από τις πολύ σημαντικές ποσοτικές πληροφορίες που παρέχει η ανάλυση των λογιστικών καταστάσεων και επιβάλλεται να χρησιμοποιούν τα μέλη της διοίκησης των εταιριών, πρέπει να αξιολογούνται και να λαμβάνονται σοβαρά υπόψη και ποιοτικές πληροφορίες. Σήμερα, στην εποχή της παγκοσμιοποίησης και της πληροφοριακής αγοράς (information market - market space), πληροφορίες για διαρθρωτικές αλλαγές στο πλαίσιο λειτουργίας των επιχειρήσεων, για σχεδιασμούς ανταγωνιστών, αξιοπιστίας και διαφάνειας των οικονομικών καταστάσεων αποτελούν κρίσιμες πληροφορίες που πρέπει να λαμβάνονται σοβαρά υπόψη κατά τη λήψη των τελικών αποφάσεων.

Η αναγνώριση της σημασίας των ποιοτικών πληροφοριών, ο συνυπολογισμός των επιπτώσεών τους και η κατάλληλη διορθωτική προσαρμογή των προβλέψεων για τα αποτελέσματα των επιχειρηματικών αποφάσεων μπορεί να συμβάλλει στον περιορισμό της αβεβαιότητας που είναι συνδεδεμένη με κάθε πρόβλεψη. Η ελαχιστοποίηση της αβεβαιότητας και των κινδύνων που είναι ενσωματωμένη σε αυτήν αποτελεί ουσιαστική προϋπόθεση για τη λήψη ορθών επιχειρηματικών αποφάσεων.

Ένα από τα πιο ουσιαστικά πλεονεκτήματα των Δ.Π.Χ.Π. είναι η απεικόνιση της ουσίας των συναλλαγών, που θα οδηγήσει σε οικονομικές καταστάσεις οι οποίες πρόκειται να δείχνουν περισσότερο αξιόπιστα την πραγματική περιουσιακή διάρθρωση των επιχειρήσεων. Επίσης, η πρόσθετη πληροφόρηση που απαιτείται πρόκειται να αυξήσει σημαντικά τη διαφάνεια, καθώς στενεύουν τα περιθώρια εισαγωγής σχολίων στις παρατηρήσεις που αλλάζουν απόλυτα την εικόνα της επιχείρησης. Τα πλεονεκτήματα αυτά τα καρπώνονται οι επιχειρήσεις με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π.. Λογικό αποτέλεσμα είναι να παρέχονται πιο ολοκληρωμένες και ποιοτικές πληροφορίες αναφορικά με τις επιχειρήσεις και κατά επέκταση να λαμβάνονται πιο ικανοποιητικές αποφάσεις.

Παράλληλα, με την χρήση των Δ.Π.Χ.Π. οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων παρουσιάζονται πιο ομοιόμορφες, με μεγάλη λεπτομέρεια και με ουσιαστικές παρατηρήσεις. Οι οδηγίες και ο τρόπος βάσει των οποίων παρακολουθούνται οι λογαριασμοί μέσα στη χρήση έχουν ως ακόλουθο πιο αξιόπιστους λογαριασμούς αποτελεσμάτων χρήσης και πιο διαφανείς ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Τέλος, η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. αποτελεί τη βάση και για την διεξαγωγή περισσότερο ορθολογικών, αξιόπιστων και ποιοτικών αριθμοδεικτών. Κατά τη διάρκεια των εργασιών για τον υπολογισμό των αριθμοδεικτών χρησιμοποιούνται στοιχεία από τις ολοκληρωμένες οικονομικές καταστάσεις. Εφόσον, οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν τα νέα πρότυπα έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με πιο ορθά στοιχεία και είναι πιο αξιόπιστες και ποιοτικές, με τις κατάλληλες προσαρμογές είναι λογικό και οι αριθμοδείκτες να παρουσιάζουν αντικειμενικότερα την περιουσία, τη δομή των κεφαλαίων, την αποδοτικότητα και τη ρευστότητα των στοιχείων της επιχείρησης.

Η διοίκηση και τα στελέχη οικονομικών διευθύνσεων των περισσότερων επιχειρήσεων βλέπουν τα Δ.Π.Χ.Π. ως το εργαλείο το οποίο θα αναβαθμίσει την ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχουν. Στόχος του I.A.S.B. είναι να προχωράει στον σχεδιασμό, την επιβολή και την αναθεώρηση των προτύπων τα οποία θα αναδεικνύουν την αξιοπιστία και τη διαφάνεια των λογαριασμών παρέχοντας μία ολοκληρωμένη και ποιοτική, στον βαθμό που αντιστοιχεί πάντοτε, εικόνα κάθε επιχείρησης. Άλλωστε για να εγκριθεί ένα Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο πρέπει να αντικατοπτρίζει μία πιστή και έντιμη εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, να ανταποκρίνεται στο ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και να ικανοποιεί την απαιτούμενη ποιότητα της πληροφόρησης.

Η εκτίμηση πως με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. οι οικονομικές καταστάσεις θα εμφανίζονται περισσότερο διαφανείς και ποιοτικές εξηγεί επαρκώς και τον υψηλό βαθμό αποδοχής των προτύπων, καθώς θεωρείται πως με τα νέα πρότυπα παρέχονται πιο αξιόπιστες, διαφανείς πληροφορίες τόσο για τη διοίκηση, όσο και για τους επενδυτές, αναλυτές και πιστωτές. Μεμονωμένα, βέβαια ούτε η I.A.S.C. ούτε το λογιστικό επάγγελμα, έχουν τη δύναμη να επιβάλλουν τα νέα πρότυπα σε διεθνές



επίπεδο. Η επιτυχία των προσπαθειών της I.A.S.C. εξαρτάται από την αναγνώριση του έργου της.

Αυτή τη στιγμή προτεραιότητα έχει η δημιουργία κατάλληλων προϋποθέσεων για τη σωστή εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. και για μία ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων. Έτσι, μέσω της χρήσης και της γνωστοποίησης της εφαρμογής των διεθνών προτύπων θα αυξηθεί η συγκρισιμότητα των καταστάσεων στην ενιαία αγορά και θα διευκολυνθεί ο ανταγωνισμός και η κυκλοφορία των κεφαλαίων. Επίσης, η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων θα βελτιωθεί. Θα υπάρξει αξιοπιστία, ουσία και πληρότητα στις οικονομικές καταστάσεις, η χρησιμότητα των οποίων θα επεκταθεί σε όλο τον κόσμο.

Τελικά, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε πως σύμφωνα με την εταιρική έκθεση της οργάνωσης Accounting Standards Steering Committee – Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών Αγγλίας και Ουαλίας (Institute of Chartered Accountants in England and Wales – I.C.A.E.W.) αναγνωρίζονται επτά βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά που θα πρέπει να έχουν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, προκειμένου να είναι χρήσιμες και να εκπληρώνουν τους θεμελιώδεις στόχους τους. Τα χαρακτηριστικά αυτά είναι η αντικειμενικότητα, η αξιοπιστία, η επικαιρότητα, η πληρότητα, η σαφήνεια, η συνάφεια και η συγκρισιμότητα. Όσο πιο έντονα τα χαρακτηριστικά αυτά, τόσο πιο ποιοτικές παρουσιάζονται και οι οικονομικές καταστάσεις (Πηγή: Smith M., “Qualitative characteristics in accounting disclosures: a desirability trade-off”, *Managerial Auditing Journal*, Volume 11, Issue 3, April 1996, p. 11).

Αναμφίβολα, η ύπαρξη των χαρακτηριστικών αυτών είναι επιθυμητή, αλλά το πρόβλημα εντοπίζεται στο ότι δεν είναι πάντοτε επιτεύξιμα και ότι η σημασία τους είναι διφορούμενη. Σύμφωνα με όσα αναλύσαμε, το περιεχόμενο και οι απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Π. οδηγούν τουλάχιστον στην εμφάνιση των χαρακτηριστικών αυτών και κατ’ επέκταση στην αναβάθμιση της ποιότητας των λογιστικών δεδομένων. Από εκεί και έπειτα, είναι στη διακριτική ευχέρεια των ατόμων που χρησιμοποιούν τα διεθνή πρότυπα, καταρτίζουν και ελέγχουν τις οικονομικές καταστάσεις να βοηθήσουν στην εμφάνιση των ποιοτικών χαρακτηριστικών στο μεγαλύτερο δυνατό βαθμό.

Πέρα όμως από την έννοια της ποιότητας που ενσωματώνει το περιεχόμενο των Δ.Π.Χ.Π., υπάρχει και η έννοια του ποιοτικού ελέγχου, κατά την κατάρτιση των

οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς κατά την εφαρμογή των νέων προτύπων. Συγκεκριμένα, για το 2006 η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε) περιλαμβάνει στο πρόγραμμα δράσης της τη διενέργεια των πρώτων, στη χώρα μας, ποιοτικών ελέγχων της εργασίας των ελεγκτών για τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που θα έχουν συνταχθεί με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. και έχουν ελεγχθεί με βάση τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα.

Ο απολογισμός των εργασιών της Ε.Λ.Τ.Ε. περιλαμβάνει:

1. Την ενεργό συμμετοχή της στη διαμόρφωση των Νόμων 3229/2004 και 3301/2004, με τους οποίους εισήχθησαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ελλάδα.
2. Εξέδωσε πλέον των σαράντα Ατομικών Απαντήσεων και Λογιστικών Οδηγιών σε θέματα πρακτικής εφαρμογής των λογιστικών κανόνων, που εφαρμόζονται στη χώρα μας.
3. Εισηγήθηκε στον υπουργό Οικονομίας μία σειρά ρυθμίσεων που είναι αναγκαίες για τη διαμόρφωση του πλαισίου για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και την εποπτεία του έργου των Ορκωτών Ελεγκτών.
4. Συμμετείχε σε μία σειρά ευρωπαϊκών και διεθνών οργάνων που είναι αρμόδια για την εφαρμογή και την ερμηνεία των Δ.Λ.Π..
5. Εκπόνησε τα Ελληνικά Ελεγκτικά Πρότυπα, που είναι εναρμονισμένα με τα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα, με σκοπό την οριοθέτηση των υποχρεώσεων των ελεγκτών (Πηγή: «Προγραμματισμός Δράσης της Ε.Λ.Τ.Ε. για το 2006: Έμφαση στον Ποιοτικό Έλεγχο των επιχειρήσεων», Η Ναυτεμπορική, 1 Φεβρουαρίου 2006, σελ.6).

### **3.11 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και Μικρές/Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις**

#### ***3.11.1 Εισαγωγή***

Η καθημερινή ενημέρωση για την επιχειρηματική πορεία στην Ελλάδα, καθιστά φανερό το γεγονός ότι ο μικρός επιχειρηματίας και η μικρή επιχείρηση, οποιαδήποτε μορφή κι αν αυτή παίρνει, έχουν τον πρώτο λόγο στην επιχειρηματική δράση. Δίνονται κίνητρα σε μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις αγροτουρισμού και προωθούνται πρωτοβουλίες προώθησης του μικροεπιχειρηματία. Άλλωστε, έχουν πραγματοποιηθεί ενέργειες για διασφάλιση των αγροτικών επιδοτήσεων έως και το 2013, προκειμένου να τονωθεί η παραδοσιακή ελληνική οικονομία (Πηγή: Σιγαλού Σ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Μικρές/Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις», Λονδίνο, 26 Μαΐου 2004).

Παρά το γεγονός αυτό, τα καθημερινά δημοσιεύματα στον διεθνή αλλά και εγχώριο τύπο απασχολούνται ως επί το πλείστον με την οικονομική πορεία των μεγάλων, εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε Χρηματιστήρια του εξωτερικού εταιρειών. Και στη χώρα μας, παρά την ισχυρή επικράτηση των μικρών και μικρομεσαίων επιχειρήσεων στον επιχειρηματικό τομέα, οι μεγάλες επιχειρήσεις έχουν, τον τελευταίο καιρό, τον πρώτο λόγο.

Τα νεοεισελθόντα Δ.Π.Χ.Π. επηρεάζουν εκτός από τις μεγάλες εισηγμένες επιχειρήσεις και τον "κόσμο" των μικρών επιχειρήσεων. Μπορεί να φαντάζουν οικονομικά ασήμαντες και ολιγομελείς, ως μεμονωμένες μονάδες επιχειρηματικότητας, όμως στο σύνολό τους οι μικρές και μικρομεσαίες επιχειρήσεις έχουν ιδιαίτερη σημασία στη συνολική απασχόληση και στη δημιουργία θέσεων εργασίας.

Ιδιαίτερα σε μια περιφερειακή οικονομία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως είναι η ελληνική, οι οικονομικές επιδόσεις και οι δυναμικές ανάπτυξης των ΜΜΕ έχουν μεγάλο αντίκτυπο στη μακροχρόνια μεγέθυνση της χώρας. Άλλωστε, ο αριθμός των μικρών επιχειρήσεων στη χώρα μας είναι πολύ σημαντικός. Επιπλέον, η κυριαρχία των μικρομεσαίων επιχειρήσεων σε πολλούς, κυρίως του τεχνολογικού τομέα κλάδους, κάνει ιδιαίτερα σκόπιμη τη στήριξη και διεύρυνση των συνθηκών ενίσχυσης της

ανταγωνιστικής τους ικανότητας στο νέο περιβάλλον που η πορεία της ευρωπαϊκής ολοκλήρωσης διαμορφώνει.

Μέσα στα νέα, πιο ομοιογενή πλαίσια ανταγωνιστικότητας που διαμορφώνονται στον Ευρωπαϊκό χώρο με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα χρειαστούν αλλαγές και απλοποιήσεις, ένα πιο συμφέρον θεσμικό πλαίσιο λογιστικής και ελεγκτικής, για τις μικρές και μικρομεσαίες ελληνικές εταιρείες. Η Ελλάδα, ως ιδιαίτερα ενισχυμένη στο χώρο, περιφερειακή οικονομία, θα χρειαστεί να φροντίσει για τις μικρές, αλλά πολύ σημαντικές οικονομικές μονάδες.

Στη χώρα μας έχουν εκδοθεί πάνω από ένα εκατομμύριο επαγγελματικοί αριθμοί φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.). Σήμερα, υπάρχουν περίπου 350 εισηγμένες επιχειρήσεις και σχεδόν 700 απαριθμούνται οι θυγατρικές τους. Σε σύνολο, υπάρχουν παραπάνω από 1.000 επιχειρήσεις στην ελληνική οικονομία, οι οποίες είναι υποχρεωμένες να εφαρμόσουν Δ.Π.Χ.Π.. Γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι ο αριθμός των εταιριών που εφαρμόζουν Δ.Π.Χ.Π δεν είναι αρκετά μεγάλος, συγκριτικά πάντα με το σύνολο των επιχειρηματικών μονάδων.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί, το υποχρεωτικό πεδίο εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π. είναι οι εισηγμένες επιχειρήσεις σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Το Ελληνικό κράτος όρισε πως από την 1/1/2004 είναι νομικά δυνατή η προαιρετική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. και από τις μη εισηγμένες επιχειρήσεις, δείχνοντας με αυτόν τον τρόπο πως κατανοεί τα προβλήματα που αναδύονται από την υιοθέτηση των νέων προτύπων από ένα σχετικά μικρό ποσοστό του σύνολο των επιχειρήσεων.

### ***3.11.2 Προβλήματα που Ανακύπτουν από την Εφαρμογή των Δ.Α.Π. Μόνο στις Εισηγμένες Επιχειρήσεις***

Ένα από τα προβλήματα που ανακύπτουν είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις στο σύνολό τους θα βρεθούν αντιμέτωπες με ένα θεσμικό «σχίσμα». Ειδικότερα, οι ισχύουσες διατάξεις του Ν. 2190/1920, του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των αντίστοιχων κλαδικών σε πολλά σημεία διαφέρουν ουσιωδώς από τους κανόνες αποτίμησης και απεικόνισης των οικονομικών δεδομένων, που εμπεριέχονται στα Δ.Π.Χ.Π.. Πιο συγκεκριμένα, υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των υφιστάμενων διατάξεων του Ν. 2190 και των Δ.Π.Χ.Π., κυρίως ως προς τους κανόνες αποτίμησης.

Συνεπακόλουθες είναι και οι ασάφειες, ιδίως ως προς τα λογιστικά μεγέθη που λαμβάνονται υπ' όψη για σκοπούς άλλων κανόνων του Ν. 2190, όπως για παράδειγμα του προσδιορισμού των διανεμητέων κερδών.

Συγκεκριμένα, η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων επηρεάζει τη διαδικασία εξακρίβωσης της αξίας των εταιρικών εισφορών κατά τη σύσταση της εταιρείας αλλά και κατά την τυχόν αύξηση κεφαλαίου. Το θεσμικό πλαίσιο μεθόδων αποτίμησης των παγίων περιουσιακών στοιχείων, αλλά και της επανεκτίμησης αυτών (οικονομικά ρεαλιστικές αξίες – fair values), θα αποκτήσει διαφορετικό περιεχόμενο για τις εισηγμένες εταιρείες από ότι για όλες τις υπόλοιπες. Οι ελληνικές επιχειρήσεις στο σύνολό τους θα βρεθούν αντιμέτωπες με ένα θεσμικό σχίσμα ανάμεσα στο σύνολο των Δ.Π.Χ.Π. και των διερμηνειών τους από τη μία και την εθνική νομοθεσία του Ν. 2190/20 από την άλλη.

Η φράση «θεσμικό σχίσμα» φαντάζει υπερβολική, αλλά σε βραχυχρόνια περίοδο από τη στιγμή που τα Δ.Π.Χ.Π. θα αποτελέσουν κοινή πρακτική στην απόδοση των οικονομικών καταστάσεων, θα αποδειχθεί ότι τελικά δεν είναι. Το παραπάνω σχίσμα ίσως διαφανεί όταν η φορολογική προσέγγιση των οικονομικών αποτελεσμάτων αρχίσει εν καιρώ να διαφοροποιείται ανάμεσα σε εισηγμένες από τη μια και μικρές – μικρομεσαίες από την άλλη εταιρείες.

Υποτίθεται ότι τα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές της εταιρείας δεν επηρεάζονται από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Μάλιστα το άρθρο 140 του νεότερου Ν. 3224/2004 έρχεται να «συμβιβάσει αφενός τη συνταγματική επιταγή της ίσης μεταχείρισης όλων των φορολογουμένων και αφετέρου το γεγονός ότι η μη καθιέρωση των Δ.Π.Χ.Π. ως υποχρεωτικών κανόνων σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων όλων, γενικά, των επιχειρήσεων αναπόφευκτα θα οδηγήσει στη διαφοροποίηση του λογιστικού αποτελέσματος, ανάλογα με τους ακολουθούμενους κανόνες αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της κάθε επιχείρησης», όπως αναγνωρίζει και το ίδιο το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας.

Εάν, επομένως κριθεί αναγκαία η έστω σταδιακή προσαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας στην κατά τα Δ.Π.Χ.Π. απεικόνιση, αυτή η προσαρμογή θα πρέπει να αφορά και στις ΜΜΕ. Αν με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων, και του άρθρου

140, καθιερωθούν εύχρηστοι μηχανισμοί απεικόνισης των διαφορών του λογιστικού αποτελέσματος, ώστε αυτές οι διαφορές να παρακολουθούνται με ευκολία από όλες τις ενδιαφερόμενες πλευρές, αυτοί οι μηχανισμοί θα χρειαστεί να ισχύσουν και για τις ΜΜΕ. Κι αυτό γιατί έτσι τονίζονται και τονώνονται οι προοπτικές των ελληνικών επιχειρήσεων να επεκτείνουν τις δραστηριότητες τους, ώστε κάποια στιγμή να εισέλθουν κι αυτές σε κάποια χρηματιστηριακή αγορά, χωρίς να συναντήσουν θεσμικά κυρίως εμπόδια στη μετάβασή τους αυτή (Πηγή: Σιγαλού Σ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Μικρές/Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις», Λονδίνο, 26 Μαΐου 2004).

Ένα άλλο πρόβλημα εντοπίζεται στο γεγονός ότι τα οικονομικά δεδομένα, στο σύνολο μίας οικονομίας, δεν είναι εξίσου συγκρίσιμα. Τα Δ.Π.Χ.Π. έχουν να καυχιούνται πως με την εφαρμογή τους οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που τα χρησιμοποιούν γίνονται ομοιόμορφες, περισσότερο συγκρίσιμες με αποτέλεσμα να αυξάνεται και η χρησιμότητά τους. Στην ουσία, όμως, η σύγκριση αυτή περιορίζεται τα στενά πλαίσια των εισηγμένων επιχειρήσεων. Τελικά, το πλεονέκτημα της κοινής βάσης σύγκρισης το καρπώνονται μόνο οι εισηγμένες επιχειρήσεις, που στην ελληνική αγορά μειονεκτούν αριθμητικά.

Καθώς, τα Δ.Π.Χ.Π. υποχρεούνται να τα χρησιμοποιήσουν μόνο οι εισηγμένες επιχειρήσεις γίνεται εύκολα κατανοητό ότι πλέον υπάρχουν διαφορετικά επίπεδα πληροφόρησης. Από τη μία μεριά οι εταιρίες που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Π., όπου οι οικονομικές τους καταστάσεις παρέχουν πρόσθετη πληροφόρηση και από την άλλη οι μη εισηγμένες εταιρίες, όπου οι πληροφορίες που παρέχουν ακολουθούν τα στενά πλαίσια των ελληνικών προτύπων.

Τα διαφορετικά επίπεδα πληροφόρησης, και η επακόλουθη ανομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ των επιχειρήσεων, δημιουργεί προβλήματα και στις κλαδικές μελέτες. Βέβαια, ποτέ δεν ήταν πολλή εύκολη η σύγκριση και η διεξαγωγή τελικών συμπερασμάτων μεταξύ μικρών επιχειρήσεων και μεγάλων πολυεθνικών, ακόμη και αν πρόκειται για τον ίδιο κλάδο, τώρα όμως προστίθεται ένα επιπλέον εμπόδιο.

Σε ευρωπαϊκό επίπεδο, αυτή τη στιγμή υπάρχουν 28 κράτη – μέλη και συνεπώς 28 διαφορετικά Εθνικά Πρότυπα και Λογιστικά Σχέδια για τις μη εισηγμένες επιχειρήσεις. Από την 1/1/2005 η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. επηρεάζει άμεσα τις περίπου 7.000 εισηγμένες επιχειρήσεις της Ευρωπαϊκής Κοινότητας. Οι υπόλοιπες επιχειρήσεις εφαρμόζουν τα Εθνικά Πρότυπα των χωρών στις οποίες ανήκουν και όπως γίνεται κατανοητό δεν είναι εύκολη η σύγκριση, η επικοινωνία και η συνεργασία μεταξύ τους, σε λογιστικό πάντα επίπεδο. Οπότε, όταν αναφερόμαστε στην ευεργετική σημασία της χρήσης των Δ.Π.Χ.Π. στη σύγκριση των επιχειρήσεων, ουσιαστικά αυτό ισχύει για ένα σχετικά μικρό ποσοστό, τουλάχιστον στη χώρα μας, του συνόλου των εταιριών. Για τον λόγο αυτό άλλωστε, πρώτη η Ε.Ε. έχει εκφράσει την απαίτηση για ομοιογένεια σε όλες οι επιχειρήσεις από τα 28 κράτη – μέλη της.

### ***3.11.3 Αντιμετώπιση Προβλημάτων***

Αναλύοντας τα παραπάνω προβλήματα σε βάθος, θεωρήθηκε σκόπιμο οι αρμόδιες αρχές να μην καταφύγουν σε στείρα υιοθέτηση αποσπασματικών μέτρων και πολιτικών ενδεικνυόμενων από την διεθνή εμπειρία. Έτσι, τον Ιούνιο του 2004 η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξέδωσε το πρώτο Προσχέδιο (Discussion Paper), στο οποίο περιλαμβάνονται οι αρχικές της απόψεις αναφορικά με την ανάπτυξη προτύπων για ΜΜΕ και δεν περιλαμβάνει προτάσεις για συγκεκριμένα πρότυπα. Ουσιαστικά, εκκρεμεί ο καθορισμός και η οριστικοποίηση των κατάλληλων προτύπων και για τις μη εισηγμένες εταιρίες.

Το καλοκαίρι του 2007, λοιπόν, αναμένεται να είναι έτοιμα τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης για μικρομεσαίες – μη εισηγμένες εταιρίες, τα οποία προφανώς θα τεθούν σε εφαρμογή από την οικονομική χρήση του 2008. Τα πρότυπα αυτά είναι εξατομικευμένα και προορίζονται για τις Μικρομεσαίες επιχειρήσεις, δηλαδή για τις επιχειρήσεις που δεν έχουν δημόσια ευθύνη. Βέβαια, ο καθορισμός μίας επιχείρησης ως μικρομεσαία επέρχεται από το εθνικό νομοθετικό πλαίσιο της κάθε χώρας.

Η μορφή που θα δημοσιευθούν θα είναι σε εκτυπωμένο τόμο ή μέσω Διαδικτύου. Οι εκτυπώσεις αυτές θα ακολουθούν τη σχετική δομή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π., δηλ. SME- IAS 1, SME-IAS 2 και SME-IFRS 1, SME-IFRS 2. Έκαστο Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης για τις ΜΜΕ θα περιλαμβάνει τους αντικειμενικούς

στόχους του προτύπου και μία σύντομη περίληψη (Πηγή: Grant Thornton, «I.F.R.S. Newsletter, Πληροφορίες για τα Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα», Φεβρουάριος, 2005, σελ. 17).

Οι αντικειμενικοί στόχοι των προτύπων αυτών θα αποτελούνται από υψηλής ποιότητας, κατανοητά και άμεσα εφαρμοστέα πρότυπα κατάλληλα για όλες τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις σε παγκόσμια κλίμακα. Επιπλέον, θα επικεντρώνονται στην εξυπηρέτηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων των μικρομεσαίων επιχειρήσεων. Τέλος, θα μειώσουν τις διαφορές στην χρηματοοικονομική παρουσίαση των μικρομεσαίων επιχειρήσεων διεθνώς και θα επιτρέψουν την εύκολη μετάβαση στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης σε περίπτωση που η μικρομεσαία επιχείρηση επιθυμεί την μετατροπή της σε επιχείρηση δημόσιας ευθύνης.

Από την άλλη μεριά, η Ελλάδα έχει τις δικές της ανάγκες και προτεραιότητες, τις οποίες μπορεί και πρέπει να προσαρμόζει στις εκάστοτε συνθήκες. Η κριτική σε αυτήν την περίπτωση ίσως να μην επικεντρωθεί μόνο στην αποτελεσματικότητα της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π., αλλά κυρίως στην προσαρμοστικότητα που θα επιδείξει το ελληνικό οικονομικό περιβάλλον.



**Βιβλιογραφία Κεφαλαίου 3**

- **Grant Thornton A.E.**, *ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση*, Grant Thornton A.E., Αθήνα, Δεκέμβριος 2004, Τόμος Α΄, σελ. 18 – 28.
- **Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ**, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία – Πρακτικές εφαρμογές*, Εκδόσεις Α. Σακέλλη, Αθήνα, 2002, Τόμος Α΄, σελ. 23 – 29.
- **Βασιλάτου – Θανοπούλου Έλλη**, *Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα, 1998, Τεύχος Γ΄, σελ. 137 – 142, 270 – 273.
- **Παπαναστασάτος Σπ. Αναστάσιος**, *Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Πειραιάς, 1992, σελ. 25 – 27.
- **Ζέρβα Δ. Χαρά**, «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Υποχρέωση ή Δυνητική Ευχέρεια;*», **Δικαίωμα**, Τεύχος 5, Οκτώβριος – Δεκέμβριος 2005, σελ. 40, 41.
- **Deloitte Touche Tohmatsu**, *I.F.R.S. in your pocket 2005*, Deloitte Touche Tohmatsu, 2005, p. 6, 20 – 62.
- **Πρωτοψάλτης Νικόλαος**, *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης*, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα, 2004, σελ. 13 – 18, 27 – 44.
- **International Accounting Standards Committee Foundation (I.A.S.C.F.)**, *International Financial Reporting Standards (I.F.R.S.s) 2004*, I.A.S.C.F. Publication Department, London, 2004.
- «*«Φροντιστήριο» από τον κ. Αλ. Πιλάβιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*», **Κέρδος**, 22 Φεβρουαρίου 2006, σελ. 22.
- **Grant Thornton**, «*I.F.R.S. Newsletter, Πληροφορίες για τα Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα*», Σεπτέμβριος, 2005, σελ. 2 – 7.
- **Grant Thornton**, «*I.F.R.S. Newsletter, Πληροφορίες για τα Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα*», Φεβρουάριος, 2005, σελ. 13 – 18, 63 – 74.
- **Σιγαλού Σωτηρία**, «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Μικρές/Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις*», Λονδίνο, 26 Μαΐου 2004.
- **Μαργαρίτη Λίλιαν**, «*Συνέντευξη του κ. Γκίκα Δημητρίου: Το όφελος και το κόστος από τα Δ.Α.Π.*», **Κέρδος**, 19 Μαρτίου 2004, σελ. 27.

- **Αποστόλου Απόστολος**, «*Συγκρισιμότητα Λογιστικών Πληροφοριών κατά τη φάση Μετάβασης στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S.)*», [www.aislab.aueb.gr](http://www.aislab.aueb.gr).
- Οδηγία της Ε.Ε. (2001/65) περί τροποποίησης της 4<sup>ης</sup> και 7<sup>ης</sup> Κοινοτικής Οδηγίας.
- **Alexandra Fontes, Lúcia Lima Rodrigues, Russell Craig**, “*Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards*”, **Accounting Forum**, Volume 29, Issue 4, December 2005, p. 415 – 436.
- «*Προγραμματισμός Δράσης της ΕΛΤΕ για το 2006: Έμφαση στον Ποιοτικό Έλεγχο των επιχειρήσεων*», **Η Ναυτεμπορική**, 1 Φεβρουαρίου 2006, σελ.6.
- Έρευνα **PricewaterhouseCoopers**, “*Europe and International Financial Reporting Standards 2005 – Your questions answered*”, PricewaterhouseCoopers, 2002, p. 5, 6, 9 – 14.
- **Grant Thornton**, «*I.F.R.S. Newsletter, Πληροφορίες για τα Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα*», Απρίλιος, 2005, σελ. 3 – 11.
- **Malcolm Smith**, “*Qualitative characteristics in accounting disclosures: a desirability trade-off*”, **Managerial Auditing Journal**, Volume 11, Issue 3, April 1996, p. 11 – 16.
- **Μονεμβασιώτης Σταύρος**, «*Χρονιά διαχωρισμού εταιριών και προσεκτικών επιλογών*», **Η Ναυτεμπορική**, 4 Ιανουαρίου 2005, σελ. 27.
- Ιστοσελίδα **Φορολογική – Λογιστική Πύλη Ενημέρωσης**: [www.gus.gr](http://www.gus.gr)
- Ιστοσελίδα **International Accounting Standards Board**: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)
- Ιστοσελίδα **International Accounting News**: [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)
- Ιστοσελίδα εφημερίδας «**Η Καθημερινή**»: [www.news.kathimerini.gr](http://www.news.kathimerini.gr)

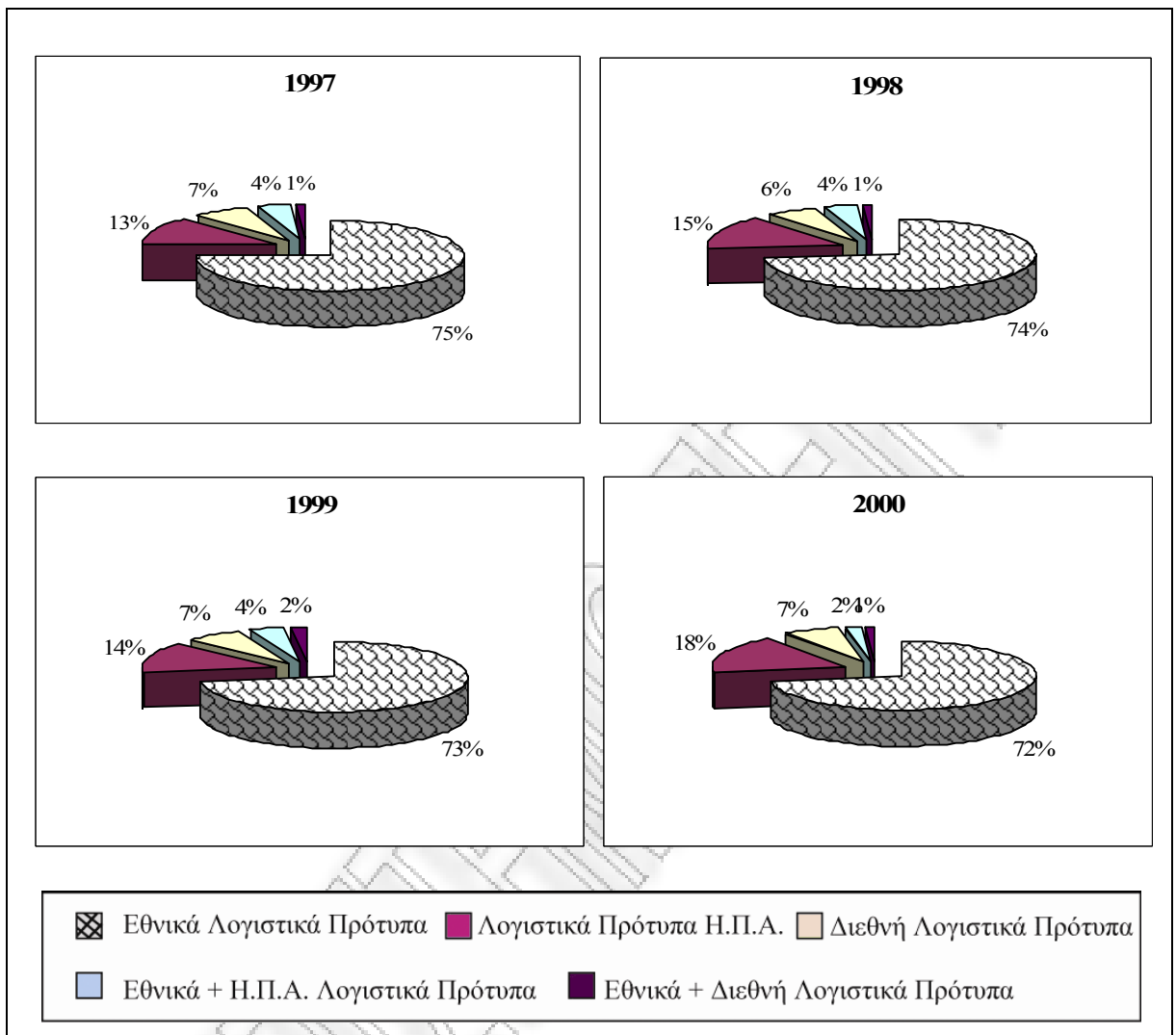
## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Η ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΠΑΓΚΟΣΜΙΟ ΕΠΙΠΕΔΟ

### 4.1 Ευρώπη

#### *4.1.1 Η Εξέλιξη στην Επιλογή των Λογιστικών Προτύπων (1997 – 2000)*

Στην πράξη, δεν υπάρχει κάποια ουσιαστική εξέλιξη στην επιλογή των λογιστικών προτύπων, κατά τη χρονική περίοδο 1997 – 2000, καθώς ο μέσος όρος του ποσοστού των επιχειρήσεων που συμμορφώνεται με κάποια κατηγορία προτύπων, παρουσιάζει μικρές διακυμάνσεις.

Η πλειοψηφία των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων (ποσοστό μεγαλύτερο από 70%) που είναι εισηγμένες στο N.Y.S.E. -New York Stock Exchange- έχει συμμορφωθεί με τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα των χωρών στις οποίες ανήκουν. Μόνο ένα ορισμένο ποσοστό επιχειρήσεων χρησιμοποιεί τα Λογιστικά Πρότυπα των Η.Π.Α., προκειμένου να καταρτίσουν τις παγιωμένες οικονομικές καταστάσεις τους (13% το 1997, 15% το 1998, 14% το 1999, και 18% το 2000) και αυτό μπορεί να οφείλεται στο γεγονός ότι οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις, καθώς είναι εισηγμένες στο N.Y.S.E., είναι υποχρεωμένες από την S.E.C. να δημοσιεύουν τέτοιες πληροφορίες. Σύμφωνα με όσα υποστηρίζουν οι Harris και Muller "οι εισηγμένες σε χρηματιστηριακές αγορές των Η.Π.Α. επιχειρήσεις δεν δέχτηκαν καμία επιρροή κατά τη διαδικασία επιλογής μεταξύ των Δ.Λ.Π. και των ξένων λογιστικών προτύπων" (Πηγή: Harris – Muller, "The market valuation of IAS versus US GAAP accounting measures using Form 20-F reconciliations", Journal of Accounting and Economics, Vol. 26, No. 1-3, 1999, p. 289). Τέλος, η μειονότητα των επιχειρήσεων επιλέγει τα Δ.Λ.Π. ή προσπαθεί να συνδυάσει τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα με τα Λογιστικά Πρότυπα των Η.Π.Α. ή τα Δ.Λ.Π.



**Γράφημα 1.** Χρονική Τάση Επιλογής Λογιστικών Προτύπων από τις Ευρωπαϊκές, Εισηγμένες στο Ν.Υ.Σ.Ε. Επιχειρήσεις.

Η σταθερότητα αυτή και η επιμονή στη χρήση των εθνικών λογιστικών προτύπων μέχρι το 2000 γίνεται κατανοητή εάν συνυπολογίσουμε και το γεγονός ότι στα μέσα του 2000 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ανακοίνωσε επίσημα την πρότασή της για υποχρεωτική υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από τις εισηγμένες ευρωπαϊκές επιχειρήσεις μέσα στα επόμενα τέσσερα έτη.

#### 4.1.2 Σημερινή Κατάσταση

Η οριστική έγκριση της πρώτης ανακοίνωσης της I.A.S.C. για υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τις ευρωπαϊκές, εισηγμένες επιχειρήσεις, δόθηκε το 2002. Τη χρονική εκείνη περίοδο εκδόθηκε και ο Κανονισμός 1606/19.7.2002 από το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Έκτοτε όλες οι ευρωπαϊκές εισηγμένες επιχειρήσεις υποχρεούνται να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. κατά την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων.

Η απαίτηση για εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. δεν ισχύει μόνο για τις 25 χώρες της Ε.Ε., αλλά και για τις 3 χώρες της ευρωπαϊκής οικονομικής περιοχής. Συγκεκριμένα, στην Ισλανδία, στο Λίχτενστάιν, στη Νορβηγία, αλλά και στην Ελβετία, που δεν είναι μέλος της Ε.Ε., οι πολυεθνικές εισηγμένες επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες από το 2005 να εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα κατά τη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεών τους. Οι λοιπές εισηγμένες, αλλά και οι μη εισηγμένες επιχειρήσεις, θα συνεχίσουν να χρησιμοποιούν τα Εθνικά Λογιστικά τους Πρότυπα έχοντας την ευχέρεια να χρησιμοποιούν και τα Δ.Π.Χ.Π..

Επίσης, στη Γερμανία οι μεγάλες, εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά επιχειρήσεις άρχισαν την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. όταν ακόμη η χρήση τους ήταν επιτρεπτή, αλλά όχι υποχρεωτική. Σύμφωνα με έρευνα μεγάλης ελεγκτικής εταιρίας, το 81% των Διευθύνων Συμβούλων των πολυεθνικών ευρωπαϊκών επιχειρήσεων επιθυμούσαν ελευθερία επιλογής ως προς την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π., καθώς γνώριζαν πως είναι χρονοβόρα διαδικασία η επιτυχής μετάβαση από τα Εθνικά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Πηγή: PricewaterhouseCoopers, “Europe and International Financial Reporting Standards 2005 - Your questions answered”, 2002, p. 9).

Τα κράτη μέλη έχουν επιτρέψει τη χρήση των Δ.Π.Χ.Π. και στις μη εισηγμένες επιχειρήσεις, αλλά και για τις καταστάσεις που συντάσσουν οι επιχειρήσεις για εσωτερική χρήση και όχι για δημοσίευση. Συγκεκριμένα, για τη χρήση των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. στις μη εισηγμένες επιχειρήσεις η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει ορίσει για τα κράτη μέλη της το ακόλουθο σχέδιο:

- I. Υποχρεωτική η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. σε: Κύπρος, Μάλτα, Σλοβακία.
- II. Επιτρέπεται η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. σε: Αυστρία, Βέλγιο, Τσεχία, Δανία, Εσθονία, Φινλανδία, Γαλλία, Γερμανία, Ελλάδα, Ισλανδία, Ιταλία, Ιρλανδία, Λιθουανία,

Λουξεμβούργο, Ολλανδία, Νορβηγία, Πορτογαλία, Σλοβενία, Ισπανία, Σουηδία, Ηνωμένο Βασίλειο.

III. Απαγορεύεται η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. σε: Λετονία, Λιθουανία, Πολωνία.

Επίσης, ο Κανονισμός των Ενημερωτικών Δελτίων, αλλά και η Οδηγία για τη Διαφάνεια ορίζουν ότι οι εκδότες των τρίτων χωρών (μη κρατών – μελών της Ε.Ε.), οι οποίοι έχουν κινητές αξίες εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της Ε.Ε. ή οι οποίοι επιθυμούν να διενεργήσουν δημόσια εγγραφή των κινητών τους αξιών στην Ευρώπη, θα απαιτείται, από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2007, να προετοιμάζουν και να παρουσιάζουν τις οικονομικές καταστάσεις που δημοσιεύουν, βάση των υιοθετημένων από την Ε.Ε. Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή βάση των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων της τρίτης χώρας, εφόσον έχουν επικυρωθεί ως ισοδύναμα των Δ.Λ.Π..

Για τη δεύτερη περίπτωση ο Κανονισμός των Ενημερωτικών Δελτίων και η Οδηγία για τη Διαφάνεια απαίτησαν από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή να αναπτύξει έναν μηχανισμό και να λάβει την αναγκαία απόφαση για το εάν δεδομένα Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές τρίτων χωρών ισοδυναμούν με τα Δ.Λ.Π.. Για το σκοπό αυτό η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζήτησε από την ανεξάρτητη Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Εποπτικών Αρχών Κεφαλαιαγοράς (C.E.S.R.), και αυτή με τη σειρά της προετοίμασε, μία κατάλληλη τεχνική εισήγηση (Πηγή: Ιστοσελίδα Φορολογική – Λογιστική Πύλη Ενημέρωσης: [www.gus.gr](http://www.gus.gr)).

## **4.2. Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής**

### ***4.2.1 Σημερινή Κατάσταση***

Την παρούσα στιγμή όλες οι αμερικάνικες επιχειρήσεις, εισηγμένες στη χρηματιστηριακή αγορά και μη, χρησιμοποιούν τα Λογιστικά Πρότυπα των Η.Π.Α.– U.S. G.A.A.P..

Από τις περίπου 13.000 εισηγμένες επιχειρήσεις, βάση στοιχείων της Επιτροπής US Securities and Exchange, οι 1.200 επιχειρήσεις δεν είναι αμερικάνικες. Στην περίπτωση που αυτές οι ξένες επιχειρήσεις κατά την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. ή τα εθνικά πρότυπα των χωρών στις οποίες

ανήκουν, απαραίτητη θεωρείται και η κατάρτιση έκθεσης των εσόδων και των καθαρών παγίων σύμφωνα με τα αμερικάνικα λογιστικά πρότυπα.

Τη χρονική αυτή περίοδο θεωρείται πως είναι περίπου 350 οι ευρωπαϊκές επιχειρήσεις, οι οποίες είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο των Ηνωμένων Πολιτειών και εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα μέλη της S.E.C. έχουν αναφέρει ότι προτίθενται, μέχρι το τέλος της δεκαετίας ή ενδεχομένως και νωρίτερα, να πραγματοποιήσουν τις σχετικές ενέργειες προκειμένου να εξαλειφθεί η απαίτηση αυτή για εναρμόνιση από τις ξένες εισηγμένες εταιρίες που κάνουν χρήση των Δ.Λ.Π..

#### ***4.2.2 Σύγκλιση των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. με τα Λογιστικά Πρότυπα των Η.Π.Α. (U.S. G.A.A.P.)***

Το F.A.S.B. επιδιώκει για τουλάχιστον μία δεκαετία να συνεργαστεί με άλλους εθνικούς οργανισμούς λογιστικής τυποποίησης και το I.A.S.B., για συγκεκριμένα θέματα αμοιβαίου συμφέροντος. Η προσπάθεια αυτή όμως συναντά εμπόδια καθώς οι εκτενείς και λεπτομερείς απαιτήσεις του F.A.S.B. και του S.E.C., για την υποβολή οικονομικών καταστάσεων, θεωρήθηκαν ως η ποιοτική βάση σύγκρισης (quality benchmark) από την οποία έχουν επηρεαστεί αρκετές χώρες.

Η πρόσφατη σειρά καταρρεύσεων μεγάλων εταιριών έθεσε, μεταξύ άλλων, ερωτήματα και για την ποιότητα των λογιστικών προτύπων των Η.Π.Α.. Τα συγκεκριμένα πρότυπα έχουν επικριθεί πολλές φορές. Θεωρήθηκαν ως ένας από τους παράγοντες που συνέβαλαν σε εταιρικές αποτυχίες, διότι δεν ήταν αρκετά εύκαμπτα ώστε να επιτρέπουν στους ελεγκτές να αντιτίθενται στις λογιστικές πρακτικές που κρύβουν την οικονομική ουσία των αμφισβητήσιμων συναλλαγών (questionable transactions). Ορισμένοι έχουν αναφέρει ότι εάν ίσχυαν τα υποτιθέμενα "principles-based" πρότυπα του I.A.S.B., οι ελεγκτές θα ήταν σε καλύτερη θέση προκειμένου να εξασφαλίσουν την αναγνώριση και τη γνωστοποίηση της ουσίας των συναλλαγών.

Αυτό το κλίμα κριτικής, που συνδυάστηκε με μια αυξανόμενη αποδοχή των Δ.Π.Χ.Π. σε πολλές χώρες, ήταν το πλαίσιο μέσα στο οποίο τον Οκτώβριο του 2002, το I.A.S.B. και το αμερικάνικο F.A.S.B. άρχισαν ένα κοινό πρόγραμμα με σκοπό τη σύγκλιση στη μεγαλύτερη δυνατή έκταση των αμερικάνικων και των διεθνών λογιστικών προτύπων. Λίγο αργότερα τα δύο Σώματα υπέγραψαν ένα Υπόμνημα Συμφωνίας "Memorandum of

Understanding”, επίσης γνωστό ως “The Norwalk Agreement” (Πηγή: De Lange, Howieson, “International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism”, *Critical Perspectives on Accounting*, In Press, 1 June 2004, p. 5).

Το Υπόμνημα Συμφωνίας επιβεβαιώνει τον κοινό στόχο τους: τα υψηλής ποιότητας λογιστικά πρότυπα για την κοινή χρήση τους στις παγκόσμιες αγορές κεφαλαίων. Το πρωτόκολλο σύμβασης είναι μια περαιτέρω επεξεργασία των στόχων και των αρχών που περιγράφονταν στο αρχικό πρωτόκολλο σύμβασης που δημοσιεύτηκε τον Οκτώβριο του 2002. Ενώ το νέο έγγραφο δεν αντιπροσωπεύει μια αλλαγή στο πρόγραμμα εργασίας της σύγκλισης των δύο Σωμάτων, απεικονίζει το πλαίσιο του σχεδίου δράσης της S.E.C. για την κατάργηση της υποχρέωσης μετάπτωσης (reconciliation) σε περιβάλλον Λογιστικών Προτύπων των Η.Π.Α. (U.S. G.A.A.P.) των λογιστικών καταστάσεων που έχουν συνταχθεί κατά τα Δ.Π.Χ.Π. από μη αμερικανικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες ή ενδιαφέρονται να εισαχθούν σε κεφαλαιαγορά των Η.Π.Α..

Το F.A.S.B. επίσης αναγνωρίζει το γεγονός ότι “λόγω του όγκου των διαφορών και της σύνθετης φύσης ορισμένων ζητημάτων, πολλές διαφορές μεταξύ των Ηνωμένων Πολιτειών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα εμμένουν και πέρα από το 2005”. Σε μια προσπάθεια προώθησης του οράματος της σύγκλισης του F.A.S.B. και του I.A.S.B., οι δύο Επιτροπές συμφώνησαν να ευθυγραμμίσουν την τεχνική ημερήσια διάταξή τους και να εργαστούν πάνω στην ανάπτυξη ενός κοινού εννοιολογικού πλαισίου.

Το περιεχόμενο και ο τρόπος αποτύπωσης της συμφωνίας Norwalk, αφήνει πάντως ανοικτή την πιθανότητα τα Πρότυπα των Ηνωμένων Πολιτειών να παραμείνουν ανεξάρτητα και διαφορετικά από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ο όρος «πλήρως συμβατά» αντιστοιχεί στη δυνατότητα των δύο συνόλων προτύπων να συνυπάρξουν, χωρίς αυτό να σημαίνει απαραίτητα ότι τα δύο σύνολα προτύπων θα είναι τα ίδια.

Τελικά, η συμφωνία Norwalk και η μεγάλη πλειοψηφία των σχολίων σχετικά με αυτήν, αναφέρονται και στη σύγκλιση των προτύπων του F.A.S.B. και του I.A.S.B., χωρίς κάτι τέτοιο να σημαίνει απαραίτητα ότι η έκβαση της συνεργασία των δύο Σωμάτων θα είναι ένα ενιαίο σύνολο λογιστικών προτύπων. Η έννοια του όρου σύγκλιση στην περίπτωση αυτή δε σημαίνει ότι τα πρότυπα είναι τα ίδια, αλλά υπονοεί την κίνηση του ενός



συνόλου προτύπων προς το άλλο. Κάτι τέτοιο αντιπαραβάλλεται με τη θέση της Ε.Ε., της Αυστραλίας και της Νέας Ζηλανδίας, που στην ουσία είναι η καθαρή υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.Π..

#### **4.2.3 Έξι Τομείς Σύγκλισης των Δ.Λ.Π. με τα Λογιστικά Πρότυπα των Η.Π.Α.**

Σε έξι τομείς έχει επικεντρωθεί το ενδιαφέρον του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, στο πλαίσιο του πρώτου σταδίου βραχυπρόθεσμης σύγκλισης των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. με τα Λογιστικά Πρότυπα των Η.Π.Α. μέχρι το 2008:

1. Δ.Λ.Π. 23: Κόστος Δανεισμού. Το πρώτο ζήτημα βραχυπρόθεσμης σύγκλισης είναι οι διαφορές της λογιστικής αποτύπωσης του κόστους δανεισμού. Πρόθεση του I.A.S.B. είναι η κατάργηση της δυνατότητας αναγνώρισης ως εξόδου του κόστους δανεισμού, που σχετίζεται άμεσα με εξαγορά, κατασκευή ή παραγωγή ενός στοιχείου ενεργητικού που απαιτεί μεγάλη χρονική περίοδο προετοιμασίας προτού χρησιμοποιηθεί ή πωληθεί. Το Συμβούλιο θα απαιτήσει την κεφαλαιοποίηση κάθε αντίστοιχου κόστους δανεισμού, σε έγγραφο διαβούλευσης.
2. Φόρος εισοδήματος. Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί ένα από τα πιο κρίσιμα ζητήματα μετάπτωσης των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. στα Λογιστικά Πρότυπα των Η.Π.Α.. Κοινή πρόθεση των δύο Συμβουλίων αποτελεί η κατάργηση των εξαιρέσεων στην εφαρμογή της προσέγγισης υπολογισμού των προσωρινών φορολογικών διαφορών, τις οποίες προβλέπουν τόσο το Δ.Λ.Π. 12: «Φόροι Εισοδήματος» - “Income Taxes”, όσο και το αντίστοιχο αμερικανικό S.F.A.S. 109: “Accounting for Income Taxes”. Σε αυτό το στάδιο θα καταργηθεί η αντίστοιχη εξαίρεση μόνον για τις περιπτώσεις των επενδύσεων σε αλλοδαπές θυγατρικές εταιρείες και σε κοινοπραξίες.
3. Δ.Λ.Π. 20: «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίησης της Κρατικής Υποστήριξης». Οι ραγδαίες διεθνείς εξελίξεις στον τομέα της διάθεσης δικαιωμάτων έκλυσης στην ατμόσφαιρα βλαβερών αερίων, από διαδικασίες παραγωγής, ανάγκασαν το I.A.S.B. να αποσύρει τον Ιούνιο του 2005 την ερμηνεία I.F.R.I.C. 3: «Δικαιώματα Εκπομπής Ρύπων» - “Emission Rights” και να προχωρήσει σε διαδικασία αναθεώρησης του Δ.Λ.Π. 20: «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίησης της Κρατικής Υποστήριξης» - “Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance”, παρ’ ότι είχε αποφασίσει να εκσυγχρονίσει το σχετικό πλαίσιο δια μέσου της

υιοθέτησης των μεθόδων αναγνώρισης επιχορηγήσεων του Δ.Λ.Π. 41: «Γεωργία» - “Agriculture”. Η λογική είναι ότι η απόδοση τέτοιων δικαιωμάτων από μια κυβέρνηση σε μια βιομηχανία αποτελεί μια μορφή κρατικής επιχορήγησης, η οποία όμως ακολουθεί πλέον διαφορετικούς κανόνες από αυτούς του τομέα της γεωργίας.

4. Οι διαβουλεύσεις. Οι διαβουλεύσεις των δύο Συμβουλίων δεν έχουν προχωρήσει ιδιαίτερα στον κρίσιμο τομέα της διενέργειας περιοδικών ελέγχων διαφορών αποτίμησης, ζήτημα που αποτελεί πεδίο εφαρμογής, μεταξύ άλλων, του Δ.Λ.Π. 36: «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων» - “Impairment of Assets”.
5. Κοινοπραξίες. Στο πλαίσιο εξέτασης της αποτύπωσης των λογιστικών μεγεθών εταιριών που λειτουργούν υπό κοινό έλεγχο (joint ventures), το I.A.S.B. αποφάσισε την εφαρμογή μόνο της συμμετοχικής μεθόδου («equity method»). Συνεπώς οδηγούμαστε προς την κατάργηση της δυνατότητας ποσοστιαίας ενοποίησης που επιτρέπει το Δ.Λ.Π. 31: «Χρηματοοικονομική Παρουσίαση των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες» - “Interests in Joint Ventures”. Προτού συμβεί κάτι τέτοιο, πρόθεση του I.A.S.B. είναι να διασαφηνίσει στο συγκεκριμένο πρότυπο τις διαφορές μεταξύ μιας κοινοπραξίας και μιας εξ’ αδιαιρέτου συμμετοχής στο ενεργητικό και στο παθητικό μιας κοινής «τακτοποίησης».
6. Διαφορές σε εσωτερικούς κλάδους (segments). Τα δύο Συμβούλια εντόπισαν αξιόλογες διαφορές μεταξύ των επίμαχων Δ.Λ.Π. 14: «Οικονομικές Πληροφορίες κατά Τομέα» - “Segment Reporting” και S.F.A.S. 31: “Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information”, ότι αφορά στα δημοσιοποιούμενα σε οικονομικές καταστάσεις λογιστικά στοιχεία που αναφέρονται σε εσωτερικούς «προϊοντικούς» ή «γεωγραφικούς» κλάδους. Ήδη από τον Ιανουάριο του 2006 εξεδόθη από το I.A.S.B. το έγγραφο διαβούλευσης E.D. 8, το οποίο υιοθετεί την προσέγγιση του S.F.A.S. 131, δηλαδή τη διοικητική προσέγγιση ή πληροφόρηση από τα δημοσιοποιούμενα οικονομικά στοιχεία εσωτερικών κλάδων.

#### *4.2.4 Παράγοντες που Συμβάλλουν στη Μη Ολοκληρωτική Καθιέρωση των Δ.Π.Χ.Π./Δ.Π.Χ.Π. στις Η.Π.Α.*

Η επιχειρηματική πραγματικότητα των Η.Π.Α. έχει αρκετούς λόγους για να επιθυμεί την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. σε άλλες χώρες. Ένας από τους λόγους αυτούς είναι ότι ένα καθολικό σύνολο λογιστικών προτύπων θα μείωνε το κόστος πληροφόρησης. Από την άλλη μεριά όμως υπάρχουν ορισμένοι παράγοντες, οι οποίοι συμβάλλουν στο να μη καθιερωθεί η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. στις Η.Π.Α..

Συγκεκριμένα, η δύναμη και η επιρροή που έχει αναπτύξει το F.A.S.B. είναι ένας από τους παράγοντες αυτούς. Τα δύο Συμβούλια (F.A.S.B. και I.A.S.B.) δεν είναι «ισότιμα» και το F.A.S.B. βρίσκεται σε προνομιούχο θέση λόγω της επιρροής του στον επιχειρηματικό κόσμο. Μια από τις σημαντικότερες πηγές δύναμης του F.A.S.B. προέρχεται από το γεγονός ότι, στην πραγματικότητα, αντιπροσωπεύει τα μέρη που αποτελούν τη μεγαλύτερη σε παγκόσμιο επίπεδο κύρια αγορά. Υπό αυτήν τη μορφή, το F.A.S.B. ενεργεί ως η φωνή για ένα σημαντικό αριθμό παραγωγών, χρηστών και ελεγκτών οικονομικών καταστάσεων.

Μια δεύτερη σημαντική πηγή δύναμης του Αμερικάνικου Συμβουλίου είναι οι διαθέσιμοι σε αυτό πόροι και η στενή συνεργασία του με το S.E.C.. Επίσης, όταν συγκρίνεται με άλλα αντίστοιχα Σώματα, η τεχνική αρχή του F.A.S.B. υποστηρίζεται από μια μακροχρόνια ιστορία δημοσίευσης λογιστικών απαιτήσεων και μία ευρεία ποικιλία θεμάτων.

Έπειτα, παράγοντες που συμβάλλουν στο να μη καθιερώνονται στην παρούσα φάση τα Δ.Π.Χ.Π. στις Η.Π.Α. και ταυτόχρονα καθιστούν δύσκολο να προβλεφθεί το μέλλον των αμερικάνικων σχέσεων με Δ.Π.Χ.Π. είναι η πολυπλοκότητα του ρυθμιστικού περιβάλλοντος στη χώρα αυτή, οι ενδοεπιχειρησιακές συγκρούσεις στις αμερικάνικες επιχειρήσεις, καθώς και οι συγκρούσεις μεταξύ των εθνών και των οικονομικών ομάδων.

### **4.3 Καναδάς**

Αυτήν την περίοδο, οι καναδικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο των Ηνωμένων Πολιτειών έχουν την ευχέρεια να χρησιμοποιούν τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα, αλλά όχι τα Δ.Λ.Π., για τη δημοσίευση των οικονομικών εκθέσεων στην χώρα τους. Όλες οι άλλες καναδικές επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να χρησιμοποιούν τα Καναδικά Λογιστικά Πρότυπα.

Από την άλλη μεριά, η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. επιτρέπεται στις ξένες επιχειρήσεις που όμως δημοσιεύουν τις οικονομικές καταστάσεις τους στον Καναδά. Το Καναδικό Ίδρυμα Ορκωτών Λογιστών έχει θέσει υπό συζήτηση το ζήτημα εάν πρέπει να συνεχιστεί η ανάπτυξη χωριστών Καναδικών Λογιστικών Προτύπων ή πρέπει να επιτραπεί ή ακόμη και να απαιτηθεί από τις καναδικές επιχειρήσεις να χρησιμοποιήσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα.

### **4.4 Κεντρική – Λατινική Αμερική**

Στην Αμερικάνικη ήπειρο κυριαρχούν τα εκάστοτε Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα. Έντεκα είναι οι χώρες που έχουν εισάγει την υποχρεωτική χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις εισηγμένες επιχειρήσεις τους και αυτές βρίσκονται κυρίως στην Κεντρική Αμερική και την Καραϊβική (Αϊτή, Γουατεμάλα, Εκουαδόρ, Δομινικανή Δημοκρατία, Κόστα Ρίκα, Μπαχάμες, Ονδούρα, Παναμάς, Περού, Νήσος Μπαρμπάντος, Τζαμάικα). Ταυτόχρονα στη Βενεζουέλα το έτος 2006 έχει οριστεί ως η πρώτη εταιρική χρήση εισαγωγής των Δ.Λ.Π., ενώ στην Κολομβία έχει προταθεί η υιοθέτηση των διεθνών προτύπων στα επόμενα χρόνια.

### **4.5 Ασία – Ωκεανία**

Οι αρμόδιες αρχές στις ασιατικές χώρες έχουν υιοθετήσει ποικίλες απόψεις ως προς το θέμα της σύγκλισης των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων τους με τα Δ.Λ.Π. για τις μεγάλες επιχειρήσεις.

Ουσιαστικά μόνο το Μπαγκλαντές απαιτείται από τις εισηγμένες επιχειρήσεις η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. κατά την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων. Στην Αυστραλία, το Χογκ Κογκ και τη Νέα Ζηλανδία τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι στην ουσία πανομοιότυπα με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.. Στην Αυστραλία και τη Νέα Ζηλανδία όμως, έχουν περιορίσει ορισμένες λογιστικές πολιτικές και έχουν προσθέσει κάποιες γνωστοποιήσεις και οδηγίες. Στις Φιλιππίνες έχουν υιοθετήσει λέξη προς λέξη όλα Δ.Λ.Π. που ίσχυαν το 2003, αλλά ακόμη δεν έχουν υιοθετήσει τα αναθεωρημένα Δ.Λ.Π. ή τα νέα Δ.Π.Χ.Π. που εκδόθηκαν τα επόμενα έτη.

Η Σιγκαπούρη έχει υιοθετήσει τα περισσότερα Διεθνή Πρότυπα, αν και έχει τροποποιήσει αρκετά, συμπεριλαμβανομένων των I.A.S. 2, 16, 17, 28, 31 και 40. Στην Ινδία, τη Μαλαισία, το Πακιστάν, τη Σρι Λάνκα και την Ταϊλάνδη επιλεγμένα διεθνή πρότυπα είναι πανομοιότυπα με ορισμένα τοπικά. Υπάρχουν όμως σημαντικές διαφορές στα υπόλοιπα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα. Επίσης, παρατηρούνται χρονικές καθυστερήσεις στην υιοθέτηση νέων ή στις τροποποιήσεις των Δ.Λ.Π..

Στην Κίνα, την Ινδονησία, την Ιαπωνία, την Κορέα, την Ταϊβάν και το Βιετνάμ τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα ακολουθούν τη μορφή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, κατά την τροποποίηση και αναθεώρησή τους. Βέβαια, εξακολουθούν να είναι πολύ σημαντικές οι διαφορές τους. Τέλος, στην Κίνα, το Χογκ Κογκ, το Λάος και τη Βιρμανία σε μερικές εισηγμένες επιχειρήσεις παρέχεται η δυνατότητα να χρησιμοποιήσουν τα Δ.Λ.Π..

#### **4.6 Μέση Ανατολή**

Στη μεγαλύτερη επικράτεια των αραβικών χωρών τα λογιστικά δεδομένα ακολουθούν όσα ορίζουν τα εθνικά λογιστικά πρότυπα. Εξάιρεση αποτελούν το Κουβέιτ και το Ομάν, που έχουν υιοθετήσει τη χρήση των Δ.Λ.Π. για όλες τις εισηγμένες επιχειρήσεις τους, και ο τραπεζικός κλάδος, στον οποίο η χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι υποχρεωτική σε αρκετές χώρες της μέσης ανατολής (Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα, Μπαχρέν).

#### **4.7 Αφρική**

Η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. είναι υποχρεωτική για τις εισηγμένες επιχειρήσεις ορισμένων χωρών. Οι χώρες αυτές είναι οι πιο ανεπτυγμένες και οι πιο τουριστικές της αφρικανικής ηπείρου. Συγκεκριμένα, πρόκειται για την Αίγυπτο, την Κένυα, την Τανζανία, το Μαυρίκιο, τη Ζιμπάμπουε, τη Μαλάουι και τη Νότιο Αφρική. Με εξαίρεση την Αίγυπτο, εντοπίζονται δηλαδή στην νοτιοανατολική Αφρική. Στις επιχειρήσεις ορισμένων από τις υπόλοιπες χώρες επιτρέπεται η εφαρμογή των διεθνών προτύπων, αλλά κατά κύριο λόγο χρησιμοποιούνται τα εθνικά τους πρότυπα.

#### **4.8 Συμπεράσματα**

Η σημασία της λογιστικής εναρμόνισης σε διεθνές επίπεδο γίνεται πλέον ευρέως αποδεκτή για διάφορους λόγους. Κατ' αρχήν, η ραγδαία ανάπτυξη των διεθνών κύριων αγορών ενισχύει τον κυρίαρχο ρόλο τους ως διανομέα οικονομικών πόρων. Το πώς αποκαλύπτονται οι πληροφορίες στην αγορά είναι ένα κυρίαρχο θέμα για την εξασφάλιση της αποδοτικότητάς της. Δεύτερον, η όλο και αυξανόμενη λίστα των πολυεθνικών επιχειρήσεων δημιουργεί μια επείγουσα ανάγκη για ένα καθολικό σύνολο λογιστικών προτύπων για αυτές τις εταιρίες, προκειμένου να μειωθεί το κόστος παραγωγής πληροφοριών και να αποστέλλεται ένα ενοποιημένο, αξιόπιστο μήνυμα στην αγορά. Τρίτον, οι δραστηριότητες των θεσμικών επενδυτών γίνονται όλο και περισσότερο διεθνείς. Η παρουσία τους στις ξένες αγορές αναγκάζει τις εγχώριες εισηγμένες εταιρίες να παίξουν «το λογιστικό παιχνίδι» σύμφωνα με παγκόσμιους κανόνες.

Αναλύοντας τον πολιτικό χάρτη κάλυψης των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π, μπορούμε να οδηγηθούμε σε ορισμένα συμπεράσματα ότι αφορά στην κάλυψη των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στον τρόπο που δεύτερα κατανέμονται σε παγκόσμιο επίπεδο (Γράφημα 1, Προσάρτημα). Αρχικά μπορούμε να αναφέρουμε ότι έχει ήδη καθιερωθεί η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. σε αρκετές χώρες της Κεντρικής Αμερικής, στην Ευρώπη, στις Αραβικές χώρες που συνάπτουν εμπορικές σχέσεις με Ευρώπη και Αμερική, σε μερικές χώρες της Νοτιοανατολικής Αφρικής και

στην Αυστραλία και Νέα Γουινέα. Επίσης, υπάρχουν αρκετές χώρες όπως η Βενεζουέλα, η Κολομβία, η Ρώσικη Ομοσπονδία, το Μπαχρέιν, το Καζακστάν, η Κίνα και η Νέα Ζηλανδία όπου πραγματοποιούνται οι απαραίτητες διαδικασίες, ώστε η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. να καθιερωθεί μέσα στα επόμενα έτη.

Με βάση τον παγκόσμιο χάρτη κάλυψης των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. μπορούμε να πούμε ότι υπάρχει μια συσπείρωση των χωρών που έχουν ή πρόκειται άμεσα να υιοθετήσουν τα Δ.Π.Χ.Π. σε τέσσερα σημεία του χάρτη (Κεντρική Αμερική, Ευρώπη, Νοτιοανατολική Αφρική και Αυστραλία). Παράλληλα, στο Βόρειο Ημισφαίριο, με εξαίρεση τον Καναδά, τις Η.Π.Α., το Μεξικό και τις υπό ανάπτυξη αφρικανικές χώρες, η αποδοχή των Δ.Π.Χ.Π. είναι ευρεία.

Κατ' επέκταση όμως, θεωρείται απαραίτητος και ο έλεγχος του ποσοστού αφομοίωσης και εναρμόνισης με τα νέα δεδομένα που εισάγουν τα Δ.Π.Χ.Π.. Η μέτρηση της σύγκλισης των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και η ανάπτυξη περίπλοκων μέτρων σύγκλισης είναι σημαντική για δύο κύριους λόγους.

Κατ' αρχήν, δεν είναι όλες οι χώρες δεσμευμένες να υιοθετήσουν τα Δ.Π.Χ.Π.. Για παράδειγμα, η Ισλανδία, η Ιαπωνία και η Σαουδική Αραβία, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στο Διεθνές Συνέδριο Λογιστικής Ανάπτυξης (International Forum on Accountancy Development – I.F.A.D., 2003) δεν έχουν ακόμα εκφράσει κάποια πρόθεση εναρμόνισης των Ε.Λ.Π. τους με τα Δ.Π.Χ.Π.. Κάποιες άλλες χώρες, όπως η Νέα Ζηλανδία, έχουν επιλέξει ένα μεγαλύτερο χρονικό διάστημα μέσα στο οποίο θα συγκλίνουν με τα Δ.Π.Χ.Π. (μέχρι το 2007). Πράγματι, στο Διεθνές Συνέδριο Λογιστικής είχε επίσης αναφερθεί ότι στις 3 Δεκεμβρίου 2004 δεν επιτρεπόταν η χρήση των Δ.Π.Χ.Π. για τις εισηγμένες επιχειρήσεις 36 χωρών (συμπεριλαμβανομένων της Αργεντινής, της Βραζιλίας, του Καναδά, της Χιλής, των Φίτζι, της Ινδίας, της Ινδονησίας, του Μεξικού, των Φιλιππινών, της Ταϊβάν, της Τυνησίας, των Ηνωμένων Πολιτειών και του Βιετνάμ).

Συνεπώς, για αυτές τις χώρες, είναι πιθανό να υπάρχουν πληροφοριακά οφέλη κατά τη μέτρηση και τον έλεγχο του βαθμού στον οποίο τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα εναρμονίζονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Υπάρχει επίσης η πιθανότητα να παρατηρούνται οφέλη για τις κύριες αγορές και για τους χρήστες των οικονομικών

καταστάσεων βοηθώντας τους στην αξιολόγηση της ποιότητας των δημοσιευμένων λογιστικών στοιχείων των χωρών αυτών.

Η μέτρηση της σύγκλισης είναι ακόμη σημαντική επειδή, σε μερικές χώρες της Ε.Ε. που έχουν υιοθετήσει τα Δ.Π.Χ.Π. από το 2005, η εφαρμογή τους δεν επεκτείνεται σε όλες τις επιχειρηματικές οντότητες, αλλά περιορίζεται στις εισηγμένες εταιρίες.

Για να υπάρχει ενδιαφέρον για τον έλεγχο της εναρμόνισης προς τα Δ.Π.Χ.Π. είναι αναμενόμενο να υπάρχουν και εμπόδια, τα οποία δυσχεραίνουν τη διαδικασία της σύγκλισης. Ειδικότερα, το κύριο εμπόδιο της σύγκλισης των εθνικών με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, που έχουν προσδιοριστεί από ανάλογες έρευνες, είναι η σύνδεση μεταξύ των νέων χρηματοοικονομικών και λογιστικών προτύπων και της φορολογικής λογιστικής. Έπειτα, βασικό εμπόδιο αποτελούν και οι διαφωνίες για την περίπλοκη φύση ορισμένων Δ.Π.Χ.Π., ειδικά εκείνων που συνδέονται με τη μέθοδο της «εύλογης αξίας». Παράλληλα, ένα άλλο πρόβλημα είναι ότι τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα των υπό ανάπτυξη χωρών συνηθίζουν να καλύπτουν λιγότερα ζητήματα από ότι τα Δ.Π.Χ.Π.. Τέλος, στο θέμα που αναλύουμε υπεισέρχεται και ο παράγοντας των πολιτιστικών διαφορών και της κουλτούρας.

Καθώς δεν κινούνται όλες οι χώρες προς την κατεύθυνση της σύγκλισης με τα Δ.Π.Χ.Π. με την ίδια ταχύτητα, πραγματοποιούνται έρευνες της διαδικασίας αυτής, χρησιμοποιώντας και αναπτύσσοντας κατάλληλα μέτρα. Υπάρχουν δύο μέτρα με βάση τα οποία μπορούν Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα να διαφέρουν από τα Δ.Π.Χ.Π.:

1. Η απόκλιση. Τόσο τα Εθνικά όσο και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καλύπτουν ένα συγκεκριμένο λογιστικό θέμα, αλλά ορίζουν διαφορετικές μεθόδους.
2. Η απουσία. Τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν καλύπτουν λογιστικά ζητήματα, τα οποία ρυθμίζονται από τα Δ.Π.Χ.Π. (Πηγή: Ding, Jeanjean, Stolowy, "Why do National G.A.A.P. differ from I.A.S.? The role of Culture", The International Journal of Accounting, Volume 40, Issue 4, 2005, p. 334).



#### **4.9 Ο Ρόλος της Πολιτιστικής Διάστασης στην Εναρμόνιση με τα Δ.Α.Π.**

Έχουν πραγματοποιηθεί μελέτες, οι οποίες εξετάζουν το ενδεχόμενο οι διαφορές μεταξύ των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξηγούνται από την πολιτιστική και τη νομική διάσταση. Για τη διεξαγωγή πορισμάτων γίνεται μέτρηση της διαφοράς μεταξύ των Ε.Α.Π. και των Δ.Π.Χ.Π. χρησιμοποιώντας τα δύο μέτρα που προαναφέραμε: την απόκλιση και την απουσία. Επίσης, γίνεται χρήση δύο διαφορετικών συνόλων μέτρων κουλτούρας: το πρώτο είναι του Hofstede<sup>9</sup> και το δεύτερο του Schwartz<sup>10</sup>. Μελετώντας τις ανάλογες έρευνες διαπιστώνουμε ότι οι πολιτιστικές αξίες συνδέονται με το δείκτη της απόκλισης από τα Δ.Π.Χ.Π. πολύ περισσότερο από τη νομική προέλευση. Όσον αφορά το δείκτη της απουσίας, δεν βρίσκουμε καμία σημαντική σχέση είτε με τις πολιτιστικές αξίες είτε με τη νομική προέλευση.

Έπειτα, συμπεραίνουμε ότι αν και η νομική προέλευση συνήθως θεωρείται ως η επεξηγηματική μεταβλητή για τη λογιστική πληροφόρηση, κάτι τέτοιο δεν φαίνεται να συμβαίνει στο επίπεδο των κανόνων της λογιστικής στα πλαίσια της διεθνούς λογιστικής εναρμόνισης. Τέλος, τα συμπεράσματά μας προτείνουν ότι οι τεχνικές και η πολιτική διάσταση της σύγκλισης, αν και ουσιαστικά ζητήματα, δεν είναι τα μοναδικά. Η αντίθεση των Δ.Π.Χ.Π. δεν οδηγείται αποκλειστικά από συμβατικά κίνητρα ή από μια τεχνική ανωτερότητα, αλλά και από την ποικιλομορφία στους πολιτιστικούς παράγοντες.

Μπορούμε να συγκεκριμενοποιήσουμε την ανάλυσή μας αναφέροντας πορίσματα μία έρευνας που αφορούσε τον ρόλο του πολιτισμού στη λογιστική εναρμόνιση και για την ακρίβεια το ρόλο που διαδραματίζει η επίσημη γλώσσα κάθε χώρας.

Μια πτυχή της διαδικασίας με την οποία τα Δ.Π.Χ.Π. γίνονται ένα αναπόσπαστο μέρος των εθνικών λογιστικών πρακτικών, ενδεχομένως να είναι η γνωριμία με νέους κανονισμούς, οι οποίοι δεν είναι ήδη γνωστοί σε εθνικό επίπεδο. Έπειτα, μία άλλη

<sup>9</sup> Hofstede, G. (2001). Culture's consequences: Comparing values, behaviors, institutions and organizations across nations (2nd ed.), London, Sage Publications.

<sup>10</sup> Schwartz, S. H. (1994). Beyond individualism/collectivism: New cultural dimensions of values, Sage Publications.

πτυχή είναι η δυνατότητα αφομοίωσης σε κάθε διάλεκτο ενός συνόλου προτύπων γραμμένα στα αγγλικά, καθώς η αγγλική είναι η επίσημη γλώσσα της Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Η έρευνα εστιάζει στην Αίγυπτο, εφόσον είναι αναγνωρισμένος ηγέτης του αραβικού κόσμου, ο οποίος διαδραματίζει έναν κεντρικό ρόλο στην πολιτική της Μέσης Ανατολής. Στην Αίγυπτο η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. έγινε υποχρεωτική για τις εισηγμένες επιχειρήσεις, υπό την προϋπόθεση ότι ορισμένες απαιτήσεις τους ήταν ήδη γνωστές, καθώς απεικονίζονταν στην παλιά καθιερωμένη εθνική νομοθεσία. Παράλληλα, άλλες απαιτήσεις δεν ήταν γνώριμες, αλλά μεταφράστηκαν στην τοπική γλώσσα και μερικές άλλες απαιτήσεις δεν ήταν γνωστές και ταυτόχρονα δεν ήταν διαθέσιμες και οι μεταφράσεις τους.

Συγκεκριμένα, τα Δ.Π.Χ.Π. εκδίδονται επίσημα στην αγγλική γλώσσα. Εντούτοις, η κύρια γλώσσα στην Αίγυπτο είναι τα Αραβικά και κατά την διάρκεια της εισαγωγής και της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π., καμία επίσημη αραβική μετάφρασή τους δεν ήταν διαθέσιμη σε κάποιο δημόσιο αιγυπτιακό αρχείο. Υπήρξαν ιδιωτικές μεταφράσεις (π.χ. μεταφράσεις από πολυεθνικές ελεγκτικές εταιρίες), αλλά δεν υπήρξε καμία άμεση πρόσβαση σε τέτοιες μεταφράσεις ή δημοσιοποίησή τους. Από τα σχόλια που έχουν εκφραστεί στις εκθέσεις ελέγχου διάφορων επιχειρήσεων, φαίνεται ότι πράγματι υπήρξε ένα γλωσσικό εμπόδιο για τα Δ.Λ.Π. ή τα Δ.Π.Χ.Π. για τα οποία δεν υπήρχε επίσημη διαθέσιμη μετάφραση στην αραβική γλώσσα.

Η έννοια του γλωσσικού εμποδίου είναι ένα σύνθετο θέμα, καθώς αφορά περισσότερα από ένα προβλήματα στη δυνατότητα πρόσβασης στα Δ.Π.Χ.Π.. Ακόμα κι αν ήταν διαθέσιμες οι ιδιωτικές μεταφράσεις, θα προέκυπτε το ζήτημα της αξιοπιστίας τους. Επίσης, ήταν σαφώς πιο δύσκολη η κατανόηση λογιστικών θεμάτων τα οποία δεν ήταν ήδη καθιερωμένα στην Αίγυπτο και ήταν αποτυπωμένα μόνο στην αγγλική. Ταυτόχρονα, οι επιχειρήσεις ήταν απίθανο να βρουν την τεχνική υποστήριξη που θα τις βοηθούσε στην κατανόηση της αγγλικής εκδοχής των Δ.Π.Χ.Π., εκτός και αν συνεργάζονταν με ελεγκτές που είχαν διεθνείς ιστοχώρους και συνδέσεις – links (Πηγή: Abd-Elsalam – Weetman, “Introducing International Accounting Standards to an emerging capital market: relative familiarity and language effect in Egypt”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 12, Issue 1, 2003, p. 71).

Κατανοούμε ότι η εξοικείωση με τα νέα λογιστικά πρότυπα είναι πιο προβληματική στην περίπτωση που το επιτακτικό υλικό δεν είναι διαθέσιμο στην τοπική γλώσσα. Ο παράγοντας γλώσσα έχει αποδειχθεί εμπόδιο για την αλλαγή και στην περίπτωση των κρατών της Βαλτικής. Στην προκειμένη περίπτωση έχει αναφερθεί ότι η λογιστική μπορεί να παραμείνει ένα θέμα «συναρμολόγησης» λόγω έλλειψης επαρκούς πληροφόρησης στην επίσημη Εσθονική, Λεττονική και Λιθουανική γλώσσα και ότι ορισμένα θέματα λογιστικής, καθιερωμένα στη δύση, είναι προσιτά μόνο στη Ρωσική ή Πολωνική γλώσσα.

Έχει παρατηρηθεί ότι συχνά υπάρχει μια χρονική καθυστέρηση ενός έτους μεταξύ της έκδοσης νέου Δ.Π.Χ.Π. και των διαθέσιμων μεταφράσεών του. Και αυτό γιατί υπάρχουν δύο στάδια στα οποία πραγματοποιείται η μετάφραση. Το ένα στάδιο συσχετίζεται με τη σχετική εξοικείωση με το περιεχόμενο των Δ.Π.Χ.Π. και το δεύτερο με τη δυνατότητα ακριβούς αποτύπωσης των Δ.Π.Χ.Π. στη γλώσσα της κάθε χώρας. Αντίστοιχα εμπόδια υπήρξαν και στην Ελβετία, καθώς υπήρχε απαίτηση για μεταφράσεις των Δ.Λ.Π. τόσο στη γερμανική, όσο και στην γαλλική και ιταλική γλώσσα.

Τελικά το 2001, αναγγέλθηκε ότι στον ιστοχώρο του I.A.S.C. ήταν έτοιμη και διαθέσιμη μια επίσημη αραβική μετάφραση των Δ.Λ.Π.. Σε γενικές γραμμές, η μετάφραση στην αραβική γλώσσα είναι αναμφισβήτητα επιτακτική για τις 22 αραβικές χώρες. Εντούτοις, δεν πρέπει να υποτιμηθεί η πολυπλοκότητα της εφαρμογής των μεταφράσεων σε 22 χωριστά λογιστικά πλαίσια.

Η συγκεκριμένη έρευνα συμπερασματικά αναφέρει ότι στην περίπτωση όπου υπήρχαν διαθέσιμες μεταφράσεις στην αραβική γλώσσα, το επίπεδο εναρμόνισης με τις οικείες και γνωστές πτυχές των απαιτήσεων των Δ.Π.Χ.Π. ήταν σημαντικά πιο υψηλό από το επίπεδο συμμόρφωσης με τις σχετικά άγνωστες πτυχές των γνωστοποιήσεων των Διεθνών Προτύπων. Περαιτέρω παρατηρήθηκε ότι στην περίπτωση όπου δεν υπήρχαν διαθέσιμες επίσημες μεταφράσεις στην αραβική και όπου οι πτυχές των γνωστοποιήσεων των Δ.Π.Χ.Π. ήταν σχετικά άγνωστες, το επίπεδο εναρμόνισης ήταν χαμηλότερο.

Αποδεικνύεται ότι τα προβλήματα που ανακύπτουν από την έλλειψη εξοικείωσης με ορισμένα θέματα είναι μεγαλύτερα στις χώρες όπου η προσέγγιση και οι απαιτήσεις των νέων προτύπων είναι πολύ διαφορετικές από την εγχώρια παράδοση. Αυτές οι χώρες αντιμετωπίζουν μεγαλύτερα προβλήματα σε ότι αφορά την εξοικείωση, τα οποία εξαλείφονται με την εκπαίδευση και την κατάλληλη τεχνική υποστήριξη.

Η διαδικασία όμως αυτή της εξοικείωσης είναι αρκετά δαπανηρή. Σε πολλές αναπτυσσόμενες χώρες ή αναδυόμενες αγορές, όπου το εποπτικό σώμα της κεφαλαιαγοράς δεν είναι ισχυρό, το σχετικό κόστος της μη-συμμόρφωσης με τα νέα λογιστικά πρότυπα ενδέχεται να είναι χαμηλότερο από το κόστος της συμμόρφωσης. Είναι, επομένως, σημαντικό όσοι προχωρούν στην υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. να γνωρίζουν την προεργασία και τους πόρους που απαιτούνται για να υποστηρίξουν την επιτυχή εναρμόνιση με αυτά<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Παράδειγμα αποτελεί το πρόγραμμα “Know-How Fund”. Το 1996, το πρόγραμμα αυτό αναφερόταν στην εισαγωγή των Δ.Π.Χ.Π. στη Ρουμανία και αναγνώρισε εξ αρχής τη σημασία μιας αξιόπιστης μετάφρασης των Δ.Π.Χ.Π. στη ρουμάνικη γλώσσα προκειμένου να γίνει ευκολότερα και γρηγορότερα η εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων.

**Βιβλιογραφία Κεφαλαίου 4**

- **Deloitte Touche Tohmatsu**, *I.F.R.S. in your pocket 2005*, Deloitte Touche Tohmatsu, 2005, p. 10 -17, 19.
- Έρευνα **PricewaterhouseCoopers**, “*Europe and International Financial Reporting Standards 2005 - Your questions answered*”, PricewaterhouseCoopers, 2002, p. 4, 6, 9, 11, 13 – 16.
- **Κρυσταλλάκος Πέτρος**, «Παγκόσμια Συμφωνία για τα Δ.Α.Π.», **Η Ναυτεμπορική**, 22 Ιανουαρίου 2005, σελ.1.
- **Paul De Lange – Bryan Howieson**, “*International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism*”, **Critical Perspectives on Accounting**, In Press, 1 June 2004, p. 3, 4 – 8, 10 – 13, 16, 17, 22, 23.
- **Akwasi A. Ampofo – Robert J. Sellani**, “*Examining the differences between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S. GAAP) and International Accounting Standards (I.A.S.): implications for the harmonization of accounting standards*”, **Accounting Forum**, Volume 29, Issue 2, June 2005, p. 219-231.
- **Alexandra Fontes, Lúcia Lima Rodrigues, Russell Craig**, “*Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards*”, **Accounting Forum**, Volume 29, Issue 4, December 2005, p. 415 – 436.
- **Esther Ortiz**, “*G.A.A.P. choice by European companies*”, **European Business Review**, Volume 17, Issue 1, February, 2005, p.36 – 51.
- **Robert K. Larson – Donna L. Street**, “*Convergence with I.F.R.S. in an expanding Europe: Progress and Obstacles identified by large accounting firms’ survey*”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Volume 13, Issue 2, 2004, p. 89 – 119.
- **Ann B. Murphy**, “*The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices*”, **The International Journal of Accounting**, Volume 35, Issue 4, October 2000, p. 471 – 493.
- **Yuan Ding, Thomas Jeanjean, Hervé Stolowy**, “*Why do National G.A.A.P. differ from I.A.S.? The role of Culture*”, **The International Journal of Accounting**, Volume 40, Issue 4, 2005, p. 325 – 350.

- **Omneya H. Abd-Elsalam – Pauline Weetman**, “*Introducing International Accounting Standards to an emerging capital market: relative familiarity and language effect in Egypt*”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Volume 12, Issue 1, 2003, p. 63 – 84.
- **Chris Taylor**, “*I.A.S. – the road to international (dis)harmony*”, **Balance Sheet**, Volume 11, Issue 2, June 2003, p. 27 – 31.
- Ιστοσελίδα **International Accounting News**: [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)
- Ιστοσελίδα **Φορολογική – Λογιστική Πύλη Ενημέρωσης**: [www.gus.gr](http://www.gus.gr)
- Ιστοσελίδα εταιρίας **PricewaterhouseCoopers**: [www.pwcglobal.com/ifrs](http://www.pwcglobal.com/ifrs)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: Η ΕΜΠΕΙΡΙΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

### 5.1 Νέες Πρακτικές που Εισάγουν τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.

- Η μετάβαση από Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης στην ουσία αντιστοιχεί στην έκδοση προτύπων, τα οποία δίνουν μεγαλύτερη βαρύτητα στην ενημέρωση των μετόχων.
- Η φιλοσοφία των διεθνών προτύπων αντιστοιχεί στην απεικόνιση της ουσίας υπεράνω του τύπου. Για παράδειγμα, η έκδοση ενός Τιμολογίου Πώλησης – Δελτίου Αποστολής δεν ισοδυναμεί με κάποιο έσοδο ή προκαταβολή κάποιου χρηματικού ποσού ή χρηματοδοτική μίσθωση.
- Ότι αφορά στους αναβαλλόμενους φόρους (Δ.Λ.Π. 12), επιτρέπεται η μεταφορά φορολογικού βάρους από τη μία χρονολογική περίοδο στην άλλη. Στην ουσία πρόκειται για ετεροχρονισμό του κόστους των αποσβέσεων ή κάποιου άλλου εξόδου.
- Απαιτείται εξειδικευμένη γνώση χρηματοοικονομικών και πρακτική εμπειρία προκειμένου να καταχωρηθούν ορισμένα μεγέθη, όπως είναι οι προκαταβολές.
- Απαραίτητη θεωρείται η συνεργασία με εξειδικευμένους επιστήμονες, όπως για παράδειγμα με ορκωτούς εκτιμητές και εμπειρογνώμονες για την αξία των πάγιων στοιχείων ή με αναλογιστές για την πρόβλεψη παροχών προς το προσωπικό.
- Πραγματοποιείται διαφοροποίηση – επέκταση του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα οι εκκρεμείς υποθέσεις βρίσκονται πλέον στο προσάρτημα, δεν υπάρχει πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, αλλά πίνακας μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.

**5.2 Καινοτομίες των Δ.Α.Π./Δ.Π.Χ.Π.**

Θεωρείτε πολύ σημαντικό το γεγονός ότι 7 στις 10 επιχειρήσεις αξιολογούν ως θετικές ή πολύ θετικές τις καινοτομίες που εισάγουν τα Δ.Π.Χ.Π.. Οι πιο σημαντικές από αυτές είναι η ευελιξία που παρέχουν ορισμένα πρότυπα ως προς την επιλογή εναλλακτικών λογιστικών μεθόδων, η δυνατότητα αποτίμησης ορισμένων στοιχείων του ενεργητικού σε πραγματικές αξίες, η λογιστική αρχή αποτύπωσης της ουσίας και όχι του νομικού τύπου και η χρήση εκτιμήσεων της διοίκησης για την απεικόνιση ορισμένων οικονομικών μεγεθών.

**Πίνακας 5.** Καινοτομίες που Εισάγουν τα Δ.Α.Π./Δ.Π.Χ.Π.

	Ευελιξία στην επιλογή σημαντικών αρχών	Εκτίμηση σε τρέχουσες τιμές
Πολύ Θετική	15.7%	23.5%
Θετική	57.8%	59.8%
Ουδέτερη	24.5%	14.7%
Αρνητική	2.0%	2.0%
Πολύ Αρνητική	0.0%	0.0%

	Έμφαση στην ουσία της συναλλαγής	Χρήση λογιστικών εκτιμήσεων
Πολύ Θετική	17.5%	8.7%
Θετική	55.3%	63.1%
Ουδέτερη	25.2%	22.3%
Αρνητική	1.9%	4.9%
Πολύ Αρνητική	0.0%	1.0%

Για την ακρίβεια, οι επιχειρήσεις σε ποσοστό μεγαλύτερο του 50% εμφανίζονται θετικές ως προς την ευελιξία στην επιλογή σημαντικών αρχών που εισάγουν τα Δ.Π.Χ.Π., την εκτίμηση στις τρέχουσες τιμές, την έμφαση στην ουσία της συναλλαγής και τη χρήση λογιστικών εκτιμήσεων. Στον αντίποδα, μόνο το 1% των επιχειρήσεων κρατάει πολύ αρνητική στάση και μόνο ως προς την καινοτομία των Δ.Π.Χ.Π. για τον τρόπο χρήσης των λογιστικών εκτιμήσεων (Πηγή: Έρευνα Grant Thornton, «Πόσο έτοιμες είναι οι



ελληνικές επιχειρήσεις να εφαρμόσουν τα Δ.Π.Χ.Π.; Τα αποτελέσματα της έρευνας της Grant Thornton», Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών – Grant Thornton A.E., 2005, σελ.6).

Σ' αυτό το σημείο, θα πρέπει να γίνει μια παρατήρηση. Η εφαρμογή των Δ.Α.Π. δεν αποτελεί πανάκεια. Όπως έχει δείξει η εμπειρία στο εξωτερικό, υπάρχουν πάντα περιθώρια εμφάνισης πλασματικών πληροφοριών. Το γεγονός αυτό δεν μειώνει τα σημαντικά οφέλη, απλά υπαγορεύει τη διατήρηση της προσοχής και της κριτικής στάσης του εκάστοτε ενδιαφερόμενου για τα μεγέθη μιας εταιρίας.

### **5.3 Βαθμός Αποδοχής των Δ.Α.Π./Δ.Π.Χ.Π.**

Η πλειοψηφία των εισηγμένων επιχειρήσεων έχει θετική στάση ως προς την εισαγωγή των Δ.Π.Χ.Π., καθώς εκτιμά ότι κατά αρχή θα αναβαθμίσουν την επάρκεια και την ποιότητα των παρεχόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Η ευρεία αποδοχή των Διεθνών Προτύπων προέρχεται από τη διοίκηση των ελληνικών επιχειρήσεων, η οποία ενθαρρύνει την εισαγωγή και τη σωστή εφαρμογή τους.

Την προσέγγιση αυτή συμμερίζονται σε μεγαλύτερο βαθμό τα στελέχη των Οικονομικών Διευθύνσεων, που σε ποσοστό 41% θεωρούν τα νέα πρότυπα ένα σημαντικό εργαλείο για την αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών. Αντίθετα, μόλις το 11% των στελεχών οικονομικών υπηρεσιών διατηρεί μία αρνητική στάση και αντιλαμβάνεται την εισαγωγή των Δ.Π.Χ.Π. ως μία επιπρόσθετη υποχρέωση. Περίπου ένα στα δύο στελέχη όμως, διατηρεί μία περισσότερο ουδέτερη στάση θεωρώντας πως η εισαγωγή των Δ.Π.Χ.Π. διαφοροποιεί την προσέγγιση της έως τώρα εργασίας τους και όχι την ουσία αυτής.

Από την άλλη μεριά τα στελέχη των υπολοίπων διευθύνσεων θεωρούν ότι η εισαγωγή των προτύπων είναι ένα θέμα που δεν τους αφορά και μόλις το 30% αυτών συνειδητοποιεί ότι πρέπει να διαδραματίσει ενεργό ρόλο στην εφαρμογή των προτύπων και τη λειτουργία των πληροφοριακών συστημάτων που προκύπτουν. Τα στελέχη του χρηματοπιστωτικού τομέα και των κατασκευαστικών επιχειρήσεων παρουσιάζουν μία

περισσότερο ώριμη προσέγγιση και εκτιμούν σε μεγαλύτερο ποσοστό ότι θα πρέπει να εμπλακούν.

Εξετάζοντας την αποδοχή των Δ.Π.Χ.Π. με βάση τον κλάδο στον οποίο ανήκει η κάθε επιχείρηση, παρατηρούμε πως περισσότερο θετικές εμφανίζονται οι επιχειρήσεις του χρηματοπιστωτικού κλάδου, ενώ λιγότερο ενδιαφέρον δείχνουν οι εκδοτικές και εκτυπωτικές επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, οι εταιρίες που παρέχουν χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες σε ποσοστό 93% εκτιμούν ότι με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων θα είναι σε θέση να παράσχουν περισσότερο αξιόπιστες πληροφορίες. Ακολουθούν οι επιχειρήσεις Μεταποίησης – Βιομηχανίες, οι Υπηρεσίες, οι Κατασκευαστικές, το Χονδρικό και Λιανικό Εμπόριο και τέλος οι Εκδοτικές και Εκτυπωτικές εταιρίες (Γράφημα 2, Προσάρτημα).

Τέλος, μπορούμε να αναφέρουμε πως με βάση την κεφαλαιοποίησή τους περίπου το 85% των επιχειρήσεων που συνθέτουν τον Γενικό Δείκτη του Χρηματιστηρίου διατηρεί θετική στάση απέναντι στα νέα πρότυπα. Παρόμοια ποσοστά παρουσιάζουν και οι επιχειρήσεις που ανήκουν στους δείκτες FTSE 20 και FTSE mid40, ενώ αντίθετα οι επιχειρήσεις μικρότερης κεφαλαιοποίησης του δείκτη FTSE smcap80 έχουν θετική στάση μόνο σε ποσοστό 52%.

Ανακεφαλαιώνοντας, μπορούμε να πούμε πως στο σύνολό τους οι περισσότερες επιχειρήσεις προτιμούν τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Στην ουσία, 6 στις 10 επιχειρήσεις προτιμούν τα Δ.Π.Χ.Π. ως βάση για την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων και μόνο το 13% προτιμάει τα εθνικά πρότυπα. Σημαντικό όμως είναι και το ποσοστό (28%) που θεωρεί και τα δύο πλαίσια κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων εξίσου ικανοποιητικά (Γράφημα 3, Προσάρτημα).

Ιδιαίτερα χαμηλό βαθμό αποδοχής από τη μεριά των επιχειρήσεων, αλλά και της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, έχει λάβει το θέμα της δημιουργίας και εισαγωγής μίας ευρωπαϊκής εκδοχής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Ο «μηχανισμός» ενοποίησης των χωρών της Ε.Ε., θεωρείται πως έχει τη δύναμη να απορρίψει την εισαγωγή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ευρώπη. Κάτι τέτοιο θα μπορούσε κάλλιστα να οδηγήσει στη δημιουργία Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων.

Συνεπώς, οι οικονομικές καταστάσεις που θα καταρτίζονταν σύμφωνα με μια ευρωπαϊκή εκδοχή των Δ.Π.Χ.Π., δεν θα ήταν απόλυτα εναρμονισμένες με τα όσα ορίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οπότε τα ευρωπαϊκά πρότυπα θα έπρεπε να αποκαλούνταν κάπως αλλιώς ή να λαμβάνουν εξειδικευμένο λογιστικό έλεγχο. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, όμως, έχει δηλώσει ότι δεν προτίθεται να προβεί σε μία τέτοια αλλαγή.

Σύμφωνα με έρευνα που πραγματοποίησε πολυεθνική ελεγκτική εταιρία, η πλειοψηφία των ευρωπαϊών οικονομικών διευθυντών δεν επιθυμεί ο μηχανισμός ενοποίησης των ευρωπαϊκών κρατών να οδηγήσει στη δημιουργία Ευρωπαϊκών Λογιστικών Προτύπων. Μια ευρωπαϊκή εκδοχή των Δ.Λ.Π. θα λειτουργούσε ενάντια στο στόχο για συγκρίσιμες οικονομικές πληροφορίες σε παγκόσμιο επίπεδο.

Μεταφράζοντας τις απόψεις αυτές σε αριθμούς μπορούμε να αναφέρουμε πως το 57% των Οικονομικών Διευθυντών επιθυμούν έναν πανευρωπαϊκό ή διεθνή μηχανισμό επιβολής λογιστικών προτύπων πέρα από τις εθνικές εναλλακτικές λύσεις. Επίσης, το 71% των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν εδώ και αρκετό χρονικό διάστημα τα Δ.Π.Χ.Π., παρουσιάζει ιδιαίτερη ικανοποίηση από τα οφέλη που επέφερε στην επιχείρησή τους η μετάβαση αυτή.

#### **5.4 Προσδοκίες**

Όπως είναι αναμενόμενο είναι αρκετές οι προσδοκίες, αλλά και οι ανησυχίες των επιχειρήσεων στο σύνολό τους αναφορικά με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.. Τα βασικά πλεονεκτήματα των Δ.Λ.Π. αντιστοιχούν και στις κύριες προσδοκίες των στελεχών των επιχειρήσεων. Το ζήτημα είναι να δούμε κατά πόσο, στους κόλπους των επιχειρήσεων, υπάρχει αισιόδοξο κλίμα ως προς την πραγματοποίηση των θετικών στοιχείων που αναμένεται να εισάγουν τα νέα πρότυπα.

Το σύνολο σχεδόν των επιχειρήσεων προσδοκά ότι με την υιοθέτηση Δ.Π.Χ.Π. θα βελτιωθεί η εικόνα τους στην αγορά. Μία στις δύο επιχειρήσεις πιστεύει ότι η υιοθέτηση των διεθνών προτύπων θα τους προσδώσει κύρος, ενώ μία στις τέσσερις αντιμετωπίζει τα νέα πρότυπα ως ένα μέσο μέτρησης των δυνάμεων της στην

παγκόσμια αγορά. Αντίθετα, μόλις το 5% των επιχειρήσεων αισθάνεται την εφαρμογή των προτύπων ως απειλή και προβληματίζεται ότι θα αποκαλυφθούν οι αδυναμίες τους ή θα τεθούν στο περιθώριο (Γράφημα 4, Προσάρτημα).

Μία εξίσου βασική προσδοκία των επιχειρήσεων είναι ότι η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. θα βοηθήσει στην εισροή ξένων κεφαλαίων σε αυτές. Το 88% των επιχειρήσεων υποστηρίζει αυτήν την άποψη. Το 75% όμως αυτών των εταιριών θεωρεί πως η επιχειρηματικότητα παραμένει το ουσιαστικό εργαλείο προσέλκυσης των επενδυτών. Η εκτίμηση αυτή ενισχύεται από το γεγονός ότι ένα από τα πλεονεκτήματα της εισαγωγής των Δ.Π.Χ.Π. είναι ότι παρέχουν μία κοινή βάση αξιολόγησης της απόδοσης των επιχειρήσεων σε πανευρωπαϊκό επίπεδο (Γράφημα 5, Προσάρτημα).

Παράλληλα, οι μισές περίπου επιχειρήσεις (53%) εκτιμούν πως με την εισαγωγή και την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. θα είναι ευκολότερη η άντληση κεφαλαίων από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και κυρίως από τις τράπεζες του εξωτερικού, στις οποίες μέχρι τώρα κατέφευγαν σπανιότερα. Το 43% των στελεχών, όμως, εκτιμά ότι δεν θα αλλάξει σημαντικά η διαδικασία δανεισμού των επιχειρήσεών τους.

Τέλος, βελτιωμένη πιστεύει ότι θα αποτυπώνεται η οικονομική τους θέση το 33% των επιχειρήσεων, ενώ σχεδόν ίδιο είναι το ποσοστό που θεωρεί ότι δεν θα υπάρξει σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις με τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (29%). Αξιοσημείωτα υψηλό είναι και το ποσοστό που δηλώνει ότι ακόμη δεν είναι σε θέση να εκτιμήσει με αξιοπιστία την επίδραση που έχουν τα πρότυπα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει η ανάλυση των προσδοκιών των επιχειρήσεων με βάση τον κλάδο δραστηριότητας στον οποίο αυτές ανήκουν. Σύμφωνα με το Γράφημα 7 παρατηρούμε ότι οι κατασκευαστικές και οι μεταποιητικές επιχειρήσεις αναμένουν, σε ποσοστό 42% και 43% αντίστοιχα, βελτίωση της οικονομικής τους θέσης όπως αυτή θα απεικονίζεται με τα νέα πρότυπα. Οι κατασκευαστικές και οι εταιρίες παροχής υπηρεσιών παρουσιάζουν επίσης ιδιαίτερα υψηλό ποσοστό, 35% και 30% αντιστοίχως, που αδυνατεί να εκτιμήσει τη σχετική επίδραση. Σε αντίθεση, οι εμπορικές επιχειρήσεις σε ποσοστό 61% δεν περιμένουν να μεταβληθεί σημαντικά η οικονομική τους θέση (Γράφημα 6, Προσάρτημα).

## **5.5 Βαθμός Ετοιμότητας**

Ο βαθμός ετοιμότητας των επιχειρήσεων ως προς το χρονοδιάγραμμα που έχει τεθεί από τις υπουργικές αποφάσεις για την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π. αντιστοιχεί τόσο στην τεχνική επάρκεια των εταιριών, όσο και στα αντανακλαστικά τους και στις στρατηγικές αποφάσεις που έχουν λάβει για την ομαλή μετάβαση σε αυτά.

Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων έχει συντάξει ολοκληρωμένο σχέδιο δράσης, το οποίο όμως τώρα μπαίνει στη φάση υλοποίησης. Σημαντικά διαφοροποιημένη άποψη για την ομαλή μετάβαση στα Δ.Π.Χ.Π. έχουν οι εταιρίες που συμμετέχουν στον Γενικό Δείκτη<sup>12</sup>, καθώς και στους δείκτες FTSE 20 και FTSE mid 40<sup>13</sup>. Μία όμως στις δύο εταιρίες δηλώνει ότι το πλάνο υλοποιείται όπως ακριβώς έχει οριστεί και πως δεν υπήρξαν έντονα εμπόδια κατά τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων του πρώτου εξαμήνου του 2005 (Γράφημα 7, Προσάρτημα).

Ιδιαίτερα θετική πάντως είναι η αντίληψη που κυριαρχεί ότι οι ενέργειες οι οποίες γίνονται πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τους τα επιχειρηματικά δεδομένα συνολικά σε επίπεδο εταιρίας ή ομίλου εταιριών και όχι αποσπασματικά στα στενά πλαίσια της οικονομικής διεύθυνσης μόνο και μόνο για τις ανάγκες σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. Παρόλα αυτά, υπάρχει και ένας μικρός αριθμός επιχειρήσεων της τάξεως

<sup>12</sup> Ο Γενικός Δείκτης του Χρηματιστηρίου Αθηνών (Γ.Δ.Χ.Α.), όπως υπολογίζεται σήμερα, δημιουργήθηκε στις 4 Ιανουαρίου 1988. Έχει ως βάση την 31.12.1980 και τιμή βάσης το 100. Τη στιγμή της δημιουργίας του ο Γ.Δ.Χ.Α. περιλάμβανε 49 εταιρίες ή 71 μετοχές, ενώ σήμερα περιλαμβάνει συνολικά 60 μετοχές. Ο δείκτης αυτός είναι σταθμισμένος με βάση τη χρηματιστηριακή αξία.

Η ερμηνεία της τιμής του Χρηματιστηριακού Δείκτη έχει ως εξής: εάν ο Γ.Δ.Χ.Α. έχει σήμερα (9.12.2005, σχεδόν 25 χρόνια αργότερα) 3.512,82 μονάδες αυτό ερμηνεύεται ότι εάν ο επενδυτής είχε τοποθετήσει 100 μονάδες στις 31.12.1980 σε μετοχές του δείκτη και την συγκεκριμένη στάθμιση, σήμερα οι επενδύσεις του αυτές θα άξιζαν, σε τρέχουσες τιμές, 3.512,82 μονάδες.

Αυτή τη στιγμή στην Ελλάδα καταρτίζονται διάφοροι χρηματιστηριακοί δείκτες, κυριότεροι και εγκυρότεροι των οποίων είναι ο Γενικός Δείκτης του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ο FTSE/ASE 20, FTSE/ASE Mid 40 και ο FTSE/ASE Small Cap 80. Οι δείκτες του Χρηματιστηρίου Αθηνών αποτελούν χαρακτηριστική περίπτωση σύνθετου αριθμητικού δείκτη, όπου οι τιμές των περιλαμβανομένων μετοχών είναι σταθμισμένες ανάλογα με τη χρηματιστηριακή αξία τους σε σχέση με τη συνολική χρηματιστηριακή αξία όλων των εισηγμένων μετοχών που συμμετέχουν στο δείκτη.

<sup>13</sup> Οι δείκτες FTSE αποτελούν το αποτέλεσμα της συνεργασίας της διοίκησης του Χ.Α. και της FTSE International, μιας κοινής εταιρίας των Financial Times και του Χρηματιστηρίου του Λονδίνου.

Ο δείκτης FTSE/ASE 20 έχει ως βάση την 23.9.1997 με τιμή βάσης το 1.000. Στην ουσία, είναι ο δείκτης υψηλής κεφαλαιοποίησης, ο οποίος περιλαμβάνει τις 20 μεγαλύτερες με βάση τη χρηματιστηριακή αξία εταιρίες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Ο δείκτης FTSE/ASE Mid 40 είναι ο δείκτης μεσαίας κεφαλαιοποίησης, ο οποίος περιλαμβάνει τις επόμενες 40 σε χρηματιστηριακή αξία εταιρίες (Πηγή: Νικόλαος Δ. Φύλλπας, Επενδύσεις, Εκδόσεις Πανεπιστημιακό, Αθήνα, 2005, σελ. 136).

του 12% που θεωρεί ότι το θέμα δεν απαιτεί κεντρικό σχεδιασμό, μεταθέτοντας την ευθύνη υλοποίησης αποκλειστικά στα οικονομικά στελέχη.

Συγκεκριμένα, το 50% των επιχειρήσεων δηλώνει πως κατά τον σχεδιασμό του πλάνου τους έχει λάβει υπόψη τα επιχειρηματικά δεδομένα του ομίλου σε σύνολο, ενώ το 30% έχει λάβει υπόψη του τα συνολικά χαρακτηριστικά της επιχείρησης και δεν έχει περιοριστεί στα πλαίσια των οικονομικών στοιχείων. Προσέγγιση ιδιαίτερα θετική για την επιτυχή ολοκλήρωση του προγράμματος μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Π. (Γράφημα 8, Προσάρτημα).

Ο βαθμός ετοιμότητας μίας επιχείρησης στο σύνολό της σε σχέση με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων μπορεί να διερευνηθεί σύμφωνα και με μία ακόμη μεταβλητή, το βαθμό ετοιμότητας του έμψυχου δυναμικού της. Ως προς τις γνώσεις και την εμπειρία του προσωπικού σε θέματα εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π. διαπιστώνουμε ότι μόλις μία στις δέκα επιχειρήσεις δηλώνει ότι τα στελέχη της έχουν τόσο θεωρητική όσο και πρακτική κατάρτιση. Οι περισσότερες επιχειρήσεις (51%) αναφέρουν ότι τα στελέχη τους έχουν θεωρητική μόνο γνώση για το αντικείμενο, ενώ ταυτόχρονα υπάρχουν αρκετές εταιρίες (34%) που αναφέρουν ότι τα στελέχη τους έχουν ελάχιστες γνώσεις και εμπειρία σχετικά με τα Δ.Π.Χ.Π. Συνοψίζοντας, κρίνεται ιδιαίτερα μικρό το ποσοστό των επιχειρήσεων (15%) που θεωρούν ότι τα στελέχη τους μπορούν να αντεπεξέλθουν πλήρως στις νέες συνθήκες.

Εάν αναλύσουμε το θέμα αυτό σε επίπεδο επιμέρους δεικτών του Χ.Α.Α. παρατηρούμε ότι οι εταιρίες του FTSE 20 δηλώνουν ότι τα στελέχη τους έχουν επαρκή θεωρητική και πρακτική εμπειρία σε ποσοστό 50%. Αντίθετα, οι εταιρίες του δείκτη FTSE Small Cap 80<sup>14</sup> αναφέρουν ότι τα μισά τους στελέχη διαθέτουν ελάχιστη εμπειρία ή γνώσεις (Γράφημα 9, Προσάρτημα).

Είναι συνεπώς αναμενόμενη η επιλογή της μεγάλης πλειοψηφίας των επιχειρήσεων να στραφούν σε εξωτερικούς συνεργάτες προκειμένου να λάβουν την απαραίτητη βοήθεια. Οι περισσότερες εισηγμένες επιχειρήσεις έχουν δηλώσει πως έχουν χρειαστεί τη

<sup>14</sup> Ο δείκτης FTSE/ASE Small Cap 80 είναι ο δείκτης μικρής κεφαλαιοποίησης, ο οποίος με βάση τη χρηματιστηριακή αξία περιλαμβάνει τις επόμενες 80 εταιρίες μετά από αυτές που περιλαμβάνει ο δείκτης FTSE/ASE Mid 40 (Πηγή: Νικόλαος Δ. Φίλιππας, Επενδύσεις, Εκδόσεις Πανεπιστημιακό, Αθήνα, 2005, σελ. 137).

βοήθεια εξωτερικών συμβούλων για την εφαρμογή των προτύπων, αλλά και για να επιτευχθεί ο μέγιστος βαθμός αφομοίωσης από τα στελέχη τους. Μοιρασμένες είναι και οι απόψεις για την ανάγκη στελέχωσης των τμημάτων των επιχειρήσεων με εξειδικευμένο προσωπικό. Την ανάγκη για στελέχωση φαίνεται να αναγνωρίζουν περισσότερο οι εταιρίες του χρηματοπιστωτικού κλάδου και του χονδρικού και λιανικού εμπορίου.

Η μέχρι στιγμής εμπειρία έχει δείξει ότι οι περισσότερες επιχειρήσεις κατέφυγαν στη συνεργασία με εξωτερικούς συνεργάτες. Το 75% των επιχειρήσεων όμως ενδιαφέρεται για την ενημέρωση και την επιμόρφωση των στελεχών τους. Όμως, το ενδιαφέρον αυτό προέρχεται αποκλειστικά από τα στελέχη της οικονομικής διεύθυνσης, γεγονός λογικό εάν συνδυαστεί με την αρνητική στάση που έχουν υιοθετήσει τα στελέχη των λοιπών διευθύνσεων απέναντι στο ενδεχόμενο εμπλοκής τους στην εφαρμογή των προτύπων. Προβληματίζει όμως το γεγονός ότι μία στις δύο επιχειρήσεις, αν και εκδηλώνει ενδιαφέρον, μεταθέτει το πρόγραμμα εκπαίδευσης για το εγγύς μέλλον.

Αποτελεί κοινή ομολογία το γεγονός ότι στην ελληνική πραγματικότητα παρατηρείται σοβαρό έλλειμμα έμπειρων στελεχών, σε θεωρητικό αλλά και πρακτικό επίπεδο, ακόμη και αν πρόκειται για στελέχη ελεγκτικών – συμβουλευτικών εταιριών.

Για τους παραπάνω λόγους περισσότερες από τις μισές επιχειρήσεις είχαν τοποθετηθεί αρνητικά ως προς το χρονοδιάγραμμα υλοποίησης του προγράμματος μετάβασης στα Δ.Λ.Π.. Για την ακρίβεια, οι επιχειρήσεις αυτές θεώρησαν το χρονοδιάγραμμα πειστικό. Θετική στάση από την αρχή υιοθέτησε το 30% των επιχειρήσεων, αλλά μόλις το 10% το χαρακτήρισε ρεαλιστικό.

Αναλύοντας το θέμα αυτό με βάση τον κλάδο στον οποίο ανήκουν οι επιχειρήσεις παρατηρούμε ο κλάδος του εμπορίου είχε υιοθετήσει την ευνοϊκότερη στάση. Σε αντίθεση, οι επιχειρήσεις των κλάδων της βιομηχανίας – μεταποίησης, των υπηρεσιών και των χρηματοοικονομικών υπηρεσιών παρουσιάστηκαν περισσότερο επιφυλακτικές ως προς το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής, γεγονός αναμενόμενο λόγω των σημαντικών ιδιομορφιών που παρουσιάζουν οι κλάδοι αυτοί.

Λαμβάνοντας υπόψη το υψηλό ποσοστό των επιχειρήσεων που δεν ξεκίνησε εγκαίρως τις διαδικασίες μετάβασης στα νέα πρότυπα, είτε λόγω έλλειψης συντονισμού, είτε μικρής εμπειρίας του προσωπικού, είτε δυσκολίας εύρεσης των κατάλληλων συμβούλων, ήταν αναμενόμενη η αρνητική στάση και η ανησυχία τους ως προς τα χρονικά περιθώρια υλοποίησης αυτού του προγράμματος.

### **5.6 Απαιτούμενες Προσαρμογές**

Οι προσαρμογές που καλούνται οι επιχειρήσεις να πραγματοποιήσουν σε σχέση με τις απαιτήσεις των Διεθνών Προτύπων, αφορούν σε θέματα εναρμόνισης των πληροφοριακών συστημάτων και σχεδιασμού των βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων στρατηγικών δράσης.

Σχετικά με τις προσαρμογές των πληροφοριακών συστημάτων έχουν γίνει οι πρώτες ουσιαστικές κινήσεις από τη μεριά των εταιριών δημιουργίας πλατφόρμας επιχειρησιακών λύσεων. Οι μεγάλες, πολυεθνικές εταιρίες δημιουργίας και προμήθειας λογισμικού, όπως η SAP και η American Express Financial, εκμεταλλευόμενες τη νέα πρόκληση και τις σαρωτικές αλλαγές που επέφερε η εισαγωγή των Δ.Λ.Π. εισήγαγαν στην αγορά εξειδικευμένα προγράμματα. Τα προγράμματα αυτά είναι λύσεις που βοηθούν τις επιχειρήσεις να επιταχύνουν και να κάνουν πιο αξιόπιστες τις διαδικασίες υιοθέτησης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Με αυτόν τον τρόπο περιορίζονται οι χρονοβόρες και χειροκίνητες διαδικασίες.

Ορισμένες επιχειρήσεις μάλιστα, ανέπτυξαν προγράμματα με ειδικές ρυθμίσεις, οι οποίες βοηθούν στις έντονες απαιτήσεις κάποιων προτύπων, όπως είναι για παράδειγμα το Δ.Λ.Π. 39 ή προγράμματα και εργαλεία ειδικά προορισμένα για εταιρίες συγκεκριμένων κλάδων, όπως είναι οι χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί (Πηγή: Ιστοσελίδα : [www.sap.com](http://www.sap.com)). Αν και η αφοσίωση των συγκεκριμένων εταιριών στην ανάπτυξη και βελτίωση των προγραμμάτων είναι μεγάλη, τα προβλήματα που ανακύπτουν είναι σημαντικά. Έντονη είναι και η κριτική για την αξιοπιστία που παρέχουν τέτοιου είδους προγράμματα και για το ποσοστό με το οποίο μπορούν να αντεπεξέλθουν σε εξειδικευμένες απαιτήσεις και να καλύψουν όλο το φάσμα των αναγκών των επιχειρήσεων. Έτσι, οι επιχειρήσεις είναι ακόμη ιδιαίτερα διστακτικές ως



προς την εισαγωγή και την εκπαίδευση του προσωπικού τους στη χρήση ανάλογων λειτουργικών.

Συγκεκριμένα, παρατηρείται ότι το 46% των ελληνικών επιχειρήσεων δεν έχει αναλάβει καμία σχετική δράση. Θετικό μπορεί να χαρακτηριστεί το γεγονός ότι το 38% των εισηγμένων έχει αποφασίσει και εκτελεί σταδιακά τις απαιτούμενες διαδικασίες, ενώ το 11% έχει αναθέσει σε εξωτερικούς συνεργάτες αυτήν την προσαρμογή. Αντίθετα, μέχρι στιγμής μόνο το 5% δηλώνει ότι όλες οι απαιτούμενες προσαρμογές έχουν ολοκληρωθεί. Εκ διαμέτρου αντίθετη είναι η εικόνα που παρουσιάζουν οι εταιρίες που συμμετέχουν στο Γενικό Δείκτη του X.A.A., καθώς το 65% αυτών έχει ξεκινήσει τις διαδικασίες μετάβασης (Γράφημα 10, Προσάρτημα).

Ό,τι αφορά στον σχεδιασμό στρατηγικής παρατηρείται ότι μέχρι στιγμής λίγες είναι οι εταιρίες που έχουν εκτιμήσει αναλυτικά το κόστος προσαρμογής και έχουν προχωρήσει στη σύνταξη ανάλογου προϋπολογισμού. Παρόλο που οι επιχειρήσεις φαίνεται να έχουν κατανοήσει την πολυπλοκότητα της διαδικασίας μετάβασης και εναρμόνισης, οι περισσότερες έχουν αρκεστεί σε έναν πρόχειρο υπολογισμό του κόστους μετάβασης και σχεδόν το ένα τέταρτο των εταιριών δεν έχει ασχοληθεί με την εκτίμηση του συγκεκριμένου κόστους. Επίσης, οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν έχουν προχωρήσει στη λήψη αποφάσεων σχετικά με τις μακροχρόνιες επιδράσεις των Δ.Π.Χ.Π. στις οικονομικές τους καταστάσεις.

Ιδιαίτερα θετικό όμως θεωρείται το γεγονός ότι το 98% αναγνωρίζει τη σημαντικότητα των αποφάσεων που θα πρέπει να ληφθούν από την πρώτη εφαρμογή των προτύπων σε αντίθεση με ένα 2% το οποίο δεν γνωρίζει τη σπουδαιότητα των επιδράσεων. Προβληματισμό όμως προκαλεί ότι το 42% των επιχειρήσεων, αν και γνωρίζει ότι θα προκύψουν σοβαρές και μακροχρόνιες επιδράσεις στα οικονομικά τους δεδομένα, τώρα προχωρούν στη λήψη μέτρων εντοπισμού αυτών των επιδράσεων. Θετικό, επίσης, είναι ότι το 56% μελετά τις επιδράσεις των εν λόγω αποφάσεων είτε εσωτερικά είτε μέσω εξωτερικών συμβούλων.

### **5.7 Καινούργιο Πλαίσιο Εφαρμογής**

Με την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων προκύπτουν νέες ανάγκες που επιβάλλουν την εξέταση της επάρκειας του θεσμικού πλαισίου, τον εντοπισμό και την πραγματοποίηση των απαραίτητων προσαρμογών.

Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων πιστεύει ότι η διαδικασία προσαρμογής είναι αμφίδρομη και αφορά όλους τους εμπλεκόμενους φορείς. Θεωρείται ότι οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές θα πρέπει να προσαρμοστούν στα νέα δεδομένα που διαμορφώνει η αλλαγή των λογιστικών προτύπων. Συγκεκριμένα, το 68% των εξεταζόμενων επιχειρήσεων θεωρεί ότι οι αλλαγές είναι εκτεταμένες και η προσαρμογή των ελεγκτικών μηχανισμών θα πρέπει να θεωρείται βέβαιη, ενώ το 28% θεωρεί ότι χρειάζεται προσαρμογή σε συγκεκριμένους τομείς.

Προβλήματα και εμπόδια κατά την εναρμόνιση με τα Δ.Π.Χ.Π. παρουσιάζονται από το νομικό πλαίσιο, όπως αυτό αποτυπώνεται στην ελληνική πραγματικότητα. Για τον λόγο αυτό υπερισχύει η πεποίθηση των εισηγμένων επιχειρήσεων ότι θα πρέπει να γίνουν ευρύτερες αλλαγές στο υπάρχον θεσμικό πλαίσιο. Οι αλλαγές αυτές αφορούν τόσο στην εμπορική και φορολογική νομοθεσία όσο και στα ισχύοντα λογιστικά σχέδια, γενικό και κλαδικά.

Ανάλογα προβλήματα παρουσιάζονται και σε άλλες ευρωπαϊκές χώρες και η κάθε μία επιδιώκει την πιο συμφέρουσα και αποδοτική επίλυση του θέματος. Στην Ελβετία, για παράδειγμα, η φορολογικής φύσης λογιστικές απαιτήσεις του κράτους θεωρούνται ως ένα εμπόδιο στη σύγκλιση των ελβετικών λογιστικών προτύπων με τα Δ.Π.Χ.Π.. Οι φόροι εισοδήματος έχουν καθοριστεί σε ένα μη ενοποιημένο επίπεδο και είναι βασισμένοι σε νομικούς απολογισμούς. Έτσι, η Ελβετική Επιτροπή Λογιστικής τυποποίησης θεώρησε απαραίτητη τη χρήση των Δ.Π.Χ.Π. μόνο για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Οπότε, κατέστησε την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. υποχρεωτική και επιδιώκει τη συνεχή εναρμόνιση σε αυτά από τις μεγάλες πολυεθνικές επιχειρήσεις της.

Στην Ελλάδα, απαραίτητη διαδικασία, η οποία θα βοηθήσει στην εναρμόνιση με τα Διεθνή Πρότυπα, θεωρείται η σύσταση ενός κεντρικού οργάνου. Πράγματι, το 52% των εισηγμένων επιχειρήσεων πιστεύει ότι είναι αναγκαία η ύπαρξη ενός τέτοιου οργάνου, ενώ το 37% πιστεύει ότι είναι απαραίτητο αλλά θα προτιμούσε να έχει κυρίως συμβουλευτικό και όχι ελεγκτικό ρόλο. Ενδιαφέρον παρουσιάζει ότι το 11% των εταιριών θεωρεί ότι οι διαδικασίες της πρώτης μετάβασης και της εναρμόνισης θα πρέπει να συντονιστούν από τις ίδιες χωρίς την ύπαρξη κεντρικής καθοδήγησης (Γράφημα 11, Προσάρτημα).

Σημαντικές διαφοροποιήσεις παρουσιάζονται στις απαντήσεις που δίνουν οι εταιρίες που συμμετέχουν στους επιμέρους δείκτες του Χ.Α.Α. σε σχέση με αυτές που συμμετέχουν στον Γενικό Δείκτη. Οι εταιρίες των επιμέρους δεικτών φαίνεται να προτιμούν το συμβουλευτικό ρόλο σε αντίθεση με τις εταιρίες του Γενικού Δείκτη που επιθυμούν μεγαλύτερη εμπλοκή ενός κεντρικού οργάνου στο συντονισμό της εναρμόνισης με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τέλος, οι περισσότερες ελληνικές επιχειρήσεις είναι πρόθυμες να συμμετάσχουν σε έναν κεντρικό φορέα συντονισμού των διαδικασιών μετάβασης στα Διεθνή Πρότυπα. Ιδίως οι εταιρίες του κλάδου των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών εμφανίζουν μεγαλύτερη προθυμία να καταθέσουν συγκεκριμένες απόψεις και προτάσεις. Το γεγονός αυτό είναι λογικό καθ'ότι κατά τη διαδικασία εισαγωγής των Δ.Π.Χ.Π. στις εταιρίες του συγκεκριμένου κλάδου παρουσιάζονται έντονα προβλήματα και δυσκολίες.

Το κράτος από τη μεριά του, έχει αναλάβει ορισμένες πρωτοβουλίες για τη λύση προβλημάτων και νέων αναγκών που έχουν προκύψει. Για παράδειγμα, η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, μέσω του προέδρου της, έχει οργανώσει συνάντηση με το προεδρείο της Ένωσης Εισηγμένων Εταιρειών, στο οποίο εξηγεί τι θα πρέπει να έχουν υπόψη τους κατά την δημοσίευση των αποτελεσμάτων υπό τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π..

### **5.8 Αρνητικά Σχόλια για τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.**

- Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης είναι πολύ θεωρητικά.
- Εστιάζουν στη μέθοδο της εύλογης αξίας (“fair value”), ενώ ταυτόχρονα τα Δ.Π.Χ.Π. εισάγουν μία σειρά από εξίσου σημαντικές, νέες πρακτικές και καινοτομίες.
- Εκφράζουν Αγγλοσαξονική κουλτούρα. Η Αγγλοσαξονική νοοτροπία ορίζει ότι το κράτος οριοθετεί και έρχονται οι θεσμοί της αγοράς και των επιχειρήσεων για να καθορίσουν τη λεπτομέρεια.
- Δεν κατανοούν την ελληνική πραγματικότητα. Η Αγγλοσαξονική νοοτροπία είναι εντελώς διαφορετική από αυτή που επικρατεί μέχρι στιγμής στα ελληνικά δεδομένα και είχε επιβάλλει το κράτος μέσω του Ε.Γ.Λ.Σ..
- Απειλούν την σταθερότητα και το κλίμα βεβαιότητας που έχει δημιουργηθεί μέχρι στιγμής, καθώς τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα συντονίζονται πολύ περισσότερο με τους κώδικες, τους νόμους, το οικονομικό και κοινωνικό υπόβαθρο της χώρας.
- Προσθέτουν φόρτο εργασίας, πραγματοποιούνται λάθη και δημιουργείται αίσθημα ανασφάλειας κατά την πρώτη εφαρμογή.
- Ανέδειξαν τα προβλήματα που όλοι υποψιάζονταν.

**Βιβλιογραφία Κεφαλαίου 5**

- Έρευνα **Grant Thornton**, «Πόσο έτοιμες είναι οι ελληνικές επιχειρήσεις να εφαρμόσουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης; Τα αποτελέσματα της έρευνας της Grant Thornton», Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών – Grant Thornton A.E., 2005, σελ. 5 – 11, 13 – 20, 24 – 28, 30 – 37.
- Έρευνα **PricewaterhouseCoopers**, “*Europe and International Financial Reporting Standards 2005 - Your questions answered*”, PricewaterhouseCoopers, 2002, p. 9 - 14, 16.
- **Φίλιππος Δ. Νικόλαος**, *Επενδύσεις, Εκδόσεις Πανεπιστημιακό* – Κων/νος Σμπίλιας, Αθήνα, 2005, σελ. 119 – 144.
- **Deloitte Touche Tohmatsu**, *I.F.R.S. in your pocket 2005*, Deloitte Touche Tohmatsu, 2005, p. 6, 10 – 19.
- **Σιμωνετάτος Άγγελος**, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Δυσκολίες και Προοπτικές, Διαπιστώσεις Διεθνούς Έρευνας», **Account**, Τεύχος 229, 23 – 29 Μαΐου 2003.
- **Κρυσταλλάκος Πέτρος**, «Τα προβλήματα και οι επιπτώσεις από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Α.Π.», **Η Ναυτεμπορική**, 10 Απριλίου 2006, σελ. 6.
- ««Φροντιστήριο» από τον κ. Αλ. Πιλάβιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», **Κέρδος**, 22 Φεβρουαρίου 2006, σελ. 22.
- **Κρυσταλλάκος Πέτρος**, «Παγκόσμια Συμφωνία για τα Δ.Α.Π.», **Η Ναυτεμπορική**, 22 Ιανουαρίου 2005, σελ.1.
- «Με βάση τα Δ.Α.Π. όλες οι καταστάσεις το 2007», **Η Καθημερινή**, 1 Ιουλίου 2004, σελ 8.
- **Esther Ortiz**, “*G.A.A.P. choice by European companies*”, **European Business Review**, Volume 17, Issue 1, February, 2005, p.36 – 51.
- **Ann B. Murphy**, “*The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices*”, **The International Journal of Accounting**, Volume 35, Issue 4, October 2000, p. 471 – 493.
- **Robert K. Larson – Donna L. Street**, “*Convergence with I.F.R.S. in an expanding Europe: Progress and Obstacles identified by large accounting firms’ survey*”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Volume 13, Issue 2, 2004, p. 89 – 119.
- Ιστοσελίδα **International Accounting News**: [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

- Ιστοσελίδα οργανισμού **Free Software Foundation Europe**: [www.fsfeurope.org/projects](http://www.fsfeurope.org/projects)
- Ιστοσελίδα εταιρίας **SAP** - Προμηθευτής Επιχειρησιακού Λογισμικού: [www.sap.com](http://www.sap.com)
- Ιστοσελίδα εταιρίας **Ernst & Young**: <http://www.ey.com/global>
- Ιστοσελίδα εφημερίδας «**Η Καθημερινή**»: [www.news.kathimerini.gr](http://www.news.kathimerini.gr)

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

## **Β΄ ΜΕΡΟΣ: ΟΙ ΚΑΝΟΝΕΣ ΑΠΟΤΙΜΗΣΕΩΣ ΤΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΟΝ Κ.Ν. 2190/1920 ΚΑΙ ΤΑ Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.**

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ**

#### **6.1 Η Έννοια των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων Βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας**

Ενσώματα Πάγια Στοιχεία είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η οικονομική μονάδα με σκοπό να τα χρησιμοποιεί ως μέσα δράσεώς της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους, η οποία οπωσδήποτε είναι μεγαλύτερη του έτους (παρ. 2.2.110 Ε.Γ.Λ.Σ. και αρ.42ε, παρ.4, κωδ. Ν2190/1920).

Στην κατηγορία των ενσώματων παγίων περιουσιακών στοιχείων περιλαμβάνονται οι εδαφικές εκτάσεις, τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων, τα τεχνικά έργα, τα μηχανήματα, οι τεχνικές εγκαταστάσεις, τα μεταφορικά μέσα, τα έπιπλα και ο λοιπός εξοπλισμός μίας επιχείρησης.

Ειδικότερα, όταν αναφερόμαστε στις εδαφικές εκτάσεις εννοούμε τα οικόπεδα, τα γήπεδα, τα αγροτεμάχια, τα δάση, τα ορυχεία, τα μεταλλεία, τα λατομεία, τις φυτείες και γενικά οποιαδήποτε έκταση γης της οποίας η κυριότητα ανήκει στην οικονομική μονάδα. Μπορεί να γίνει η διάκριση μεταξύ:

- I. Εδαφικών εκτάσεων που έχουν απεριόριστη διάρκεια ωφέλιμης ζωής, δηλαδή δε φθείρονται από τη χρήση τους ή την πάροδο του χρόνου και συνεπώς δεν αποσβένονται (π.χ. οικόπεδα, αγροτεμάχια) και
- II. Εδαφικών εκτάσεων που η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους είναι περιορισμένη και για το λόγο αυτό η αξία τους είναι αποσβεστέα (π.χ. ορυχεία, μεταλλεία)

Έπειτα, οι εγκαταστάσεις κτιρίων αντιστοιχούν σε πρόσθετες εγκαταστάσεις, όπως ηλεκτρικές, υδραυλικές, κλιματιστικές, τηλεπικοινωνιακές, πνευματικής ή μη μεταφοράς και άλλες, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο κατά τέτοιο τρόπο,

ώστε ο αποχωρισμός τους να μην είναι δυνατόν να γίνει εύκολα και χωρίς βλάβη του κτιρίου. Οι εγκαταστάσεις αυτές στα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς των λογαριασμών των κτιρίων, στα οποία είναι ενσωματωμένες ή συνδεδεμένες.

Στην περίπτωση οριζοντίου ιδιοκτησίας, η οποία αποτελείται από γήπεδο και κτίριο, πρέπει να γίνεται διαχωρισμός της αξίας του γηπέδου από την αξία των κτισμάτων, βάση σχετικής έκθεσης αρμόδιου πολιτικού μηχανικού, έστω και αν αποκτώνται μαζί.

## **6.2 Η Έννοια των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων Βάσει των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.**

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 ενσώματες ακινήτοποιήσεις είναι τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία που: α) κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς και β) αναμένεται να χρησιμοποιηθούν για περισσότερο από μία λογιστική περίοδο.

Με βάση το ίδιο πρότυπο, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινήτοποιήσεων διέπεται από την αρχή της αναγνώρισης, δηλαδή πρέπει να αναγνωρίζεται και να καταχωρείται στο ενεργητικό όταν συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- I. Πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το περιουσιακό αυτό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση μπορεί να εκτιμήσει με επαρκή βεβαιότητα ότι τα οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση όταν συγχρόνως έχει παραλάβει και τους κινδύνους του ίδιου του περιουσιακού στοιχείου. Πριν συμβεί κάτι τέτοιο, η συναλλαγή για την απόκτηση του παγίου μπορεί να ακυρωθεί, συνήθως χωρίς ουσιαστική ποινή, οπότε δεν καταχωρείται και ως ενσώματη ακινήτοποίηση.
- II. Η αξία κτήσεων αυτού του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Σημειώνεται ότι το Δ.Λ.Π. 16 δεν εφαρμόζεται για βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα<sup>15</sup>, καθώς επίσης και για δικαιώματα ορυχείων – μεταλλείων, την αναζήτηση και εξόρυξη ορυκτών, πετρελαίου και όμοιων πόρων που

<sup>15</sup> Ο λογιστικός χειρισμός των συγκεκριμένων στοιχείων περιγράφεται από το Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία».



δεν αναγεννιούνται. Εφαρμόζεται όμως για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή στη διατήρηση δασών, ορυχείων κλπ.

### **6.2.1 Ανταλλακτικά και Είδη Συντηρήσεως Ενσώματων Ακινητοποιήσεων**

Πολλά ανταλλακτικά και είδη συντηρήσεως καταχωρούνται συνήθως στα αποθέματα και βαρύνουν τα έξοδα όταν αναλώνονται. Όμως, μεγαλύτερης αξίας ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός χαρακτηρίζονται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις, όταν η επιχείρηση αναμένει να τα χρησιμοποιήσει για περισσότερες από μία χρήσεις και μόνο σε σχέση με ένα στοιχείο (Δ.Λ.Π. 16, παρ. 8).

### **6.2.2 Ενσώματες Ακινητοποιήσεις με Επιμέρους Στοιχεία Διαφορετικής Διάρκειας Ωφέλιμης Ζωής**

Σε ορισμένες περιπτώσεις, είναι ορθό να κατανέμεται η συνολική αξία κτήσεως ενός πάγιου στοιχείου στα μέρη που το συγκροτούν και να παρακολουθείται κάθε επιμέρους στοιχείο ξεχωριστά. Αυτό συμβαίνει όταν τα επιμέρους στοιχεία έχουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή, έτσι ώστε να απαιτείται η χρήση διαφορετικών συντελεστών αποσβέσεων και μεθόδων. Για παράδειγμα, ένας κλίβανος, με διάρκεια ζωής είκοσι έτη, και το εσωτερικό του τοίχωμα, το οποίο για λόγους ασφαλείας πρέπει να αντικαθίσταται κάθε πέντε έτη, αντιμετωπίζονται ως ξεχωριστά αποσβεστέα πάγια στοιχεία (Δ.Λ.Π. 16, παρ. 13).

### **6.2.3 Ενσώματα Στοιχεία Αποκτώμενα για Λόγους Ασφαλείας ή Περιβαντολογικούς**

Η απόκτηση τέτοιων περιουσιακών στοιχείων, μολονότι δεν αυξάνει άμεσα τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη κάποιου υπάρχοντος πάγιου στοιχείου, μπορεί να είναι αναγκαία για να λάβει η επιχείρηση οικονομικά οφέλη από άλλα πάγια στοιχεία. Για παράδειγμα, μία χημική βιομηχανία είναι ενδεχόμενο να πρέπει ή να υποχρεούται από το νόμο να εγκαταστήσει ορισμένες νέες διαδικασίες χημικής παραγωγής για να συμμορφωθεί με τις περιβαντολογικές απαιτήσεις παραγωγής και εναποθήκευσης χημικών. Επειδή, η χημική βιομηχανία δεν μπορεί να παράγει και να πουλά εάν δεν υπάρχουν στο εργοστάσιο ειδικές εγκαταστάσεις, η αξία εγκαταστάσεως αυτών κρίνεται ως πάγιο περιουσιακό στοιχείο, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι με τις συγκεκριμένες εγκαταστάσεις δεν αυξάνεται η παραγωγικότητα του εργοστασίου.

### **6.3 Η Αξία Κτήσεως των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων Βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας**

Σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία οι αυξήσεις των ενσώματων ακινήτοποιήσεων καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία στην τιμή κτήσεως ή στο κόστος ιδιοκατασκευής τους. Τιμή κτήσεως είναι η τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς, τις δαπάνες διαμόρφωσης χώρων, εγκαταστάσεως και συναρμολόγησης μηχανημάτων κ.α. και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις.

Ειδικά για τα ακίνητα, αξία κτήσεως είναι η αναγραφόμενη στο συμβόλαιο αγοράς. Το έξοδα κτήσεως ακινήτων (φόρος μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά, μεσιτικά κ.α.) δεν προσαυξάνουν την αξία κτήσεως ακινήτων αλλά καταχωρούνται στο ενεργητικό ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης (κωδ. Ν. 2190/1920, άρθρο 43, παρ. 5).

### **6.4 Η Αξία Κτήσεως των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων Βάσει των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.**

Σύμφωνα με την αρχή αναγνώρισης του κόστους ενός ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, η επιχείρηση αποτιμά κάθε κόστος των ενσώματων ακινήτοποιήσεων όταν πραγματοποιείται. Στις δαπάνες αυτές συμπεριλαμβάνονται τα κόστη που πραγματοποιήθηκαν αρχικά για την απόκτηση ή την κατασκευή στοιχείων των ενσώματων ακινήτοποιήσεων.

Το κόστος ενός στοιχείου περιλαμβάνει (Δ.Λ.Π. 16, παρ. 16):

1. Την τιμή αγοράς του, αυξημένη με τους εισαγωγικούς δασμούς και τους φόρους που δεν επιστρέφονται και μειούμενη με τις εμπορικές εκπτώσεις.
2. Κάθε κόστος που αφορά άμεσα τη θέση του περιουσιακού στοιχείου.
3. Το εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και απομάκρυνσης του περιουσιακού στοιχείου και της αποκατάστασης του χώρου όπου έχει τοποθετηθεί το περιουσιακό αυτό στοιχείο, στην περίπτωση όπου η επιχείρηση έχει αποδεχθεί την άνω δέσμευση είτε κατά την απόκτηση του ενσώματου περιουσιακού στοιχείου, είτε ως συνέπεια της χρήσης του στοιχείου για

συγκεκριμένη χρονική περίοδο για άλλους λόγους, εκτός της παραγωγής αποθεμάτων, κατά την περίοδο εκείνη.

### **6.5 Αποτίμηση Ενσώματων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων Βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας**

Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία της τιμής κτήσεως ή του κόστους ιδιοκατασκευής τους. Η αξία αυτή προσαυξάνεται με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων και μειώνεται με τις αποσβέσεις. Σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας κτήσεως του παγίου περιουσιακού στοιχείου, που γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία θεωρείται ως νέα αξία κτήσεως του οικείου παγίου. Επομένως, αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως των πάγιων στοιχείων δεν επιτρέπεται, εκτός αν αυτή γίνεται σε εφαρμογή ειδικού νόμου. Για την εφαρμογή αυτού του νόμου, η αναπροσαρμοσμένη αξία των στοιχείων θεωρείται ως η νέα αξία κτήσης αυτών.

Ως εκ τούτου, εκτός από τις αναπροσαρμογές των γηπέδων και των κτιρίων που έγιναν τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας με τις διατάξεις του Α.Ν. 148/1967, Ν. 542/1977, Ν. 1249/1982, της απόφασης του Υπ. Οικονομικών Ε. 2665/1988, του άρθρου 20 του Ν. 2065/1992, του άρθρου 28 του Ν. 3091/2002 και του άρθρου 15 του Ν. 3229/2004, των πλοίων, που έγινε με τις διατάξεις του Ν. 1731/1987, άρθρου 12 του Ν. 3193/2003 και των μηχανημάτων, που έγινε με τις διατάξεις του Ν. 1731/1987, καμία άλλη αναπροσαρμογή των παγίων δεν επιτρέπεται να γίνει. Εάν, όμως, η επιχείρηση αυθαίρετως αναπροσαρμόσει τις αξίες των παγίων της, τότε, εκτός από το γεγονός ότι συντάσσει μη νόμιμες οικονομικές καταστάσεις, η προκύπτουσα υπεραξία θεωρείται αυτόματη υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου και φορολογείται με το συντελεστή φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης<sup>16</sup>.

Οι ισχύοντες σήμερα νόμοι για την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων είναι ο Ν. 2065/1992 και ο Ν. 3229/2004.

<sup>16</sup> Υπ. Οικονομικών 1003991/2003, Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε., 2003, σελ. 154

**Ν. 2065/1992:** Τα πάγια αποτιμώνται στις τιμές που η επιχείρηση τα απέκτησε ( ή στο ιστορικό κόστος). Για παράδειγμα, εάν μία επιχείρηση απέκτησε το έτος 1950 ένα ακίνητο στην Πλατεία Συντάγματος αντί 300.000 δρχ., η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη, μέχρι σήμερα, να εξακολουθεί να το εμφανίζει στα περιουσιακά στοιχεία της με την ίδια αξία, σε αντιστοιχία σε ευρώ, που κατέβαλε το έτος 1950. Θα εμφανίσει διαφορετικό ποσό μόνο εάν κάποια διάταξη νόμου την υποχρεώσει να το αναπροσαρμόσει.

Η αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων, που γίνεται με βάση τις ειδικές διατάξεις, έχει ως στόχο τη διόρθωση, λόγω του πληθωρισμού, της υποτιμημένες αξίας των παγίων όπως εμφανίζεται στα λογιστικά βιβλία και αντιστοίχως και της καθαρής θέσεως της εταιρίας (Ε.ΣΥ.Λ., αρ. γνωμ. 297/1998).

Η εξάλειψη της υπεραξίας που έχει συσσωρευθεί στα πάγια του ενεργητικού της επιχείρησης, ύστερα από την αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων αυτών (κεφαλαιοποίηση αφανών αποθεματικών) συντελείται εγκαίρως μόνο αν προβλέπεται από ειδικό νόμο. Η παραπάνω κεφαλαιοποίηση αποτελεί πραγματική αύξηση κεφαλαίου της επιχείρησης, η οποία πραγματοποιείται με μονομερή ενέργειά της χωρίς νέες εισφορές ιδιοκτητών, αλλά με κάλυψη του σχετικού ποσού από πραγματική αξία που η επιχείρηση έχει στα χέρια της και που κατανέμεται αναλογικά σε όλους τους μετόχους ή εταίρους (Υπ. Οικονομ., πολ. 1127/2004). Η άνω υπεραξία λόγω της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων σε γενικές γραμμές, δεν αποτελεί πραγματικό κέρδος της επιχείρησης και για αυτό δεν καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως, αλλά καταχωρείται απ' ευθείας στα Ίδια Κεφάλαια.

Επίσης, στο άρθρο 21 του συγκεκριμένου νόμου αναφέρεται ότι προκειμένου για ακίνητα, που η αναπροσαρμοσμένη αξία τους είναι μεγαλύτερη εκείνης που προσδιορίζεται βάση του συστήματος του αντικειμενικού προσδιορισμού, τότε ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου θεωρείται η αξία που προκύπτει με βάση το σύστημα αυτό. Τέλος, σχετικά με ακίνητα, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα του αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων και από την αναπροσαρμογή αυτών προκύπτει αξία μεγαλύτερη εκείνη της πραγματικής, δύναται να ληφθεί ως αναπροσαρμοσμένη αξία του ακινήτου αυτή που αποδεικνύεται με κάθε πρόσφορο μέσο.

**N. 3229/2004 (άρθρο 15):** Οι τραπεζικές, ασφαλιστικές, εισηγμένες στο Χ.Α.Α. ανώνυμες εταιρείες και οι θυγατρικές αυτών μπορούν να αναπροσαρμόζουν ετησίως την αναπόσβεστη αξία των ακινήτων τους στην εύλογη αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις των Δ.Λ.Π. στους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2003. Το ποσό της υπεραξίας αναπροσαρμογής που προκύπτει, δεν προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, αλλά φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 2% για τα γήπεδα και 8% για τα κτίρια στο όνομα του νομικού προσώπου. Κάτι τέτοιο ισχύει με την προϋπόθεση ότι ολόκληρο το ποσό της υπεραξίας μεταφέρεται απευθείας σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, ο οποίος λειτουργεί με προορισμό το συμψηφισμό της ζημίας που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών ανωνύμων εταιρειών, ομολογιών και λοιπών χρεογράφων, καθώς και μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας.

Ο φόρος αυτός αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως για τον υπολογισμό των φορολογητέων εσόδων της. Σε περίπτωση διανομής του σχηματιζόμενου πιο πάνω αποθεματικού, αυτό θα φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις. Τέλος, οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις που αναλογούν στην υπεραξία αναπροσαρμογής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

#### **6.6 Αποτίμηση Ενσώματων Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων Βάσει του Δ.Λ.Π. 16**

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 μετά την αναγνώριση ενός ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου, η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει ως λογιστική πολιτική, είτε τη μέθοδο του κόστους κτήσεως, είτε τη μέθοδο της αναπροσαρμογής. Η πολιτική αυτή όμως πρέπει να εφαρμόζεται σε ολόκληρη την κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Για παράδειγμα, εάν γίνεται αναπροσαρμογή της αξίας ενός στοιχείου, όπως είναι ένα κτίριο, τότε ολόκληρη η κατηγορία των ενσώματων ακινητοποιήσεων στην οποία ανήκει το στοιχείο αυτό πρέπει να αναπροσαρμόζεται.

1. Μέθοδος Κόστους Κτήσεως. Η μέθοδος αυτή αναφέρει ότι μετά από την αναγνώρισή του ως περιουσιακό, ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων θα εμφανίζεται στο κόστος κτήσεώς του, μειούμενο στη συνέχεια με τις σωρευμένες αποσβέσεις και οποιεσδήποτε σωρευμένες ζημιές απομείωσης ή υποτίμησης.
2. Μέθοδος Αναπροσαρμογής. Σύμφωνα με τη μέθοδο αναπροσαρμογής, ένα στοιχείο μετά την αναγνώρισή του ως πάγιο περιουσιακό, θα εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία που αποτελείται από την εύλογη αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής, μειούμενη στη συνέχεια με τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημιές απομείωσης. Αναπροσαρμογές θα γίνονται αρκετά τακτικά, ούτως ώστε η λογιστική αξία να μη διαφέρει σημαντικά από εκείνη που θα προσδιορίζονταν χρησιμοποιώντας την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Λέγοντας εύλογη αξία εννοούμε την αξία στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς. Η εύλογη αξία μπορεί σε αρκετές περιπτώσεις να ισούται με την τρέχουσα αξία και την παρούσα αξία του στοιχείου.

Η εύλογη αξία γηπέδων και κτιρίων προσδιορίζεται από εκτιμήσεις επαγγελματιών εκτιμητών και βασίζονται σε ενδείξεις της αγοράς. Η εύλογη αξία των μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η αγοραία αξία τους προσδιοριζόμενη με εκτίμηση.

Όταν δεν υπάρχουν αγοραίες ενδείξεις στις οποίες μπορεί να βασιστεί η εύλογη αξία, λόγω της ιδιαίτερης φύσης του στοιχείου των ενσώματων ακινητοποιήσεων και επειδή σπάνια πωλούνται τέτοια στοιχεία, μπορεί η επιχείρηση να χρειαστεί να υπολογίσει την εύλογη αξία του αναπόσβεστου κόστους αντικατάστασης ή με χειρισμό μέσω λογαριασμού αποτελεσμάτων. Στη δεύτερη περίπτωση συγκεκριμένα, η εύλογη αξία υπολογίζεται ως η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση από τη συνεχή χρήση του ενσώματου στοιχείου.

**6.7 Αναπροσαρμογή των Παγίων Βάσει των Δ.Λ.Π.**

Το Δ.Λ.Π. 16 εισάγει δύο τρόπους αναπροσαρμογής των παγίων: αναπροσαρμογή αξίας κτήσεως και σωρευμένων αποσβέσεων και αναπροσαρμογή αναπόσβεστου υπολοίπου.

1. Αναπροσαρμογή Αξίας Κτήσεως και Σωρευμένων Αποσβέσεων<sup>17</sup>

Για την εφαρμογή του άνω τρόπου αναπροσαρμογής, η επιχείρηση προσδιορίζει αρχικά την εύλογη αξία του παγίου και στη συνέχεια υπολογίζει το συντελεστή αναπροσαρμογής από τη σχέση: εύλογη αξία προς λογιστική αξία. Με το συντελεστή αυτό αναπροσαρμόζει την αξία κτήσεως του άνω παγίου και τις σωρευμένες, μέχρι την ημερομηνία της αναπροσαρμογής, αποσβέσεις του.

Παράδειγμα: Ανώνυμη εταιρία έχει την 31.12.2005 στην κυριότητά της ένα μηχάνημα, ωφέλιμης ζωής δέκα έτη, υπολειμματικής αξίας μηδέν, αξίας κτήσεως 50.000 ευρώ και σύνολο αποσβέσεων μέχρι την άνω ημερομηνία 30.000 ευρώ. Η εύλογη αξία του μηχανήματος την 1.1.2006 είναι 60.000 ευρώ, οπότε η εταιρία προσδιόρισε το συντελεστή αναπροσαρμογής του μηχανήματος ( $60.000 : 20.000 =$ ) 3. Με το συντελεστή αυτό αναπροσάρμοσε την άνω αξία κτήσεως και το άνω σύνολο των αποσβέσεων ως εξής:

Μηχάνηματα	Αξία κτήσεως	Συντελεστής	Αναπροσαρμοσμένη αξία	Υπεραξία
Αξία κτήσεως	50.000	x 3	150.000	100.000
Αποσβέσεις μέχρι 31.12.2005	30.000	x 3	-90.000	-60.000
Αναπόσβεστο υπόλοιπο μετά την αναπροσαρμογή			60.000	40.000

Μετά την άνω αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως και των σωρευμένων αποσβέσεων το μηχάνημα θα εμφανισθεί στον ισολογισμό 1.1.2006 ως εξής:

Μηχάνηματα (αξία κτήσεως)	150.000 €	
<u>μείον:</u> Αποσβέσεις	<u>(90.000 €)</u>	<u>60.000 €</u>

<sup>17</sup> Μέθοδος όμοια με αυτή που ορίζει ο Ν. 2065/1992.

Την 31.12.2006 η άνω εταιρία υπολόγισε τις τακτικές αποσβέσεις της χρήσεως 2006 επί της νέας αναπροσαρμοσμένης αξίας του μηχανήματος ως εξής:  $150.000 \text{ ευρώ} \times 10\% = 15.000 \text{ ευρώ}$ . Σημειώνουμε ότι στο ίδιο αποτέλεσμα καταλήγουμε εάν διαιρέσουμε το νέο αναπόσβεστο υπόλοιπο του άνω μηχανήματος μετά την αναπροσαρμογή 60.000 ευρώ διά των υπολειπόμενων ετών ζωής του (4έτη), δηλαδή  $60.000 \text{ €} : 4 \text{ έτη} = 15.000 \text{ €}$  η ετήσια απόσβεση.

## 2. Αναπροσαρμογή Αναπόσβεστου Υπολοίπου<sup>18</sup>

Για την εφαρμογή αυτής της μεθόδου, η επιχείρηση προσδιορίζει αρχικά την εύλογη αξία του παγίου. Ακολούθως συμψηφίζονται με την αξία κτήσεως οι μέχρι την ημερομηνία αναπροσαρμογής αποσβέσεις, οπότε αναπροσαρμόζεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο του παγίου κατά την ημερομηνία αναπροσαρμογής μέχρι την εύλογη αξία αυτού. Η μέθοδος αυτή χρησιμοποιείται συχνά για τα κτίρια.

Παράδειγμα: Αν υποθέσουμε ότι το μηχανήμα του προηγούμενου παραδείγματος το αναπροσαρμόσαμε την 1.1.2006 στην εύλογη αξία βάσει της μεθόδου αναπροσαρμογής του αναπόσβεστου υπολοίπου, τότε το άνω μηχανήμα θα εμφανισθεί στον ισολογισμό της 1.1.2006 ως εξής:

Μηχανήματα (αξία κτήσεως)	60.000 €	
<u>μείον:</u> Αποσβέσεις	<u>          -</u>	<u>          60.000 €</u>

### **6.8 Υπεραξία που Προκύπτει από την Αναπροσαρμογή της Αξίας των Ακινήτων**

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων και βάσει του Ν. 2065/1922, εμφανίζεται στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης με υποχρέωση κεφαλαιοποίησης τους εντός δύο ετών από το έτος της αναπροσαρμογής. Κατά την κεφαλαιοποίηση η υπεραξία κατανέμεται αναλογικά σε όλους τους μετόχους ή εταίρους, που αποφασίζουν στη γενική συνέλευση για την άνω κεφαλαιοποίηση. Αντιθέτως, βάσει του Ν. 3229/2004 οι επιχειρήσεις δεν

<sup>18</sup> Μέθοδος όμοια με αυτή που ορίζει ο Ν. 3229/2004.



έχουν την υποχρέωση να κεφαλαιοποιήσουν την υπεραξία η οποία εμφανίζεται στα ίδια κεφάλαια.

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. η εμφάνιση της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων αντιμετωπίζεται ως εξής:

α. Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου αυξάνεται λόγω αναπροσαρμογής, η αύξηση αυτή πρέπει να φέρεται απευθείας σε πίστωση του λογαριασμού «Διαφορές Αναπροσαρμογής» των ιδίων κεφαλαίων.

β. Όταν η λογιστική αξία ενός παγίου μειώνεται λόγω υποτίμησης, η μείωση πρέπει να καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως, εκτός της περίπτωσης που το ίδιο πάγιο είχε στο παρελθόν αναπροσαρμοσθεί οπότε η μεταγενέστερη υποτίμησή του καταχωρείται σε μείωση «Διαφορών Αναπροσαρμογής» και μέχρι το πιστωτικό υπόλοιπο αυτής.

γ. Οι «Διαφορές Αναπροσαρμογής» μπορεί να μεταφέρονται, χωρίς να περνάνε μέσω του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως», στο λογαριασμό «Υπόλοιπο Κερδών εις νέο» είτε άμεσα όταν πραγματοποιούνται, είτε τμηματικά σε κάθε χρήση ανάλογα με τις αποσβέσεις του παγίου, είτε εφάπαξ με την ολοσχερή απόσβεσή του ή την πώλησή του ή την απόσυρσή του.

### **6.9 Αποσβέσεις Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων**

Οι ενσώματες ακινήτοποιήσεις, εκτός από τα οικόπεδα, τα γήπεδα και τα αγροτεμάχια, δεν έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής. Η αξία τους κάθε χρόνο μειώνεται και η μείωση αυτή οφείλεται είτε στη χρησιμοποίησή τους, είτε στην πάροδο του χρόνου, είτε στην οικονομική απαξίωση. Επομένως, κάθε ενσώματη ακινήτοποίηση έχει μία ωφέλιμη διάρκεια ζωής κατά την οποία υπολογίζεται ότι θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση.

Υπάρχουν διάφορες μέθοδοι υπολογισμού του ύψους της ετήσιας απόσβεσης. Οι πιο διαδεδομένες στην ελληνική πραγματικότητα είναι η μέθοδος της σταθερής ετήσιας

απόσβεσης, η μέθοδος της μονάδας παραγωγής και η μέθοδος της μειούμενης ετήσιας απόσβεσης.

Πριν αναλύσουμε τις παραπάνω μεθόδους πρέπει να ορίσουμε δύο βασικές έννοιες: την ωφέλιμη διάρκεια ζωής και την υπολειμματική αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι η χρονική περίοδος, κατά την οποία υπολογίζεται ότι το πάγιο θα χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση. Υπολειμματική αξία είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του που υπολογίζεται να πραγματοποιηθεί κατά το τέλος της ωφέλιμης διάρκειας της ζωής του.

### 1. Μέθοδος Σταθερής Ετήσιας Απόσβεσης

Οι ετήσιες αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων με βάση τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης υπολογίζονται ως εξής:

$$\text{Ετήσιες αποσβέσεις} = (\text{Αξία κτήσεως} - \text{Υπολειμματική αξία}) / \text{Ωφέλιμη διάρκεια ζωής}$$

Για παράδειγμα, για μηχάνημα αξίας κτήσεως 10.500,00 €, ωφέλιμης ζωής πέντε ετών και υπολειμματικής αξίας στο τέλος του πέμπτου έτους 500,00 €, οι ετήσιες αποσβέσεις υπολογίζονται στο ποσό των  $(10.500,00 - 500,00) / 5 = 2.000,00$  €.

### 2. Μέθοδος της Μονάδας Παραγωγής

Στην περίπτωση που η ωφέλιμη διάρκεια ζωής είναι η ολική ποσότητα παραγωγής ή το ολικό έργο το οποίο η επιχείρηση αναμένεται να επιτύχει από το πάγιο στοιχείο, η απόσβεση υπολογίζεται με τη μέθοδο της «μονάδας παραγωγής» ή «λειτουργικής εντάσεως» ή «μέθοδο των παραγόμενων μονάδων». Οι ετήσιες αποσβέσεις με βάση τη μέθοδο αυτή υπολογίζονται ως εξής:

$$\text{Ετήσιες αποσβέσεις} = (\text{Ετήσιες μονάδες παραγωγής} / \text{Ωφέλιμη διάρκεια ζωής σε μονάδες παραγωγής}) \times \text{Αποσβέσιμη αξία}$$

Για παράδειγμα, η ωφέλιμη διάρκεια ζωής ενός μηχανήματος βάσει προδιαγραφών του κατασκευαστή είναι 100.000 τεμάχια. Εάν υποθέσουμε ότι το άνω μηχάνημα, με αξία κτήσεως 50.000,00 € και υπολειμματική αξία μηδέν, το πρώτο έτος λειτουργίας του παρήγαγε 20.000 τεμάχια, τότε η ετήσια απόσβεση της αξίας κτήσεως είναι  $(20.000 / 100.000) \times 50.000,00 = 10.000,00$  €.

### 3. Μέθοδος της Μειούμενης Ετήσιας Απόσβεσης

Η παρούσα μέθοδος θεμελιώνεται θεωρητικά στην άποψη ότι η απόσβεση είναι συνάρτηση του χρόνου λειτουργίας και της απόδοσης του παγίου. Η τελευταία μειώνεται καθώς λειτουργεί το πάγιο ή παρέρχεται ο χρόνος. Οι βασικές μέθοδοι φθίνουσας απόσβεσης είναι οι εξής:

- Σταθερού συντελεστή επί μειούμενης αναπόσβεστης αξίας
- Μειούμενου ποσοστού επί σταθερής αξίας

Στην πρώτη περίπτωση ο σταθερός συντελεστής είτε υπολογίζεται με βάση τον τύπο  $\alpha = 1 - \sqrt[N]{Y/K}$ , όπου :

$N$  = ο αριθμός των ετών της ωφέλιμης ζωής του παγίου,

$Y$  = η υπολειμματική αξία του παγίου και

$K$  = το κόστος κτήσης ή η λογιστική αξία του παγίου,

είτε ορίζεται ως το διπλάσιο του συντελεστή της σταθερής ετήσιας απόσβεσης.

Για παράδειγμα, βιομηχανία αγόρασε την 1.1.2003 ένα μηχάνημα παραγωγής ετοιμών προϊόντων αξίας 100.000,00 €. Ο συντελεστής απόσβεσης με τη σταθερή μέθοδο είναι 15%). Σύμφωνα με τη φθίνουσα μέθοδο έχουν τα εξής:

Έτος	Αναπόσβεστη Αξία	%	Ετήσιες Αποσβέσεις
2003	100.000	45	45.000
2004	55.000	45	24.750
2005	30.250	45	13.613
2006	16.637	45	16.637

Το Ε.Γ.Α.Σ. δεν παρέχει στις επιχειρήσεις τη δυνατότητα εφαρμογής διαφορετικών μεθόδων ή μεγαλύτερων συντελεστών απόσβεσης από αυτούς που προβλέπει η νομοθεσία για την κατάρτιση των λογιστικών καταστάσεων. Οι επιχειρήσεις όμως μπορούν να εφαρμόζουν οποιαδήποτε μέθοδο θεωρούν κατάλληλη για εσωτερικούς σκοπούς.

Η μέθοδος της μειούμενης ετήσιας απόσβεσης θεωρείται ως η πιο κατάλληλη από φορολογικής και χρηματοοικονομικής άποψης. Η σπουδαιότητα αυτή της μεθόδου έχει αναγνωρισθεί και στη χώρα μας. Έτσι, οι διάφοροι αναπτυξιακοί νόμοι επιτρέπουν στις

επιχειρήσεις να διενεργούν πρόσθετες αποσβέσεις και να επιταχύνουν την απόσβεση των παγίων τους.

#### **6.10 Μέθοδοι και Συντελεστές Απόσβεσης Βάσει των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.**

Μια ποικιλία μεθόδων απόσβεσης μπορεί να χρησιμοποιείται για να κατανέμεται το αποσβέσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου με τρόπο συστηματικό κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αυτές οι μέθοδοι περιλαμβάνουν: α) τη σταθερή μέθοδο, β) τη μέθοδο του φθίνοντος υπολοίπου και γ) τη μέθοδο της μονάδας παραγωγής. Σύμφωνα με όσα ορίζει το Δ.Λ.Π. 16 η επιχείρηση επιλέγει τη μέθοδο που αντανακλά καλύτερα τον αναμενόμενο ρυθμό ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο. Η επιλεγείσα από την επιχείρηση μέθοδος εφαρμόζεται σταθερά από περίοδο σε περίοδο, εκτός αν υπάρχει μια μεταβολή στον αναμενόμενο ρυθμό των οικονομικών ωφελειών.

Η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται σε ένα περιουσιακό στοιχείο πρέπει να επανεξετάζεται τουλάχιστον στη λήξη κάθε οικονομικού έτους. Εάν έχει υπάρξει σημαντική μεταβολή στο ρυθμό της αναμενόμενης ανάλωσης των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών που ενσωματώνονται στο στοιχείο αυτό, η μέθοδος πρέπει να τροποποιείται. Στόχος είναι η μέθοδος απόσβεσης να αντικατοπτρίζει το νέο ρυθμό και να παρέχεται πιο σωστή και έγκυρη πληροφόρηση. Μία τέτοια μεταβολή, όπως για παράδειγμα αλλαγή της διάρκειας της ωφέλιμης ζωής, αντιμετωπίζεται λογιστικά ως μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης<sup>19</sup> σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.

Βάσει του Δ.Λ.Π. 8 η επιχείρηση μπορεί να αλλάξει τη μέθοδο απόσβεσης για παράδειγμα από φθίνουσα σε σταθερή στην περίπτωση που απαιτείται ένα πρότυπο ή διερμηνεία ή καταλήγει σε μία πιο αξιόπιστη και κατάλληλη πληροφορία για τα

<sup>19</sup> Οι λογιστικές εκτιμήσεις και οι μεταβολές τους (Δ.Λ.Π. 8, παρ. 32-38). Λόγω των αβεβαιοτήτων που εμπεριέχονται στις επιχειρηματικές δραστηριότητες πολλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορούν να αποτιμηθούν με ακρίβεια, αλλά κατά προσέγγιση. Κατ' επέκταση η εκτίμησή τους προϋποθέτει αποφάσεις που λαμβάνονται βάσει των τελευταίων αξιόπιστων πληροφοριών και αποτελεί ουσιώδες συστατικό στοιχείο της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων.

Μία εκτίμηση πρέπει να αναθεωρηθεί αν υπάρχουν μεταβολές σχετικά με τις συνθήκες στις οποίες η εκτίμηση βασίστηκε ή ως αποτέλεσμα νέων πληροφοριών ή εμπειρίας. Στην έκταση που η μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης δημιουργεί μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία ή τις υποχρεώσεις ή σχετίζεται με στοιχείο της καθαρής θέσης, αναγνωρίζεται με την προσαρμογή της λογιστικής αξίας του σχετιζόμενου στοιχείου.

αποτελέσματα των συναλλαγών, της χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης, της οικονομικής της απόδοσης και των ταμειακών της ροών.

Το άνω πρότυπο υιοθετεί για το χειρισμό των λογιστικών αρχών μία μέθοδο σύμφωνα με την οποία μία επιχείρηση θα αντιμετωπίζει την αλλαγή της μεθόδου απόσβεσης από το σημείο κατά το οποίο εφαρμόζεται αρχικά ένα πρότυπο, σύμφωνα με τις μεταβατικές του διατάξεις και στην περίπτωση που δεν υπάρχουν μεταβατικές διατάξεις οι αλλαγές θα εφαρμόζονται αναδρομικά. Αναδρομική εφαρμογή σημαίνει ότι η επιχείρηση θα πρέπει να αναπροσαρμόσει το υπόλοιπο της αρχής όλων των στοιχείων της καθαρής θέσης που επηρεάστηκαν.

### **6.11 Μέθοδοι και Συντελεστές Απόσβεσης Βάσει της Φορολογικής Νομοθεσίας**

Βάση της φορολογικής νομοθεσίας οι συντελεστές απόσβεσης καθορίζονται με το Π.Δ. 299/2003, το οποίο ορίζει δύο συντελεστές απόσβεσης για κάθε κατηγορία παγίου: έναν κατώτερο και έναν ανώτερο. Επομένως, οι επιχειρήσεις κατά το χρόνο έναρξης λειτουργίας του παγίου καθορίζουν το συντελεστή απόσβεσης αυτού, εντός των δύο ορίων, τον οποίο είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν παγίως.

Ο λογισμός των αποσβέσεων και κατά την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. γίνεται βάσει της Ελληνικής νομοθεσίας, φορολογικής και εμπορικής, με τις εξής αρχές:

1. Η διενέργεια των αποσβέσεων για κάθε έτος είναι υποχρεωτική ανεξάρτητα αν κατά τη χρήση προκύπτει καθαρό κέρδος ή ζημία.
2. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, εκτός από τα καινούργια μηχανήματα τα οποία αγοράζουν οι βιομηχανίες, οι βιοτεχνίες, τα μεταλλεία και τα λατομεία, οι αποσβέσεις των οποίων διενεργούνται και με τη φθίνουσα μέθοδο.
3. Οι αποσβέσεις πρέπει να καταχωρηθούν ως έξοδα στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.
4. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται από τη χρονική στιγμή που το πάγιο αρχίζει να χρησιμοποιείται ή να λειτουργεί. Εάν το πάγιο χρησιμοποιηθεί ή λειτουργήσει κατά τη διάρκεια της χρήσεως οι αποσβέσεις υπολογίζονται με δωδεκατημόρια.

5. Οι αποσβέσεις που παραμένουν σε αδράνεια πέραν των έξι (6) μηνών υπολογίζονται με μειωμένους συντελεστές και δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.
6. Οι αποσβέσεις των παγίων στοιχείων αναλύονται στην απογραφή.

### **6.12 Επιχορηγήσεις Παγίων Βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας**

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ., οι εισπραττόμενες επιδοτήσεις – επιχορηγήσεις που οι επιχειρήσεις λαμβάνουν από το Ελληνικό Δημόσιο, από την Ευρωπαϊκή Ένωση, από το ΕΟΜΜΕΧ και άλλους οργανισμούς για την πραγματοποίηση πάγιων επενδύσεων καταχωρούνται στα κεφάλαια και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 41.10 «Αποθεματικά – Επιχορηγήσεις», όπου αποσβένονται ανάλογα με το επιχορηγηθέν πάγιο.

### **6.13 Επιχορηγήσεις Παγίων Βάσει των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.**

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20 οι επιδοτήσεις – επιχορηγήσεις που λαμβάνουν οι επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση πάγιων επενδύσεων καταχωρούνται είτε στα έσοδα επομένων χρήσεων, είτε σε μειώσεις της αξίας του επιχορηγούμενου παγίου (Δ.Λ.Π. 20, παρ. 24-28). Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να καταχωρούνται σε συστηματική βάση, ως έσοδα στις περιόδους που είναι αναγκαίο για το συσχετισμό τους με τα αντίστοιχα κόστη για τα οποία η επιχείρηση επιχορηγήθηκε. Οι κρατικές επιχορηγήσεις δεν πρέπει να πιστώνονται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια (Δ.Λ.Π. 20, παρ. 12). Έπειτα, οι επιχορηγήσεις για επενδύσεις σε αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται συνήθως ως έσοδα στις περιόδους που επιβαρύνονται με τις αποσβέσεις αυτών των στοιχείων και η καταχώρησή τους γίνεται αναλογικά με τις αποσβέσεις που χρεώνονται στα αποτελέσματα (Δ.Λ.Π. 20, παρ. 17).

Είναι δυνατόν, επίσης, οι επιχορηγήσεις που συνδέονται με μη αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία να προϋποθέτουν την εκπλήρωση ορισμένων δεσμεύσεων. Στην περίπτωση αυτή, οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται στα έσοδα των περιόδων που επιβαρύνθηκαν με τα κόστη αντιμετώπισης αυτών των δεσμεύσεων. Για παράδειγμα, μία επιχορήγηση για αγορά οικοπέδου μπορεί να δοθεί με τον όρο ανέγερσης κτιρίου στο χώρο του

οικοπέδου, οπότε θα ήταν σωστό να καταχωρηθεί ως έσοδο κατά τη διάρκεια ζωής του κτιρίου (Δ.Λ.Π. 20, παρ. 18).

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

**Βιβλιογραφία Κεφαλαίου 6**

- **Grant Thornton A.E.**, *ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση*, Grant Thornton A.E., Αθήνα, Δεκέμβριος 2004, Τόμος Α΄, σελ. 147 – 171, 291 – 334, 468 – 491.
- **Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ**, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία – Πρακτικές εφαρμογές*, Εκδόσεις Α. Σακέλλη, Αθήνα, 2002, Τόμος Α΄.
- **Αληφαντής Στ. Γεώργιος**, Πρακτικά Σεμιναρίου με θέμα «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι Νέοι Κανόνες Αποτίμησης*», Αθήνα, 9 Μαρτίου 2006.
- **Γρηγοράκης Θεόδωρος**, *Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*, Εκδόσεις Interbooks, Δεύτερη Έκδοση, Αθήνα, 1997, σελ. 38 – 54.
- **Χέβας Α. Δημοσθένης – Παπαδάκη Ι. Αφροδίτη**, *Γενικό Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα, 2000, σελ. 22 – 43, 200 – 202, 287, 288, 321 – 324.
- **Παπάς Α. Αντώνης**, *Χρηματοοικονομική Λογιστική – Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα*, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα, 1998, Τόμος Α΄, σελ. 183 – 213, 233 – 240.
- **Deloitte Touche Tohmatsu**, *I.F.R.S. in your pocket 2005*, Deloitte Touche Tohmatsu, 2005.
- **Φίλος Ιωάννης – Δεληγιάννης Γεώργιος**, Πρακτικά Επιστημονικής Ημερίδας με θέμα «*Εφαρμογή Νέων Μεθόδων για τη Διαχείριση ενός Λογιστηρίου – Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*», Πειραιάς, 9-11 Δεκεμβρίου 2005.
- **International Accounting Standards Committee Foundation (I.A.S.C.F.)**, *International Financial Reporting Standards (I.F.R.S.s) 2004*, I.A.S.C.F. Publication Department, London, 2004.
- **Πρωτοψάλτης Νικόλαος**, *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης*, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα, 2004.
- Ιστοσελίδα Φορολογική – Λογιστική Πύλη Ενημέρωσης: [www.gus.gr](http://www.gus.gr)



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

### 7.1 Η Έννοια των Ασώματων Ακινήτοποιήσεων

Οι επιχειρήσεις συχνά δαπανούν πόρους ή αναλαμβάνουν υποχρεώσεις κατά την απόκτηση, ανάπτυξη, συντήρηση ή αναβάθμιση άυλων πηγών πόρων, όπως επιστημονικών ή τεχνικών γνώσεων, σχεδιασμού και εφαρμογής νέων διαδικασιών ή συστημάτων αδειών.

Άυλα πάγια στοιχεία είναι τα ασώματα εκείνα οικονομικά αγαθά τα οποία είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως και είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής, είτε μαζί με την οικονομική μονάδα, είτε όχι. Τα άυλα πάγια στοιχεία αποκτώνται με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από ένα έτος και διακρίνονται στις εξής δύο κατηγορίες (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.110):

1. Δικαιώματα όπως άδειες ή διπλώματα ευρεσιτεχνίας, δικαίωμα από παραχώρηση εμποροβιομηχανικού σήματος, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, άδεια κινητής τηλεφωνίας, άδεια λειτουργίας καζίνο, άδεια αλιείας, δικαίωμα εκμετάλλευσης κινηματογραφικών ταινιών, δικαιώματα σε εισαγωγικές ποσοστώσεις, εμπορικά δικαιώματα, ηλεκτρονικό λογισμικό, άδεια ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, πελατολόγια, σχέσεις πελατών ή προμηθευτών, μερίδια αγοράς και δικαιώματα έρευνας αγοράς, άδεια ραδιοφωνικού ή τηλεοπτικού σταθμού.
2. Πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις όπως για παράδειγμα η πελατεία, η φήμη, η πίστη, η καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας ή η ειδίκευση στην παραγωγή ορισμένων αγαθών.

Το Δ.Λ.Π. 38 (αναθεώρ. 2004, παρ. 8) αναφέρει ότι άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ή για διοικητικούς σκοπούς. Επίσης, για να χαρακτηρισθούν τα στοιχεία των ανωτέρω δύο κατηγοριών ως άυλα περιουσιακά το Δ.Λ.Π. 38 ορίζει ότι πρέπει να

πληρούν τον ορισμό του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, δηλαδή: α) να είναι αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, β) η επιχείρηση να έχει τον έλεγχο αυτών και γ) να αναμένονται μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το άυλο στοιχείο. Σε διαφορετική περίπτωση οι δαπάνες απόκτησης ή δημιουργίας ενός τέτοιου στοιχείου πρέπει να καταχωρούνται ως έξοδα στα αποτελέσματα χρήσεως κατά το χρόνο που πραγματοποιούνται.

Στο σημείο αυτό πρέπει να διευκρινίσουμε τρεις βασικές έννοιες για την κατανόηση της ουσίας των ασώματων ακινητοποιήσεων. Πρώτη είναι η έννοια αναγνώριση. Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να διαχωρισθεί από τη λοιπή περιουσία της επιχείρησης και να αναγνωρισθεί ως αυτοτελές στοιχείο. Αυτό γίνεται στις περιπτώσεις που η επιχείρηση μπορεί να εκμισθώσει, να πωλήσει, να ανταλλάξει ή να διανείμει τα καθορισμένα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το άυλο περιουσιακό στοιχείο. Επίσης, το στοιχείο αυτό μπορεί να προκύπτει από συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα, ασχέτως αν τα δικαιώματα αυτά είναι μεταβιβάσιμα ή διαχωρίζονται από την επιχείρηση (Δ.Λ.Π. 38, παρ. 11 και 12).

Δεύτερη είναι η έννοια του ελέγχου. Μία επιχείρηση ελέγχει ένα περιουσιακό στοιχείο όταν έχει τη δύναμη να λαμβάνει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από το άυλο περιουσιακό στοιχείο και, επί πλέον, μπορεί να απαγορεύει την πρόσβαση άλλων σε αυτά τα οφέλη. Η δυνατότητα μιας επιχείρησης να ελέγχει τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από ένα άυλο στοιχείο πρέπει να απορρέει κανονικά από νόμιμα δικαιώματα που μπορεί να εκτελεστούν δικαστικώς. Εν απουσία νομικών δικαιωμάτων, είναι περισσότερο δύσκολο να αποδειχθεί ο έλεγχος (Δ.Λ.Π. 38, παρ. 13 – 16).

Η τρίτη έννοια είναι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που απορρέουν από ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Τα οφέλη αυτά μπορεί να περιλαμβάνουν κέρδη που προέρχονται από τη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση. Παράδειγμα αποτελεί η χρήση της πνευματικής ιδιοκτησίας σε μία παραγωγική διαδικασία (Know How) μπορεί να μειώσει τις μελλοντικές δαπάνες παραγωγής παρά να αυξήσει τα μελλοντικά έσοδα (Δ.Λ.Π. 38, παρ. 17).

## **7.2 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία τα οποία Συμπεριλαμβάνονται σε Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις**

Μερικά άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να περιλαμβάνονται μέσα ή πάνω σε ένα φυσικό ενσώματο υλικό, όπως για παράδειγμα ένας ψηφιακός δίσκος μαγνητικής εγγραφής στην περίπτωση του ηλεκτρονικού λογισμικού, μία νομική τεκμηρίωση στην περίπτωση ευρεσιτεχνίας ή ένα φιλμ. Κατά τον προσδιορισμό εάν ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο ενσωματώνει αμφότερα υλικά και άυλα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να καταχωρηθεί στις ενσώματες ακίνητοποιήσεις ή στα άυλα περιουσιακά στοιχεία, απαιτείται κρίση για να εκτιμηθεί ποιο χαρακτηριστικό είναι περισσότερο ουσιαστικό (Δ.Λ.Π. 38, παρ. 4).

Για παράδειγμα, το ηλεκτρονικό λογισμικό, για ένα ελεγχόμενο μηχανικό εργαλείο, το οποίο δεν μπορεί να λειτουργήσει χωρίς αυτό, είναι ένα αναπόσπαστο μέρος του και συνεπώς αντιμετωπίζεται ως ενσώματη ακίνητοποίηση. Άλλο παράδειγμα αποτελεί το λογισμικό ενός ηλεκτρονικού υπολογιστή, ο οποίος δεν μπορεί να λειτουργήσει χωρίς αυτό. Πρόκειται δηλαδή, για ένα αναπόσπαστο μέρος του ηλεκτρονικού υπολογιστή και το λογισμικό αντιμετωπίζεται ως ενσώματη ακίνητοποίηση. Τέλος, το λογισμικό το οποίο δεν αποτελεί βασικό μέρος για τη λειτουργία του ηλεκτρονικού υπολογιστή αντιμετωπίζεται ως ασώματη ακίνητοποίηση.

## **7.3 Εξωτερικώς Αποκτώμενα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία**

Τα Άυλα περιουσιακά στοιχεία όπως αυτά καθορίζονται από το Δ.Λ.Π. 38 διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: τα εξωτερικώς αποκτώμενα και τα εσωτερικώς δημιουργούμενα. Εξωτερικώς αποκτώμενα Άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι αυτά που απέκτησε η επιχείρηση από τρίτους, είτε μεμονωμένα, είτε μέσω μιας ενοποίησης επιχειρήσεων.

Το Δ.Λ.Π. 38 αναφέρει ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο πρέπει να καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία όταν, και μόνο όταν πληρεί τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου και ταυτόχρονα πληρούνται οι εξής δύο προϋποθέσεις:

1. πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αποδίδονται στο άυλο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
2. το κόστος του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Η πιθανότητα μελλοντικών οικονομικών ωφελειών εκτιμάται από την επιχείρηση με τη χρησιμοποίηση λογικών και βάσιμων παραδοχών, οι οποίες αντιπροσωπεύουν την ορθή εκτίμηση της Διευθύνσεως της επιχειρήσεως για το πλαίσιο των οικονομικών συνθηκών που θα υπάρχουν κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Η κρίση της επιχείρησης για την εκτίμηση του βαθμού βεβαιότητας που συνδέεται με τη ροή των μελλοντικών οικονομικών ωφελειών, οι οποίες αποδίδονται στη χρησιμοποίηση του άυλου περιουσιακού στοιχείου, γίνεται με βάση τις διαθέσιμες αποδείξεις που υπάρχουν κατά το χρόνο της αρχικής καταχώρησής του, δίνοντας μεγαλύτερο βάρος στις εξωτερικές αποδείξεις.

Πιο συγκεκριμένα, εάν ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αποκτάται ιδιαιτέρως και όχι ως μέρος μιας μεταβίβασης περιουσίας λόγω μετασχηματισμού, όπου στην περίπτωση αυτή απαιτείται εκτίμηση από εμπειρογνώμονες, τότε το αρχικό κόστος της ασώματης ακινητοποίησης μπορεί να αποτιμάται αξιόπιστα. Περισσότερο αξιόπιστα αποτελέσματα παρατηρούνται όταν η αγορά πραγματοποιείται με μετρητά ή άλλα νομισματικά στοιχεία. Η τιμή που η επιχείρηση καταβάλει ώστε να αποκτήσει διακεκριμένα ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντανακλά τις προσδοκίες για την πιθανότητα ότι τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο περιουσιακό στοιχείο θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

Το κόστος κτήσης ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αποτελείται από την τιμή αγοράς του, η οποία προσαυξάνεται: α) με κάθε εισαγωγικό δασμό, β) με κάθε μη επιστρεπτέο φόρο αγοράς και γ) με κάθε άμεση δαπάνη η οποία πραγματοποιείται ώστε να χρησιμοποιηθεί το άυλο περιουσιακό στοιχείο από την επιχείρηση. Αντίστοιχα παραδείγματα αποτελούν οι επαγγελματικές αμοιβές για νομικές υπηρεσίες, το κόστος των παροχών προς εργαζόμενους που προκύπτουν άμεσα από την αποκατάσταση της λειτουργίας του περιουσιακού στοιχείου, το κόστος των δοκιμών της ορθής λειτουργίας του. Αντίθετα, το κόστος κτήσης μειώνεται με κάθε εμπορική έκπτωση και μείωση της τιμής του άυλου στοιχείου.

Παράλληλα, δεν αποτελούν μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας, το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελατών και τα διοικητικά και άλλα γενικά κόστη. Επίσης, τα ακόλουθα κόστη δεν συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου (Δ.Λ.Π. 38, παρ. 30):

- τα κόστη που πραγματοποιούνται όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση δεν χρησιμοποιείται ακόμα και
- οι αρχικές λειτουργικές ζημιές, όπως εκείνες που πραγματοποιούνται καθώς αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του περιουσιακού στοιχείου.

#### **7.4 Ιδιοπαραγωγή Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων**

Σε μερικές περιπτώσεις πραγματοποιούνται δαπάνες προκειμένου να δημιουργηθούν μελλοντικά οικονομικά οφέλη, αλλά αυτές δεν καταλήγουν στη δημιουργία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου το οποίο πληρεί τα κριτήρια που θέτει το Δ.Λ.Π. 38. Συνεπώς, επιπρόσθετα προς τη συμμόρφωση με τις γενικές προϋποθέσεις για την αναγνώριση και την αρχική αποτίμηση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, η επιχείρηση πρέπει να εφαρμόζει ορισμένες αρχές για όλα τα εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία.

Μία επιχείρηση για να εκτιμήσει εάν ένα εσωτερικώς δημιουργούμενο άυλο περιουσιακό στοιχείο πληρεί τα κριτήρια για να το καταχωρήσει στο ενεργητικό του ισολογισμού ως περιουσιακό στοιχείο, ταξινομεί τη δημιουργία του στις εξής δύο φάσεις: α)φάση έρευνας και β)φάση ανάπτυξης. Εάν μία επιχείρηση δεν μπορεί να διαχωρίσει τις φάσεις αυτές σε ένα εσωτερικό πρόγραμμα, τότε μεταχειρίζεται τις δαπάνες του προγράμματος ως εάν πραγματοποιήθηκαν μόνο για τη φάση έρευνας (Δ.Λ.Π. 38, παρ. 53).

##### **7.4.1 Φάση Έρευνας**

Κατά το Δ.Λ.Π. 38 στη φάση έρευνας ενός προγράμματος μία επιχείρηση δεν μπορεί να αποδείξει ότι υπάρχει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οφέλη. Επομένως, οι δαπάνες έρευνας καταχωρούνται πάντοτε ως έξοδα όταν πραγματοποιούνται.

Παραδείγματα ερευνητικών δραστηριοτήτων είναι:

- Δραστηριότητες που αποσκοπούν στην απόκτηση νέων γνώσεων
- Η αναζήτηση, εκτίμηση και τελική επιλογή, εφαρμογών πορισμάτων έρευνας ή άλλων γνώσεων
- Η αναζήτηση για εναλλακτικά υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες
- Η διαμόρφωση, ο σχεδιασμός, η αξιολόγηση και η τελική επιλογή των δυνατών εναλλακτικών λύσεων για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

#### **7.4.2 Φάση Αναπτύξεως**

Σύμφωνα με όσα ορίζει το Δ.Λ.Π. 38 ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο που προέρχεται από ανάπτυξη ή από τη φάση αναπτύξεως ενός εσωτερικού προγράμματος πρέπει να καταχωρείται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο όταν, και μόνο όταν, μία επιχείρηση μπορεί να αποδείξει όλα τα ακόλουθα:

1. Την τεχνική δυνατότητα ολοκλήρωσεως του άυλου στοιχείου, έτσι ώστε να είναι διαθέσιμο προς χρήση ή πώληση.
2. Την πρόθεσή της να ολοκληρώσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο για να το χρησιμοποιήσει ή να το πωλήσει.
3. Την ικανότητά της να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο στοιχείο.
4. Πως η ασώματη ακινητοποίηση θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Μεταξύ άλλων πραγμάτων, η επιχείρηση πρέπει να αποδείξει την ύπαρξη μίας αγοράς για το προϊόν του άυλου στοιχείου ή για το ίδιο το άυλο περιουσιακό στοιχείο ή, αν πρόκειται να χρησιμοποιείται εσωτερικώς, τη χρησιμότητά του.
5. Τη διαθεσιμότητα των κατάλληλων τεχνικών, οικονομικών και άλλων πόρων για να ολοκληρώσει την ανάπτυξη και να χρησιμοποιήσει ή να πωλήσει το άυλο περιουσιακό στοιχείο.
6. Την ικανότητά της να αποτιμά αξιόπιστα τις αποδοτέες δαπάνες στο άυλο περιουσιακό στοιχείο, κατά τη διάρκεια της αναπτύξεως του.

Στη φάση της ανάπτυξης ενός εσωτερικού προγράμματος, η επιχείρηση μπορεί σε ορισμένες περιπτώσεις να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και να αποδεικνύει ότι το στοιχείο αυτό θα δημιουργήσει πιθανά μελλοντικά οικονομικά οφέλη. Κάτι τέτοιο ισχύει γιατί η φάση αναπτύξεως είναι περισσότερο προωθημένη από τη φάση έρευνας.

Τέλος, το συγκεκριμένο πρότυπο δέχεται την άποψη ότι δαπάνες σε εσωτερικώς δημιουργούμενα σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, εκδοτικούς τίτλους, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία δεν μπορούν να διαχωριστούν από το συνολικό κόστος ανάπτυξης της επιχείρησης. Συνεπώς, τέτοια στοιχεία δεν καταχωρούνται ως άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Παραδείγματα δραστηριοτήτων αναπτύξεως αποτελούν:

- Ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή προ-παραγωγής ή προ-χρησιμοποίησης πρωτοτύπων και προτύπων
- Ο σχεδιασμός εργαλείων, συσκευών και καλουπιών που εμπερικλείουν νέα τεχνολογία
- Ο σχεδιασμός, κατασκευή και λειτουργία μιας πιλοτικής εγκατάστασης, η οποία δεν είναι μιας κλίμακας οικονομικώς δυνατής για εμπορική παραγωγή
- Ο σχεδιασμός, κατασκευή και δοκιμή μιας επιλεγμένης εναλλακτικής λύσης για νέα ή βελτιωμένα υλικά, συσκευές, προϊόντα, διαδικασίες, συστήματα ή υπηρεσίες.

#### ***7.4.3 Κόστος ενός Ιδιοπαραγόμενου Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου***

Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία που το στοιχείο πληρεί, για πρώτη φορά, τα κριτήρια για καταχώρηση στο ενεργητικό ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο. Το Δ.Λ.Π. 38 απαγορεύει επαναφορά δαπανών που καταχωρήθηκαν ως έξοδα σε προηγούμενες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή σε ενδιάμεσες οικονομικές εκθέσεις.

Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου περιλαμβάνει όλες τις δαπάνες που μπορεί άμεσα να αποδοθούν ή να κατανεμηθούν επάνω σε μία λογική και συνεπή βάση, για τη δημιουργία, την παραγωγή και την προετοιμασία του περιουσιακού

στοιχείου για τη χρήση που αυτό προορίζεται. Το κόστος περιλαμβάνει, κατά περίπτωση:

- Δαπάνες υλικών και υπηρεσιών που χρησιμοποιούνται ή αναλύσκονται σε δημιουργία του άυλου περιουσιακού στοιχείου
- Τους μισθούς, ημερομίσθια και άλλα σχετικά έξοδα προσωπικού άμεσα απασχολούμενου με τη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου
- Κάθε δαπάνη που είναι άμεσα αποδοτέα στη δημιουργία του περιουσιακού στοιχείου, τέτοια όπως οι αμοιβές για κατοχύρωση ενός νομικού δικαιώματος και η απόσβεση διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας και αδειών που χρησιμοποιούνται για να δημιουργήσουν το περιουσιακό στοιχείο
- Γενικά έξοδα που είναι αναγκαία για να δημιουργήσουν το περιουσιακό στοιχείο και που μπορεί να κατανεμηθούν πάνω σε μία λογική και σταθερή βάση. Αντίστοιχο παράδειγμα αποτελεί ο τρόπος κατανομής των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων, των ασφαλιστρών και των ενοικίων. Οι κατανομές των γενικών εξόδων γίνονται πάνω σε βάσεις όμοιες με εκείνες που χρησιμοποιούνται στην κατανομή των γενικών εξόδων των αποθεμάτων. Το Δ.Λ.Π. 23, «Κόστος Δανεισμού», καθιερώνει κριτήρια για την καταχώρηση του τόκου ως ενός συνθετικού στοιχείου του κόστους για το εσωτερικώς δημιουργούμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου. Η προσαύξηση του κόστους του ιδιοπαραγόμενου στοιχείου με τα χρηματοοικονομικά έξοδα πρέπει να γίνεται με συνέπεια για όλα τα χρηματοοικονομικά έξοδα που είναι άμεσα επιρριπτέα στην αγορά, κατασκευή ή παραγωγή των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και να μην εφαρμόζεται μόνο επιλεκτικά για ορισμένα από αυτά. Αντιθέτως, το Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρει ότι τα χρηματοοικονομικά έξοδα δεν προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως του παγίου, αλλά καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 38, δεν προσαυξάνουν το κόστος του ιδιοπαραγόμενου άυλου περιουσιακού στοιχείου τα εξής έξοδα:

1. Έξοδα πωλήσεως, διοικήσεως και άλλα γενικά έξοδα, εκτός αν αυτά τα έξοδα μπορεί άμεσα να αποδοθούν στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για χρήση



2. Καθαρά διαπιστωμένες ανεπάρκειες και αρχικές λειτουργικές ζημίες που πραγματοποιούνται πριν ένα περιουσιακό στοιχείο επιτύχει την προγραμματισμένη απόδοση
3. Δαπάνες εκπαίδευσης προσωπικού που θα χειρίζεται το περιουσιακό στοιχείο
4. Δαπάνες για δραστηριότητες διαφημίσεως και προωθήσεως του άυλου στοιχείου
5. Δαπάνες για επανεγκατάσταση ή αναδιοργάνωση μέρους ή του συνόλου μιας επιχειρήσεως

#### **7.4.4 Μεταγενέστερες Δαπάνες**

Η φύση των άυλων περιουσιακών στοιχείων είναι τέτοια που, σε πολλές περιπτώσεις, δεν υπάρχουν συμπληρώσεις του στοιχείου ή αντικατάσταση τμημάτων αυτού. Συνεπώς, οι περισσότερες μεταγενέστερες δαπάνες είναι πιθανό να διατηρήσουν τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται στο υπάρχον άυλο στοιχείο, αντί να πληρούν τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου και τα κριτήρια αναγνώρισης που τίθεται με το Δ.Λ.Π. 38.

Επιπρόσθετα, είναι συχνά δύσκολο να αποδίδονται μεταγενέστερες δαπάνες απευθείας σε ένα ορισμένο στοιχείο, παρά στην επιχείρηση ως ένα σύνολο. Συνεπώς, μόνο σπανίως οι μεταγενέστερες δαπάνες θα αναγνωρίζονται στη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Επίσης, οι μεταγενέστερες δαπάνες σε σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, τίτλους εκδόσεως, πελατολόγια και στοιχεία όμοια σε ουσία, αναγνωρίζονται πάντοτε στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται. Αυτό συμβαίνει γιατί οι άνω δαπάνες δεν μπορούν να διαχωρισθούν από τη συνολική δαπάνη ανάπτυξης της επιχείρησης (Δ.Λ.Π. 38, παρ. 20).

#### **7.5 Απόσβεση Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων**

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. η αξία κτήσεως των Άυλων περιουσιακών στοιχείων αποσβένεται με ισόποση ετήσια απόσβεση μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου. Στην περίπτωση που το άυλο δικαίωμα έχει από το νόμο προστασία περιορισμένης διάρκειας, αποσβένεται μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας.

Επίσης, το Δ.Λ.Π. 38 αναφέρει ότι η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά αν η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι περιορισμένη ή αόριστη. Όταν η ωφέλιμη ζωή είναι περιορισμένη τότε η επιχείρηση πρέπει να εκτιμά τη διάρκεια ή τον αριθμό των παραγωγικών ή ομοίων μονάδων που αποτελούν εκείνη την ωφέλιμη ζωή. Από την άλλη μεριά, η επιχείρηση θα θεωρεί ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει αόριστη ωφέλιμη διάρκεια ζωής όταν, βάσει ανάλυσης των σχετικών παραγόντων, δεν υπάρχει προβλεπόμενη λήξη της περιόδου κατά την οποία το περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να δημιουργήσει καθαρές ταμειακές εισροές στην επιχείρηση.

Ο όρος αόριστος δεν σημαίνει όμως και απεριόριστος. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αντανακλά μόνο εκείνο το επίπεδο συντήρησης που απαιτείται για να διατηρηθεί το κανονικό επίπεδο απόδοσης του περιουσιακού στοιχείου κατά την ωφέλιμη ζωή του, καθώς και την ικανότητα και πρόθεση της επιχείρησης να φθάσει στο επίπεδο αυτό. Το συμπέρασμα ότι η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι αόριστη δεν θα πρέπει να εξαρτάται από τις προγραμματισμένες μελλοντικές δαπάνες που απαιτούνται για να διατηρηθεί το επίπεδο της απόδοσης.

Λαμβάνοντας υπόψη το ιστορικό των ταχέων μεταβολών στην τεχνολογία ή στο ηλεκτρονικό λογισμικό, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι ευαίσθητα στην τεχνολογική απαξίωση. Συνεπώς, πιθανολογείται ότι η ωφέλιμη ζωή τους θα είναι σύντομη. Η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου μπορεί όμως να είναι και πολύ μεγάλη ή έστω αόριστη. Τελικά, η αβεβαιότητα αυτή δικαιολογεί την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου στοιχείου πάνω σε μία συντηρητική βάση, αλλά δεν δικαιολογεί την επιλογή μιας ζωής που είναι αβάσιμα σύντομη (Δ.Λ.Π. 38, παρ. 91, 93).

#### ***7.5.1 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία με Περιορισμένες Ωφέλιμες Ζωές***

Το αποσβεστέο ποσό ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή πρέπει να κατανέμεται πάνω σε μία συστηματική βάση κατά τη διάρκεια της ορθής εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής του. Η απόσβεση πρέπει να αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι διαθέσιμο για χρήση, δηλαδή όταν βρίσκεται στη θέση και κατάσταση που απαιτείται για τη λειτουργία που η διοίκηση έχει προσδιορίσει. Η απόσβεση θα παύει κατά τη νωρίτερη ημερομηνία που το περιουσιακό στοιχείο κατατάσσεται ως διαθέσιμο προς πώληση.

Καθώς τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που ενσωματώνονται σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αναλίσκονται κατά τη διάρκεια του χρόνου, η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου μειώνεται για να αντανakλά αυτήν την ανάλωση. Αυτό επιτυγχάνεται με συστηματική κατανομή του κόστους ή της αναπροσαρμοσμένης αξίας του περιουσιακού στοιχείου μείον κάθε υπολειμματική αξία, ως εξόδου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του στοιχείου. Η χρησιμοποιούμενη μέθοδος απόσβεσης θα αντικατοπτρίζει το ρυθμό με τον οποίο τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη αναμένονται να αναλωθούν από την επιχείρηση. Αν αυτός ο ρυθμός δεν μπορεί να καθοριστεί αξιόπιστα, τότε χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος απόσβεσης. Η δαπάνη της απόσβεσης για κάθε περίοδο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Ως παράδειγμα μπορούμε να θεωρήσουμε μια επιχείρηση, η οποία την 1.1.2006 κατέβαλε 1.000.000ευρώ και αγόρασε το αποκλειστικό δικαίωμα εκμεταλλεύσεως ενός υπαίθριου χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων για δέκα έτη. Στο τέλος του δέκατου έτους, η άνω επιχείρηση αναμένεται να εισπράξει από τον τοπικό Δήμο την υπολειμματική αξία των 100.000ευρώ ως αποζημίωση. Η συστηματική κατανομή του κόστους αγοράς των  $(1.000.000 - 100.000 = )$  900.000ευρώ θα γίνει μέσα στην ωφέλιμη διάρκεια ζωής του άνω δικαιώματος που είναι τα δέκα έτη.

Κατά τον προσδιορισμό της ωφέλιμης ζωής ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου χρειάζεται να λαμβάνονται υπόψη πολλοί παράγοντες. Ορισμένοι από αυτούς είναι:

- Η προσδοκώμενη χρήση του περιουσιακού στοιχείου από την επιχείρηση και το γεγονός αν το περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε επαρκώς να διευθύνεται από μία άλλη διευθυντική ομάδα
- Οι τυπικοί κύκλοι της παραγωγικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου και η δημόσια πληροφόρηση σε εκτιμήσεις ωφέλιμης ζωής ομοίων τύπων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία χρησιμοποιούνται με όμοιο τρόπο.
- Η τεχνική, τεχνολογική ή άλλου τύπου απαξίωση
- Η σταθερότητα της επιχειρήσεως στην οποία το περιουσιακό στοιχείο λειτουργεί και οι μεταβολές στη ζήτηση της αγοράς για προϊόντα ή υπηρεσίες προερχόμενα από το περιουσιακό στοιχείο
- Οι αναμενόμενες πράξεις από ανταγωνιστές ή πιθανούς ανταγωνιστές

- Το επίπεδο των δαπανών συντηρήσεως που απαιτούνται για να λαμβάνονται τα αναμενόμενα μελλοντικά οικονομικά οφέλη από το περιουσιακό στοιχείο και την ικανότητα και πρόθεση της εταιρίας να φθάσει σε αντίστοιχο επίπεδο
- Η περίοδος ελέγχου πάνω στο περιουσιακό στοιχείο και τα νόμιμα ή όμοια όρια στη χρήση του στοιχείου αυτού, όπως για παράδειγμα οι ημερομηνίες λήξεως σχετικών μισθώσεων
- Το γεγονός εάν η ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου εξαρτάται από την ωφέλιμη ζωή άλλων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Αντίστοιχο παράδειγμα αποτελεί μία επιχείρηση, η οποία έχει αγοράσει ένα αποκλειστικό δικαίωμα να εκμεταλλεύεται τα διόδια σε αυτοκινητόδρομο για τριάντα έτη. Ταυτόχρονα, δεν υπάρχει πρόγραμμα να κατασκευαστούν εναλλακτικοί δρόμοι στην περιοχή που εξυπηρετείται από τον αυτοκινητόδρομο και ο δρόμος αυτός αναμένεται ότι θα είναι σε χρήση για τριάντα χρόνια τουλάχιστον. Η επιχείρηση αποσβένει το δικαίωμα να εκμεταλλεύεται τον αυτοκινητόδρομο κατά τη διάρκεια των τριάντα ετών, εκτός αν υπάρχει απόδειξη ότι η ωφέλιμη ζωή του είναι μικρότερη.

Σε περίπτωση που το άυλο περιουσιακό στοιχείο έχει από το νόμο ή από σύμβαση προστασία περιορισμένης διάρκειας, τότε η ωφέλιμη ζωή τού παγίου δεν πρέπει να υπερβαίνει των περιορισμένη αυτή διάρκεια, εκτός, εάν ο νόμος ή η σύμβαση παρέχει το δικαίωμα για ανανέωση της διάρκειας προστασίας του άυλου περιουσιακού στοιχείου και η ανανέωση αυτή είναι πραγματικά βέβαιη.

Ενδέχεται να υπάρχουν τόσο οικονομικοί όσο και νομικοί παράγοντες που επηρεάζουν την ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου. Οι οικονομικοί παράγοντες προσδιορίζουν την περίοδο κατά την οποία μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα λαμβάνονται από την επιχείρηση. Η περίοδος κατά την οποία η επιχείρηση ελέγχει την πρόσβαση στα οφέλη αυτά μπορεί να περιορίζεται από νομικούς παράγοντες. Η ωφέλιμη ζωή είναι η βραχύτερη των περιόδων που προσδιορίζεται από αυτούς τους παράγοντες (Δ.Λ.Π. 38, παρ. 94 – 95).

Η ύπαρξη των ακολούθων παραγόντων, μεταξύ άλλων, υποδεικνύει ότι μία επιχείρηση θα είναι σε θέση να ανανεώσει τα συμβατικά ή άλλα νομικά της δικαιώματα χωρίς σημαντικό κόστος:

- Εάν υπάρχει απόδειξη, πιθανώς εμπειρική, ότι τα συμβατικά ή άλλα νομικά δικαιώματα θα ανανεωθούν. Αν η ανανέωση εξαρτάται από τη συναίνεση ενός τρίτου μέρους, συμπεριλαμβάνεται η απόδειξη ότι το τρίτο μέρος θα συναινέσει
- Εάν υπάρχει απόδειξη ότι θα ικανοποιηθούν οποιοδήποτε απαιτούμενοι όροι που θα αφορούν την ανανέωση
- Εάν το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η επιχείρηση για την ανανέωση δεν είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση από τη διαδικασία αυτή. Αν το κόστος της ανανέωσης είναι σημαντικό σε σύγκριση με τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν στην επιχείρηση από την ανανέωση, το κόστος «ανανέωσης» αντιπροσωπεύει, στην ουσία, το κόστος απόκτησης ενός νέου άυλου περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία της ανανέωσης.

Η μέθοδος απόσβεσης που χρησιμοποιείται για ένα άυλου περιουσιακό στοιχείο επιλέγεται από την επιχείρηση βασιζόμενη στο προσδοκώμενο πρόγραμμα αναλύσεως των οικονομικών ωφελημάτων από τη χρησιμοποίηση του άυλου στοιχείου. Εάν το πρόγραμμα αυτό δεν μπορεί να καθορισθεί αξιόπιστα, τότε χρησιμοποιείται η σταθερή μέθοδος απόσβεσης. Πάντως, οποιαδήποτε μέθοδος επιλεγεί πρέπει να χρησιμοποιείται *πάγια*. Η απόσβεση συνήθως καταχωρείται ως έξοδο στα αποτελέσματα χρήσεως, εκτός των περιπτώσεων που χρησιμοποιείται για την παραγωγή άλλων περιουσιακών στοιχείων, όπως για παράδειγμα η απόσβεση αγορασμένης τεχνολογίας παραγωγής ετοιμών προϊόντων που προσαυξάνει το κόστος παραγωγής των προϊόντων.

Το αποσβεστέο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου προσδιορίζεται μετά την έκπτωση της υπολειμματικής αξίας. Συνήθως η υπολειμματική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι μηδενική. Μία υπολειμματική αξία άλλη εκτός από μηδέν δείχνει ότι η επιχείρηση αναμένει να διαθέσει το άυλου στοιχείο πριν από το τέλος της οικονομικής ζωής του. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να υπάρχει μία δέσμευση από έναν τρίτο ότι θα αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο ή να υπάρχει μια ενεργός αγορά για το στοιχείο αυτό. Τότε η υπολειμματική αξία μπορεί να προσδιοριστεί με παραπομπή σε αυτήν την αγορά υπό την προϋπόθεση ότι η άνω ενεργός αγορά θα υπάρχει και στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου.

Παράλληλα, η περίοδος αποσβέσεως και η μέθοδος αποσβέσεως πρέπει να αναθεωρούνται τουλάχιστον στο τέλος κάθε οικονομικού έτους. Εάν η αναμενόμενη ωφέλιμη ζωή του περιουσιακού στοιχείου είναι σημαντικά διαφορετική από προηγούμενες εκτιμήσεις, τότε η περίοδος απόσβεσης πρέπει να μεταβάλλεται. Επίσης, εάν υπάρχει μια ουσιώδης μεταβολή στο προσδοκώμενο πρόγραμμα των οικονομικών ωφελειών από το άυλο περιουσιακό στοιχείο, η μέθοδος αποσβέσεως πρέπει να μεταβάλλεται για να αντανακλά το αλλαγμένο πρόγραμμα. Τέτοιες μεταβολές θα αντιμετωπίζονται λογιστικά ως μεταβολές της λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 (Δ.Λ.Π. 38, παρ. 100 – 104).

### ***7.5.2 Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία με Αόριστες Ωφέλιμες Ζωές***

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο με αόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένεται. Η επιχείρηση, όμως, απαιτείται να εξετάζει τα Άυλα στοιχεία για απομείωση, συγκρίνοντας τα ανακτήσιμα ποσά τους με τη λογιστική αξία τους είτε ετησίως, είτε όποτε υπάρχει ένδειξη ότι το άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να έχει υποστεί απομείωση της αξία του.

Επίσης, η ωφέλιμη ζωή ενός τέτοιου στοιχείου που δεν αποσβένεται πρέπει να επανεξετάζεται σε κάθε περίοδο για να προσδιοριστεί αν τα γεγονότα και οι συνθήκες συνεχίζουν να υποστηρίζουν την εκτίμηση της ωφέλιμης ζωής του. Αν δεν την υποστηρίζουν, η μεταβολή της εκτίμησης της ωφέλιμης ζωής από αόριστη σε περιορισμένη θα αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8.

### **7.6 Αποτίμηση Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων μετά την Αναγνώριση**

Μετά την αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, η επιχείρηση θα επιλέξει ως λογιστική της πολιτική είτε τη μέθοδο του κόστους κτήσεως, είτε τη μέθοδο της αναπροσαρμογής. Στην περίπτωση που ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο αντιμετωπίζεται λογιστικά με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, όλα τα άλλα περιουσιακά στοιχεία της κατηγορίας του πρέπει επίσης να αντιμετωπίζονται λογιστικά

με την ίδια μέθοδο, εκτός εάν δεν υπάρχει ενεργός αγορά<sup>20</sup> για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία.

Τα στοιχεία όμοιας φύσης και χρήσης άυλων περιουσιακών στοιχείων αναπροσαρμόζονται ταυτόχρονα για να αποφεύγεται η επιλεκτική αναπροσαρμογή περιουσιακών στοιχείων και η απεικόνιση στις οικονομικές καταστάσεις ποσών που αντιπροσωπεύουν ένα μείγμα κόστους και αξιών από διάφορες ημερομηνίες.

### **7.6.1 Μέθοδος Κόστους**

Μετά την αρχική του αναγνώριση, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο θα απεικονίζεται στο κόστος του μείον κάθε σωρευμένη απόσβεση και κάθε σωρευμένη ζημία απομείωσης.

### **7.6.2 Μέθοδος Αναπροσαρμογής**

Ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να απεικονίζεται σε μία αναπροσαρμοσμένη αξία, που είναι η εύλογη αξία του κατά την ημερομηνία της αναπροσαρμογής μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη ζημία απομείωσης. Για το σκοπό των αναπροσαρμογών των άυλων περιουσιακών στοιχείων, η εύλογη αξία προσδιορίζεται με αναφορά σε μία αγορά. Αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται τόσο τακτικά, ώστε η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού να μη διαφέρει ουσιωδώς από την εύλογη αξία του (Δ.Λ.Π. 38, παρ. 75).

Η μέθοδος της αναπροσαρμογής δεν επιτρέπει:

1. Την επανεκτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν προηγουμένως αναγνωρισθεί ως περιουσιακά στοιχεία ή
2. την αρχική αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων με ποσά άλλα εκτός από το κόστος.

Η μέθοδος αναπροσαρμογής εφαρμόζεται εφόσον ένα περιουσιακό στοιχείο έχει αρχικώς αναγνωρισθεί στο κόστος. Όμως, αν μόνο μέρος του κόστους ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο, για το λόγο ότι το στοιχείο δεν πληρεί τα κριτήρια αναγνώρισης μέχρι ενός σημείου της όλης διαδικασίας,

<sup>21</sup> Ενεργός είναι μία αγορά όπου όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις συντρέχουν:

- 1) τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου στην αγορά είναι ομοιογενή,
- 2) πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και
- 3) οι τιμές είναι διαθέσιμες στο κοινό.

η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται στο σύνολο αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Επίσης, η μέθοδος αναπροσαρμογής μπορεί να εφαρμόζεται σε ένα άυλο στοιχείο που έχει παραληφθεί μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης και έχει αναγνωριστεί με ένα τεκμαρτό ποσό.

Είναι ασύνηθες μία ενεργός αγορά με τα χαρακτηριστικά που περιγράφονται στο Δ.Λ.Π. 38 να υπάρχει για ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο, μολονότι αυτό μπορεί και να συμβεί. Για παράδειγμα, μία ενεργός αγορά μπορεί να υπάρχει για ελευθέρως μεταβιβάσιμες άδειες ταξί, αλιευτικές άδειες ή ποσοτώσεις παραγωγής.

Όμως, μία ενεργός αγορά δεν μπορεί να υπάρχει για σήματα, τίτλους εφημερίδων και περιοδικών, μουσικά δικαιώματα και δικαιώματα έκδοσης ταινιών, διπλώματα ευρεσιτεχνίας και εμπορικά σήματα, γιατί κάθε τέτοιο περιουσιακό στοιχείο είναι μοναδικό. Επίσης, παρά το γεγονός ότι άυλα περιουσιακά στοιχεία διαπραγματεύονται, αγοράζονται και πωλούνται, οι συναλλαγές αυτές είναι σπάνιες. Για αυτούς τους λόγους, η τιμή που καταβάλλεται για ένα περιουσιακό στοιχείο μπορεί να μην αποτελεί επαρκή απόδειξη της εύλογης αξίας ενός άλλου. Παράλληλα, οι τιμές αυτές συχνά δεν είναι διαθέσιμες στο κοινό.

Η συχνότητα των αναπροσαρμογών εξαρτάται από τη μεταβλητότητα των εύλογων αξιών των άυλων περιουσιακών στοιχείων που επανεκτιμώνται. Αν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου διαφέρει ουσιωδώς από τη λογιστική αξία του, μια περαιτέρω αναπροσαρμογή είναι αναγκαία. Μερικά άυλα στοιχεία μπορεί να ενέχουν ουσιώδεις και ασταθείς διακυμάνσεις στην εύλογη αξία τους, δημιουργώντας έτσι την ανάγκη ετήσιας αναπροσαρμογής. Τέτοιες συχνές αναπροσαρμογές δεν είναι αναγκαίες για άυλα περιουσιακά στοιχεία με ασήμαντες μόνο διακυμάνσεις στην εύλογη αξία.

Το Δ.Λ.Π. 38 στην παράγραφο 80, εισάγει δύο τρόπους αναπροσαρμογής των άυλων περιουσιακών στοιχείων:

1. Αναπροσαρμογή αξίας κτήσεως και σωρευμένων αποσβέσεων.
2. Αναπροσαρμογή αναπόσβεστου υπολοίπου.

Οι δύο αυτοί τρόποι, καθώς και η λογιστική αυτών, είναι όμοιοι με τους τρόπους αναπροσαρμογής των ενσώματων ακινητοποιήσεων.



Εάν η εύλογη αξία ενός αναπροσαρμοσμένου άυλου περιουσιακού στοιχείου δεν μπορεί από ένα σημείο και έπειτα να προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενεργός αγορά, η λογιστική αξία του στοιχείου αυτού πρέπει να είναι η αναπροσαρμοσμένη αξία του κατά την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής με αναφορά στην ενεργό αγορά μείον κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη απόσβεση και κάθε μεταγενέστερη σωρευμένη ζημία απομείωσης. Επίσης, αν η εύλογη αξία του άυλου στοιχείου μπορεί να προσδιορίζεται με παραπομπή σε μία ενεργός αγορά κατά μια μεταγενέστερη ημερομηνία επιμέτρησης, τότε η μέθοδος της αναπροσαρμογής εφαρμόζεται από αυτήν την ημερομηνία.

Τέλος, στην περίπτωση που δεν υπάρχει πλέον μία ενεργός αγορά για ένα αναπροσαρμοσμένο άυλο περιουσιακό στοιχείο, μπορεί να φαίνεται ότι το άυλο αυτό στοιχείο είναι απομειωμένο και χρειάζεται να εξετασθεί (Δ.Λ.Π. 38, παρ. 82 – 84).

### **7.7 Απόκτηση Άυλου Περιουσιακού Στοιχείου μέσω Κρατικής Επιχορήγησης**

Σε μερικές περιπτώσεις, ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μπορεί να αποκτηθεί δωρεάν ή έναντι τεκμαρτής αντιπαροχής, μέσω μιας κρατικής επιχορήγησης. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν το κράτος μεταβιβάζει ή διαθέτει σε μια επιχείρηση άυλα περιουσιακά στοιχεία, τέτοια όπως δικαιώματα προσγείωσης σε αεροδρόμιο, άδειες λειτουργίας ραδιοφωνικών ή τηλεοπτικών σταθμών, άδειες εισαγωγής ή ποσοτώσεις ή δικαιώματα πρόσβασης σε άλλους περιορισμένους πόρους. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 20, η επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να καταχωρήσει τόσο το άυλο περιουσιακό στοιχείο όσο και την επιχορήγηση στην εύλογη αξία από την αρχή. Εάν, όμως, η επιχείρηση επιλέξει να μην αναγνωρίσει το περιουσιακό στοιχείο αρχικά στην εύλογη αξία (σύμφωνα με άλλο χειρισμό που επιτρέπεται από το Δ.Λ.Π. 20), κάθε δαπάνη θα είναι άμεσα αποδοτέα στην προετοιμασία του περιουσιακού στοιχείου για τη χρήση που αυτό προορίζεται.

### **7.8 Υπεραξία Επιχειρήσεως**

Η υπεραξία της επιχειρήσεως ή Goodwill στηρίζεται στην εκτίμηση για την ικανότητά της να πραγματοποιεί υψηλά κέρδη λόγω κυρίως της καλής φήμης, της εκτεταμένης πελατείας, της μεγάλης πίστωσης στην αγορά, της καλής οργανώσεως, της ιδιαίτερης

εξειδίκευσης στην παραγωγή ορισμένων προϊόντων, της καλής προοπτικής ανάπτυξης του κλάδου στον οποίο ανήκει, των εξαιρετικών πλεονεκτημάτων της θέσεως που είναι εγκαταστημένη, της υψηλής στάθμης των στελεχών που απασχολεί και του κύρους και αποτελεσματικότητας του διοικητικού και διευθυντικού μηχανισμού.

Στο λογαριασμό 16.00 «Υπεραξία επιχειρήσεως», παρακολουθείται η υπεραξία που δημιουργείται κατά την εξαγορά ή συγχώνευση ολόκληρης οικονομικής μονάδας και που είναι ίση με τη διαφορά μεταξύ του ολικού τιμήματος αγοράς και της πραγματικής αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων που εξαγοράζονται ή συγχωνεύονται.

Η υπεραξία θα αποσβεσθεί είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες χρήσεις, οι οποίες βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη. Σύμφωνα όμως με το Δ.Π.Χ.Π. 3 η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων δεν θα αποσβένεται, αλλά ο αποκτών θα την εξετάζει για απομείωση αξίας σε ετήσια βάση ή και πιο συχνά, αν τα γεγονότα ή οι μεταβολές των συνθηκών υποδεικνύουν ότι θα μπορούσε να απομειωθεί η αξία. Στην περίπτωση όμως που η άνω χρεωστική διαφορά δεν συνιστά υπεραξία καταχωρείται στο λογαριασμό 81, «Ανόργανα έσοδα και έξοδα».

### 7.8.1 Παράδειγμα Λογιστικής Αντιμετώπισης Υπεραξίας από Εξαγορά Επιχείρησης

Θεωρούμε ότι δύο ανώνυμες εταιρείες, η Α και η Β, συνέταξαν την 31.12.2005 τους παρακάτω ισολογισμούς:

Α			
	Ισολογισμός 31.12.2005		Παθητικό
Ενεργητικό		Κεφάλαια	8.000
Ενεργητικά			
στοιχεία	11.000	Υποχρεώσεις	12.000
Ταμείο	9.000		
	-----		-----
Σύνολο	<u>20.000</u>	Σύνολο	<u>20.000</u>

**B**

Ενεργητικό	Ισολογισμός 31.12.2005	Παθητικό
Ενεργητικά στοιχεία	9.000	Κεφάλαια 3.000
	-----	Υποχρεώσεις 6.000
Σύνολο	<u>9.000</u>	Σύνολο <u>9.000</u>

Εμπειρογνώμονες εκτίμησαν την περιουσία της ανώνυμης εταιρείας B και προσδιόρισαν την πραγματική αξία της στο ποσό των 4.000ευρώ ως ακολούθως:

	Λογιστική αξία	Εκτίμηση επιτροπής
Ενεργητικά στοιχεία	9.000	11.000
Υποχρεώσεις	(6.000)	(7.000)
Καθαρή θέση	<u>3.000</u>	<u>4.000</u>

Την πραγματική αξία της περιουσίας της B των 4.000ευρώ (Ενεργητικό 11.000€ – Υποχρεώσεις 7.000€ = 4.000€) την 31.12.2005, η A την εξαγόρασε αντί 9.000ευρώ. Το επιπλέον ποσό που η A κατέβαλε πέραν της πραγματικής αξίας των 4.000ευρώ για την εξαγορά των επί μέρους περιουσιακών στοιχείων της B (Ενεργητικό 9.000€ – Υποχρεώσεις 4.000€ = ) 5.000ευρώ, συνιστά την υπεραξία.

Ο ισολογισμός που συντάχθηκε μετά την άνω εξαγορά από την εταιρεία A είναι ο εξής:

**A**

Ενεργητικό	Ισολογισμός 1.1.2006	Παθητικό
Υπεραξία (Goodwill)	5.000	Κεφάλαια 8.000
Ενεργητικά στοιχεία	22.000	Υποχρεώσεις 19.000
	-----	-----
Σύνολο	<u>27.000</u>	Σύνολο <u>27.000</u>

Πρέπει να σημειωθεί ότι η Β δεν συντάσσει, μετά την πώληση της περιουσίας της, ισολογισμό. Οι μέτοχοι της Β, λαμβάνουν απ'ευθείας από την Α το ποσό των 9.000 ευρώ και ταυτόχρονα η Β παύει να υφίσταται.

### 7.8.2 Παράδειγμα Λογιστικής Αντιμετώπισης Υπεραξίας από Συγχώνευση Επιχείρησης

Θεωρούμε ότι την 1.1.2005 η ανώνυμη εταιρεία Μ αγόρασε το 80% των μετοχών της ανώνυμης εταιρείας Θ αντί 50εκατ. ευρώ. Τα ίδια κεφάλαια της Θ την 1.1.2005 είναι 37,5εκατ. ευρώ. Η πραγματική αξία της εταιρείας Θ, μετά από εκτίμηση της περιουσίας της από εμπειρογνώμονες, συμπίπτει με τη λογιστική της αξία. Επομένως, η πραγματική αξία του 80% των ιδίων κεφαλαίων της Θ την 1.1.2005 είναι 30εκατ. ευρώ ( $37,5 \times 0,8 = 30$ ). Το επιπλέον της πραγματικής αξίας τίμημα των 20εκατ. ευρώ που η Μ κατέβαλε συνιστά την υπεραξία, με τη διαφορά όμως ότι στα λογιστικά βιβλία της Μ δεν εμφανίζεται ιδιαίτερος στο λογαριασμό 16.00 – «Υπεραξία επιχειρήσεως», αλλά στο λογαριασμό 18.00 – «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» ως κόστος κτήσεως των συμμετοχών 50εκατ. ευρώ. Την 31.12.2005 οι εταιρείες Μ και Θ συντάξαν τους εξής ισολογισμούς:

<b>Μ</b>			
Ενεργητικό	<b>Ισολογισμός 31.12.2005</b> (εκατ. ευρώ)	Παθητικό	
Συμμετοχές	50,00	Κεφάλαια	400,00
Λοιπά	950,00	Υποχρεώσεις	600,00
	-----		-----
Σύνολο	<u>1.000,00</u>	Σύνολο	<u>1.000,00</u>

<b>Θ</b>			
Ενεργητικό	<b>Ισολογισμός 31.12.2005</b> (εκατ. ευρώ)	Παθητικό	
		Κεφάλαια	37,50
		Κέρδος	2,50
Λοιπά	200,00	Υποχρεώσεις	160,00
	-----		-----
Σύνολο	<u>200,00</u>	Σύνολο	<u>200,00</u>

Την 31.12.2005 η Μ απορρόφησε τη Θ και ακολούθως συνέταξε τον παρακάτω ισολογισμό:

		<b>Μ</b>	
Ενεργητικό	<b>Ισολογισμός 31.12.2005</b> (εκατ. ευρώ)		Παθητικό
		Κεφάλαια (Μ)	400
		Κεφάλαια τρίτων (Θ) – Δικαίωμα Μειοψηφίας (37,5 x 20%)	7,5
Υπεραξία (50 – 37,5 x 80%)	20	Ίδια κεφάλαια 31.12.2005	407,5
Λοιπά	1.150	Υποχρεώσεις	762,5
	-----		-----
Σύνολο	<u><u>1.170</u></u>	Σύνολο	<u><u>1.170</u></u>

**Βιβλιογραφία Κεφαλαίου 7**

- **Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ**, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία – Πρακτικές εφαρμογές*, Εκδόσεις Α. Σακέλλη, Αθήνα, 2002, Τόμος Α΄.
- **Αληφαντής Στ. Γεώργιος**, Πρακτικά Σεμιναρίου με θέμα «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι Νέοι Κανόνες Αποτίμησης*», Αθήνα, 9 Μαρτίου 2006.
- **Grant Thornton A.E.**, *ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση*, Grant Thornton A.E., Αθήνα, Δεκέμβριος 2004, Τόμος Α΄ & Β΄, σελ. 153 – 167, 475 – 487, 521 – 526, 921 – 962, 1089 – 1110, 1130 – 1135.
- **Παπαδημητρόπουλος Θ. Άγγελος**, *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Προτάσεις καλύτερης εφαρμογής του (Ιδιαίτερα για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις)*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 1992, σελ. 59 – 71.
- **Βρουστούρης Παναγιώτης – Πρωτόπαπας Αναστάσιος**, *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Δ.Π.Χ.Π.*, Εκδόσεις International Forum Training & Consulting, Αθήνα, 2004, σελ. 53 – 68.
- **Βρουστούρης Παναγιώτης - Πρωτοψάλτης Νικόλαος**, *Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων*, Εκδόσεις Σ.Ο.Ε.Λ., 2002, σελ. 33, 46 – 60.
- **Φίλος Λ. Ιωάννης**, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής*, Εκδόσεις Παμισός, Αθήνα, 2003.
- **Χέβας Λ. Δημοσθένης – Παπαδάκη Ι. Αφροδίτη**, *Γενικό Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα, 2000, σελ. 42 – 66.
- **International Accounting Standards Committee (I.A.S.C.)**, *International Accounting Standards Explained*, John Wiley & Sons Ltd., England, July 2001.
- **Epstein – Ali Mirza**, *Wiley I.A.S. 2004: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons Ltd., 2004.
- **Deloitte Touche Tohmatsu**, *I.F.R.S. in your pocket 2005*, Deloitte Touche Tohmatsu, 2005.

- **Φίλος Ιωάννης – Δεληγιάννης Γεώργιος**, Πρακτικά Επιστημονικής Ημερίδας με θέμα «*Εφαρμογή Νέων Μεθόδων για τη Διαχείριση ενός Λογιστηρίου – Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*», Πειραιάς, 9-11 Δεκεμβρίου 2005.
- **Grant Thornton**, «*I.F.R.S. Newsletter, Πληροφορίες για τα Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα*», Απρίλιος, 2005, σελ. 3 – 11.
- **Παπαναστασάτος Σπ. Αναστάσιος**, *Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Πειραιάς, 1992, σελ. 83 – 88.
- Ιστοσελίδα του **International Accounting Standards Board**: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)
- Ιστοσελίδα **Φορολογική – Λογιστική Πύλη Ενημέρωσης**: [www.gus.gr](http://www.gus.gr)
- Ιστοσελίδα οικονομικής εφημερίδας «**Η Ναυτεμπορική**»: [www.naftemporiki.gr](http://www.naftemporiki.gr)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

### 8.1 Η Έννοια των Αποθεμάτων

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν αγαθά που αγοράστηκαν από την επιχείρηση και κρατούνται προς μεταπώληση. Επίσης, στην έννοια των αποθεμάτων περιλαμβάνονται τα έτοιμα αγαθά που παράχθηκαν από την οικονομική μονάδα ή η παραγωγή σε εξέλιξη, οι πρώτες και βοηθητικές ύλες καθώς και τα υλικά που αναμένεται να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία είτε για την παραγωγή ετοιμών προϊόντων ή κατά την παροχή υπηρεσιών.

Επομένως, αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην επιχείρηση και τα οποία:

1. κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της,
2. βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής και, εν συνεχεία, πωλούνται ως έτοιμα προϊόντα και
3. έχουν την μορφή υλών ή υλικών που θα αναλωθούν είτε στην παραγωγική διαδικασία, είτε στην παροχή υπηρεσιών.

Τα παραπάνω ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 2 (παράγραφος 6). Το συγκεκριμένο πρότυπο όμως δεν έχει εφαρμογή στις εξής περιπτώσεις:

1. Έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής
2. Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
3. Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και προϊόντα γεωργικής παραγωγής κατά τη στιγμή της συγκομιδής.

Οι απόψεις του κωδ. Ν. 2190/1920 σχετικά με την έννοια των αποθεμάτων συμπίπτουν με τις αντίστοιχες του Δ.Λ.Π. 2.



## **8.2 Η Έννοια του Κόστους των Αποθεμάτων**

Ως προς την έννοια του κόστους κτήσεως των αποθεμάτων δεν υπάρχουν διαφορές μεταξύ του κωδ. Ν. 2190/1920 και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2 (αναθεώρ. 2004, παρ. 10) το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα κόστη αγοράς και μεταποίησης, καθώς και τις άλλες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για να φθάσουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάσταση. Τελικά, το κόστος των αποθεμάτων συντίθεται από τα εξής στοιχεία:

- Το κόστος αγοράς
- Το κόστος μετατροπής
- Τα λοιπά στοιχεία

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εκτός εκείνων που η επιχείρηση μπορεί στην συνέχεια να επανακτήσει, όπως ο Φ.Π.Α.), καθώς και τα μεταφορικά έξοδα παραδόσεως και άλλα έξοδα άμεσα επιρριπτέα στην αγορά των ετοιμών αγαθών, υλικών και υπηρεσιών. Εμπορικές εκπτώσεις, μειώσεις τιμών και άλλα παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους αγοράς (Δ.Λ.Π. 2, παρ. 11 και άρθρο 43, παρ. 5, περ. β, κωδ. Ν. 2190/1920).

Το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις δαπάνες που σχετίζονται άμεσα με τις μονάδες παραγωγής, όπως είναι τα άμεσα εργατικά. Επίσης, συμπεριλαμβάνει ένα συστηματικό επιμερισμό των σταθερών και μεταβλητών γενικών εξόδων παραγωγής, που πραγματοποιούνται κατά τη μετατροπή των υλικών σε έτοιμα αγαθά.<sup>21</sup>

---

<sup>21</sup> Σταθερά Γενικά Έξοδα Παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που παραμένουν σχετικά σταθερές, ανεξαρτήτως του όγκου παραγωγής, όπως είναι οι αποσβέσεις. Ο επιμερισμός των σταθερών γενικών εξόδων παραγωγής στο κόστος μεταποίησης βασίζεται στην κανονική δυναμικότητα των παραγωγικών εγκαταστάσεων.

Μεταβλητά Γενικά Έξοδα Παραγωγής είναι οι έμμεσες δαπάνες παραγωγής που μεταβάλλονται άμεσα ή σχεδόν άμεσα ανάλογα με τον όγκο παραγωγής, όπως είναι οι έμμεσες ύλες και η έμμεση εργασία.

Λοιπές δαπάνες μπορεί να συμπεριλαμβάνονται στο κόστος των αποθεμάτων μόνο κατά την έκταση που πραγματοποιούνται για να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Δαπάνες που δεν συμπεριλαμβάνονται στο συγκεκριμένο κόστος είναι:

1. Η υπερβολικά μεγάλη φύρα υλικών, σπατάλη εργασίας ή άλλου παραγωγικού κόστους
2. Το κόστος αποθήκευσης ετοιμών προϊόντων
3. Τα γενικά έξοδα διοίκησης που δεν συμβάλλουν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάσταση
4. Το κόστος διάθεσης.

### **8.3 Η Αποτίμηση των Αποθεμάτων Απογραφής**

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2 (παράγραφος 9), τα αποθέματα αποτιμώνται στη μικρότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσεως και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Τις ίδιες απόψεις δέχεται και ο κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρο 43, παρ. 7, περ. α, εδάφιο πρώτο). Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η τιμή πωλήσεως του αποθέματος, στην οποία υπολογίζεται ότι αυτό θα πωληθεί κάτω από συνθήκες ομαλής πορείας των εργασιών της επιχείρησης, μειωμένη με τα έξοδα που υπολογίζεται ότι θα πραγματοποιηθούν για την επίτευξη της πωλήσεως.

### **8.4 Μέθοδοι Υπολογισμού της Τιμής Κτήσεως και Τεχνικές Αποτίμησης των Αποθεμάτων**

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π. 2, παρ. 23 και 27) το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να προσδιορίζονται με μια από τις παρακάτω μεθόδους:

- Μέθοδος Εξατομικευμένου Κόστους
- Μέθοδος Σταθμικού Κόστους
- Μέθοδος Πρώτη Εισαγωγή – Πρώτη Εξαγωγή (F.I.F.O.)

Αντιθέτως, ο κωδ. Ν. 2190/1920 δέχεται περισσότερες μεθόδους για την αποτίμηση των αποθεμάτων (άρθρο 43, παρ. 7, περ. β). Οι μέθοδοι υπολογισμού της τιμής κτήσεως σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. είναι οι εξής:

- Μέθοδος Εξατομικευμένου Κόστους
- Μέθοδος Σταθμικού Κόστους
- Μέθοδος Πρώτη Εισαγωγή – Πρώτη Εξαγωγή (F.I.F.O.)
- Μέθοδος Τελευταία Εισαγωγή – Πρώτη Εξαγωγή (L.I.F.O.)
- Μέθοδος Διαδοχικών Υπολοίπων
- Μέθοδος Βασικού Αποθέματος
- Μέθοδος Προτύπου Κόστους

**Βιβλιογραφία Κεφαλαίου 8**

- **Grant Thornton A.E.**, *ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση*, Grant Thornton A.E., Αθήνα, Δεκέμβριος 2004, Τόμος Α΄, σελ. 87 – 109.
- **Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ**, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία – Πρακτικές εφαρμογές*, Εκδόσεις Α. Σακέλλη, Αθήνα, 2002, Τόμος Α΄.
- **Αληφαντής Στ. Γεώργιος**, Πρακτικά Σεμιναρίου με θέμα «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι Νέοι Κανόνες Αποτίμησης*», Αθήνα, 9 Μαρτίου 2006.
- **International Accounting Standards Committee Foundation (I.A.S.C.F.)**, *International Financial Reporting Standards (I.F.R.S.s) 2004*, I.A.S.C.F. Publication Department, London, 2004.
- **Παπάς Α. Αντώνης**, *Χρηματοοικονομική Λογιστική – Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα*, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα, 1998, Τόμος Α΄, σελ. 300 – 318, 437 – 457.
- **Χέβας Λ. Δημοσθένης – Παπαδάκη Ι. Αφροδίτη**, *Γενικό Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα, 2000, σελ. 100 – 120.
- Ιστοσελίδα Φορολογική – Λογιστική Πύλη Ενημέρωσης: [www.gus.gr](http://www.gus.gr)

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ****9.1 Η Έννοια των Συμμετοχών και των Χρεογράφων Βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας τα δικαιώματα συμμετοχής στο κεφάλαιο άλλων επιχειρήσεων, οποιασδήποτε νομικής μορφής, καταχωρούνται στους υπολογρισμούς του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 18 «Συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές απαιτήσεις» εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω δύο προϋποθέσεις:

1. Τα δικαιώματα συμμετοχής αντιπροσωπεύουν ποσοστό τουλάχιστον 10% του κεφαλαίου των επιχειρήσεων στις οποίες συμμετέχουν και
2. Αποκτώνται με σκοπό τη διαρκή κατοχή τους.

Εάν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές, τότε χαρακτηρίζονται ως χρεόγραφα και παρακολουθούνται στο κυκλοφορούν ενεργητικό και συγκεκριμένα στο λογαριασμό 34 «Χρεόγραφα».

Ταυτόχρονα, το Ε.Γ.Λ.Σ. θεωρεί ως χρεόγραφα τους τίτλους ή τις κινητές αξίες οι οποίοι αποκτώνται από την οικονομική μονάδα με σκοπό την τοποθέτηση κεφαλαίων της και την πραγματοποίηση προσόδου από αυτήν. Οι τίτλοι αυτοί είναι:

- Οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών (ονομαστικές και ανώνυμες)
- Οι ομολογίες (ομολογιακών δανείων του κράτους, Ν.Π.Δ.Δ., δημοσίων επιχειρήσεων και ανωνύμων εταιρειών)
- Τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου
- Τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και
- Τα ομόλογα τραπεζών.

## **9.2 Αποτίμηση Συμμετοχών και Χρεογράφων Βάσει της Ελληνικής Νομοθεσίας**

Σύμφωνα με την εμπορική νομοθεσία οι μετοχές ανωνύμων εταιρειών, οι ομολογίες και τα λοιπά χρεόγραφα, καθώς και τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και οι συμμετοχές σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεώς τους και της τρέχουσας τιμής τους. Ειδικά, για τα χρεόγραφα τα οποία οι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών απέκτησαν με σκοπό τη μη διαρκή κατοχή τους, βάσει του Ν. 2992/2002, υπάρχει η δυνατότητα να αποτιμώνται στην τρέχουσα αξία τους με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος αυτή θα ακολουθείται πάγια. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, το αποτέλεσμα της αποτίμησης μεταφέρεται στα ίδια κεφάλαια σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεμάτων.

Ο προσδιορισμός της τιμής κτήσεως των συμμετοχών και χρεογράφων γίνεται με τις μεθόδους τις οποίες προσδιορίζεται η τιμή κτήσεως των αποθεμάτων και ειδικότερα με:

1. Τη Μέθοδο του Εξατομικευμένου Κόστους
2. Τη Μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους
3. Τη Μέθοδο Πρώτης Εισαγωγής – Πρώτης Εξαγωγής (F.I.F.O.)
4. Τη Μέθοδο Τελευταίας Εισαγωγής – Πρώτης Εξαγωγής (L.I.F.O.)
5. Τη Μέθοδο του Κυκλοφοριακού Μέσου Όρου ή των Διαδοχικών Υπολοίπων
6. Τη Μέθοδο του Βασικού Αποθέματος
7. Τη Μέθοδο του Προτύπου Κόστους

Όταν μία επιχείρηση επιλέξει μία από τις άνω μεθόδους για τον προσδιορισμό της τιμής κτήσεως των συμμετοχών και των χρεογράφων, τη μέθοδο αυτή πρέπει να εφαρμόζει πάγια από χρήση σε χρήση.

Λεπτομερέστερα, ως τρέχουσα τιμή θεωρείται:

1. Για τους εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους, ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.
2. Για τα μερίδια των αμοιβαίων κεφαλαίων, ο μέσος όρος της καθαρής τιμής τους κατά τον τελευταίο μήνα της χρήσεως.
3. Για τις μετοχές ανωνύμων εταιρειών, που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, τις συμμετοχές σε άλλες (πλην των ανωνύμων εταιρειών)

επιχειρήσεις και τους τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων άλλων επιχειρήσεων, η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων αυτών, όπως προκύπτει από το νόμιμα συνταγμένο τελευταίο ισολογισμό τους.

4. Τα κάθε φύσεως χρεόγραφα και τίτλοι, που έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης και δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο, αποτιμώνται στην κατ' είδος παρούσα αξία τους κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, η οποία προσδιορίζεται με βάση το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

Επίσης, η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων των επιχειρήσεων προσδιορίζεται από τη σχέση:

$\frac{\text{Σύνολο ιδίων κεφαλαίων (ή λογιστική καθαρή θέση)}}{\text{Αριθμός συνόλου μετοχών ή μεριδίων}}$
---

Στην περίπτωση όπου η οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης έχουν ελεγχθεί από Ορκωτό Ελεγκτή Λογιστή και στο πιστοποιητικό του αναγράφονται παρατηρήσεις οι οποίες μειώνουν ή αυξάνουν την καθαρά θέση της επιχείρησης, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης αναμορφώνεται με τα ποσά των παρατηρήσεών του.

### **9.3 Αποτίμηση Συμμετοχών και Χρεογράφων Βάσει των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.**

Οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα διαχωρίζονται, βάσει του Δ.Λ.Π. 39 σε τρεις κατηγορίες: το χαρτοφυλάκιο τίτλων που θα κρατηθούν μέχρι τη λήξη τους, το εμπορικό χαρτοφυλάκιο και το διαθέσιμο προς πώληση χαρτοφυλάκιο.

#### ***9.3.1 Χαρτοφυλάκιο Τίτλων που θα Κρατηθούν μέχρι τη Λήξη τους***

Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει χρεόγραφα τα οποία μπορούν να κρατηθούν μέχρι τη λήξη τους και ταυτόχρονα η επιχείρηση που τα έχει στην κατοχή της επιθυμεί να μην τα ρευστοποιήσει μέχρι τη λήξη τους.

Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται κυρίως τα χρεόγραφα του Ελληνικού Δημοσίου (ομολογίες, έντοκα γραμμάτια, ομόλογα) καθώς και οι μη μετατρέψιμες σε μετοχές ομολογίες.

Τα άνω χρεόγραφα αποτιμώνται στο κόστος κτήσεως. Στην περίπτωση που το κόστος κτήσεως των χρεογράφων έχει προσ αυξηθεί με τα έξοδα αγοράς αυτών, τότε τα άνω χρεόγραφα αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος με τη χρησιμοποίηση του πραγματικού επιτοκίου.

### ***9.3.2 Εμπορικό Χαρτοφυλάκιο – Επενδύσεις Αποτιμώμενες στην Εύλογη Αξία με Μεταβολές Καταχωρούμενες στα Αποτελέσματα Χρήσεως***

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα, τα αποκτώμενα από την επιχείρηση, με σκοπό τη δημιουργία κέρδους από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις της τιμής τους ή στο περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή. Για παράδειγμα, στην κατηγορία αυτή εντάσσονται τα παράγωγα και οι μετοχές που διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο, εφόσον αποκτώνται για βραχυχρόνια αποκόμιση κέρδους.

Τα άνω χρεόγραφα αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία όπως αυτή προσδιορίζεται στη Χρηματιστηριακή αγορά χωρίς καμία έκπτωση για έξοδα συναλλαγής που μπορεί να πραγματοποιούνται κατά την πώληση ή άλλη διάθεση.

Κέρδη και ζημίες από την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων του εμπορικού χαρτοφυλακίου καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως που πραγματοποιήθηκαν.

### ***9.3.3 Διαθέσιμο προς Πώληση Χαρτοφυλάκιο – Επενδύσεις Αποτιμώμενες στην Εύλογη Αξία με Μεταβολές Καταχωρούμενες στα Ίδια Κεφάλαια***

Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται οι συμμετοχές και τα χρεόγραφα που δεν μπορούν να ενταχθούν σε μία από τις παραπάνω κατηγορίες ανεξαρτήτως της μορφής της εταιρείας η οποία τους εξέδωσε.



Οι συγκεκριμένες συμμετοχές και τα χρεόγραφα αποτιμώνται στην εύλογη αξία. Η καλύτερη απόδειξη της εύλογης αξίας<sup>22</sup> ενός χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου είναι η δημοσιευμένη τιμή σε μία ενεργό αγορά όπως είναι το χρηματιστήριο. Σε περίπτωση που το στοιχείο δεν διαπραγματεύεται στην ενεργό αγορά, για την αποτίμησή του χρησιμοποιούνται κατάλληλα υποδείγματα που έχουν αναπτυχθεί από το χρηματοοικονομικό επάγγελμα.

Από την αποτίμηση των τίτλων τέτοιων επενδύσεων προκύπτει ένα κέρδος ή μία ζημία τα οποία καταχωρούνται κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση μέσω της καταστάσεως των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων. Τη στιγμή που η συμμετοχή ή το χρεόγραφο πωληθεί, εισπραχθεί ή κατά οποιονδήποτε τρόπο διατεθεί ή προσδιορισθεί ότι έχει υποστεί μείωση της αξίας του το σωρευμένο στην καθαρή θέση κέρδος ή ζημία πρέπει να μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσεως. Στην περίπτωση, όμως, που η άνω επένδυση έχει υποστεί μια μόνιμη υποτίμηση, τότε η σχηματιζόμενη πρόβλεψη καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως. Εάν, όμως, η άνω επένδυση αφορά θυγατρική επιχείρηση δίνεται η δυνατότητα να αποτιμηθεί στο κόστος κτήσεως.

---

<sup>23</sup> Εύλογη αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλασσόταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους και με πλήρη γνώση των συνθηκών της αγοράς σε μία συναλλαγή σε καθαρά εμπορική βάση.

**Βιβλιογραφία Κεφαλαίου 9**

- **Grant Thornton A.E.**, *ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση*, Grant Thornton A.E., Αθήνα, Δεκέμβριος 2004, Τόμος Β΄, σελ. 735 – 756.
- **Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ**, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία – Πρακτικές εφαρμογές*, Εκδόσεις Α. Σακέλλη, Αθήνα, 2002, Τόμος Α΄.
- **Παπαναστασάτος Σπ. Αναστάσιος**, *Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Πειραιάς, 1992, σελ. 122 – 124.
- **Αληφαντής Στ. Γεώργιος**, Πρακτικά Σεμιναρίου με θέμα «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι Νέοι Κανόνες Αποτίμησης*», Αθήνα, 9 Μαρτίου 2006.
- **International Accounting Standards Committee (I.A.S.C.)**, *International Accounting Standards Explained*, John Wiley & Sons Ltd., England, July 2001.
- **Παπάς Α. Αντώνης**, *Χρηματοοικονομική Λογιστική – Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα*, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα, 1998, Τόμος Α΄, σελ. 553 – 572, 596 – 618.
- **Χέβας Λ. Δημοσθένης – Παπαδάκη Ι. Αφροδίτη**, *Γενικό Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα, 2000, σελ. 64 – 71, 177 – 180.
- **Deloitte Touche Tohmatsu**, *I.F.R.S. in your pocket 2005*, Deloitte Touche Tohmatsu, 2005.
- **Φίλος Ιωάννης – Δεληγιάννης Γεώργιος**, Πρακτικά Επιστημονικής Ημερίδας με θέμα «*Εφαρμογή Νέων Μεθόδων για τη Διαχείριση ενός Λογιστηρίου – Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*», Πειραιάς, 9-11 Δεκεμβρίου 2005.
- Ιστοσελίδα **Φορολογική – Λογιστική Πύλη Ενημέρωσης**: [www.gus.gr](http://www.gus.gr)

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

### **10.1 Η Έννοια των Συγγενών Επιχειρήσεων**

Συγγενής επιχείρηση είναι μία επιχείρηση που μπορεί να μην έχει εταιρική μορφή, να μην είναι θυγατρική σε όμιλο επιχειρήσεων, ούτε να συμμετέχει σε κοινοπραξία, είναι όμως ένας συνεταιρισμός, επί του οποίου ο επενδυτής ασκεί ουσιώδη επιρροή.

Εάν ο επενδυτής κατέχει άμεσα ή έμμεσα τουλάχιστον 20% των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, θεωρείται ότι αυτός ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός αν υπάρχει σαφής απόδειξη περί του αντιθέτου. Αντίθετα, εάν ο επενδυτής κατέχει λιγότερο από 20% των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, θεωρείται ότι αυτός δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή, εκτός αν η επιρροή αυτή μπορεί να αποδειχθεί καθαρά. Μια σημαντική ή πλειοψηφική κυριότητα από έναν άλλο επενδυτή, δεν αποκλείει αναγκαστικά έναν επενδυτή από το να ασκεί ουσιώδη επιρροή (Δ.Λ.Π. 28, αναθεώρ. 2004, παρ. 6).

Η ύπαρξη της ουσιώδους επιρροής από έναν επενδυτή καθίσταται πρόδηλη συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:

- αντιπροσώπευση στο διοικητικό συμβούλιο ή ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας,
- συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής σε αποφάσεις που αφορούν μερίσματα ή άλλες διανομές κερδών,
- σημαντικές συναλλαγές μεταξύ επενδυτή και εκδότριας,
- ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού ή
- παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

## **10.2 Αποτίμηση Συμμετογών σε Συγγενείς Εταιρείες**

Στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις ενός επενδυτή<sup>23</sup>, οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις μπορούν να αποτιμηθούν είτε στο κόστος κτήσεως, είτε σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα – Καταχώρηση και Αποτίμηση». Η δεύτερη περίπτωση αντιστοιχεί σε αποτίμηση στην εύλογη αξία με μεταβολές:

1. είτε καταχωρούμενες στα αποτελέσματα, αν οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις έχουν χαρακτηριστεί ως αποτιμημένες στην εύλογη αξία
2. είτε καταχωρούμενες στα ίδια κεφάλαια, αν οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις έχουν χαρακτηριστεί ως «διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία».

Η επιλεγείσα μέθοδος πρέπει να εφαρμόζεται για όλες τις επενδύσεις σε συγγενείς (Δ.Λ.Π. 27, παρ. 37).

Ως επενδύσεις αποτιμώμενες στην εύλογη αξία, με μεταβολές καταχωρούμενες στα αποτελέσματα, θεωρούνται αυτές που αποκτήθηκαν με κύριο σκοπό το κέρδος από βραχυχρόνιες διακυμάνσεις στην τιμή τους ή στο περιθώριο κέρδους του διαπραγματευτή. Στην περίπτωση που για κάποιους συμμετοχικούς τίτλους δεν υπάρχει αξιόπιστη αποτίμηση της εύλογης αξίας τους, τότε αυτοί αποτιμώνται στο κόστος κτήσεως μείον τυχόν ζημίες απομείωσης ή υποτίμησης.

Για παράδειγμα, θεωρούμε ότι η ανώνυμη εταιρεία Α την 30.11.2005 αγόρασε μετρητοίς από το Χ.Α.Α. 1.000 μετοχές της ανώνυμης εταιρείας Β αντί 4 ευρώ/μετοχή ή συνολικά 40.000,00ευρώ. Την 31.12.2005 η τρέχουσα τιμή της άνω μετοχής της Β είναι 4,50 ευρώ/μετοχή. Η εταιρεία Α έχει τη δυνατότητα να αποτιμήσει τη μετοχή της Β είτε στο κόστος κτήσεως, είτε στην εύλογη αξία με μεταβολές καταχωρούμενες στα αποτελέσματα ή εάν έχουν χαρακτηριστεί ως «διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία» οι μεταβολές καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια. Έστω, ότι η εταιρεία Α επιλέγει την τελευταία δυνατότητα, δηλαδή χαρακτηρίζει την άνω αγορά της ως «διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία» τότε θα την αποτιμήσει ως εξής:

---

<sup>24</sup> Οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται επιπρόσθετα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και δεν απαιτείται να επισυνάπτονται σε αυτές.

Ενεργητικό	<b>Ισολογισμός 31.12.2005</b>		Παθητικό
		Ίδια Κεφάλαια	40.000
Μετοχές Β			
1.000 μετοχές	40.000		
πλέον: Υπεραξία από			
αποτίμηση		Αποθεματικό (Διαφορά	
(1.000 x 4,50 – 4,00)	500	αποτίμησης στην εύλογη αξία)	500

**Βιβλιογραφία Κεφαλαίου 10**

- **Grant Thornton A.E.**, *ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση*, Grant Thornton A.E., Αθήνα, Δεκέμβριος 2004, Τόμος Β΄, σελ. 601 – 652, 676 – 683.
- **Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ**, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία – Πρακτικές εφαρμογές*, Εκδόσεις Α. Σακέλλη, Αθήνα, 2002, Τόμος Α΄.
- **Αληφαντής Στ. Γεώργιος**, Πρακτικά Σεμιναρίου με θέμα «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι Νέοι Κανόνες Αποτίμησης*», Αθήνα, 9 Μαρτίου 2006.
- **International Accounting Standards Committee Foundation (I.A.S.C.F.)**, *International Financial Reporting Standards (I.F.R.S.s) 2004*, I.A.S.C.F. Publication Department, London, 2004.
- **Βρουστούρης Παναγιώτης - Προτοψάλτης Νικόλαος**, *Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων*, Εκδόσεις Σ.Ο.Ε.Λ., 2002, σελ. 140 – 155.
- Ιστοσελίδα **Φορολογική – Λογιστική Πύλη Ενημέρωσης**: [www.gus.gr](http://www.gus.gr)
- Ιστοσελίδα οικονομικής εφημερίδας «**Η Ναυτεμπορική**»: [www.naftemporiki.gr](http://www.naftemporiki.gr)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ

### 11.1 Οι Συναλλαγές των Επιχειρήσεων σε Ξένο Νόμισμα

Οι επιχειρήσεις μπορούν να συναλλάσσονται με το εξωτερικό με δύο τρόπους: α)ενδέχεται να έχουν συναλλαγές σε ξένα νομίσματα ή β)ενδέχεται να έχουν δικές τους εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό μέσω θυγατρικών επιχειρήσεων ή υποκαταστημάτων.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 21 (παράγραφος 20), συναλλαγή σε ξένο νόμισμα είναι μία συναλλαγή που εκφράζεται ή διακανονίζεται σε ξένο νόμισμα. Στις συναλλαγές αυτές περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πράξεις τις οποίες πραγματοποιεί μία ελληνική επιχείρηση:

- αγορά ή πώληση αγαθών ή υπηρεσιών, των οποίων η τιμή εκφράζεται σε ξένο νόμισμα,
- λήψη ή παροχή χρηματοδοτήσεων, όταν τα εισπρακτέα ή τα εξοφλητέα ποσά εκφράζονται σε ξένο νόμισμα ή
- η κατά οποιονδήποτε άλλο τρόπο απόκτηση ή διάθεση περιουσιακών στοιχείων ή η ανάληψη και ο διακανονισμός υποχρεώσεων που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα.

Από την 1.1.2001 ξένα νομίσματα για τη χώρα μας είναι τα νομίσματα χωρών εκτός ζώνης ευρώ. Αντιθέτως, από την ημερομηνία αυτή και έπειτα τα εθνικά νομίσματα των υπόλοιπων ένδεκα ευρωπαϊκών χωρών εντός ζώνης ευρώ, καθώς και το ευρώ, δεν θεωρούνται πλέον ξένα νομίσματα για τη χώρα μας, μιας και λόγω των «κλειδωμένων» ισοτιμιών δεν υφίσταται συναλλαγματική σχέση με τη δραχμή.

Οι ευρωπαϊκές χώρες με τις οποίες πλέον δεν πραγματοποιούνται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα είναι η Αυστρία, το Βέλγιο, η Γαλλία, η Γερμανία, η Ιρλανδία, η Ισπανία, η Ιταλία, το Λουξεμβούργου, η Πορτογαλία, η Ολλανδία και η Φιλανδία.

Η μετατροπή σε ευρώ νομισμάτων χωρών εκτός ζώνης ευρώ γίνεται ως εξής:

Νομίσματα Χωρών εκτός Ζώνης Ευρώ  
Κυμαινόμενη Ισοτιμία Ξένου Νομίσματος / Ευρώ

Για τις αποτιμήσεις των απαιτήσεων, των υποχρεώσεων, αλλά και των διαθεσίμων σε ξένο νόμισμα, εφαρμόζονται από την 31.12.2000 οι κυμαινόμενες ισοτιμίες ξένου νομίσματος προς ευρώ του «Δελτίου ισοτιμιών αναφοράς της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας» που εκδίδεται από τη Διεύθυνση Συναλλαγής της Τράπεζας της Ελλάδος.

Για παράδειγμα, εάν υποθέσουμε ότι την 28/9/2006 η κυμαινόμενη ισοτιμία δολαρίου ΗΠΑ/ευρώ είναι σύμφωνα με το Δελτίο ισοτιμιών 1,2713, τότε η μετατροπή 10.000\$ ΗΠΑ σε ευρώ γίνεται ως εξής:  $(10.000 : 1,2713 = ) 7.865,96$  ευρώ, με στρογγυλοποίηση στο δεύτερο δεκαδικό ψηφίο λαμβανομένου υπόψη ότι το τρίτο δεκαδικό ψηφίο είναι μικρότερο του 5.

### **11.2 Συναλλαγές Χρηματικών Στοιχείων σε Ξένο Νόμισμα**

Με βάση τον ορισμό που αναφέρει το Δ.Λ.Π. 21, χρηματικά στοιχεία των επιχειρήσεων είναι οι μονάδες νομισμάτων που κατέχονται, οι απαιτήσεις, οι επενδύσεις που έχουν συγκεκριμένη λήξη και οι περισσότερες υποχρεώσεις τους. Το βασικό χαρακτηριστικό ενός χρηματικού στοιχείου είναι το δικαίωμα λήψης σταθερού ή καθορισμένου αριθμού νομισματικών μονάδων. Παραδείγματα μεταξύ άλλων αποτελούν οι συντάξεις και οι άλλες παροχές σε εργαζομένους που καταβάλλονται σε μετρητά, οι προβλέψεις που διακανονίζονται σε μετρητά και οι καταβολές μερισμάτων σε μετρητά που αναγνωρίζονται ως υποχρέωση. Επίσης, οι τραπεζικές καταθέσεις σε Ξ.Ν. είναι για τις ελληνικές επιχειρήσεις χρηματικά στοιχεία σε Ξ.Ν..

Τέλος, η αρχική αναγνώριση σε ευρώ, μίας συναλλαγής χρηματικού στοιχείου σε ξένο νόμισμα, πρέπει να γίνεται με την εφαρμογή, στο ξένο νόμισμα, της τρέχουσας



συναλλαγματικής ισοτιμίας<sup>24</sup> μεταξύ του ευρώ και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής (Δ.Λ.Π. 21, παρ.21).

Για παράδειγμα, μία ελληνική επιχείρηση έχει, λόγω πώλησης ετοιμών προϊόντων με πίστωση, απαίτηση 1.000\$ από έναν πελάτη, ο οποίος έχει την έδρα του σε χώρα εκτός ζώνης ευρώ. Η συγκεκριμένη απαίτηση είναι χρηματικό στοιχείο σε Ξ.Ν. καθώς η ελληνική εταιρεία αναμένει να εισπράξει από τον αλλοδαπό πελάτη το καθορισμένο ποσό των 1.000\$. Ταυτόχρονα, η υποχρέωση προς έναν προμηθευτή £2.000, την οποία μια ελληνική επιχείρηση έχει λόγω της προμήθειας εμπορευμάτων από μία χώρα εκτός ζώνης ευρώ είναι χρηματικό στοιχείο σε Ξ.Ν. γιατί η άνω επιχείρηση έχει υποχρέωση να πληρώσει στον άνω προμηθευτή το καθορισμένο ποσό.

### **11.3 Χρηματικά Στοιχεία σε Ξένο Νόμισμα που Διακανονίζονται σε Μεταγενέστερη Χρήση**

Όταν υπάρχουν χρηματικά στοιχεία από συναλλαγή σε ξένο νόμισμα και υπάρχει μεταβολή σε χρηματική ισοτιμία μεταξύ της ημερομηνίας συναλλαγής και της ημερομηνίας διακανονισμού επακολουθεί μία συναλλαγματική διαφορά. Στην περίπτωση που η συναλλαγή διακανονίζεται στην ίδια λογιστική περίοδο που πραγματοποιήθηκε, τότε ολόκληρο το ποσό της άνω συναλλαγματικής διαφοράς αναγνωρίζεται σε αυτήν την περίοδο. Όταν, όμως, η συναλλαγή διακανονίζεται σε μεταγενέστερη λογιστική περίοδο, η συναλλαγματική διαφορά που αναγνωρίζεται σε κάθε περίοδο μέχρι την ημερομηνία του διακανονισμού, προσδιορίζεται από τη μεταβολή στις συναλλαγματικές ισοτιμίες κατά τη διάρκεια της κάθε περιόδου (Δ.Λ.Π. 21, παρ. 29).

---

<sup>25</sup> Τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία είναι η συναλλαγματική ισοτιμία άμεσης παράδοσης.

#### **11.4 Συναλλαγές Μη Χρηματικών Στοιχείων σε Ξένο Νόμισμα**

Μη χρηματικά στοιχεία είναι περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις για τα οποία δεν υφίσταται η υποχρέωση είσπραξης ή πληρωμής σε καθορισμένο αριθμό μονάδων του νομίσματος. Παραδείγματα μεταξύ άλλων αποτελούν τα ποσά που προπληρώνονται για αγαθά ή υπηρεσίες, η υπεραξία, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα αποθέματα, οι ενσώματες ακινητοποιήσεις και προβλέψεις που προκύπτει να διακανονισθούν με μη χρηματικά στοιχεία.

Η αρχική αναγνώριση, σε ευρώ, μίας συναλλαγής σε ξένο νόμισμα μη χρηματικού στοιχείου πρέπει να γίνεται με την εφαρμογή, στο ποσό του ξένου νομίσματος, της τρέχουσας συναλλαγματικής ισοτιμίας μεταξύ του ευρώ και του ξένου νομίσματος κατά την ημερομηνία της συναλλαγής. Ουσιαστικά, πρόκειται για την ίδια διαδικασία που εφαρμόζεται για την αρχική αναγνώριση των χρηματικών στοιχείων.

#### **11.5 Αποτίμηση Περιουσιακών Στοιχείων και Υποχρεώσεων σε Ε.Ν. κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις συναλλαγές των ελληνικών επιχειρήσεων με το εξωτερικό τις διαχωρίζει σε δύο κατηγορίες:

1. Συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες από αποτίμηση πιστώσεων ή δανείων που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων
2. Συναλλαγματικές διαφορές προερχόμενες από αποτίμηση λοιπών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.

Επίσης, το Ε.Γ.Λ.Σ. τις λοιπές απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα τις διαχωρίζει στις εξής κατηγορίες:

- α. Βραχυπρόθεσμες Απαιτήσεις και Υποχρεώσεις σε Ξένο Νόμισμα
- β. Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις και Υποχρεώσεις σε Ξένο Νόμισμα
- γ. Διαθέσιμα σε Ξένο Νόμισμα

### **11.6 Αποτίμηση Περιουσιακών Στοιχείων και Υποχρεώσεων σε Ξ.Ν. κατά τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.**

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 21 (αναθεώρ. 2004, παρ. 23), τα σε ξένο νόμισμα περιουσιακά στοιχεία καθώς και οι υποχρεώσεις παρουσιάζονται στους ισολογισμούς μεταγενέστερων της αρχικής αναγνώρισης ημερομηνιών ως εξής:

Σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού:

- α. τα χρηματικά στοιχεία σε Ξ.Ν. θα μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος
- β. τα μη χρηματικά στοιχεία, όπως είναι οι ενσώματες ακινητοποιήσεις
  - βα) θα μετατρέπονται με τη συναλλαγματική ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής, εάν αποτιμώνται σε ξένο νόμισμα βάσει του ιστορικού κόστους και
  - ββ) θα μετατρέπονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που υπήρχαν όταν προσδιορίστηκαν οι εύλογες αξίες, εάν αποτιμώνται σε εύλογες αξίες.

Συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση χρηματικών και μη στοιχείων

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη διάρκεια της χρήσεως από το διακανονισμό χρηματικών στοιχείων ή στο τέλος της χρήσεως κατά την αποτίμηση των άνω χρηματικών στοιχείων σε τιμές που διαφέρουν από εκείνες με τις οποίες είχαν αρχικά μετατραπεί και αναγνωρισθεί, θα αναγνωρίζονται ή θα επιβαρύνουν στα αποτελέσματα της περιόδου στην οποία προκύπτουν (Δ.Λ.Π. 21, παρ. 28).

Στην περίπτωση μη χρηματικών στοιχείων όταν το κέρδος ή η ζημία αναγνωρίζεται απευθείας στην καθαρή θέση, δηλαδή δεν καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσεως, τότε κάθε στοιχείο που έχει σχέση με το άνω κέρδος ή τη ζημία, θα αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Αντιστρόφως, όταν το κέρδος ή η ζημία αναγνωρίζεται απευθείας στα αποτελέσματα χρήσεως, τότε το μη χρηματικό στοιχείο αυτό θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.

Ορισμένα Διεθνή Πρότυπα, όμως, απαιτούν κάποια κέρδη να αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Το Δ.Λ.Π. 16 για παράδειγμα, απαιτεί κάποια κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από την επανεκτίμηση της αξίας των πάγιων περιουσιακών στοιχείων να αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια. Στην περίπτωση που το άνω πάγιο

στοιχείο αποτιμάται σε ξένο νόμισμα, το Δ.Λ.Π. 21 αναφέρει ότι το ποσό της επανεκτίμησης μετατρέπεται στην τιμή της ημερομηνίας που καθορίζεται η αξία, ώστε η συναλλαγματική διαφορά να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Για παράδειγμα, θεωρούμε ότι μία ελληνική επιχείρηση αγόρασε την 28.9.2006, όπου η κυμαινόμενη ισοτιμία δολαρίου Η.Π.Α./ευρώ ήταν π.χ. 1,2713, 100.000 μετοχές της εταιρείας Θ (ή το 60% των μετοχών της Θ). Η εταιρεία Θ έχει την έδρα της στις Η.Π.Α.. Το τίμημα το οποίο κατέβαλε η ελληνική εταιρεία ήταν 5 \$/μετοχή ή 393.298,2ευρώ (100.000 x 5\$ : 1,2713 ευρώ/\$ = 393.298,2). Την 31.12.2006 η κυμαινόμενη ισοτιμία δολαρίου Η.Π.Α./ευρώ αναμένεται να είναι για παράδειγμα 1,1913 και η εύλογη αξία της άνω μετοχής 7\$. Η ελληνική επιχείρηση για τις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις θα αποτιμήσει τις άνω μετοχές ως εξής:

1. Εάν η ελληνική επιχείρηση επιλέξει να αποτιμήσει τη συμμετοχή της στην επιχείρηση Θ την 31.12.2006 με τη «μέθοδο του κόστους», τότε η απεικόνιση σε ευρώ της συμμετοχής στη Θ, που εκφράζεται σε \$, γίνεται με την ισοτιμία που υπήρχε την ημερομηνία της συναλλαγής, δηλαδή 1,2713. Συνεπώς δεν θα προκύψει καμία συναλλαγματική διαφορά.
2. Εάν η ελληνική επιχείρηση επιλέξει να αποτιμήσει την 31.12.2006 την άνω συμμετοχή της στην επιχείρηση Θ με τη «μέθοδο της εύλογης αξίας», όπως αυτή καθορίζεται στο Δ.Λ.Π. 39, τότε οι μεταβολές από την αποτίμηση θα αντιστοιχούν σε 208.333,34ευρώ (100.000 μετοχές x 7\$/μετοχή : 1,1913ευρώ/\$ = 587.593,39 – 393.298,2 = 194.295,19ευρώ). Το ποσό της μεταβολής θα καταχωρηθεί είτε στα αποτελέσματα χρήσεως, στην περίπτωση που οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις έχουν χαρακτηριστεί ως αποτιμώμενες στην εύλογη αξία με μεταβολές καταχωρούμενες στα αποτελέσματα χρήσεως, είτε στα ίδια κεφάλαια, αν οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις έχουν χαρακτηριστεί ως «διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία».

**Βιβλιογραφία Κεφαλαίου 11**

- **Grant Thornton A.E.**, *ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση*, Grant Thornton A.E., Αθήνα, Δεκέμβριος 2004, Τόμος Α΄ & Β΄, σελ. 309 – 316, 497 – 518.
- **Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ**, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία – Πρακτικές εφαρμογές*, Εκδόσεις Α. Σακέλλη, Αθήνα, 2002, Τόμος Α΄.
- **Βρουστούρης Παναγιώτης - Πρωτοψάλτης Νικόλαος**, *Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων*, Εκδόσεις Σ.Ο.Ε.Λ., 2002, σελ. 88 – 133.
- **Αληφαντής Στ. Γεώργιος**, Πρακτικά Σεμιναρίου με θέμα «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι Νέοι Κανόνες Αποτίμησης*», Αθήνα, 9 Μαρτίου 2006.
- **Πρωτοψάλτης Νικόλαος**, *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης*, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα, 2004.
- **Φύλος Λ. Ιωάννης**, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής*, Εκδόσεις Παμισός, Αθήνα, 2003.
- **International Accounting Standards Committee Foundation (I.A.S.C.F.)**, *International Financial Reporting Standards (I.F.R.S.s) 2004*, I.A.S.C.F. Publication Department, London, 2004.
- **Epstein – Ali Mirza**, *Wiley I.A.S. 2004: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons Ltd., 2004.
- **Grant Thornton**, «*I.F.R.S. Newsletter, Πληροφορίες για τα Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα*», Μάιος, 2006, σελ.10 – 17.
- Ιστοσελίδα Φορολογική – Λογιστική Πύλη Ενημέρωσης: [www.gus.gr](http://www.gus.gr)
- Ιστοσελίδα Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών: [www.ase.gr](http://www.ase.gr)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12: ΕΠΙΛΟΓΟΣ

### 12.1 Προβλήματα που Προέκυψαν από την Πρώτη Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα

Σύμφωνα με σχετική έρευνα που πραγματοποιήθηκε διαπιστώθηκαν πρακτικά προβλήματα που αποκάλυψαν σύγχυση, αλλά και έλλειψη ετοιμότητας και συντονισμού των εισηγμένων επιχειρήσεων του Χρηματιστηρίου Αθηνών κατά την πρώτη εμπειρία εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Τα κυριότερα από αυτά αφορούν:

- στην καθυστερημένη λήψη αποφάσεων από τις αρμόδιες αρχές σχετικά με την υποχρέωση δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων, σε θέματα που αφορούν στο περιεχόμενο και στο χρονικό πλαίσιο,
- στη δυσκολία συλλογής και επεξεργασίας απαιτούμενων πληροφοριών, ιδίως σε ομίλους με πολλές θυγατρικές εταιρίες,
- στην έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών με εμπειρία εφαρμογής Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. και
- στην υποτίμηση της δυσκολίας της πρόκλησης από όλους τους εμπλεκόμενους φορείς (εταιρίες, εποπτικές αρχές, ελεγκτές).

Πιο συγκεκριμένα, με βάση τον Κ.Ν. 2190/1920 οι εταιρίες έχουν την υποχρέωση της δημοσίευσης ετήσιων οικονομικών καταστάσεων τουλάχιστον είκοσι ημέρες πριν από την ετήσια τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, όμως σύμφωνα με το Π.Δ. 360/1985 οι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. υποχρεούνται να δημοσιεύουν συνοπτικές οικονομικές καταστάσεις το αργότερο μέχρι δύο μήνες μετά το τέλος της χρήσης.

Τίποτα από τα ισχύοντα δεν άλλαξε με την έλευση των Δ.Λ.Π., με αποτέλεσμα τη σύγχυση της αγοράς ως προς το τι και μέχρι πότε υποχρεούνται να δημοσιεύσουν οι εισηγμένες εταιρίες. Το συγκεκριμένο πρόβλημα περιπλέχθηκε ακόμα περισσότερο από το γεγονός ότι τα Δ.Λ.Π. δεν προβλέπουν συνοπτικές ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Αν οι εισηγμένες επέλεξαν εναλλακτικά να δημοσιεύουν συνοπτική οικονομικά κατάσταση του τετάρτου τριμήνου του 2005 με βάση το Δ.Λ.Π. 34: «Ενδιάμεσες

Οικονομικές Καταστάσεις» - “Interim Financial Reporting”, αυτές δεν θα ήταν ελεγχμένες, δηλαδή μπορεί να διέφεραν από τις τελικές, πλήρεις καταστάσεις. Επιπλέον, η περίοδος δύο μηνών που επιτρέπει ο νομοθέτης για τη σύνταξη και τον έλεγχο των τελικών ετήσιων οικονομικών καταστάσεων κρίνεται ανεπαρκής λόγω του αυξημένου πληροφοριακού όγκου σε σύγκριση με το Ε.Γ.Λ.Σ.. Η προσωρινή λύση της παράτασης που προσέφερε εκτάκτως για την οικονομική χρήση 2005 η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς προφανώς πρέπει να οδηγήσει σε τροποποίηση του σχετικού νόμου για τη μονιμοποίησή της (Πηγή: Κρυσταλλάκος Π., «Τα προβλήματα και οι επιπτώσεις από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π.», Η Ναυτεμπορική, 10 Απριλίου 2006, σελ. 6).

Στην ουσία παρατηρήθηκε ότι οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις του 2005, οι οποίες καταρτίστηκαν κατά τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π., κατέγραψαν εξαιρετικά μεγάλη ανομοιογένεια. Παρατηρήθηκε ότι υπάρχει ένας σημαντικός αριθμός οικονομικών καταστάσεων που δεν περιλαμβάνουν όλες τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τα νέα διεθνή πρότυπα. Το συγκεκριμένο πρόβλημα θα λύσει μεταξύ άλλων η πρόσληψη και εξειδίκευση στελεχών στις εποπτικές αρχές, στις επιχειρήσεις, στις ελεγκτικές εταιρίες όπως και η βελτίωση και η αναβάθμιση των συστημάτων πληροφορικής που χρησιμοποιούνται στις εισηγμένες εταιρίες.

Κατά τη σύνταξη και τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων εντοπίστηκαν λάθη στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π.. Οι απαραίτητες διορθώσεις έγιναν κατά εξαίρεση στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, με σχετική γνωστοποίηση. Πλέον, οποιοδήποτε λάθος διαπιστώνεται θα πρέπει να τροποποιείται και να ακολουθεί όσα προβλέπει το Δ.Λ.Π. 8: «Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη» - “Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors”, το οποίο φτάνει μέχρι και την αναδημοσίευση οικονομικών καταστάσεων παρελθουσών χρήσεων που επηρεάζονται.

Όπως γίνεται αντιληπτό, οι ανησυχίες της διοίκησης των επιχειρήσεων και των στελεχών των οικονομικών υπηρεσιών για τις δυσκολίες που θα προέκυπταν από την αρχική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας, επιβεβαιώθηκαν. Παρά το γεγονός ότι τα αρμόδια στελέχη των εισηγμένων επιχειρήσεων γνώριζαν ότι υπάρχει ανεπάρκεια έμπειρου και εξειδικευμένου προσωπικού, ότι υπάρχει απαίτηση

εκπαίδευσης στελεχών και ότι είναι αναγκαία η σε βάθος μελέτη για την επιλογή των κατάλληλων λογιστικών αρχών, αδράνησαν.

Τελικά, παρατηρήθηκε μεγάλη ανομοιογένεια στη μορφή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων επιχειρήσεων και κατά επέκταση προστέθηκε φόρτο εργασίας και ευθυνών, χωρίς το σωστό και αναμενόμενο αποτέλεσμα. Στην ουσία η εισαγωγή των Δ.Λ.Π. ανέδειξε τα προβλήματα που όλοι υποψιάζονταν, κυρίως όμως γιατί δεν έγινε σωστή χρήση τους.

Για τους παραπάνω λόγους, οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων από τη μεριά τους, θα πρέπει να αναζητούν τις κρίσιμες εκτιμήσεις της διοίκησης για την αποτύπωση ιδιαίτερα των εξής στοιχείων:

1. Έλεγχος απομείωσης υπεραξίας.
2. Χρήση εύλογης αξίας στα ακίνητα, τα μη εισηγμένα χρεόγραφα και τα παράγωγα.
3. Αναγνώριση εσόδων πολύπλοκων συναλλαγών.
4. Προβλέψεις από ανέλεγκτες χρήσεις, δικαστικές εκκρεμότητες και εγγυήσεις.
5. Πολύπλοκες συναλλαγές που αφορούν σε παράγωγα, σε μετοχές προς το προσωπικό της επιχείρησης και σε συγχωνεύσεις και εξαγορές.

Κατά αυτόν τον τρόπο θα λαμβάνουν την ουσιαστική και σφαιρική πληροφόρηση που παρέχουν τα νέα πρότυπα.

### **12.2 Θετικές Αλλαγές – Μείωση της Δυνατότητας Χρήσης της «Δημιουργικής Λογιστικής» με την Εφαρμογή των Δ.Λ.Π.**

Με την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υπήρξαν ασφαλώς και βελτιώσεις στο ελληνικό εταιρικό και γενικότερα εμπορικό περιβάλλον. Παρατηρήθηκε μία μετατόπιση από «Οικονομικές Καταστάσεις συναλλακτικά ακριβείς και νομικά κατοχυρωμένες σε Οικονομικές Καταστάσεις χρηματοοικονομικά ακριβείς και εκτιμητικά προσδιορισμένες». Οι τακτικές και οι πρακτικές των νέων προτύπων επηρέασαν την καθημερινή εταιρική πραγματικότητα αναβαθμίζοντας όσο το δυνατό περισσότερο τις οικονομικές υπηρεσίες (Πηγή: Σιγαλού Σ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Μικρές/Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις», Λονδίνο, 26 Μαΐου 2004). Εάν υπήρχε έγκαιρη κινητοποίηση, οργάνωση και καθημερινή ενημέρωση τα νέα πρότυπα θα



χρησιμοποιούνταν σωστά και τα θετικά στοιχεία που θα προσέφεραν στην οικονομία θα ήταν σαφώς περισσότερα.

Ιδιαίτερα σημαντικά είναι και τα αποτελέσματα που επέφερε η χρήση των νέων προτύπων λογιστικής ως προς τη μείωση της πιθανότητας χρήσης της δημιουργικής λογιστικής. Όπως έχει ήδη αναφερθεί ο όρος «δημιουργική λογιστική» δεν αναφέρεται απαραίτητως σε παράνομες πράξεις ή σε παραλείψεις, αλλά επικεντρώνεται στην εκμετάλλευση της απουσίας κάποιου κανονισμού ή την επιλογή επιτρεπτών λογιστικών μεθόδων που ίσως να μην είναι οι κατάλληλες στη συγκεκριμένη περίπτωση, για να δείξουν μία συγκεκριμένη επιθυμητή εικόνα των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων και της χρηματοοικονομικής θέσης μίας επιχειρηματικής οντότητας.

Οι πιο συχνές μορφές δημιουργικής λογιστικής είναι η «χρηματοδότηση εκτός Ισολογισμού» - “off Balance Sheet finance” και ο «εξωραϊσμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων» - “window dressing”. Η «χρηματοδότηση εκτός Ισολογισμού» είναι η εκμετάλλευση ελλείψεων στα Δ.Λ.Π. ή στη νομοθεσία μίας χώρας για τη μη καταχώρηση και παρουσίαση στον Ισολογισμό ορισμένων χρηματοδοτικών κονδυλίων όπως είναι ο χειρισμός των χρηματοδοτικών μισθώσεων ως λειτουργικών εξόδων ή η συμφωνία πώλησης και η εγγυημένη επαναγορά. Ο «εξωραϊσμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων» είναι ο έντεχνος ευπρεπισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με την καταχώριση λογιστικών εγγραφών μέσα στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης λίγο πριν το τέλος μίας χρήσης και την αντιστροφή τους στο άνοιγμα της επόμενης περιόδου, με σκοπό την ευνοϊκή παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Τα υφιστάμενα Εθνικά Λογιστικά Πλαίσια σε πάρα πολλές χώρες που δεν έχουν ακόμη υιοθετήσει τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. επιτρέπουν την εφαρμογή πάρα πολλών τεχνασμάτων δημιουργικής λογιστικής για αύξηση των κερδών και εξωραϊσμό του Ισολογισμού μίας εταιρίας. Ορισμένα από τα τεχνάσματα αυτά είναι τα εξής:

1. Καταχώρηση Προκαταβολών ως Έσοδα.

Το τέχνασμα αυτό εφαρμόζεται κυρίως από κατασκευαστικές εταιρίες και αναφέρεται στην είσπραξη προκαταβολών για μακροχρόνια κατασκευαστικά συμβόλαια. Συγκεκριμένα, για κάθε μακροχρόνιο έργο που αναλαμβάνει μία κατασκευαστική εισπράττει με την υπογραφή του συμβολαίου μία προκαταβολή, την οποία σύμφωνα με τα ελληνικά πρότυπα καταχωρεί στα έσοδα της πρώτης

χρήσης διογκώνοντας ανάλογα τα κέρδη της. Ο λογιστικός αυτός χειρισμός δεν επιτρέπεται από το Δ.Λ.Π. 11 – «Συμβάσεις Κατασκευής Έργων». Με βάση τα νέα λογιστικά πρότυπα οι προκαταβολές δε θεωρούνται έσοδο ή κέρδος, αλλά «υποχρέωση» ή «αναβαλλόμενο εισόδημα» μέχρι να συμπληρωθεί σημαντικό μέρος του έργου και να επιβεβαιωθεί η τελική του κερδοφορία.

2. Μη Καταχώρηση Μελλοντικών Φορολογικών Υποχρεώσεων.

Ορισμένες συναλλαγές οι οποίες αποφέρουν κέρδος σε μία περίοδο ενδέχεται να δημιουργήσουν μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις. Με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, αλλά και τα πρότυπα αρκετών χωρών οι εταιρίες δεν είναι αναγκασμένες να καταχωρίσουν αυτές τις μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις. Για παράδειγμα, τυχόν καταχώριση του κέρδους από επανεκτίμηση ακινήτων ή και κινητών αξιών ε μία χρήση ταυτόχρονα δημιουργεί μελλοντική φορολογική υποχρέωση λόγω του ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει από τη φορολογική του. Σε αρκετές χώρες οι εταιρίες δεν προνοούν για αυτήν την «αναβαλλόμενη φορολογία». Αντίθετα, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12 – «Φόροι Εισοδήματος», όλες οι οντότητες είναι αναγκασμένες να καταχωρίσουν προβλέψεις για όλες τις μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις.

3. Αποζημιώσεις Προσωπικού.

Σε αρκετές χώρες η νομοθεσία προβλέπει ότι οι εταιρίες θα πρέπει να καταχωρούν σε συγκεκριμένο λογαριασμό των υποχρεώσεών τους όλες τις σχετικές προβλέψεις για μελλοντικές αποζημιώσεις του προσωπικού. Αυτές οι μελλοντικές υποχρεώσεις θα πρέπει να καταχωρούνται χρόνο με το χρόνο με αντίστοιχη χρέωση της Κατάστασης Αποτελεσμάτων και μείωση του κέρδους της κάθε χρήσης που οι εργαζόμενοι προσφέρουν τις υπηρεσίες τους. Σε πολλές περιπτώσεις βέβαια, οι εταιρίες καταχωρούν τις προβλέψεις αυτές «ατάκτως και κατά το δοκούν». Με την εφαρμογή όμως του Δ.Λ.Π. 19 – «Παροχές σε Εργαζόμενους», οι εταιρίες είναι αναγκασμένες να καταχωρούν τις αποζημιώσεις του προσωπικού στις χρήσεις που οι εργαζόμενοι προσφέρουν τις υπηρεσίες τους.

4. Χρηματοδότηση εκτός Ισολογισμού – Χρηματοδοτικές Μισθώσεις.

Στην περίπτωση των λειτουργικών μισθώσεων ο μισθωτής αναλαμβάνει να χρησιμοποιεί ένα στοιχείου ενεργητικού για μία μικρή σχετικά περίοδο έναντι συγκεκριμένων μισθωμάτων. Τόσο η περίοδος όσο και το ύψος των μισθωμάτων είναι σχετικά μικρά σε σχέση με την ωφέλιμη ζωή και τη δίκαιη αξία του

στοιχείου. Στην περίπτωση, όμως, των χρηματοδοτικών μισθώσεων τόσο η περίοδος της μίσθωσης όσο και η παρούσα αξία των μελλοντικών μισθωμάτων προσεγγίζουν την ωφέλιμη ζωή και δίκαιη αξία του στοιχείου κατά την έναρξη της μίσθωσης. Επιπρόσθετα, τόσο ο κίνδυνος όσο και τα οφέλη από την κατοχή και χρήση του μεταφέρονται στο μισθωτή. Στη χώρα μας, ο λογιστικός χειρισμός των λειτουργικών και των χρηματοδοτικών μισθώσεων είναι παρόμοιος. Οι Ισολογισμοί των μισθωτών δεν συμπεριλαμβάνουν τα στοιχεία του ενεργητικού και τις υποχρεώσεις για μελλοντικά μισθώματα. Με την εισαγωγή των Δ.Λ.Π. και την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 17 – «Μισθώσεις», οι Ισολογισμοί των εταιριών που χρησιμοποιούν τις χρηματοδοτικές μισθώσεις για χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων τους θα διαφοροποιηθούν, καθώς θα πρέπει να αναγνωρίσουν μεγάλα ποσά ως υποχρεώσεις. Κατά αυτόν τον τρόπο θα αλλάξουν και οι Δείκτες Δομής Κεφαλαίων και ιδιαίτερα ο Αριθμοδείκτης Χρηματοοικονομικής Μόχλευσης και η σχέση των Ξένων προς τα Ίδια Κεφάλαια.

5. Δημιουργία Άμεσης Ρευστότητας και Κερδοφορίας – Πώληση με Ταυτόχρονη Χρηματοδοτική Μίσθωση.

Το τέχνασμα αυτό χρησιμοποιείται από πολλές εταιρίες για διόγκωση των κερδών και «εξωραϊσμό» της ρευστότητάς τους. Γίνεται απόλυτα κατανοητό με ένα παράδειγμα. Θεωρούμε ότι μία εταιρία έχει ένα στοιχείο ενεργητικού με ωφέλιμη ζωή 10 χρόνια και κόστος και δίκαιη αξία €10 εκατ.. Το πωλεί σε εταιρία μίσθωσης προς €15 εκατ. και αμέσως μετά το μισθώνει για 10 χρονιαία μισθώματα των €1,75 εκατ.. Έτσι, η εταιρία:

- εισπράττει €15 εκατ. σε μετρητά και δημιουργεί άμεση ρευστότητα,
- καταχωρεί κέρδη €5 εκατ. και
- δεν οφείλει να αναγνωρίσει την παρούσα υποχρέωση για την πληρωμή των μελλοντικών μισθωμάτων, με προεξοφλημένη αξία €17,5 εκατ..

Με την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 17 – «Μισθώσεις» και της Μ.Ε.Δ. 27 – «Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών που συνεπάγεται τον Νομικό Τύπο μίας Μίσθωσης», οι εταιρίες που χρησιμοποιούν το τέχνασμα αυτό θα πρέπει να διαφοροποιήσουν σημαντικά τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Η παραπάνω Διερμηνεία απαγορεύει την καταχώριση τέτοιων συναλλαγών ως «πωλήσεις» και «χρηματοδοτικές μισθώσεις». Στην περίπτωση του παραδείγματος που δώσαμε και σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., η είσπραξη των €15

εκατ. δε θα καταχωρηθεί ως «πώληση», αλλά ως δάνειο από την εταιρία μίσθωσης.

6. Κεφαλαιοποίηση Λειτουργικών Δαπανών, Πώληση και Επαναγορά σε Υπερτιμολογημένες Τιμές και Απομείωση στη Λογιστική Αξία Υλικών Πάγιων Στοιχείων του Ενεργητικού.

Συχνά οι εταιρίες κεφαλαιοποιούν σημαντικές δαπάνες συντήρησης και επιδιόρθωσης στοιχείων του ενεργητικού, οι οποίες όμως είναι λειτουργικής φύσης καθώς δεν αυξάνουν τη λειτουργική δυνατότητα πέραν της αρχικής εκτιμημένης δυνατότητας. Αυτό έχει ως επακόλουθο τη διόγκωση των στοιχείων του ενεργητικού και την αύξηση των κερδών. Σε άλλες περιπτώσεις οι εταιρίες πωλούν και επαναγοράζουν σε υπερτιμολογημένες τιμές πάγια στοιχεία ενεργητικού είτε για καταγραφή άμεσων κερδών, είτε για την «κάλυψη κρυμμένων ζημιών». Όλα τα τεχνάσματα που σχετίζονται με υπερτιμολογήσεις και υπερεκτιμήσεις υλικών πάγιων στοιχείων με την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 16 – «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις» και του Δ.Λ.Π. 36 – «Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων». Πλέον με τα Δ.Λ.Π. οι επιχειρηματικές οντότητες θα πρέπει να προβαίνουν σε ετήσιους συστηματικούς ελέγχους για τυχόν απομειώσεις σε πάγια στοιχεία του ενεργητικού.

7. Δαπάνες Πολυετούς Απόσβεσης και Άυλα Στοιχεία Ενεργητικού.

Πολλές εταιρίες καταχωρούν ορισμένα έξοδα στις δαπάνες πολυετούς απόσβεσης βασιζόμενες σε κάποια φορολογική ή άλλη νομοθεσία. Ως αποτέλεσμα έρχεται η αύξηση των κερδών κατά το έτος που πραγματοποιούνται οι σχετικές δαπάνες, καθώς και η διόγκωση των στοιχείων του ενεργητικού. Το Δ.Λ.Π. 38 – «Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία», απαγορεύει την κεφαλαιοποίηση των περισσότερων «δαπανών πολυετούς απόσβεσης». Η κεφαλαιοποίηση τέτοιων δαπανών επιτρέπεται μόνο εάν πληρούνται μία σειρά από αυστηρά κριτήρια. Τελικά, με την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 38 πολλές εταιρίες θα αναγκαστούν να καταγράψουν μεγάλα ποσά ως έξοδα μειώνοντας ταυτόχρονα το μέγεθος των άυλων στοιχείων του ενεργητικού, αλλά και την κερδοφορία.

### **12.3 Προτεινόμενα Θέματα προς Μελέτη**

Με γνώμονα την εμπειρία από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων επιχειρήσεων, μπορούν οι αρμόδιοι φορείς να επεκτείνουν τις δραστηριότητές τους ώστε να καθιερωθούν αντίστοιχα πρότυπα και στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Κατά αυτόν τον τρόπο θα μπορούν και οι μικρότερες σε μέγεθος επιχειρήσεις να εισέλθουν στην «αρένα των μεγάλων» χωρίς να συναντήσουν σημαντικά εμπόδια.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, μέσα από στατιστικές τεχνικές και προγράμματα, μπορεί να εντοπίσει τα οικονομικά δεδομένα και τις ανάγκες των μικρών της μονάδων, σε όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και να συνεχίσει τη φιλότιμη πρωτοβουλία έκδοσης σχετικών οδηγιών και κανονισμών. Ουσιαστικά, οι κανονισμοί αυτοί θα βοηθήσουν να καθιερωθεί ένα πιο απλοποιημένο και εύχρηστο θεσμικό πλαίσιο για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

Το ζήτημα αυτό της δημιουργίας και εισαγωγής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις μη εισηγμένες επιχειρήσεις αποτελεί ένα θέμα το οποίο χρήζει περαιτέρω επιστημονική έρευνα. Η μορφή των συγκεκριμένων προτύπων, το περιεχόμενό τους, το νέο θεσμικό πλαίσιο που θα δημιουργηθεί, ο τρόπος και η χρονική περίοδος που θα εισαχθούν στις ελληνικές επιχειρήσεις, αλλά και παγκοσμίως αποτελούν ορισμένα από τα θέματα τα οποία μπορούν να μελετηθούν σε μεγάλη έκταση.

Επίσης, τόσο το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – I.A.S.B., όσο και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή – Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης όσα χρόνια εργάζονται πάνω σε θέματα Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Π. παίρνουν όλα τα αναγκαία μέτρα έτσι ώστε οι πρόνοιες των νέων αυτών προτύπων λογιστικής να ελαχιστοποιούν τις πιθανότητες χρήσης της δημιουργικής λογιστικής από επιχειρηματικές οντότητες που χρησιμοποιούν τα Δ.Λ.Π..

Δυστυχώς, όμως, πάντα θα υπάρχουν εφευρετικοί λογιστές που θα ανακαλύπτουν καινούργιες μεθόδους για να εφαρμόζουν τη δημιουργική λογιστική. Για το λόγο αυτό, η περαιτέρω μελέτη πάνω σε ειδικά τεχνάσματα της δημιουργικής λογιστικής και σε

αναθεώρηση ή δημιουργία νέων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τα οποία θα περιορίζουν τη δυνατότητα εφαρμογής τεχνασμάτων, θεωρείτε απαραίτητη. Εξάλλου, η εργασία και η έρευνα γύρω από τα θέματα που αφορούν Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και γενικότερα λογιστικά ζητήματα είναι συνεχής.

**Βιβλιογραφία Κεφαλαίου 12**

- **Κρυσταλλάκος Πέτρος**, *«Τα προβλήματα και οι επιπτώσεις από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π.»*, **Η Ναυτεμπορική**, 10 Απριλίου 2006.
- Ιστοσελίδα εταιρίας **PricewaterhouseCoopers**: [www.pwc.gr](http://www.pwc.gr)
- **Πάγγειος Ιωάννης**, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις «Δ.Λ.Π.: Πλαίσιο για την ετοιμασία και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων», Μ.Π. Δ.Ε.-Δ.Ο.Π., Πειραιάς, 2006.
- **Μυλωνάς Δημήτριος – Νοτόπουλος Αθανάσιος**, *«Οι επιπτώσεις από την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στο Κόστος Κεφαλαίου και στην Κεφαλαιακή Διάρθρωση των εισηγμένων στο Χ.Α.Α. εταιρειών από τη Βόρεια Ελλάδα»*, **Οικονομικά Χρονικά**, Τεύχος 134, Ιούλιος – Οκτώβριος 2006.
- **Γκίκας Χ. Δημήτριος**, *Η ανάλυση και οι χρήσεις των Λογιστικών Καταστάσεων*, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα, 1997.
- **Σιγαλού Σωτηρία**, *«Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Μικρές/Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις»*, Λονδίνο, 26 Μαΐου 2004.

**ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ**

1. Δ.Λ.Π. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
2. Δ.Π.Χ.Π. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
3. Ε.Λ.Π. Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα
4. I.A.S. International Accounting Standards
5. I.F.R.S. International Financial Reporting Standards
6. I.A.S.B. International Accounting Standards Board
7. I.A.S.C. International Accounting Standards Committee
8. F.A.S.B. Financial Accounting Standards Board
9. S.A.C. Standards Advisory Council
10. S.E.C. Securities and Exchange Committee
11. U.S. G.A.A.P. United States General Accepted Accounting Processes
12. I.F.R.I.C. International Financial Reporting Interpretation Committee
13. S.I.C. Studing Interpretation Committee
14. Μ.Ε.Δ. Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών
15. Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π. Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
16. Ε.Γ.Λ.Σ. Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
17. Ε.Ε. Ευρωπαϊκή Ένωση
18. ΜΜΕ Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις
19. Ν. Νόμος
20. Ο.Τ.Α. Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
21. Ν.Π.Δ.Δ. Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
22. Ξ.Ν. Ξένο Νόμισμα
23. Ε.Α. Εύλογη Αξία
24. Χ.Α.Α. Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών
25. Ε.Λ.Π. Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα



**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ****ΕΛΛΗΝΙΚΗ**

- **Βασιλάτου – Θανοπούλου Έλλη**, *Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική*, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα, 1998.
- **Βρουστούρης Παναγιώτης – Πρωτόπαππας Αναστάσιος**, *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Δ.Π.Χ.Π.*, Εκδόσεις International Forum Training & Consulting, Αθήνα, 2004.
- **Βρουστούρης Παναγιώτης - Πρωτοψάλτης Νικόλαος**, *Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων*, Εκδόσεις Σ.Ο.Ε.Λ., 2002.
- **Γκίκας Χ. Δημήτριος**, *Η ανάλυση και οι χρήσεις των Λογιστικών Καταστάσεων*, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα, 1997.
- **Γρηγοράκης Θεόδωρος**, *Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*, Εκδόσεις Interbooks, Δεύτερη Έκδοση, Αθήνα, 1997.
- **Παπαδημητρόπουλος Θ. Άγγελος**, *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Προτάσεις καλύτερης εφαρμογής του (Ιδιαίτερα για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις)*, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 1992.
- **Παπαναστασάτος Σπ. Αναστάσιος**, *Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Α. Σταμούλης, Πειραιάς, 1992.
- **Παπάς Α. Αντώνης**, *Χρηματοοικονομική Λογιστική – Θεωρητικά και Πρακτικά Θέματα*, Εκδόσεις Ευγ. Μπένου, Αθήνα, 1998.
- **Πρωτοψάλτης Νικόλαος**, *Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης*, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα, 2004.

- **Σακέλλης Ι. Εμμανουήλ**, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία – Πρακτικές εφαρμογές*, Εκδόσεις Α. Σακέλλη, Αθήνα, 2002.
- **Φίλιππος Δ. Νικόλαος**, *Επενδύσεις*, Εκδόσεις Πανεπιστημιακό – Κων/νος Σμπίλιας, Αθήνα, 2005.
- **Φίλος Α. Ιωάννης**, *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής*, Εκδόσεις Παμισός, Αθήνα, 2003.
- **Χέβας Α. Δημοσθένης – Παπαδάκη Ι. Αφροδίτη**, *Γενικό Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα, 2000.
- **Grant Thornton A.E.**, *ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, I.F.R.S. – Αναλυτική Παρουσίαση*, Grant Thornton A.E., Αθήνα, Δεκέμβριος 2004.
- Έρευνα **Grant Thornton**, «Πόσο έτοιμες είναι οι ελληνικές επιχειρήσεις να εφαρμόσουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Παρουσίασης; Τα αποτελέσματα της έρευνας της Grant Thornton», Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών – Grant Thornton A.E., 2005.

## ΞΕΝΗ

- **Deloitte Touche Tohmatsu**, *I.F.R.S. in your pocket 2005*, Deloitte Touche Tohmatsu, 2005.
- **Epstein – Ali Mirza**, *Wiley I.A.S. 2004: Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards*, John Wiley & Sons Ltd., 2004.
- **International Accounting Standards Committee (I.A.S.C.)**, *International Accounting Standards Explained*, John Wiley & Sons Ltd., England, July 2001.

- **International Accounting Standards Committee Foundation (I.A.S.C.F.)**, *International Financial Reporting Standards (I.F.R.S.s) 2004*, I.A.S.C.F. Publication Department, London, 2004.
- **PricewaterhouseCoopers**, “*Europe and International Financial Reporting Standards 2005 – Your questions answered*”, PricewaterhouseCoopers, 2002.

## ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

### ΕΛΛΗΝΙΚΗ

- **Αποστόλου Απόστολος**, «*Συγκρισιμότητα Λογιστικών Πληροφοριών κατά τη φάση Μετάβασης στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.S.)*».
- **Ζέρβα Δ. Χαρά**, «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Υποχρέωση ή Δυνητική Ευχέρεια;*», **Δικαιόραμα**, Τεύχος 5, Οκτώβριος – Δεκέμβριος 2005.
- **Κρυσταλλάκος Πέτρος**, «*Παγκόσμια Συμφωνία για τα Δ.Λ.Π.*», **Η Ναυτεμπορική**, 22 Ιανουαρίου 2005.
- **Κρυσταλλάκος Πέτρος**, «*Τα προβλήματα και οι επιπτώσεις από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π.*», **Η Ναυτεμπορική**, 10 Απριλίου 2006.
- **Μαργαρίτη Λίλιαν**, «*Συνέντευξη του κ. Γκίκα Δημητρίου: Το όφελος και το κόστος από τα Δ.Λ.Π.*», **Κέρδος**, 19 Μαρτίου 2004.
- **Μυλωνάς Δημήτριος – Νοτόπουλος Αθανάσιος**, «*Οι επιπτώσεις από την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στο Κόστος Κεφαλαίου και στην Κεφαλαιακή Διάρθρωση των εισηγμένων στο Χ.Α.Α. εταιρειών από τη Βόρεια Ελλάδα*», **Οικονομικά Χρονικά**, Τεύχος 134, Ιούλιος – Οκτώβριος 2006.

- **Μονεμβασιώτης Σταύρος**, «Χρονιά διαχωρισμού εταιριών και προσεκτικών επιλογών», **Η Ναυτεμπορική**, 4 Ιανουαρίου 2005.
- **Πάγγειος Ιωάννης**, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις «Δ.Λ.Π.: Πλαίσιο για την ετοιμασία και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων», Μ.Π. Δ.Ε.-Δ.Ο.Π., Πειραιάς, 2006.
- **Σιγαλού Σωτηρία**, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Μικρές/Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις», Λονδίνο, 26 Μαΐου 2004.
- **Σιμωνετάτος Άγγελος**, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Δυσκολίες και Προοπτικές, Διαπιστώσεις Διεθνούς Έρευνας», **Account**, Τεύχος 229, 23 -29 Μαΐου 2003.
- **Τρικαλινός Α. Γεώργιος**, «Πρώτες σκέψεις για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», **Οικονομικά Χρονικά**, Τεύχος 132, Μάϊος – Ιούλιος 2005.
- **Grant Thornton**, «I.F.R.S. Newsletter, Πληροφορίες για τα Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα», Μάιος, 2006.
- **Grant Thornton**, «I.F.R.S. Newsletter, Πληροφορίες για τα Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα», Απρίλιος, 2005.
- **Grant Thornton**, «I.F.R.S. Newsletter, Πληροφορίες για τα Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα», Σεπτέμβριος, 2005.
- **Grant Thornton**, «I.F.R.S. Newsletter, Πληροφορίες για τα Δ.Π.Χ.Π. στην Ελλάδα», Φεβρουάριος, 2005.
- «Με βάση τα Δ.Λ.Π. όλες οι καταστάσεις το 2007», **Η Καθημερινή**, 1 Ιουλίου 2004.
- ««Φροντιστήριο» από τον κ. Αλ. Πιλάβιο για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», **Κέρδος**, σελ. 22, 22 Φεβρουαρίου 2006.
- «Προγραμματισμός Δράσης της ΕΛΤΕ για το 2006: Έμφαση στον Ποιοτικό Έλεγχο των επιχειρήσεων», **Η Ναυτεμπορική**, σελ. 6, 1 Φεβρουαρίου 2006.

- **Οδηγία της Ε.Ε. (2001/65)** περί τροποποίησης της 4<sup>ης</sup> και 7<sup>ης</sup> Κοινοτικής Οδηγίας.
- **Φίλος Ιωάννης – Δεληγιάννης Γεώργιος**, Πρακτικά Επιστημονικής Ημερίδας με θέμα «*Εφαρμογή Νέων Μεθόδων για τη Διαχείριση ενός Λογιστηρίου – Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*», Πειραιάς, 9-11 Δεκεμβρίου 2005.
- **Αληφαντής Στ. Γεώργιος**, Πρακτικά Σεμιναρίου με θέμα «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι Νέοι Κανόνες Αποτίμησης*», Αθήνα, 9 Μαρτίου 2006.

### ΞΕΝΗ

- **Akwasi A. Ampofo – Robert J. Sellani**, “*Examining the differences between United States Generally Accepted Accounting Principles (U.S. GAAP) and International Accounting Standards (I.A.S.): implications for the harmonization of accounting standards*”, **Accounting Forum**, Volume 29, Issue 2, June 2005.
- **Omneya H. Abd-Elsalam – Pauline Weetman**, “*Introducing International Accounting Standards to an emerging capital market: relative familiarity and language effect in Egypt*”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Volume 12, Issue 1, 2003.
- **Yuan Ding, Thomas Jeanjean, Hervé Stolowy**, “*Why do National G.A.A.P. differ from I.A.S.? The role of Culture*”, **The International Journal of Accounting**, Volume 40, Issue 4, 2005.
- **Alexandra Fontes, Lúcia Lima Rodrigues, Russell Craig**, “*Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards*”, **Accounting Forum**, Volume 29, Issue 4, December 2005.

- 
- **Paul De Lange – Bryan Howieson**, “*International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism*”, **Critical Perspectives on Accounting**, In Press, 1 June 2004.
  - **Robert K. Larson – Donna L. Street**, “*Convergence with I.F.R.S. in an expanding Europe: Progress and Obstacles identified by large accounting firms’ survey*”, **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Volume 13, Issue 2, 2004.
  - **Esther Ortiz**, “*G.A.A.P. choice by European companies*”, **European Business Review**, Volume 17, Issue 1, February, 2005.
  - **Ann B. Murphy**, “*The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices*”, **The International Journal of Accounting**, Volume 35, Issue 4, October 2000.
  - **Malcolm Smith**, “*Qualitative characteristics in accounting disclosures: a desirability trade-off*”, **Managerial Auditing Journal**, Volume 11, Issue 3, April 1996.
  - **Chris Taylor**, “*I.A.S. – the road to international (dis)harmony*”, **Balance Sheet**, Volume 11, Issue 2, June 2003.

---

**ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

- Ιστοσελίδα Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών: [www.ase.gr](http://www.ase.gr)
- Ιστοσελίδα εταιρίας Ernst & Young: <http://www.ey.com/global>
- Ιστοσελίδα οργανισμού Free Software Foundation Europe: [www.fsfeurope.org/projects](http://www.fsfeurope.org/projects)
- Ιστοσελίδα του International Accounting Standards Board: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)
- Ιστοσελίδα International Accounting News: [www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)
- Ιστοσελίδα οικονομικής εφημερίδας «Ημερησία»: [www.imerisia.gr](http://www.imerisia.gr)
- Ιστοσελίδα Φορολογική – Λογιστική Πύλη Ενημέρωσης: [www.gus.gr](http://www.gus.gr)
- Ιστοσελίδα οικονομικής εφημερίδας «Κέρδος»: [www.kerdos.gr](http://www.kerdos.gr)
- Ιστοσελίδα: [www.map.com](http://www.map.com)
- Ιστοσελίδα οικονομικής εφημερίδας «Η Ναυτεμπορική»: [www.naftemporiki.gr](http://www.naftemporiki.gr)
- Ιστοσελίδα εφημερίδας «Η Καθημερινή»: [www.news.kathimerini.gr](http://www.news.kathimerini.gr)
- Ιστοσελίδα εταιρίας PricewaterhouseCoopers: [www.pwcglobal.com/ifrs](http://www.pwcglobal.com/ifrs)
- Ιστοσελίδα εταιρίας SAP - Προμηθευτής Επιχειρησιακού Λογισμικού: [www.sap.com](http://www.sap.com)

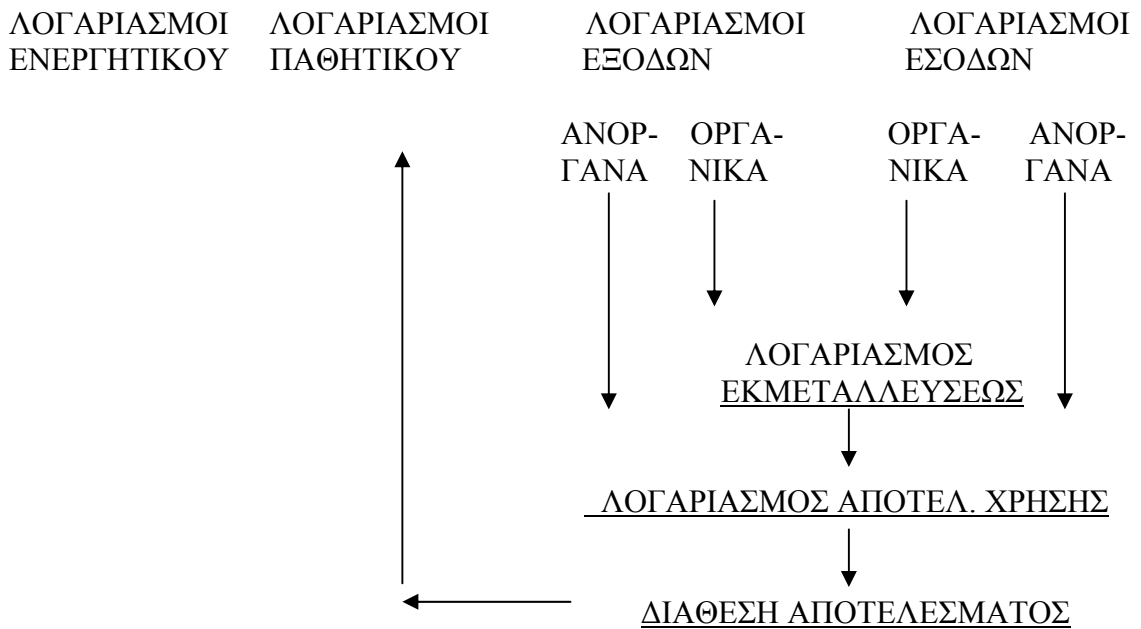
**ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ**

**Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο**

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ακολουθεί, κατά τη διαμόρφωση του πλαισίου της Γενικής Λογιστικής, τη θεωρητική αντίληψη των τεσσάρων σειρών λογαριασμών, η οποία βασίζεται στην ισότητα:

$$\text{Ενεργητικό} + \text{Έξοδα} = \text{Παθητικό} + \text{Έσοδα}$$

Η αντίληψη αυτή σχηματίζει το θεωρητικό πλαίσιο της Γενικής Λογιστικής ως εξής:





Πίνακας 1. Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών

ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ									
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ									
Πάγιο Ενεργητικό		Αποθέματα		Απαιτήσεις & Διαθέσιμα		Καθαρή Θέση Προβλέψεις Μακρ/θεσμες Υποχρεώσεις		Βραχ/θεσμες Υποχρεώσεις	
Ομάδα 1η		Ομάδα 2η		Ομάδα 3η		Ομάδα 4η		Ομάδα 5η	
10	Εδαφικές Εκτάσεις	20	Εμπορεύματα	30	Πελάτες	40	Κεφάλαιο	50	Προμηθευτές
11	Κτίρια Εγκ/σεις Τεχνικά Έργα	21	Προϊόντα έτοιμα & Ημιτελή	31	Γραμμάτια Εισπρακτέα	41	Αποθεματικά- Διαφορές Αναπρο/γής Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	51	Γραμμάτια Πληρωτέα
12	Μηχ/τα, Λοιπός Μηχ/κός Εξοπλισμός	22	Υποπροϊόντα και Υπολείμματα	32	Παραγγελίες στο Εξωτερικό	42	Αποτελέσματα εις Νέο	52	Τράπεζες Λογ/σμοί Βραχ/σμων Υποχρεώσεων
13	Μεταφορικά Μέσα	23	Παραγωγή σε Εξέλιξη	33	Χρεώστες Διάφοροι	43	Ποσά Προορισμένα για Αύξηση Κεφαλαίου	53	Πιστωτές Διάφοροι
14	Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	24	Πρώτες & Βοηθητικές Ύλες - Υλικά Συσκευασίας	34	Χρεόγραφα	44	Προβλέψεις	54	Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη
15	Ακίνητοπ. υπό Εκτέλεση & Προκ/λές για Αγορά Παγίων	25	Αναλώσιμα Υλικά	35	Λογ/σμοί Διαχείρισης Προκ/λών & Πιστώσεων	45	Μακρο/σμες Υποχρεώσεις	55	Ασφαλιστικοί Οργανισμοί
16	Ασώματες Ακίνητ/σεις & Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης	26	Ανταλλακτικά Παγίων Στοιχείων	36	Μεταβατικοί Λογ/σμοί Ενεργητικού	46	....	56	Μεταβατικοί Λογ/σμοί Παθητικού
17	....	27	....	37	....	47	....	57	....
18	Συμμετοχές & Λοιπές Μακρ/σμες Απαιτήσεις	28	Είδη Συσκευασίας	38	Χρηματικά Διαθέσιμα	48	Λογ/σμοί Συνδέσμου με Υποκ/ματα	58	Λογ/σμοί Περιοδικής Κατανομής
19	Πάγια Ενεργητικό Υποκατ/των ή άλλων Κέντρων	29	Αποθέματα Υποκατ/των ή άλλων Κέντρων	39	Απαιτήσεις & Διαθέσιμα Υποκατ/των ή άλλων Κέντρων	49	Προβλέψεις - Μακρ/σμες Υποχρεώσεις Υποκατ/των ή άλλων Κέντρων	59	Βραχ/σμες Υποχρεώσεις Υποκατ/των ή άλλων Κέντρων

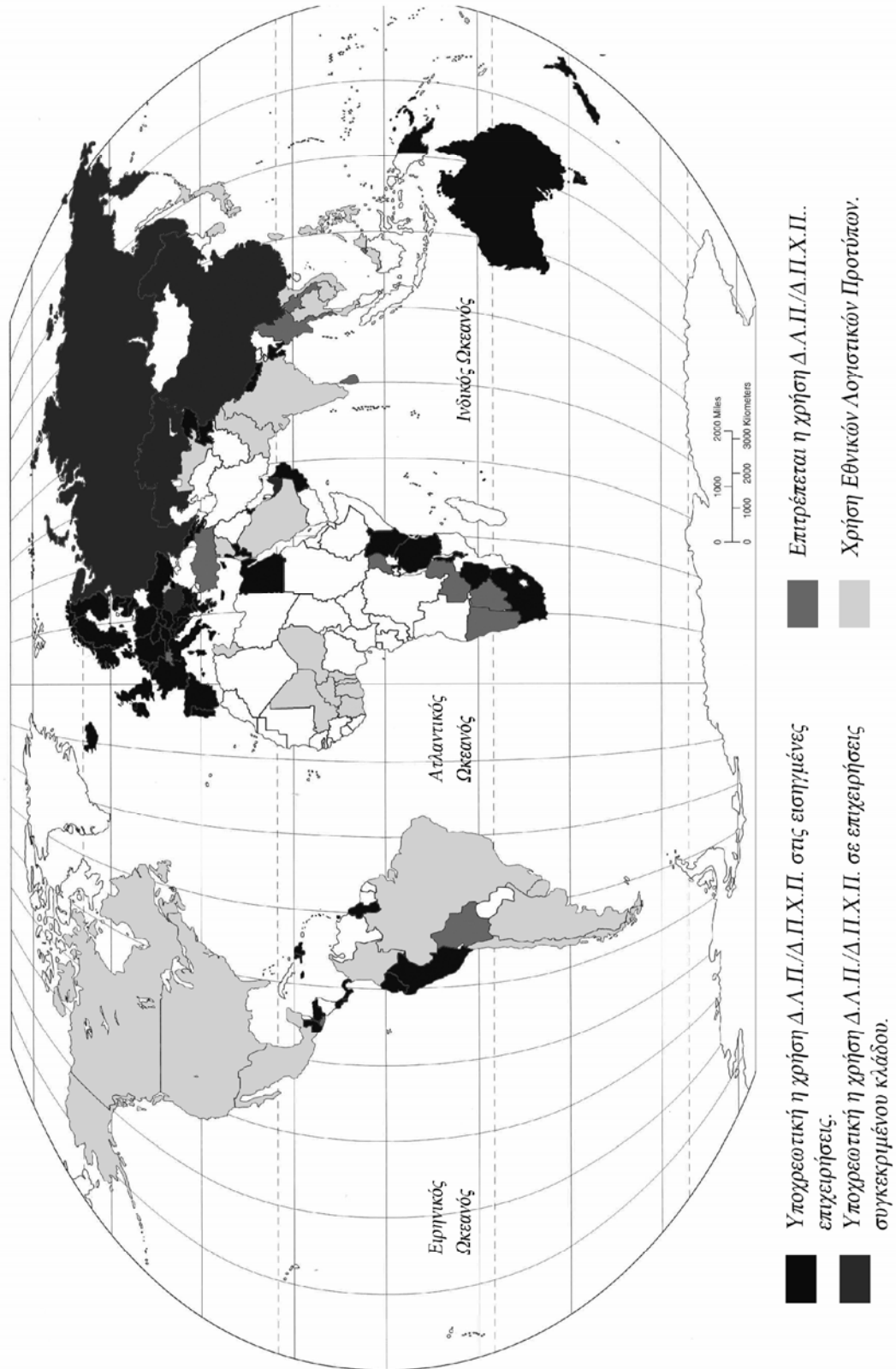
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ					ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΟΣΤΟΥΣ	ΛΟΓΑΡ/ΣΜΟΙ ΤΑΞΕΩΣ			
ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ			ΛΟΓ/ΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ						
Λειτουργικά (Οργανικά) Έξοδα		Λειτουργικά (Οργανικά) Έσοδα							
Ομάδα 6η		Ομάδα 7 <sup>η</sup>		Ομάδα 8η		Ομάδα 9η		Ομάδα 10η	
60	Αμοιβές & Έξοδα Προσωπικού	70	Πωλήσεις Εμπορευμάτων	80	Γενική Εκμετάλλευση	90	Διάμεσοι - Αντικρ/νοι Λογ/σμοί	00	....
61	Αμοιβές & Έξοδα Τρίτων	71	Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων & Ημιτελών	81	Έκτακτα & Ανόργανα Αποτελ/ματα	91	Ανακατάταξη Εξόδων, Αγορών & Εσόδων	01	Αλλότρια Περιουσιακά Στοιχεία
62	Παροχές Τρίτων	72	Πωλήσεις Λοιπών Αποθεμάτων & Άχρηστου Υλικού	82	Έξοδα & Έσοδα Προηγ/νων Χρήσεων	92	Κέντρα (Θέσεις) Κόστους	02	Χρεωστικοί Λογ/σμοί Εγγυήσεων & Εμπράγματων Ασφαλειών
63	Φόροι - Τέλη	73	Πωλήσεις Υπηρεσιών	83	Προβλέψεις για Έκτακτους Κινδύνους	93	Κόστος Παραγωγής	03	Απαιτήσεις από Αμφ/βαρείς Συμβάσεις
64	Διάφορα Έξοδα	74	Επιχορηγήσεις & Διάφορα Έσοδα Πωλήσεων	84	Έσοδα από Προβλέψεις Προηγ/νων Χρήσεων	94	Αποθέματα	04	Διάφοροι Λογαρισμοί Πληροφοριών Χρεωστικοί
65	Τόκοι & Συναφή Έξοδα	75	Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών	85	Αποσβέσεις Παγίων μη Ενσωμ/νες στο Λειτουργικό Κόστος	95	Αποκλίσεις από Πρότυπο Κόστος	05	Διακαιούχοι Αλλότριων Περιουσιακών Στοιχείων
66	Αποσβέσεις Παγίων Ενσωμ/μένες σε Λειτουργικό Κόστος	76	Έσοδα Κεφαλαίων	86	Αποτελέσματα Χρήσεως	96	Έσοδα - Μικτά Αναλυτικά Αποτελ/ματα	06	Πιστωτικοί Λογ/σμοί Εγγυήσεων & Εμπράγματων Ασφαλειών
67	....	77	....	87	....	97	Διαφορές Ενσωμ/ώσεως	07	Υποχρεώσεις Αμφο/βαρών Συμβάσεων
68	Προβλέψεις Εκμεταλ/σεως	78	Ιδιοπαραγωγή Παγίων - Τεκμαρτά Έσοδα	88	Αποτελέσματα προς Διάθεση	98	Αναλυτικά Αποτελ/ματα	08	Διάφοροι Λογαρισμοί Πληροφοριών Πιστωτικοί
69	Οργανικά Έξοδα Υποκατ/των ή άλλων Κέντρων	79	Οργανικά Έσοδα Υποκατ/των ή άλλων Κέντρων	89	Ισολογισμός	99	Εσωτερικές Διασυνδέσεις	09	Λογ/σμοί Τάξεως Υποκαταστημάτων ή άλλων Κέντρων

**Πίνακας 2.** Η Χρήση των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. για τις Εισηγμένες Επιχειρήσεις ανά τον Κόσμο

Χώρα	Δεν επιτρέπονται τα Δ.Π.Χ.Π.	Επιτρέπονται τα Δ.Π.Χ.Π.	Δ.Π.Χ.Π. υποχρεωτικά σε ορισμένες εισηγμένες επιχειρήσεις	Δ.Π.Χ.Π. υποχρεωτικά σε όλες τις εισηγμένες επιχειρήσεις
Αίγυπτος				X
Αργεντινή	X			
Αυστρία				X (Ορισμένες επιχειρήσεις χρησιμοποιούν πρότυπα των ΗΠΑ - US GAAP)
Αυστραλία				X
Βέλγιο		X		X
Βενεζουέλα				2006
Βραζιλία	X			
Βουλγαρία				X
Γαλλία				X
Γεωργία				X
Δανία				X
Εκουαδόρ				X
Ελβετία		X		
Ελλάδα				X
Ενωμένα Αραβικά Εμιράτα			Τραπεζικός Κλάδος	
Εσθονία				X (Νέο μέλος της Ε.Ε.)
Ηνωμένο Βασίλειο				X
Η.Π.Α.	X			
Ιαπωνία	X			
Ινδία	X			
Ισραήλ	X			
Ιταλία				X
Καζακστάν			Τραπεζικός Κλάδος	
Καναδάς	X			
Κένυα				X
Κίνα			X	
Κορέα (Νότιος)	X			
Κουβέιτ				X

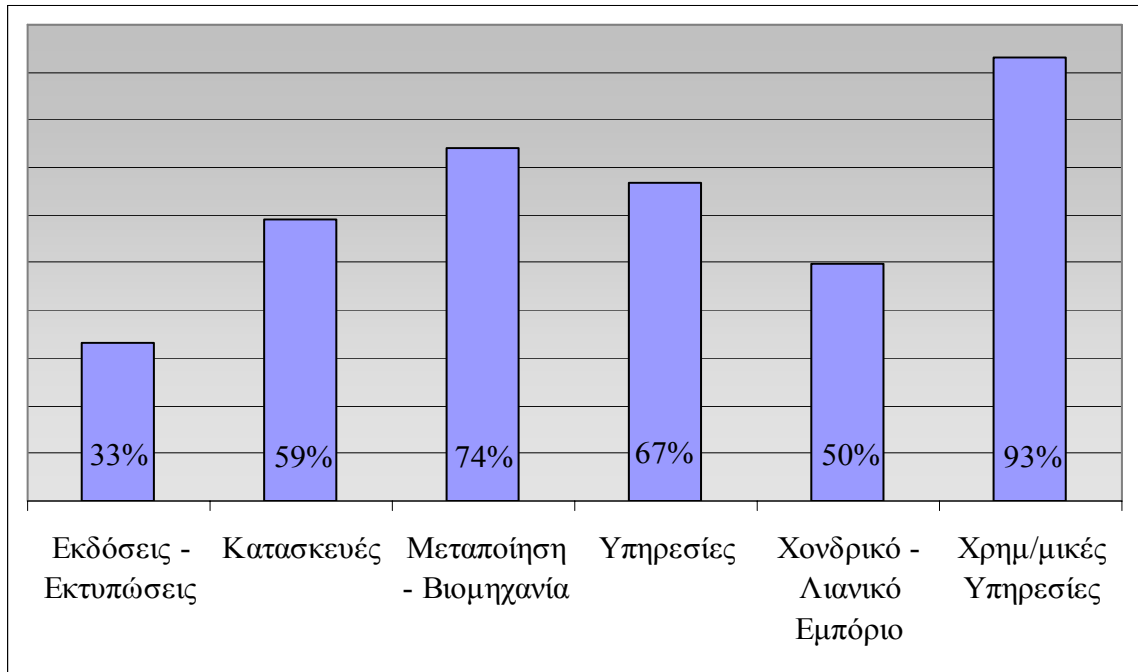
Χώρα	Δεν επιτρέπονται τα Δ.Π.Χ.Π.	Επιτρέπονται τα Δ.Π.Χ.Π.	Δ.Π.Χ.Π. υποχρεωτικά σε ορισμένες εισηγμένες επιχειρήσεις	Δ.Π.Χ.Π. υποχρεωτικά σε όλες τις εισηγμένες επιχειρήσεις
Κύπρος				X
Λάος		X		
Λιθουανία				X
Μαλαισία	X			
Μαυρίκιος				X
Μεξικό	X			
Μπαχρέν			Τραπεζικός Κλάδος	
Μπουργκίνα Φάσο	X			
Νέα Ζηλανδία	X			2007
Νεπάλ				X
Νότιος Αφρική				X
Ολλανδία				X
Ουγγαρία				X
Περού				X
Ρουμανία			Μεγάλες Επιχειρήσεις	
Ρώσικη Ομοσπονδία			X	Πραγματοποίηση Εργασιών την περίοδο 2004 - 2007
Σαουδική Αραβία	X			
Σιγκαπούρη	X			
Σουηδία				X
Σρι Λάνκα		X		
Συρία	X			
Τανζανία				X
Τουρκία		X		
Φιλανδία				X
Χόνγκ Κόνγκ		X		

**Γράφημα 1.** Πολιτικός Χάρτης Κάλυψης των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.

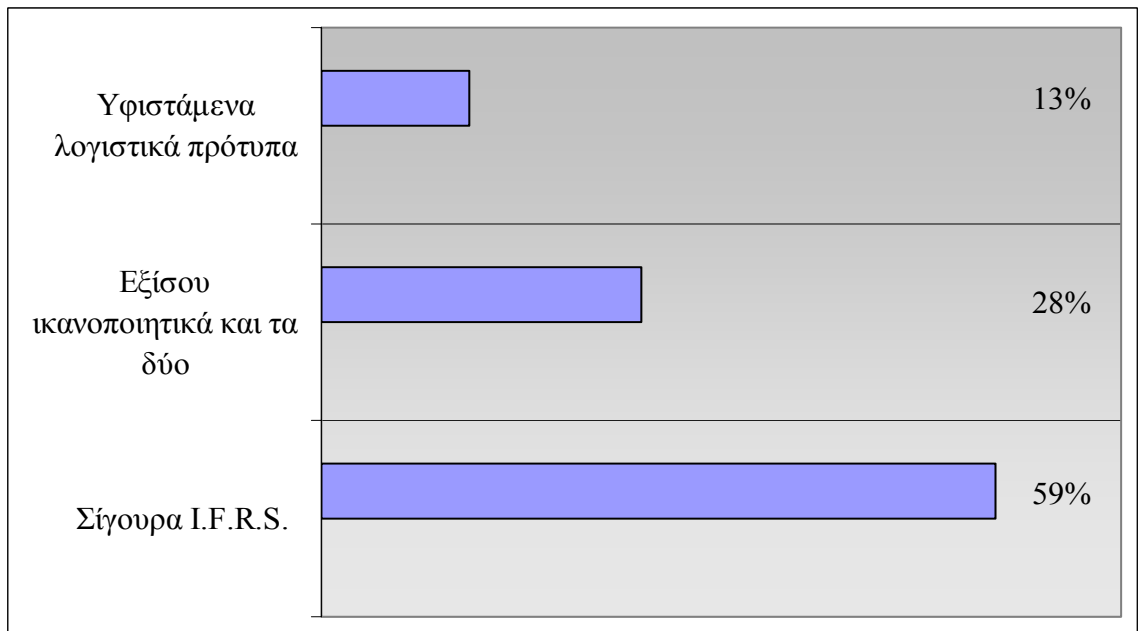


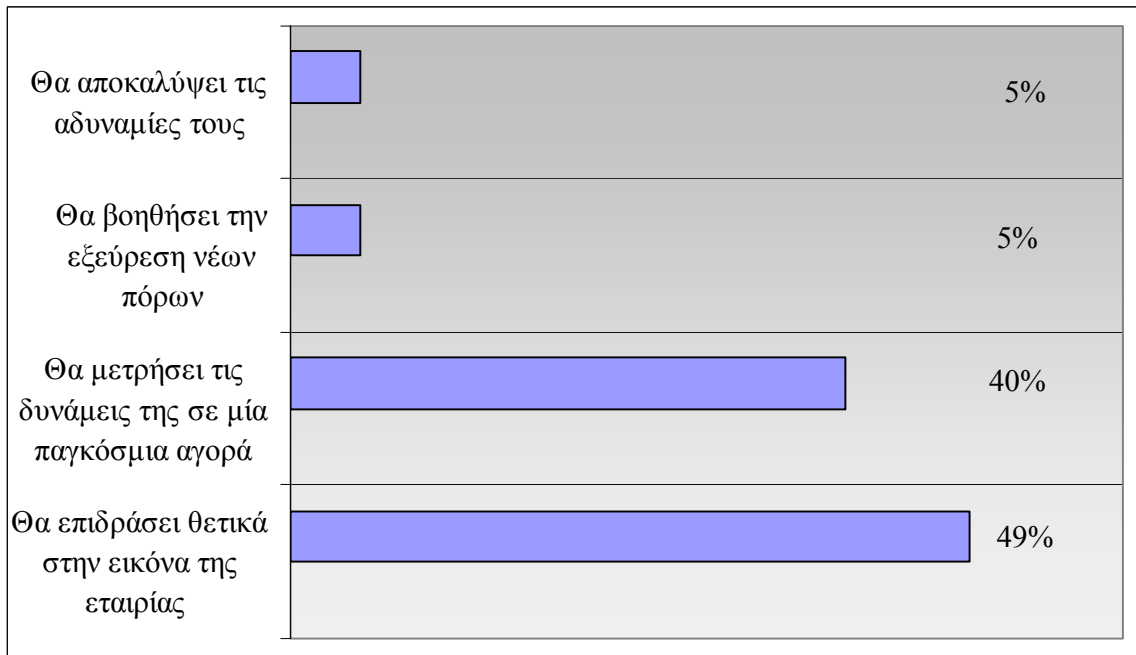
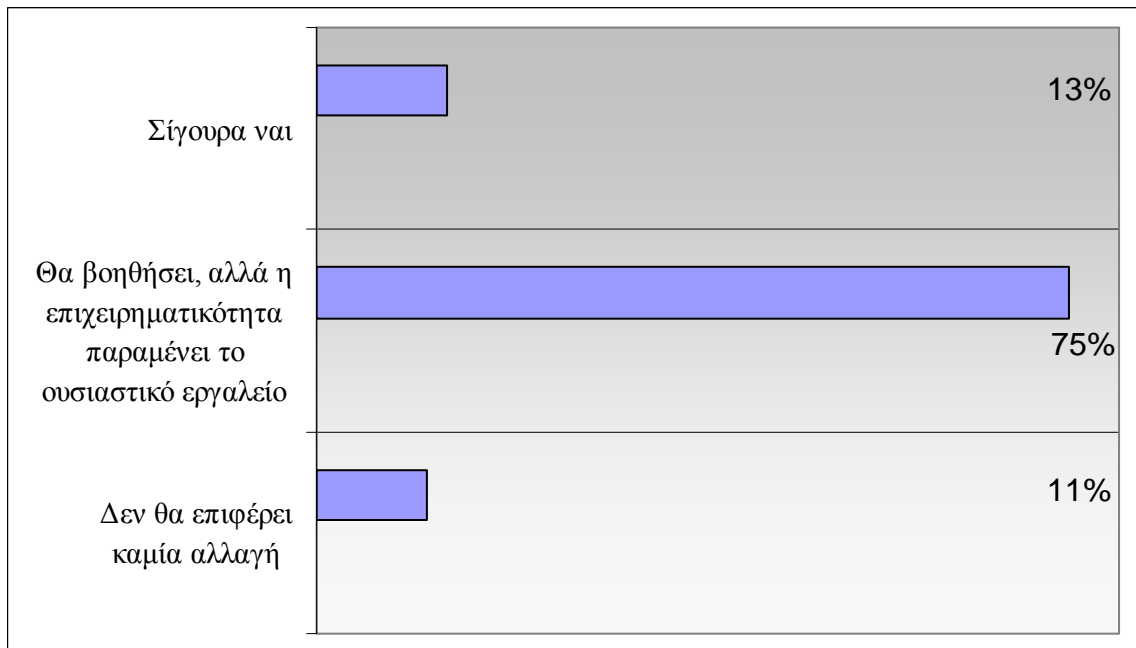
**Ο Τρόπος που Αντιμετωπίζουν οι Ελληνικές Εισηγμένες Επιχειρήσεις την Υιοθέτηση των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.**

**Γράφημα 2.** Θετική Τοποθέτηση στην Εισαγωγή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. ανά Κλάδο

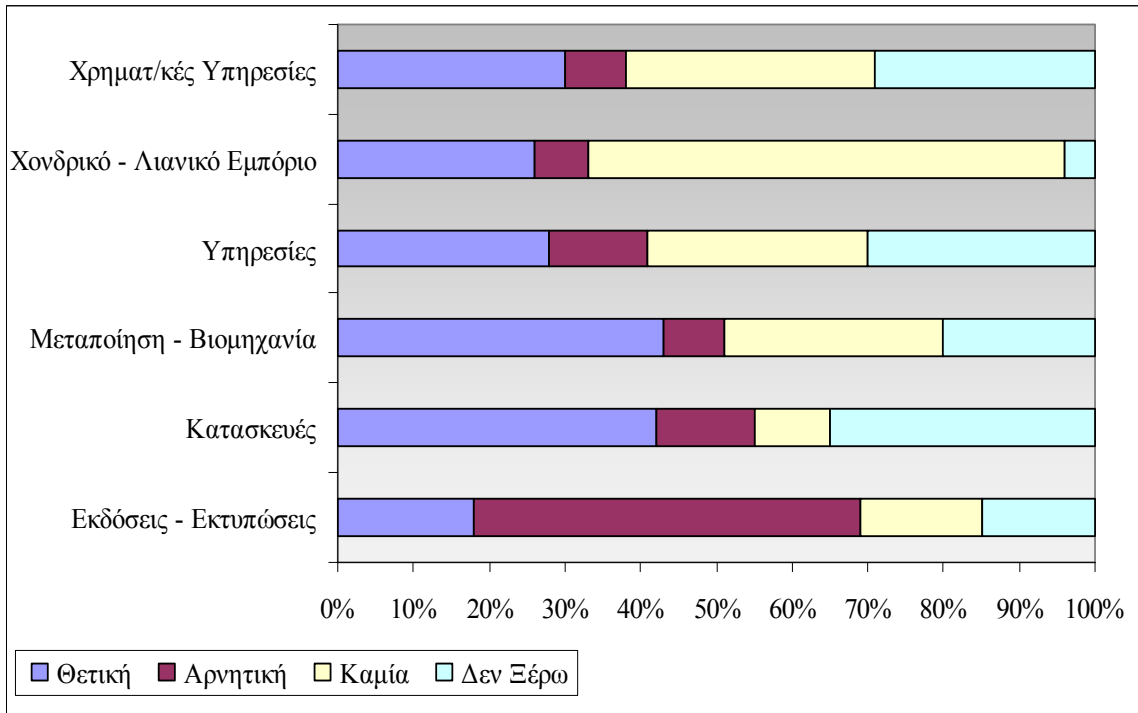


**Γράφημα 3.** Επιλογή Μεταξύ Εφαρμοζόμενων Προτύπων και Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.

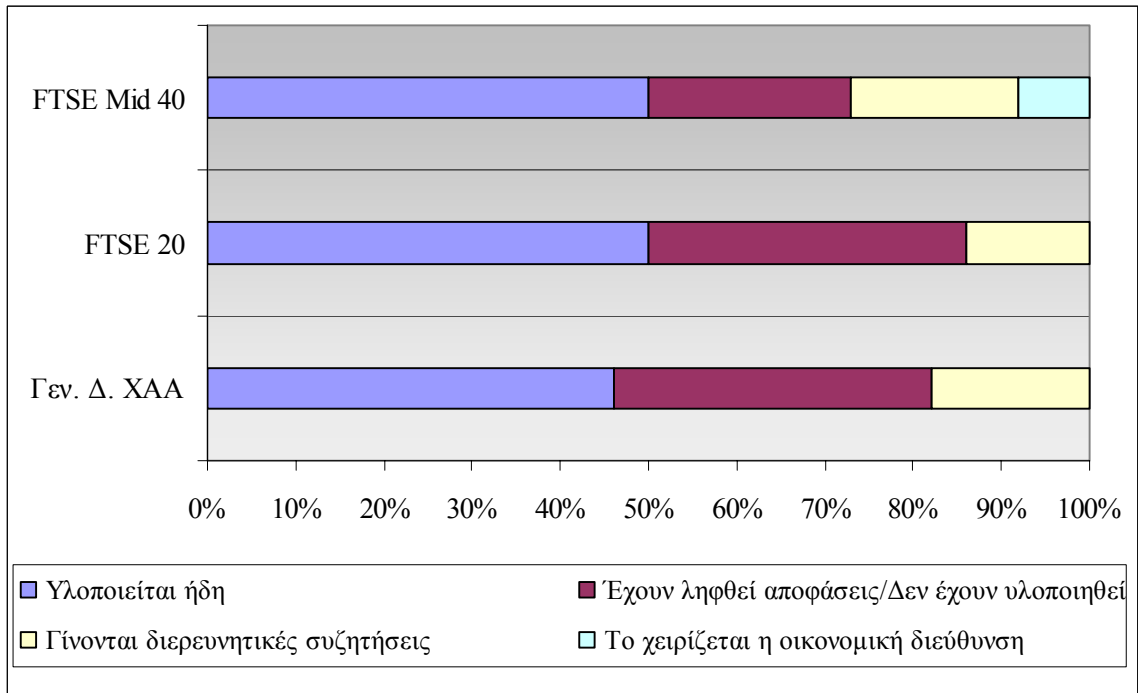


**Γράφημα 4.** Οι Εταιρίες Θεωρούν ότι η Εισαγωγή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.**Γράφημα 5.** Η Εφαρμογή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. θα Προσελκύσει το Ενδιαφέρον Ξένων Κεφαλαίων για τις Ελληνικές Επιχειρήσεις

**Γράφημα 6.** Η Επίδραση των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. στην Οικονομική Κατάσταση των Επιχειρήσεων ανά Κλάδο

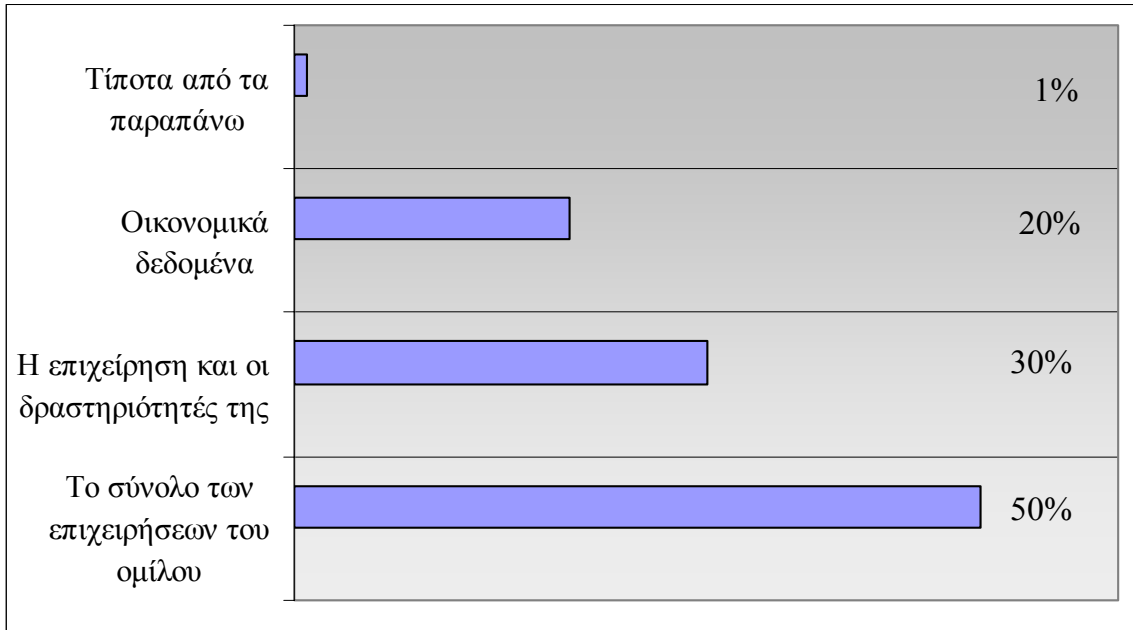


**Γράφημα 7.** Σχέδιο Δράσης Μετάβασης στις Νέες Λογιστικές Αρχές/Εταιρίες Γεν. Δείκτη - FTSE 20 - FTSE Mid 40

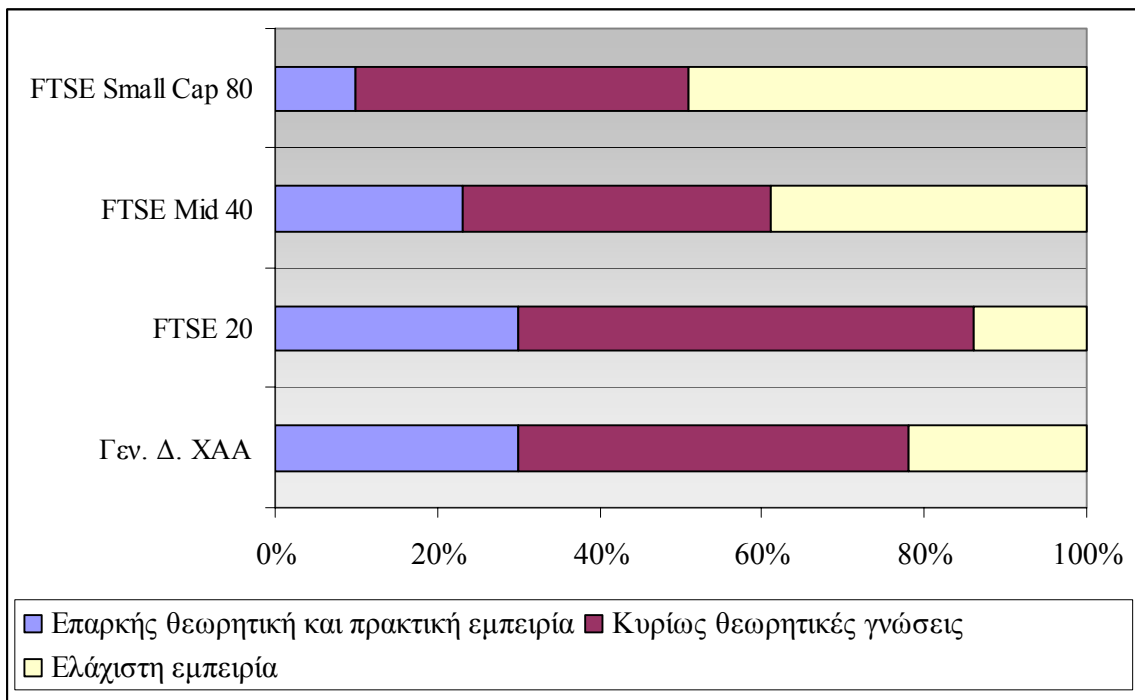




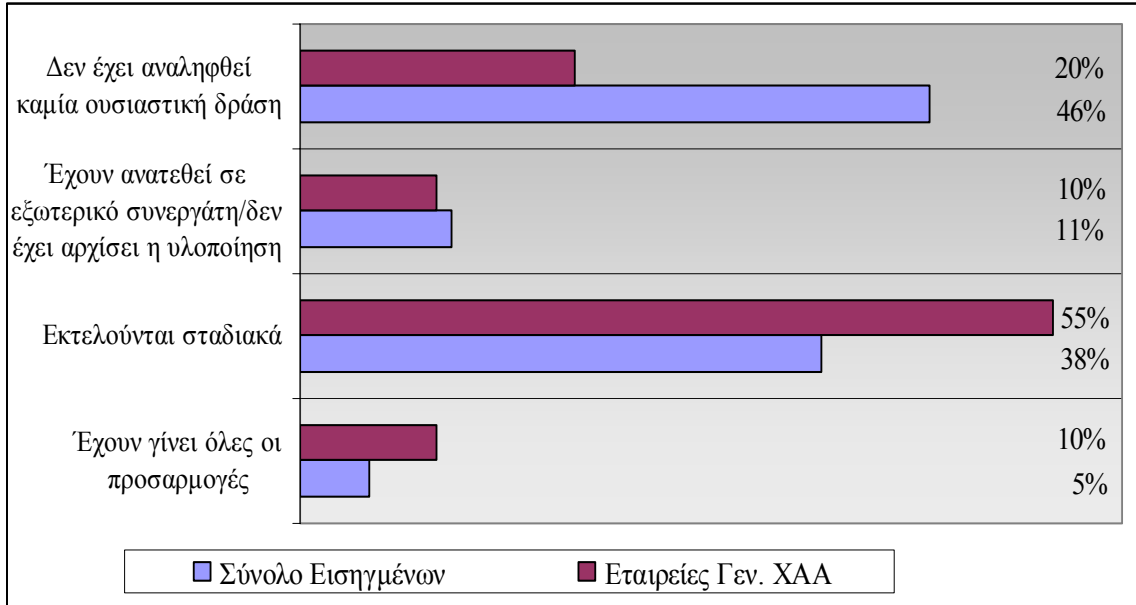
**Γράφημα 8.** Πλάνο Μετάβασης στις Νέες Λογιστικές Αρχές



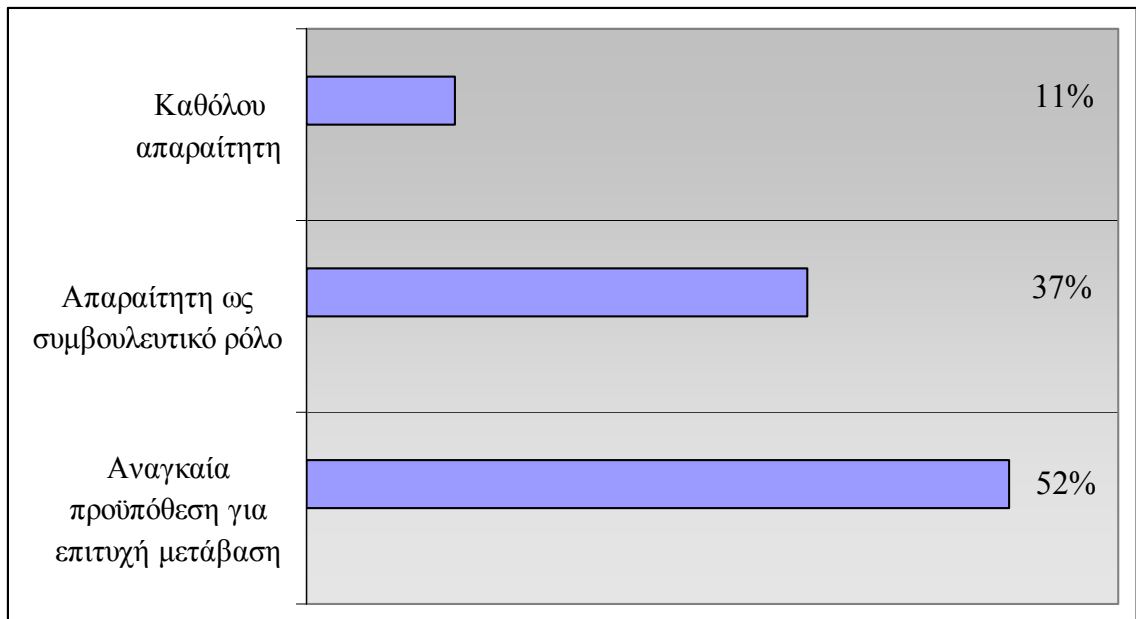
**Γράφημα 9.** Επίπεδο Εμπειρίας Στελεχών στη Σύνταξη Οικονομικών Καταστάσεων με Βάση τα I.F.R.S./Εταιρίες Επιμέρους Δεικτών Χ.Α.Α.



**Γράφημα 10.** Προσαρμογές των Πληροφοριακών Συστημάτων/Εταιρίες Γενικού Δείκτη Χ.Α.Α.



**Γράφημα 11.** Σύσταση ενός Κεντρικού Οργάνου που θα Αναλάβει τον Συντονισμό και τον Έλεγχο της Μετάβασης



**Νομισματικές Ισοτιμίες**

Τα νομίσματα των χωρών εντός ζώνης του ευρώ και η κλειδωμένη ισοτιμία τους έχουν ως εξής:

<b>1ευρώ /DEM</b>	1,95583	Γερμανικό Μάρκο
<b>/FRF</b>	6,55957	Γαλλικό Φράγκο
<b>/IEP</b>	0,787564	Ιρλανδικές Λίρες
<b>/BEF</b>	40,3399	Φράγκα Βελγίου – Λουξεμβούργου
<b>/NLG</b>	2,20371	Ολλανδικά Φιορίνια
<b>/ITL</b>	1936,27	Ιταλικές Λιρέτες
<b>/ATS</b>	13,7603	Αυστριακά Σελίνια
<b>/FIM</b>	5,94573	Φιλανδικά Μάρκα
<b>/ESP</b>	166,386	Ισπανικές Πεσέτες
<b>/PTE</b>	200,482	Πορτογαλικά Εσκούδος
<b>/ΔΡΧ</b>	340,75	Ελληνική Δραχμή