

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΩΣ

**ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ
ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΔΛΠ 19: ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Διπλωματική Εργασία

Τριανταφυλλιά Β. Καρασούλα

Πτυχιούχος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

Πανεπιστημίου Πειραιώς

ΠΕΙΡΑΙΑΣ 2004

Στους γονείς μου Βασίλη και Μαρία,
στον αδερφό μου Χρήστο
και στον πολυαγαπημένο μου
παππού Χρήστο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΔΛΠ 19: ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Τριανταφυλλιά Β. Καρασούλα

Σημαντικοί Όροι: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, εννοιολογικό πλαίσιο, παροχές σε εργαζόμενους, βραχύχρονες παροχές, παροχές μετά την απασχόληση, προγράμματα καθορισμένων εισφορών, προγράμματα καθορισμένων παροχών, άλλες μακρόχρονες παροχές, παροχές λήξης εργασιακής σχέσης, παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία εξετάζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και ειδικότερα το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 19 «Παροχές σε εργαζόμενους». Αντικειμενικός σκοπός της εργασίας αυτής είναι η προσέγγιση των ΔΛΠ σε θεσμό, ο εντοπισμός των βασικών διαφορών που θα προκύψουν με την πρώτη εφαρμογή τους και τελικά η ενδεδειγμένη εξέταση του ΔΛΠ 19 «Παροχές σε εργαζόμενους». Αρχικά, παρουσιάζεται η πορεία διαμόρφωσης των ΔΛΠ, η οποία επίσης ξεκίνησε με την ίδρυση της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις 29/06/1973 και συνεχίστηκε μέσα από μια διαδικασία ευρύτατης συμμετοχής, μέγιστης αποδοχής και διαφάνειας. Στη συνέχεια, καταγράφονται οι κυριότερες διαφορές που ανακύπτουν μεταξύ των ΔΛΠ και αυτών που ονομάζουμε Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ), δηλαδή όσων ισχυαν και ισχύουν με βάση την ελληνική νομοθεσία έως σήμερα. Σε μια προσπάθεια κατηγοριοποίησης, οι διαφορές αυτές έγκειται στον τρόπο θεσμοθέτησης των προτύπων, την έκταση των πληροφοριών, το είδος και τον αριθμό των συντασσόμενων γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, την έλλειψη συγκεκριμένων κανόνων στα ΕΛΠ για θέματα που ρυθμίζονται από τα ΔΛΠ, καθώς και στη λογιστική μεταχείριση ορισμένων γεγονότων, στοιχείων, θεμάτων και περιπτώσεων. Ένα από τα σημαντικότερα πεδία της Λογιστικής είναι η εννοιολογική θεμελίωσή της, καθώς και η οριοθέτηση των εννοιών και των αρχών της. Με τον τρόπο αυτό, μειώνεται ο υποκειμενισμός και οι περιοχές που απαιτούν προσωπική άποψη και κρίση, ενώ οι μετρήσεις και οι εκτιμήσεις των οικονομικών καταστάσεων γίνονται πιο αντικειμενικές. Για το λόγο αυτό, κρίθηκε σκόπιμη και ταυτόχρονα απαραίτητη η εξέταση του εννοιολογικού πλαισίου κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, το οποίο παρουσιάζεται μέσα από τα ΔΛΠ, με την αντίστοιχη

παρουσίαση των όσων ισχύουν έως σήμερα. Τέλος, εξετάζεται το ΔΛΠ 19 «Παροχές σε εργαζόμενους» τόσο μέσα από μια θεωρητική προσέγγιση όσο και πρακτικά μέσα από παραδείγματα, προκειμένου να αποσαφηνιστεί όσο το δυνατόν περισσότερο το περιεχόμενό του. Πρόκειται για ένα πεδίο πρωτόγνωρο, στο οποίο τα δεδομένα θα αλλάξουν καθοριστικά με την έναρξη εφαρμογής των ΔΛΠ, για αυτό και η μελέτη του συγκεκριμένου προτύπου παρουσιάζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

	Σελίδα
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	I
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ	II
ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ	III
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	
1.1. Εισαγωγή.....	4
1.2. Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	6
1.3. Αντικειμενικοί σκοποί και μεθοδολογία της Επιτροπής ΔΛΠ.....	7
1.4. Οργανωτική Δομή του Συμβουλίου ΔΛΠ.....	9
1.5. Διαδικασία έκδοσης των ΔΛΠ.....	13
1.6. Στάδια Εξέλιξης της διαδικασίας διαμόρφωσης των ΔΛΠ.....	15
1.7. Η Αποδοχή των ΔΛΠ.....	19
1.8. Ο δρόμος από εδώ και στο εξής.....	22
1.9. Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα.....	25
Βιβλιογραφία Κεφαλαίου.....	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	
2.1. Εισαγωγή.....	30
2.2. Κατηγορίες διαφορών.....	31

2.2.1. Διαφορές στον τρόπο θεσμοθέτησης των Προτύπων.....	32
2.2.2. Διαφορές στην έκταση των πληροφοριών, το είδος και τον αριθμό των συντασσόμενων γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων.....	33
2.2.3. Διαφορές από έλλειψη συγκεκριμένων κανόνων στα ΕΛΠ που να καλύπτουν θέματα για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένες ρυθμίσεις στα ΔΛΠ.....	38
2.2.4. Διαφορές στη λογιστική μεταχείριση ορισμένων γεγονότων, στοιχείων, θεμάτων και περιπτώσεων.....	39
2.3. Εννοιολογικό Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων.....	43
2.3.1. Εννοιολογικό Πλαίσιο με βάση τα ΔΛΠ.....	43
2.3.2. Εννοιολογικό Πλαίσιο με βάση τα ΕΛΠ.....	51
Βιβλιογραφία Κεφαλαίου.....	60

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ»

3.1. Εισαγωγή.....	62
3.2. Σκοπός και Πεδίο Εφαρμογής.....	63
3.3. Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους.....	65
3.3.1. Ημερομίσθια, μισθοί, εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων.....	66
3.3.2. Βραχύχρονες αποζημιωνόμενες απουσίες.....	66
3.3.3. Προγράμματα διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών.....	68
3.3.4. Γνωστοποιήσεις.....	69
3.4. Παροχές μετά την απασχόληση.....	69

3.4.1.	Προγράμματα Πολλών Εργοδοτών.....	72
3.4.2.	Κρατικά Προγράμματα.....	73
3.4.3.	Ασφαλισμένες Παροχές.....	73
3.5.	Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών.....	74
3.6.	Προγράμματα Καθορισμένων Παροχών.....	76
3.6.1.	Χρήσιμοι Ορισμοί.....	79
3.6.2.	Καταχώρηση στον Ισολογισμό.....	81
3.6.3.	Καταχώρηση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.....	83
3.6.4.	Καταχώρηση και Αποτίμηση: Παρούσα Αξία Υποχρεώσεων Καθορισμένης Παροχής και Κόστος Τρέχουσας Υπηρεσίας....	84
3.6.4.1.	Μέθοδος Αναλογιστικής Αποτίμησης.....	85
3.6.4.2.	Κατανομή Παροχής σε Περιόδους Υπηρεσίας....	88
3.6.4.3.	Αναλογιστικές Παραδοχές.....	92
3.6.4.4.	Κόστος Προϋπηρεσίας.....	97
3.6.5.	Περιουσιακά Στοιχεία του Προγράμματος: Καταχώρηση και Αποτίμηση.....	99
3.6.6.	Περικοπές και Διακανονισμοί.....	103
3.6.7.	Γνωστοποιήσεις.....	106
3.6.8.	Γενικά Παραδείγματα.....	109
3.7.	Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους.....	117
3.7.1.	Καταχώρηση και Αποτίμηση.....	118
3.7.2.	Γνωστοποιήσεις.....	119
3.8.	Παροχές λήξης εργασιακής σχέσης.....	119
3.8.1.	Καταχώρηση και Αποτίμηση.....	120
3.8.2.	Γνωστοποιήσεις.....	121

3.9. Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.....	122
3.9.1. Καταχώρηση και Αποτίμηση.....	123
3.9.2. Γνωστοποιήσεις.....	123
Βιβλιογραφία Κεφαλαίου.....	125
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΣΚΕΨΕΙΣ.....	127
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	135
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1: ΔΛΠ σε ισχύ 31/03/2004.....	135
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2: Διερμηνείες σε ισχύ 31/03/2004.....	138

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Επιθυμώ να εκφράσω τις θερμότερες ευχαριστίες μου στον Καθηγητή του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Πειραιώς, κύριο Χρήστο Καζαντζή, για την πολύτιμη βοήθειά του σε όλη τη διάρκεια εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

II

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

Σελίδα

ΠΙΝΑΚΑΣ 1	Οικονομικές Καταστάσεις Γενικού Σκοπού.....	34
ΠΙΝΑΚΑΣ 2	Γνωστοποιήσεις που θεσμοθετούνται με τα ΔΛΠ, χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη πρόβλεψη από τα ΕΛΠ.....	36
ΠΙΝΑΚΑΣ 3	Διαφορές από Έλλειψη Ρυθμίσεων στα ΕΛΠ.....	39
ΠΙΝΑΚΑΣ 4	Υπολογισμός Παρούσας Αξίας.....	87
ΠΙΝΑΚΑΣ 5	Τελική Υποχρέωση επιχείρησης από καταβολή εφάπαξ ποσού κατά τον τερματισμό των υπηρεσιών των εργαζομένων.....	88
ΠΙΝΑΚΑΣ 6	Αποτέλεσμα Περικοπής.....	106
ΠΙΝΑΚΑΣ 7	Παράδειγμα 2: Δεδομένα.....	112
ΠΙΝΑΚΑΣ 8	Παράδειγμα 2: Αναλογιστικά κέρδη / ζημιές από υποχρέωση.....	113
ΠΙΝΑΚΑΣ 9	Παράδειγμα 2: Αναλογιστικά κέρδη / ζημιές από περιουσιακά στοιχεία προγράμματος.....	114
ΠΙΝΑΚΑΣ 10	Παράδειγμα 2: Τελικά Αναλογιστικά κέρδη / ζημιές.....	114
ΠΙΝΑΚΑΣ 11	Παράδειγμα 2: Υπολογισμός Περιθωρίου.....	115
ΠΙΝΑΚΑΣ 12	Παράδειγμα 2: Υπολογισμός Αναλογιστικής Διαφοράς που αναγνωρίζεται.....	115
ΠΙΝΑΚΑΣ 13	Παράδειγμα 2: Αναγνώριση στον Ισολογισμό ως Υποχρέωση.....	116
ΠΙΝΑΚΑΣ 14	Παράδειγμα 2: Αναγνώριση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων ως Έξοδο.....	116

III

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ

Σελίδα

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 1	Νέα Οργανωτική Δομή Συμβουλίου ΔΛΠ.....	9
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 2	Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης Οικονομικών Καταστάσεων.....	45
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 3	Θεμελιώδεις Παραδοχές και Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ.....	50
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 4	Θεμελιώδεις Παραδοχές και Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων με βάση τα ΕΛΠ.....	59
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 5	Παροχές μετά την απασχόληση.....	71
ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ 6	Στάδια Λογιστικού Χειρισμού Προγραμμάτων Καθορισμένων Παροχών.....	78

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η αποδοχή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας και τα υπόλοιπα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) αποτελεί ορόσημο για τις εξελίξεις της Λογιστικής τόσο στον Ευρωπαϊκό χώρο, όσο και παγκόσμια. Και αυτό, γιατί τα περισσότερα κράτη εγκαταλείπουν διαφορετικές λογιστικές παραδόσεις, αρχές, κανόνες και πρακτικές, προκειμένου να προσχωρήσουν σε ένα διαρκώς διογκωμένο κίνημα εναρμόνισης και παγκοσμιοποίησης των προτύπων και της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής, το οποίο συνεπάγεται σημαντικά οφέλη για όλους.

Η εξέλιξη της λογιστικής σε κάθε χώρα έγινε με ανάπτυξη διαφορετικών λογιστικών πρακτικών, που καθορίζονται από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα κάθε κράτους. Όπως τα οικονομικά συστήματα και οι εμπορικές συνθήκες διαφέρουν από χώρα σε χώρα, έτσι διαφέρουν και τα λογιστικά μοντέλα και οι μέθοδοι. Παράγοντες που επηρέασαν αυτές τις διαφοροποιήσεις της λογιστικής ανάμεσα στις χώρες ήταν μεταξύ άλλων:

- Ο βαθμός συγκέντρωσης κάθε οικονομίας, εκτεινόμενος από τον απόλυτο κρατικό έλεγχο στην πλήρη ελευθερία της αγοράς.
- Η φύση των οικονομικών δραστηριοτήτων, από τις απλές γεωργικές κοινωνίες στις πιο σύνθετες και πολύπλοκες επιχειρησιακές δραστηριότητες.
- Το επίπεδο της οικονομικής ανάπτυξης, από τις αναδυόμενες οικονομίες έως τις υπερώριμες μεταβιομηχανικές οικονομίες.

- Ο ρυθμός της οικονομικής ανάπτυξης, από τη στασιμότητα έως τους εκρηκτικούς ρυθμούς ανάπτυξης.
- Η ανομοιομορφία των νομικών συστημάτων.

Ανεξάρτητα όμως από το οικονομικό και νομικό σύστημα κάθε χώρας, τα εθνικά λογιστικά της πρότυπα αναπτύχθηκαν από Κυβερνήσεις ή κρατικούς φορείς, από επαγγελματικούς φορείς ή από συνδυασμό αυτών. Στο ένα άκρο βρίσκονται οι χώρες (όπως Ηνωμένο Βασίλειο, ΗΠΑ κ.α.) στις οποίες τα Λογιστικά Πρότυπα σε πολύ μεγάλο βαθμό αναπτύσσονται από τους επαγγελματικά απασχολούμενους με τη Λογιστική. Το φορολογικό πλαίσιο είναι κάτι ξεχωριστό και σε καμία περίπτωση δεν καθοδηγεί τη λογιστική πρακτική. Τα τελευταία είκοσι πέντε χρόνια το Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FASB: Financial Accounting Standards Board) των ΗΠΑ αποτελεί τον κύριο φορέα θέσπισης λογιστικών προτύπων, με το Αμερικάνικο Ινστιτούτο Δημόσιων Ορκωτών Λογιστών (AICPA) να παίζει μικρότερο ρόλο.

Στο άλλο άκρο θέσπισης λογιστικών προτύπων βρίσκονται οι χώρες (όπως Γαλλία, Γερμανία, Ελλάδα κ.α.) στις οποίες τα Λογιστικά πρότυπα θεσμοθετούνται κυρίως με Νόμους και Κυβερνητικά Διατάγματα.

Καθώς λοιπόν οι διαφορετικές εθνικές παραδόσεις και εμπειρίες οδήγησαν στην ανάπτυξη διαφορετικών θεσμικών μοντέλων λογιστικής, ισχυρές πιέσεις άρχισαν να ασκούνται προς την κατεύθυνση μιας διεθνούς εναρμόνισης των λογιστικών και ελεγκτικών πρακτικών και προτύπων. Η δραματική ανάπτυξη

των πολυεθνικών επιχειρήσεων και η ανάδειξή τους σε δεσπόζουσες μορφές επιχειρησιακής δράσης σε πολλά κράτη ή κλάδους μιας οικονομίας δημιούργησε τις πρώτες προκλήσεις για τη λογιστική κοινότητα και έκανε επιτακτική την ανάγκη για ανάπτυξη λογιστικής ομοιομορφίας. Η παγκοσμιοποίηση των αγορών και ιδιαίτερα η παγκοσμιοποίηση των κεφαλαιαγορών οδήγησαν στην ανάγκη εναρμόνισης των αρχών και κανόνων κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων. Οι τεράστιες αγορές χρήματος και κεφαλαίου έχουν ανάγκη σήμερα από μια κοινή λογιστική «γλώσσα» επικοινωνίας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, η οποία θα εξασφαλίζει εμπιστοσύνη στους επενδυτές και αξιοπιστία. Χωρίς μια τέτοια κοινή και γενικής αποδοχής επιχειρησιακή διάλεκτο, οι αγορές δεν μπορεί να είναι αποδοτικές και οι επιχειρήσεις δεν μπορούν να αξιοποιήσουν αποδοτικά τις παγκόσμιες πηγές χρήματος. Η προσπάθεια της Επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κινείται προς αυτή την ορθή κατεύθυνση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 Εισαγωγή

Με τον όρο «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» (ΔΛΠ) νοείται ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων, Μεθόδων και Διαδικασιών, γενικά αποδεκτών, η ανάπτυξη, καθιέρωση και εφαρμογή των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και – συνεπώς - σε ακριβή, αληθή, ομοιόμορφη και απαλλαγμένη προκαταλήψεων πληροφόρηση των χρηστών τους. Το σύνολο των εν λόγω κανόνων ενσωματώνει την παγκόσμια εμπειρία και γνώση, στην προσπάθεια προσέγγισης της πραγματικής οικονομικής θέσης και απόδοσης μιας οικονομικής μονάδας και την εν συνεχεία απεικόνιση αυτών στις οικονομικές καταστάσεις, με τρόπο που αποδίδει την ουσία των πραγμάτων, είναι κατανοητός και παρέχει συγκρισιμότητα σε σχέση με τις προηγούμενες περιόδους. Ο όρος Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα χρησιμοποιείται για τα πρότυπα που θεσμοθετεί η Επιτροπή (σημερινό Συμβούλιο) Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB: International Accounting Standard Board) μέσα από μια διαδικασία ευρύτατης συμμετοχής, μέγιστης αποδοχής και διαφάνειας.

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ), με τον Κανονισμό 1606/2002 που εξέδωσαν, καθιστούν πλέον υποχρεωτική την εφαρμογή των ΔΛΠ, για τα οικονομικά έτη που αρχίζουν μετά την

01.01.2005, για τη σύνταξη των ενοποιημένων λογαριασμών των ευρωπαϊκών επιχειρήσεων που οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά κράτους μέλους. Με άλλα λόγια, οι επιχειρήσεις των κρατών μελών της ΕΕ που επιθυμούν να εισάγουν μετοχές τους σε Χρηματιστήριά της, δε θα έχουν πλέον τη δυνατότητα επιλογής κατάρτισης των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεών τους σύμφωνα είτε με τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ), είτε με τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα, αλλά υποχρεωτικά θα εφαρμόζουν μόνο τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα καθιερώνεται με το Ν. 2992/20.03.2002 «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας». Σύμφωνα με το άρθρο 1 του νόμου αυτού, τα ΔΛΠ εφαρμόζονται: υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανώνυμης Εταιρίας και επιλέγουν τους τακτικούς κατά νόμο ελεγκτές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών (ΣΟΕΛ), για τις ετήσιες και περιοδικές οικονομικές τους καταστάσεις που καταρτίζονται μετά τις 31.12.2002. Με νεώτερη νομοθετική παρέμβαση, Ν. 3229/2004 καθορίστηκε η 01.01 2005, ως η ημερομηνία εφαρμογής των ΔΛΠ στην Ελλάδα.

1.2 Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB: International Accounting Standards Board) είναι ο φορέας ανάπτυξης και έκδοσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Ιδρύθηκε στις 29/6/1973 ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας των επαγγελματικών λογιστικών σωμάτων 10 χωρών (Αυστραλία, Καναδάς, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο, Ιρλανδία και ΗΠΑ). Από τον Απρίλιο του 2001 η IASC μετονομάστηκε σε IASB (International Accounting Standards Board) και περιλαμβάνει εκπροσώπους από 91 χώρες.

Από το 1983 μέχρι το Δεκέμβριο του 2000 τα μέλη της IASC αποτελούνταν από επαγγελματικές ενώσεις τα οποία ήταν μέλη της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC: International Federation of Accountants). Η Ομοσπονδία αυτή μέχρι τον Ιανουάριο του 2000 είχε ως μέλη της 143 επαγγελματικές ενώσεις από 104 χώρες, αντιπροσωπεύοντας πάνω από 2 εκατομμύρια λογιστές. Η σχέση των δύο Οργανώσεων καθορίζεται από ένα πλαίσιο αμοιβαίων δεσμεύσεων και συμφωνιών. Η Ομοσπονδία (IFAC) αναγνωρίζει ότι το Συμβούλιο (IASB) έχει πλήρη και απόλυτη αυτονομία και εξουσία να αναπτύσσει και να εκδίδει ΔΛΠ.

Η Επιτροπή έχει κάνει γνωστή την επίσημη στρατηγική της επιλογή σύμφωνα με την οποία τα δημοσιευόμενα από αυτήν Πρότυπα θα παρέχουν γενικές κατευθύνσεις λογιστικής συμπεριφοράς. Η Επιτροπή δεν προτίθεται να

ακολουθήσει τη στρατηγική του FASB και να εκδώσει λεπτομερή Πρότυπα για τη ρύθμιση εξειδικευμένων θεμάτων της δράσης των επιχειρήσεων. Σε υλοποίηση της στρατηγικής αυτής η Επιτροπή των ΔΛΠ έχει εκδώσει μέχρι σήμερα 41 ΔΛΠ, Διερμηνείες και 1 Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικών Αναφορών. Τα Παραρτήματα 1 και 2 παρουσιάζουν τα εκδοθέντα από την Επιτροπή ΔΛΠ και τις μέχρι σήμερα εκδοθείσες Διερμηνείες αντίστοιχα. Τα Πρότυπα έχουν αρίθμηση από το ΔΛΠ 1 έως το ΔΛΠ 41. Σήμερα βρίσκονται σε ισχύ 34 Πρότυπα γιατί τα 7 υπερκαλύφθηκαν από μετέπειτα ανακοινώσεις (συγκεκριμένα τα ΔΛΠ 3, 4, 5, 6, 9, 13 και 25). Το FASB αντίθετα έχει εκδώσει 143 Λογιστικά Πρότυπα, 31 Γνωμοδοτήσεις και αρκετά Δελτία Λογιστικής Έρευνας, Διερμηνείες και Τεχνικά Δελτία.

1.3 Αντικειμενικοί σκοποί και μεθοδολογία της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Οι αντικειμενικοί σκοποί της Επιτροπής, όπως αυτοί διατυπώθηκαν στο αρχικό της καταστατικό, που εγκρίθηκε το 1992, ήταν δύο:

1. Να δημιουργεί και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα, με βάση τα οποία θα συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους.
2. Να εργάζεται γενικότερα, για τη βελτίωση και εναρμόνιση των κανονισμών, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Η νέα οργανωτική δομή της IASC, η οποία εγκρίθηκε από τα μέλη της στη διάσκεψη του Εδιμβούργου στη Σκωτία στις 24 Μαΐου 2000, διεύρυνε τους αντικειμενικούς σκοπούς της στους ακόλουθους:

- ü Να δημιουργεί υψηλής ποιότητας, κατανόησης και εφαρμογής Παγκόσμια Λογιστικά Πρότυπα, τα οποία απαιτούν υψηλή ποιότητα, διαφάνεια και δυνατότητα σύγκρισης πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις και σε άλλες οικονομικές εκθέσεις, έτσι ώστε να βοηθούν τους συμμετέχοντες στις παγκόσμιες αγορές κεφαλαίων και τους υπόλοιπους χρήστες στη λήψη ορθών οικονομικών αποφάσεων.
- ü Να προωθεί τη χρήση και την αυστηρή εφαρμογή αυτών των προτύπων και
- ü Να επιφέρει σύγκλιση των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων και των ΔΛΠ, για υψηλής ποιότητας λύσεις.

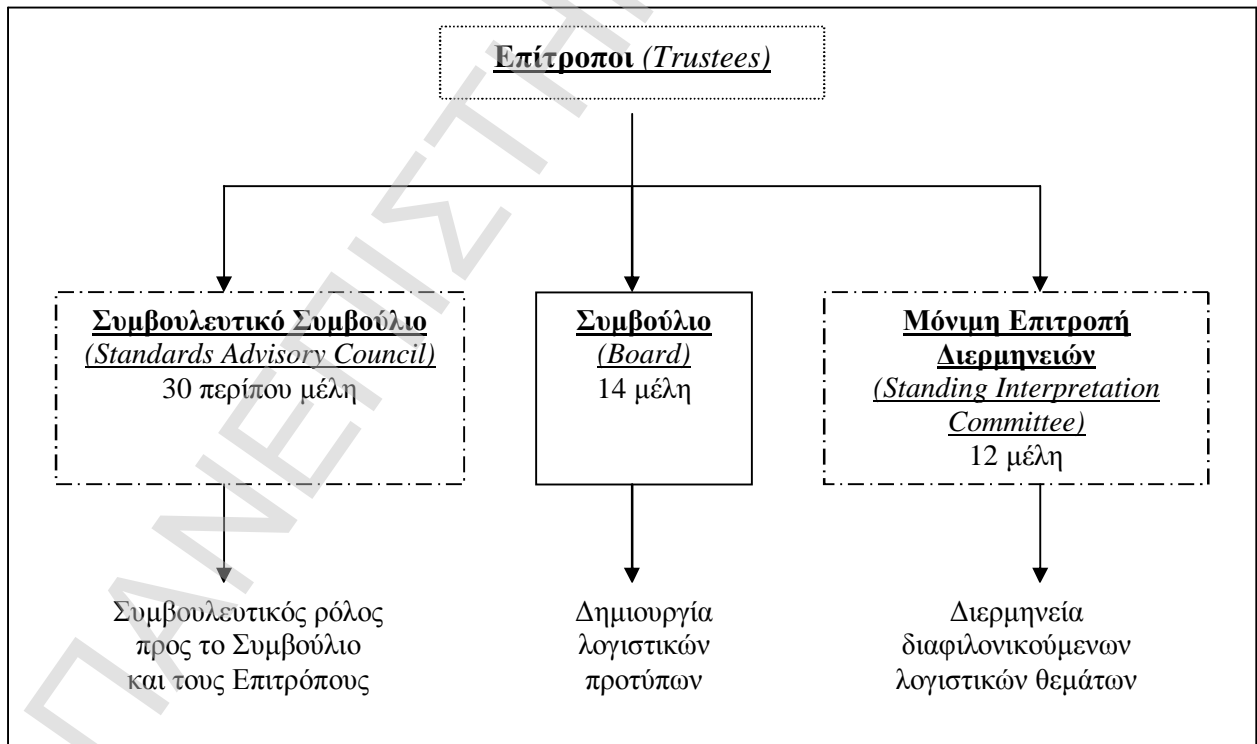
Η Επιτροπή αναγνωρίζοντας ότι υπήρχαν και υπάρχουν διαφορετικές λογιστικές αρχές για το ίδιο θέμα σε διαφορετικές χώρες και αρκετά λογιστικά θέματα που δεν έχουν ακόμα διευθετηθεί, ακολούθησε μια πολύπλευρη προσέγγιση για να μπορέσει να εξυπηρετήσει όσο το δυνατόν μεγαλύτερο κοινό. Έτσι, για να μπορέσει να ενώσει τόσες διαφορετικές προσεγγίσεις προσπάθησε να ορίσει ευρύτερες αρχές και να αποφύγει υπερβολικές λεπτομέρειες. Το αποτέλεσμα είναι τα ΔΛΠ να φαίνονται πρωτοποριακά σε κάποιες χώρες (ιδίως σε χώρες χωρίς τα δικά τους Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα) αλλά και απλά στοιχειώδη σε άλλες (ιδιαίτερα στις ΗΠΑ), οι οποίες έχουν πλήρως δημιουργήσει εθνικά συστήματα γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών.

1.4 Οργανωτική Δομή του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Στις 24 Μαΐου 2000 εγκρίθηκε το νέο καταστατικό και η νέα οργανωτική δομή του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που αποτελείται από:

- α. Τους Επιτρόπους (Trustees)
- β. Το Συμβούλιο (Board)
- γ. Το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (SAC: Standards Advisory Council)
- δ. Τη Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (SIC: Standing Interpretation Committee).

Η σχηματική μορφή της νέας οργανωτικής δομής του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η εξής:



Διάγραμμα 1: Νέα οργανωτική δομή Συμβουλίου ΔΛΠ

Οι **Επίτροποι** παίζουν πρωταγωνιστικό ρόλο στην προεδρεία της IASC. Με σκοπό να υπάρχει ευρεία διεθνή εκπροσώπηση, η σύνθεση των Επιτρόπων πρέπει να περιλαμβάνει εκπροσώπους από τις παγκόσμιες αγορές κεφαλαίων, με διαφορετική γεωγραφική καταγωγή και επαγγελματική προέλευση. Έτσι, όπως ορίζεται από την καινούργια δομή η ταξινόμηση είναι η ακόλουθη:

- ✓ 6 Επίτροποι ορίζονται από τη Βόρεια Αμερική.
- ✓ 6 Επίτροποι ορίζονται από την Ευρώπη.
- ✓ 4 Επίτροποι ορίζονται από την Ασία και την ευρύτερη περιοχή του Ειρηνικού Ωκεανού και
- ✓ 3 Επίτροποι ορίζονται από οποιαδήποτε άλλη περιοχή, με την προϋπόθεση να διασφαλίζεται συνολικά γεωγραφική ισορροπία.

Πέντε από τους 19 Επιτρόπους ανακηρύσσονται από τη Διεθνή Ομοσπονδία Λογιστών (IFAC). Δύο από αυτούς τους πέντε πρέπει να είναι κύριοι συνεργάτες ή διοικητικά στελέχη από σημαντικές διεθνής λογιστικές εταιρίες. Οι υπόλοιποι τρεις επιλέγονται μέσα από συνεργασία με διεθνής οργανισμούς δημιουργών, χρηστών και ακαδημαϊκών, με σκοπό την επιλογή ενός Επιτρόπου από κάθε μία κατηγορία. Οι Επίτροποι συνήθως εκλέγονται για μια περίοδο τριών χρόνων. Οι αρμοδιότητες των Επιτρόπων είναι:

- § να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου
- § να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου
- § να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό και
- § να τροποποιούν το καταστατικό.

Όσον αφορά στο **Συμβούλιο**, τα μέλη του εκλέγονται από τους Επιτρόπους και είναι 14, εκ των οποίων 12 πλήρης απασχόλησης και 2 μερικής. Παρόλο που η επιλογή των μελών δε βασίζεται σε γεωγραφική εκπροσώπηση οι Επίτροποι δεν επιτρέπουν σε κάποια συγκεκριμένη γεωγραφική περιοχή να επικρατήσει. Το καταστατικό παρέχει λεπτομερείς οδηγίες αναφορικά με τα κριτήρια που χρειάζονται για να γίνει κάποιος μέλος του Συμβουλίου. Έτσι, υπάρχουν οχτώ κριτήρια:

1. Αποδεδειγμένη τεχνική ικανότητα και γνώση των προτύπων.
2. Ικανότητα για ανάλυση.
3. Ικανότητες επικοινωνίας.
4. Κριτική ικανότητα λήψης αποφάσεων.
5. Επίγνωση του παγκόσμιου οικονομικού περιβάλλοντος.
6. Ικανότητα να σέβεται τις απόψεις άλλων μελών.
7. Αποδεδειγμένη αξιοπιστία, τιμιότητα και πειθαρχία.
8. Δέσμευση υποστήριξης της αποστολής της IASC και του δημοσίου συμφέροντος.

Για να επιτευχθεί μια σχετική ισορροπία στα μέλη του Συμβουλίου, στο καταστατικό αναφέρονται τα ακόλουθα:

- Το λιγότερο πέντε μέλη πρέπει να έχουν εμπειρία σαν ορκωτοί ελεγκτές.
- Το λιγότερο πέντε μέλη πρέπει να έχουν εμπειρία σε χρήστες χρηματοοικονομικών καταστάσεων και
- Το λιγότερο ένα μέλος πρέπει να προέρχεται από τον ακαδημαϊκό χώρο.

Τα μέλη του Συμβουλίου εκλέγονται για μία περίοδο πέντε χρόνων και οι Επίτροποι εκλέγουν ένα από τα 12 μέλη πλήρους απασχόλησης σαν Πρόεδρο του Συμβουλίου. Κάθε μέλος του Συμβουλίου έχει μία ψήφο. Για να δημοσιευτεί μία Διερμηνεία ή ένα ΔΛΠ απαιτείται η έγκριση των 8 από τα 14 μέλη. Για άλλες αποφάσεις απαιτείται η απλή πλειοψηφία των παρευρισκομένων, οι οποίοι όμως πρέπει να είναι τουλάχιστον το 60% των μελών του Συμβουλίου. Το Συμβούλιο έχει ευθύνη για όλα τα τεχνικά ζητήματα και πρέπει να διατηρεί απόλυτη εχεμύθεια για αυτά.

Ένα από τα πρώτα αντικείμενα εργασίας του Συμβουλίου ήταν η υιοθέτηση των ήδη υπαρχόντων ΔΛΠ, όπως αυτά είχαν διακηρυχθεί από την IASC. Έτσι, το IASB δήλωσε ότι:

«Όλα τα Πρότυπα και οι Διερμηνείες που εκδόθηκαν κάτω από τις προηγούμενες δομές συνεχίζουν να είναι εφαρμόσιμα μέχρι αυτά να τροποποιηθούν ή να αποσυρθούν. Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) μπορεί να τροποποιήσει ή να αποσύρει ΔΛΠ ή Διερμηνείες της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών, τα οποία εκδόθηκαν κάτω από τις προηγούμενες δομές της IASC, καθώς και να εκδώσει καινούργια Πρότυπα και Διερμηνείες».

Από εδώ και στο εξής τα πρότυπα που θα εκδίδονται από το IASB δε θα λέγονται ΔΛΠ (IAS: International Accounting Standards), αλλά **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικών Αναφορών (ΔΠΧΑ – IFRS: International Financial Reporting Standards)**.

Η **Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών** (SIC: Standing Interpretation Committee) έχει την ευθύνη θεμάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΛΠ στα Πλαίσια του Εννοιολογικού Πλαισίου του IASC. Αποτελείται από 12 μέλη τα οποία εκλέγονται από τους Επιτρόπους για μία περίοδο τριών χρόνων. Κάθε μέλος έχει μία ψήφο. Η έγκριση του Σχεδίου των τελικών Διερμηνειών απαιτεί ο αριθμός των μελών που θα ψηφίσουν εναντίον να μην υπερβαίνει τα τρία μέλη.

Το **Συμβουλευτικό Συμβούλιο** (SAC: Standards Advisory Council) παρέχει τη δυνατότητα διακίνησης ιδεών από οργανισμούς και άτομα που ενδιαφέρονται, με πρωταρχικό σκοπό την παροχή συμβουλών προς το Συμβούλιο για τεχνικά θέματα. Τα μέλη του εκλέγονται από τους Επιτρόπους για μία περίοδο τριών χρόνων. Το Συμβουλευτικό Συμβούλιο πραγματοποιεί τρεις διασκέψεις τον χρόνο, οι οποίες είναι ανοιχτές στο κοινό.

1.5 Διαδικασία έκδοσης των ΔΛΠ

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

Όταν κάποιο σημαντικό θέμα επιλεγθεί προς μελέτη από το Συμβούλιο της IASC ορίζεται μία επιτροπή, στην οποία προεδρεύει ένα μέλος του

Συμβουλίου και συμμετέχουν εκπρόσωποι Λογιστικών Σωμάτων ή άλλων οργανισμών σχετικών με τη διαδικασία καθορισμού προτύπων, για να εξετάσει το θέμα. Η επιτροπή αυτή συντάσσει ένα σύντομο ενημερωτικό σημείωμα για το Συμβούλιο. Το περιληπτικό αυτό σημείωμα συνήθως αποτελεί μία σύνοψη των διαφόρων προσεγγίσεων που βρέθηκαν παγκόσμια για την αντιμετώπιση του συγκεκριμένου θέματος. Αποτέλεσμα αυτής της εργασίας είναι η έκδοση σχεδίων κατά θέμα.

Στη συνέχεια, τα σχέδια αυτά υποβάλλονται στο Συμβούλιο προς έγκριση και εφόσον εγκριθούν από τα 2/3 αυτού διαβιβάζονται στους ενδιαφερομένους για μελέτη και σχόλια, για μία περίοδο από έναν έως τρεις μήνες. Οι ενδιαφερόμενοι είναι τα λογιστικά σώματα, οι κυβερνήσεις, οι χρηματιστηριακές αρχές κ.λπ. Τα σχόλια των ανωτέρω ενδιαφερομένων λαμβάνονται υπόψη από το Συμβούλιο της IASC και γίνονται οι κατάλληλες επεμβάσεις όπου χρειάζεται, στο αρχικό σχέδιο. Έπειτα το νέο σχέδιο λαμβάνει τη μορφή Λογιστικού Προτύπου, εάν εγκριθεί από τα 3/4 του Συμβουλίου.

Τα ΔΛΠ δημοσιεύονται στην Αγγλική γλώσσα και μπορούν να μεταφράζονται στις εθνικές γλώσσες από τα ενδιαφερόμενα Λογιστικά Σώματα με την έγκριση της IASC. Πρέπει να σημειωθεί ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ στη χώρα μας δεν επιφέρει την κατάργηση του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ) και τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το Ν. 2190/1920 και την κείμενη φορολογική νομοθεσία. Ωστόσο, η επιτυχία της IASC έγκειται στο να πείσει όλο και περισσότερα διαφορετικά ενδιαφερόμενα

μέρη στην υιοθέτησή τους. Τα μέλη της IASC πιστεύουν ότι σταδιακά θα αναγνωριστεί η τεράστια χρησιμότητα των ΔΛΠ. Σημειώνεται ότι σημαντικό βήμα ήταν η υιοθέτησή τους από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

1.6 Στάδια Εξέλιξης της διαδικασίας διαμόρφωσης των ΔΛΠ

Για την καλύτερη κατανόηση, ερμηνεία και αποτελεσματική αξιοποίηση των ΔΛΠ κρίνεται απαραίτητη μια συνοπτική παρουσίαση των βασικών φάσεων εξέλιξης του έργου της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Η γνώση έστω και συνοπτικά των δραστηριοτήτων και των επιτευγμάτων είναι χρήσιμος οδηγός για την πρόβλεψη, κατανόηση και αξιολόγηση της πορείας της Επιτροπής στο μέλλον.

Εξετάζοντας την ιστορία της Επιτροπής μπορούμε να αναγνωρίσουμε τις ακόλουθες τρεις φάσεις εξέλιξης της, ως φορέας καθορισμού ΔΛΠ:

Πρώτη φάση (1973 – 1985). Χαρακτηρίζεται από την προσπάθεια της Επιτροπής να δημιουργήσει ένα βασικό κορμό λογιστικών προτύπων σε βασικά θέματα, όπως είναι η λογιστική των αποθεμάτων, της χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) και των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Στα πρώτα της βήματα η στρατηγική της Επιτροπής ήταν να εγκριθούν όλες οι βασικές μέθοδοι που χρησιμοποιούνταν στα κυριότερα έθνη του κόσμου. Αυτή η προσέγγιση της «ελάχιστης κοινής βάσης», είχε σαν αποτέλεσμα την έκδοση ενός αριθμού προτύπων κάθε ένα από τα οποία επέτρεπε την εφαρμογή

διαφορετικών λογιστικών αρχών σε παρόμοιες καταστάσεις, χωρίς να διατυπώνεται κάποια ξεκάθαρη εννοιολογική βάση που να θεμελιώνει αυτούς τους εναλλακτικούς χειρισμούς. Ωστόσο, ανεξάρτητα από το εάν η Επιτροπή πέτυχε όλους τους στόχους της στη φάση αυτή, κατόρθωσε να νομιμοποιηθεί σαν ένας πολυεθνικός φορέας καθορισμού ΔΛΠ.

Δεύτερη φάση (1985 – 1995). Το κυρίαρχο γεγονός της φάσης αυτής ήταν το Πρόγραμμα Συγκρισιμότητας και Βελτιώσεων που ξεκίνησε με την ανακοίνωση του Σχεδίου Έκθεσης Νο 32, με τίτλο: «Συγκρισιμότητα των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων» το 1989 και κατέληξε με την έκδοση 10 αναθεωρημένων Προτύπων το 1995. Ο αντικειμενικός στόχος αυτού του προγράμματος ήταν να περιορίσει το εύρος των αποδεκτών λογιστικών επιλογών που μπορούσαν να εφαρμοστούν σε συγκεκριμένες περιπτώσεις. Το πρόγραμμα στέφθηκε με επιτυχία καθώς ο αριθμός των αποδεκτών εναλλακτικών επιλογών μειώθηκε, παρόλο που παρέμειναν διαθέσιμες πολλές εναλλακτικές ακόμα και όταν το σχέδιο ολοκληρώθηκε.

Αυτή η προσπάθεια απέδειξε πόσο δύσκολο ήταν το έργο που είχε αναλάβει η Επιτροπή. Για παράδειγμα, όσον αφορά το λογαριασμό των αποθεμάτων που διεκπεραιώθηκε με το ΔΛΠ 2, υπήρχε η δυνατότητα χρησιμοποίησης των μεθόδων FIFO, LIFO, Μέσου Σταθμικού Κόστους και Μεθόδου του Βασικού Αποθέματος. Η Επιτροπή αρχικά αποφάσισε ότι η LIFO και η Μέθοδος του Βασικού Αποθέματος πρέπει να απαγορευτούν. Ωστόσο, σε έναν αριθμό χωρών η μέθοδος LIFO ήταν η πιο διάσημη μέθοδος και ταυτόχρονα προτιμητέα λόγω ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης. Σαν αποτέλεσμα των

παραπάνω η Επιτροπή έκρινε σκόπιμο να αποδεχθεί τη διατήρηση της LIFO, η οποία βέβαια υποβιβάστηκε σε επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδο, με τη FIFO και τη Μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους να γίνονται οι δύο βασικές μέθοδοι.

Παρά το γεγονός ότι το εύρος των εναλλακτικών μεθόδων δεν περιορίστηκε τόσο όσο ήταν επιθυμητό, το πρόγραμμα της Συγκρισιμότητας και Βελτιώσεων στέφθηκε με επιτυχία. Τα βασικότερα επιτεύγματα της περιόδου είναι:

- ü ΔΛΠ 2 – Αποθέματα: η μέθοδος του Βασικού αποθέματος καταργείται και η μέθοδος LIFO υποβιβάζεται ως επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος.
- ü ΔΛΠ 8 - Καθαρό κέρδος ή Ζημία Χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές: καθιερώνεται η ξεχωριστή απεικόνιση των έκτακτων στοιχείων στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Έτσι, επιτυγχάνεται μια μεγαλύτερη σύγκλιση με την αντίστοιχη ρύθμιση των Προτύπων του FASB (Financial Accounting Standards Board) των ΗΠΑ.
- ü ΔΛΠ 11 – Συμβάσεις Κατασκευής Έργων: από τις δύο επιτρεπόμενες μεθόδους της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης και της ολοκλήρωσης, υιοθετείται μόνο η πρώτη.
- ü ΔΛΠ 16 – Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις: η βάση του ιστορικού κόστους ανακηρύσσεται ως η βασική μέθοδος με την αναπροσαρμοσμένη αξία να υποβιβάζεται ως εναλλακτική μέθοδος.

ü ΔΛΠ 23 – Κόστος Δανεισμού: θεσπίζεται ως βασική μέθοδος ο λογισμός του κόστους στα αποτελέσματα και ως επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος η μεταφορά του σε αύξηση του κόστους του στοιχείου.

Κατά τη δεύτερη αυτή φάση εξέλιξης των ΔΛΠ αναθεωρήθηκαν άλλα πέντε ΔΛΠ: τα 9, 18, 19, 21 και 22.

Τρίτη φάση(1995 -). Η Τρίτη φάση ξεκίνησε για την Επιτροπή το 1995 όταν αποφάσισε να ολοκληρώσει αυτό που ονομαζόταν «κεντρικός πυρήνας προτύπων». Σε μια ιστορική συμφωνία με τον Παγκόσμιο Οργανισμό Κεφαλαιαγορών (IOSCO) η Επιτροπή ανέλαβε να ολοκληρώσει την αναθεώρηση μιας ομάδας προτύπων, που θεωρούνταν πολύ σημαντικά για την IOSCO. Το έργο αυτό ολοκληρώθηκε στα τέλη του 1998.

Η IOSCO υιοθέτησε το ΔΛΠ 7 για τις Καταστάσεις Ταμιακών Ροών και έκανε γνωστό στην Επιτροπή ότι 14 από τα υπάρχοντα ΔΛΠ δεν χρειάζονται επιπρόσθετες βελτιώσεις με την προϋπόθεση ότι τα άλλα βασικά πρότυπα θα ολοκληρωθούν με επιτυχία.

Στην πραγματικότητα, η συμφωνία της IASC και της IOSCO ήταν η αποδοχή ενός προγράμματος το οποίο περιελάμβανε έναν αριθμό σχεδίων που έπρεπε να ολοκληρωθούν μέχρι κάποιες συγκεκριμένες ημερομηνίες, προκειμένου να εγκριθούν τα ΔΛΠ. Όταν πράγματι ο κεντρικός πυρήνας προτύπων ολοκληρώθηκε με επιτυχία μέσα στα χρονικά περιθώρια αρκετά

πράγματα έγιναν λιγότερο ή περισσότερο φανερά. Έτσι, η IASC είχε πραγματοποιήσει ένα πολύ σημαντικό έργο παρότι είχε αρκετά περιορισμένους πόρους (ιδίως σε σύγκριση με εθνικούς ρυθμιστές προτύπων, όπως το FASB της Αμερικής) και την τεράστια δυσκολία να πραγματοποιεί συναντήσεις σε όλο τον κόσμο. Κατάφερε να ολοκληρώσει το έργο της πριν από την προθεσμία που είχε τεθεί γιατί χρησιμοποίησε αποτελέσματα ερευνών, που είχαν διεξαχθεί από εθνικούς ρυθμιστές προτύπων.

Πάντως, πολλά ήταν τα πρότυπα που αναθεωρήθηκαν στην τρίτη αυτή φάση εξέλιξης των ΔΛΠ μεταξύ των οποίων τα ΔΛΠ: 1, 5, 12, 13, 14, 19, 32, 33, 34, 36 και 37.

1.7 Η Αποδοχή των ΔΛΠ

Όλος ο λογιστικός κόσμος περίμενε πάνω από τέσσερα χρόνια για ένα καταφατικό νεύμα από τον Παγκόσμιο Οργανισμό Κεφαλαιαγορών (IOSCO: International Organization of Securities Commissions), που θα σήμαινε την έγκριση των Προτύπων της Επιτροπής (IASC) και παράλληλα θα αποτελούσε ορόσημο στην παγκόσμια λογιστική. Η πολυαναμενόμενη έγκριση δόθηκε και δημοσιεύτηκε στις 17 Μαΐου 2000 κατά τη διάρκεια της ετήσιας διάσκεψης της IOSCO στο Σίδνεϋ της Αυστραλίας.

Στα τέλη του 1995 ανακοίνωσε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση εγκατέλειψε το μακροχρόνιο στόχο της για ανάπτυξη ξεχωριστών ευρωπαϊκών προτύπων λογιστικής, έδωσε σημαντική ενίσχυση στις προσπάθειες της Επιτροπής. Υποχωρώντας στα ΔΛΠ, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή συνέβαλλε δραματικά προς την πραγματική διεθνοποίηση των οικονομικών καταστάσεων και την εναρμόνιση των λογιστικών αρχών.

Η δημοσίευση ενός εγγράφου από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στις 13 Ιουνίου 2000 με το όνομα «*EU Financial Reporting Strategy: The Way Forward*», ήταν σίγουρα μια θετική κίνηση για την Επιτροπή. Το έγγραφο αυτό ανέφερε ότι οι επιχειρήσεις μέσα στην ΕΕ που επιθυμούν να εισαχθούν σε Χρηματιστήρια της, δε θα έχουν πλέον τη δυνατότητα επιλογής να ετοιμάζουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με είτε τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα, είτε τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα (GAAP: General Accepted Accounting Principles). Αντίθετα, θα έχουν την υποχρέωση να εφαρμόζουν μόνο τα ΔΛΠ.

Αυτές οι σημαντικές κινήσεις υποστήριξης της ΕΕ σε συνδυασμό με την υποστήριξη της IOSCO είχαν φανερό επιρροή, καθώς επιτάχυναν τους ρυθμούς αναγνώρισης και υιοθέτησης των Προτύπων παγκόσμια. Ένας μεγάλος αριθμός κρατών αποφάσισε την πλήρη υιοθέτηση των ΔΛΠ, ενώ άλλα κράτη ενσωμάτωσαν στα δικά τους Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα τις βασικές αρχές αυτών. Μεταξύ των χωρών που υιοθέτησαν τα ΔΛΠ είναι η Γερμανία, η Γαλλία, το Βέλγιο, η Αυστρία, η Ιταλία, το Χονγκ-Κονγκ, η Μάλτα, η Κορέα, η Ζιμπάμπουε, η Τουρκία, η Ουγκάντα, η Μογγολία κ.α.

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

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

Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των ΗΠΑ (SEC), ένας οργανισμός με δεσπόζουσα θέση στη διαμόρφωση κανόνων αρχών και πολιτικών διασφάλισης της αποδοτικότητας και διαφάνειας των χρηματαγορών, δεν έχει ακόμη αποφασίσει την πιθανή χρησιμοποίηση των ΔΛΠ. Ωστόσο, υπάρχουν ενδείξεις ότι η δέσμευση της SEC για προσπάθεια για παγκόσμια πρότυπα συνεχίζεται. Στο μεταξύ, η IASC είναι αισιόδοξη ότι κάποια προσαρμογή για τα πρότυπά της λογικά μπορεί να αναμένεται από την SEC με βάση την πρόσφατη έγκριση αυτών των προτύπων από διεθνείς αρχές, όπως η IOSCO και η ΕΕ. Αυτή η προσδοκία από την IASC δε μπορεί να θεωρηθεί μη λογική, αφού η SEC θεωρείται από τον κόσμο ο ηγέτης που θα δείξει το δρόμο και θα προσφέρει ένα όραμα και στους άλλους.

Επιπρόσθετα, από τη στιγμή που η SEC είναι το πιο ισχυρό μέλος της IOSCO η έγκριση των ΔΛΠ από αυτήν θεωρήθηκε από πολλούς σαν ο

προάγγελος της συγκατάθεσης και της SEC. Υπάλληλοι της SEC υποδήλωσαν την υποστήριξή τους για την πρωτοβουλία του IASB και το σύνδεσμό του με άλλους δημιουργούς εθνικών λογιστικών προτύπων.

Γράφοντας στο *Financial Times* το Μάρτιο του 2001 ο τότε αρχιλογιστής της SEC, Lynn Turner, υποστήριξε τη δημιουργία παγκόσμιων λογιστικών προτύπων που προωθούν και δυναμώνουν την εμπιστοσύνη του επενδυτή. Μη γνωρίζοντας την ίδρυση του IASB, ο Lynn Turner, εξέφρασε αισιοδοξία ότι η IASC είναι σαν να ενώνονται τα πιο λαμπρά μυαλά για να δημιουργήσουν τα καλύτερα πρότυπα που θα προωθήσουν και θα διατηρήσουν την εμπιστοσύνη του επενδυτή. Πολλοί λένε ότι αυτή ήταν μία ψήφος εμπιστοσύνης για την καινούργια δομή της Επιτροπής. Το κατά πόσο τελικά η SEC θα υποστηρίξει τα ΔΛΠ σαν παγκόσμια πρότυπα, παραμένει ένα μεγάλο ερωτηματικό στο μυαλό πολλών στο χώρο της λογιστικής.

1.8 Ο δρόμος από εδώ και στο εξής

Όλα τα προηγούμενα είναι κάποιες μόνο από τις σημαντικές δραστηριότητες και επιτεύξεις της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που επηρεάζουν και την πορεία της για το μέλλον. Τα χρόνια αυτά σίγουρα θα παίξουν καθοριστικό ρόλο στον καθορισμό της τελικής επιτυχίας για παγκόσμια εναρμόνιση των εθνικών λογιστικών προτύπων. Πολλές χώρες είτε υιοθετούν τα ΔΛΠ σαν εθνικά λογιστικά πρότυπα, είτε προσαρμόζουν τα υπάρχοντα πρότυπά τους, έτσι ώστε να συμμορφωθούν στις απαιτήσεις των

ΔΛΠ. Η πραγματική πρόκληση για την Επιτροπή είναι να πείσει χώρες όπως οι ΗΠΑ, να αναγνωρίσουν τα ΔΛΠ. Αν τελικά πραγματοποιηθεί η αποδοχή αυτή, δε θα γίνει γιατί προτιμούνται τα ΔΛΠ από τα αμερικάνικα GAAP, αλλά μάλλον γιατί υπάρχει η πίστη ότι στην εποχή της παγκοσμιοποίησης, πρότυπα σαν τα ΔΛΠ εξαιτίας της παγκόσμιας αποδοχής τους, μπορεί να είναι η προτιμότερη λύση.

Η παγκοσμιοποίηση των αγορών και ο εξ αυτής διαρκώς εντεινόμενος ανταγωνισμός για να λειτουργήσουν δίκαια και αποδοτικά προϋποθέτουν σωστές δομές, υποδομές και αξιόπιστες πληροφορίες. Η ανάγκη για διαρκή βελτίωση της ποιότητας των λογιστικών πληροφοριών και για παγκόσμια εναρμόνιση των λογιστικών προτύπων θα γίνεται όλο και περισσότερο επιτακτική στο μέλλον. Η κατάρρευση επιχειρηματικών κολοσσών όπως αυτή της Enron αποδίδεται από πολλούς και στην αδυναμία της λογιστικής και των προτύπων της να καταγράψουν....Άλλο χαρακτηριστικό παράδειγμα που δείχνει πόσο μεγάλη είναι η ανάγκη αυτή, είναι η περίπτωση του γερμανικού γίγαντα Daimler-Benz AG (πριν από την συγχώνευση με την Chrysler), η οποία ζήτησε να τοποθετήσει τις μετοχές της στο Χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης το 1993, και κατέληξε να έχει τεράστιες λογιστικές ζημιές \$1 δις, με βάση τα αμερικάνικα GAAP, όταν είχε \$370 εκατομμύρια κέρδη με βάση τα εθνικά γερμανικά GAAP!! Έτσι, είναι φανερό ότι τα πλεονεκτήματα που πηγάζουν από την παγκόσμια σύγκλιση των λογιστικών προτύπων είναι πολλαπλά.

Οι προοπτικές για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι μεγάλες, αρκεί οι επενδυτές χρήστες τους, οι επιχειρήσεις και οι κυβερνήσεις των κρατών να

κατανοήσουν τα πλεονεκτήματα και τις συνθήκες κέρδους (win – win situations) που δημιουργούν τα ΔΛΠ για όλους. Οι προοπτικές αυτές παρέχουν επίσης μια ευκαιρία στην ακαδημαϊκή κοινότητα της λογιστικής αλλά και τους επαγγελματίες του ευρύτερου χώρου της Χρηματοοικονομικής και της Λογιστικής, να ασχοληθούν σε θεωρητικό αλλά και εφαρμοσμένο επίπεδο με τη διαρκή βελτίωση της ποιότητας των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Η παγκόσμια σύγκλιση των λογιστικών προτύπων θα βοηθήσει σημαντικά τους χρήστες των λογιστικών και χρηματοοικονομικών πληροφοριών στο να λαμβάνουν πιο σωστές οικονομικές αποφάσεις για τις επιχειρήσεις. Από την πλευρά τώρα αυτών που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις το έργο τους θα μειωθεί αισθητά με αυξανόμενη ομοιομορφία, γιατί θα απλοποιηθεί η διαδικασία της προετοιμασίας ατομικών και ομαδικών οικονομικών καταστάσεων.

Πολλά αναπτυγμένα έθνη δεν έχουν τα δικά τους Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα. Οι Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (GAAP) που χρησιμοποιούν είναι είτε του Ηνωμένου Βασιλείου, είτε των ΗΠΑ, είτε τα ΔΛΠ. Σε ορισμένες χώρες οι κυβερνήσεις και οι κεντρικές τράπεζες έχουν κάνει τα ΔΛΠ υποχρεωτικά.

Συμπερασματικά, αντί να γίνει κάτι από την αρχή η υιοθέτηση των ΔΛΠ, τα οποία είναι αναμφισβήτητα πρότυπα υψηλής ποιότητας φτιαγμένα μέσα από μια πραγματικά διεθνή διαδικασία, φαίνεται να είναι το σωστό βήμα, καθώς

κάτι τέτοιο θα βοηθήσει την προσπάθεια σύγκλισης στις διεθνείς χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

1.9 Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα

Τα τελευταία χρόνια αρκετές εταιρείες στην Ελλάδα συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ. Οι εταιρείες αυτές ανήκουν στο μεγαλύτερο ποσοστό τους σε δύο κατηγορίες:

- ο θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων, οι οποίες από την μία έχουν την υποχρέωση να συντάσσουν και να δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα ΕΛΠ, από την άλλη όμως, πρέπει να συντάσσουν αυτές και με βάση τα ΔΛΠ για τις ανάγκες της μητρικής εταιρείας.
- ο Εταιρείες που αξιοποιούν ή επιθυμούν να αξιοποιήσουν δανειακές δυνατότητες από τις διεθνείς χρηματαγορές.

Κάποιες εταιρίες κρατούν παράλληλα δύο κατηγορίες λογιστικών βιβλίων, μία κατά τα ΕΛΠ και μία κατά τα ΔΛΠ. Κάποιες άλλες (οι περισσότερες) καταρτίζουν τις κατά ΔΛΠ οικονομικές τους καταστάσεις εξωλογιστικά στο τέλος της χρήσης με βάση τις κατά ΕΛΠ αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις. Είναι φυσικό, ο αριθμός των εταιριών που καταρτίζουν τις λογιστικές τους καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, να αυξάνει κατά τρόπο ανάλογο της αύξησης του αριθμού των επιχειρήσεων, που λόγω του διεθνούς ανταγωνισμού αποφάσισαν να διευρύνουν τα επενδυτικά τους σχέδια στο

εξωτερικό και να ισχυροποιήσουν την οικονομική τους θέση με αξιοποίηση των δυνατοτήτων των Διεθνών Αγορών Χρήματος.

Από δημοσιεύματα του Τύπου, προκύπτει ότι αρκετές ελληνικές εταιρίες μεγάλης κυρίως κεφαλαιοποίησης καταρτίζουν παράλληλα με τις απαιτούμενες από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα και οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ. Ενδεικτικά αναφέρονται Εθνική Τράπεζα, Coca Cola, ΔΕΗ, ΤΙΤΑΝ, ΟΤΕ, Εμπορική Τράπεζα, Panafon, Cosmote, Eurobank, Τράπεζα Πειραιώς, ALPHA BANK, ΕΛΠΕ, ΟΠΑΠ. Η κατάρτιση από τις εταιρίες αυτές των οικονομικών καταστάσεων γίνεται με εξωλογιστικό τρόπο στο τέλος της χρήσης.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

- Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες: Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 2002.
- Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 2002.
- Καββαδίας Λεωνίδα, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications S.A., Αθήνα 2003.
- Σακέλλης Εμμανουήλ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002.
- Φίλος Ιωάννης, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.
- www.iasb.org, International Accounting Standards Board.
- www.iasplus.com, Deloitte.
- <http://europa.eu.int>, Η δικτυακή Πύλη της Ε.Ε.
- www.kpmg.co.uk/ifrs.
- www.pwcglobal.com/ifrs, Price Waterhouse Coopers.
- www.fasb.org, Financial Accounting Standards Board.
- www.fee.be, The European Federation of Accountants.
- www.grant-thornton.gr, Ελεγκτική και Λογιστική Βιβλιοθήκη της Grant Thornton.
- www.hba.gr, Ένωση Ελληνικών Τραπεζών, ΔΛΠ.
- www.ifac.org, International Federation of Accountants.
- www.iosco.org, International Organization of Securities Commissions.

- www.seodi.gr, Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, ΔΛΠ.
- www.taxheaven.gr, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- Χαραλάμπους Γ., «Αλλάζουν τη Ζωή των Επιχειρήσεων τα νέα ΔΛΠ», Ναυτεμπορική, 22 Φεβρουαρίου 2002.
- Σφαρνάς Α., «Τι Αλλάζει για τις Επιχειρήσεις με τα ΔΛΠ», Ναυτεμπορική, 9 Ιανουαρίου 2002.
- Πρωτοψάλτης Νικόλαος, «Η Αλήθεια για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, Μάρτιος 2002, τεύχος 564.
- Φίλος Ιωάννης, «Η Τεχνική της Μετατροπής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, Δεκέμβριος 2001, τεύχος 561.
- MacArthur J., «Τα ΔΛΠ αντικαθίστανται με τα Πρότυπα Χρηματοοικονομικών Αναφορών», Ναυτεμπορική, 20 Ιουλίου 2002.
- Αισιόπουλος Κώστας, «Τα πρώτα προβλήματα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Καθημερινή, 28 Μαρτίου 2004.
- Βενιέρης Γ., «ΔΛΠ: Θεμέλιο για το άνοιγμα των αγορών», Οικονομικός Ταχυδρόμος, 27 Ιουλίου 2002.
- Φίλος Ιωάννης, «Σχέδιο Δράσης των Επιχειρήσεων για τη Μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, Μάιος 2002, τεύχος 566.
- Φίλος Ιωάννης, «Τι σημαίνει η Ελληνική Πρωτιά στα ΔΛΠ», Επενδυτής, 21 Σεπτεμβρίου 2002.
- www.allmedia.gr/articleData/IS/2003/Kotsilinis.htm, «Υπάρχουν ακόμη Εκκρεμότητες για την Εφαρμογή τους».
- www.allmedia.gr/articleData/IS/2003/Kyriakou.htm, «Θεαματικές Εξελίξεις από την Εφαρμογή των ΔΛΠ».

- www.allmedia.gr/articleData/IS/2003/Paraskeuopoulos.htm, «Πρόκληση η Εφαρμογή των ΔΛΠ για τη χώρα μας».
- www.allmedia.gr/articleData/MX/2002/Pantziou.htm, «Τα ΔΛΠ και η Ελληνική Επιχείρηση».
- www.allmedia.gr/articleData/MX/2003/Dritsas.htm, «ΔΛΠ, Αλλαγές προ των Πυλών για τις Εισηγμένες».

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΚΥΡΙΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

2.1 Εισαγωγή

Η Ελλάδα με τη Γαλλία, τη Γερμανία και άλλες χώρες του πλανήτη μας έχουν να επιδείξουν μια μακρά παράδοση, περιορισμένης συμμετοχής και επιρροής των επαγγελματιών λογιστών του ιδιωτικού τομέα στην ανάπτυξη λογιστικών αρχών και κανόνων κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων. Η δομή, το περιεχόμενο και οι βασικότεροι κανόνες κατάρτισης των οικονομικών εκθέσεων της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής θεσπίζονται στα κράτη αυτά με νόμους οι οποίοι πολλές φορές διαφοροποιούν την έκταση και το περιεχόμενο των καταστάσεων ανάλογα με το μέγεθος των εταιριών ή το ιδιοκτησιακό τους καθεστώς.

Σε αντίθεση με τα Ελληνικά, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν καθορίζονται με νόμους, διατάγματα, φορολογικά θεσμικά πλαίσια ή κυβερνητικές πράξεις. Τα ΔΛΠ, όπως και τα αντίστοιχα πρότυπα των ΗΠΑ (GAAP), θεσπίζονται όπως είδαμε στο προηγούμενο κεφάλαιο από φορείς του ιδιωτικού τομέα. Υπενθυμίζουμε ότι στο φορέα θεσμοθέτησης των ΔΛΠ το 2000, μετείχαν δεκάδες επαγγελματικές ενώσεις λογιστών από 91 χώρες, με εγγεγραμμένα μέλη περισσότερους από 2 εκατομμύρια λογιστές.

Πριν όμως παρουσιαστούν οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των Ελληνικών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, κρίνεται σκόπιμο να προσδιοριστεί το περιεχόμενο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ). Έτσι, λέγοντας ΕΛΠ εννοούμε:

- την εμπορική νομοθεσία, πρωτίστως τον Ν. 2190/1920, μεγάλα τμήματα του οποίου αποτελούν προσαρμογή προς την 4^η και 7^η Ευρωπαϊκή Οδηγία
- τις διατάξεις του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων
- τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων
- τις διατάξεις των Γνωματεύσεων του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής
- τις διατάξεις των Φορολογικών Νόμων και
- τις διατάξεις των αποφάσεων της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς και του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών που επίσης συμβάλλουν στη διαμόρφωση των κανόνων λογιστικής τυποποίησης.

2.2 Κατηγορίες διαφορών

Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ των ΕΛΠ και των ΔΛΠ θα μπορούσαν να ταξινομηθούν στις παρακάτω κατηγορίες:

- § Διαφορές στον τρόπο θεσμοθέτησης των Προτύπων.

- § Διαφορές στην έκταση των πληροφοριών, το είδος και των αριθμό των συντασσόμενων γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων (ατομικές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις).
- § Διαφορές που προκύπτουν από την έλλειψη συγκεκριμένων κανόνων στα ΕΛΠ, που να καλύπτουν θέματα για τα οποία όμως υπάρχουν συγκεκριμένες ρυθμίσεις στα ΔΛΠ.
- § Διαφορές στη λογιστική μεταχείριση ορισμένων γεγονότων, στοιχείων, θεμάτων και περιπτώσεων.

2.2.1 Διαφορές στον τρόπο θεσμοθέτησης των Προτύπων

Τα ΔΛΠ, όπως παρουσιάστηκε αναλυτικά στο προηγούμενο κεφάλαιο, αναπτύσσονται και καθορίζονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) μέσα από μία πολιτική διαδικασία, στην οποία μετέχουν οι εκπρόσωποι των ενδιαφερομένων για τα πρότυπα μερών. Αντίθετα, τα ΕΛΠ έχουν θεσμοθετηθεί στο μεγαλύτερο μέρος τους από τις κυβερνητικές πλειοψηφίες για το συμφέρον των ενδιαφερόμενων μερών, με ελάχιστη όμως έως μηδενική συμμετοχή των τελευταίων. Πολύ λίγα είναι γνωστά στη χώρα μας για τους παράγοντες που επηρέασαν τη διαμόρφωση των ΕΛΠ, αλλά και για τις επιπτώσεις των προτύπων στα συμφέροντα των ενδιαφερόμενων μερών.

2.2.2 Διαφορές στην έκταση των πληροφοριών, το είδος και τον αριθμό των συντασσόμενων γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων

Τις διαφορές αυτές θα μπορούσαμε να τις ταξινομήσουμε σε τέσσερις κατηγορίες:

- α. Διαφορές στις Καταρτιζόμενες Οικονομικές Καταστάσεις.
- β. Διαφορές στο Περιεχόμενο του Προσαρτήματος και στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις.
- γ. Διαφορές στις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις.
- δ. Διαφορές στη Δομή και στο Περιεχόμενο του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων.

α. Διαφορές στις Καταρτιζόμενες Οικονομικές Καταστάσεις

Ο Πίνακας 1 απεικονίζει τις οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να καταρτίζονται με βάση τα ΕΛΠ για τις μεμονωμένες επιχειρήσεις (άρθρο 42α του Ν. 2190/1920) καθώς και τις οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να καταρτίζονται με βάση τα ΔΛΠ (ΔΛΠ 1: Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων).

ΠΙΝΑΚΑΣ 1**Οικονομικές Καταστάσεις Γενικού Σκοπού**

Άρθρο 42α του Ν. 2190/1920	Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1
Ισολογισμός	Ισολογισμός
Λογαριασμός Αποτελεσμάτων χρήσης	Κατάσταση Αποτελεσμάτων
Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων	Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων Κατάσταση Ταμιακών Ροών
Προσάρτημα	Επεξηγηματικές Σημειώσεις (Προσάρτημα)

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι τα ΔΛΠ απαιτούν την κατάρτιση δύο νέων οικονομικών καταστάσεων:

- την Κατάσταση Ταμιακών Ροών
- την Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων.

Όσον αφορά την Κατάσταση Ταμιακών Ροών, η ελληνική νομοθεσία δεν απαιτεί κάτι τέτοιο για τις μη εισηγμένες εταιρείες. Αναφορικά με τις εταιρίες οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, μετά την απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000), υποχρεούνται στην κατάρτιση κατάστασης ταμιακών ροών.

Συνεπώς, η μόνη πρόσθετη κατάσταση για όλες τις εταιρίες που απαιτούν τα ΔΛΠ, είναι η Κατάσταση Μεταβολών της Καθαρής Θέσης (ή των Ιδίων Κεφαλαίων). Η σύνταξη της κατάστασης αυτής δεν προβλέπεται από την ελληνική νομοθεσία. Το κενό αυτό βέβαια καλύπτεται σε κάποιο βαθμό, από τον προβλεπόμενο από τα ΕΛΠ Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Η

Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων περιέχει πληροφορίες που αναφέρονται και στον κατά ΕΛΠ Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, αλλά και όλες εκείνες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες προκειμένου ο χρήστης να κατανοήσει τις μεταβολές που επήλθαν στην καθαρή θέση της εταιρείας.

β. Διαφορές στο Περιεχόμενο του Προσαρτήματος και στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις

Σχετικά με το περιεχόμενο του Προσαρτήματος, τα ΔΛΠ απαιτούν να περιλαμβάνονται πολύ περισσότερες πληροφορίες από όσες απαιτεί η ελληνική νομοθεσία. Προκειμένου να διασφαλιστεί η διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων και να εφαρμοσθεί η αρχή της πλήρους αποκαλύψεως, κάθε πρότυπο περιλαμβάνει αναλυτική απαρίθμηση όλων των αναγκαίων γνωστοποιήσεων για κάθε θέμα ή γεγονός.

Περιπτώσεις χρήσιμων γνωστοποιήσεων οι οποίες θεσμοθετούνται με τα ΔΛΠ χωρίς να υπάρχει καμία αντίστοιχη πρόβλεψη από τα ΕΛΠ, είναι οι πιο κάτω:

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

Γνωστοποιήσεις που θεσμοθετούνται με τα ΔΛΠ, χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη πρόβλεψη από τα ΕΛΠ

Γνωστοποίηση:	<u>ΔΛΠ</u>	<u>ΕΛΠ</u>
1. Κέρδη ανά μετοχή.	ΔΛΠ 33	Δεν προβλέπεται
2. Αξία αποθεμάτων με βάση τη FIFO ή την τρέχουσα τιμή των αποθεμάτων, όταν η αποτίμηση γίνεται με βάση τη LIFO.	ΔΛΠ 2 παρ.36	Δεν προβλέπεται
3. Εύλογη αξία χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.	ΔΛΠ 32 παρ.77	Δεν προβλέπεται
4. Εύλογη αξία επενδύσεων σε ακίνητα.	ΔΛΠ 40	Δεν προβλέπεται
5. Συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών, εκτός αυτών που δεν διενεργούνται στα πλαίσια των συνηθών δραστηριοτήτων της επιχείρησης.	ΔΛΠ 24	Δεν προβλέπεται
6. Διακοπτόμενες δραστηριότητες.	ΔΛΠ 35	Δεν προβλέπεται
7. Κατά τομέα επιχειρηματικής δραστηριότητας, εκτός αυτών που αφορούν τις πωλήσεις.	ΔΛΠ 14	Δεν προβλέπεται

γ. Διαφορές στις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις

Οι σημαντικότερες διαφορές αναφορικά με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι δύο:

Πρώτον, με βάση τα ΕΛΠ οι διαφορές ενοποίησης αποσβένονται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία χρήσεις, οι οποίες δεν μπορούν να υπερβαίνουν τα πέντε χρόνια. Υπάρχει επίσης η δυνατότητα άμεσης και εμφανούς αφαίρεσής τους, απευθείας από τα ίδια κεφάλαια του ενοποιημένου ισολογισμού. Τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι η απόσβεση της υπεραξίας αυτής δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 20 έτη, ενώ η χρονική διάρκεια της απόσβεσης και η μέθοδος υπολογισμού της απόσβεσης επανεκτιμώνται στο τέλος κάθε χρήσης.

Δεύτερον, με βάση τα ΕΛΠ οι διαφορές ενοποίησης εμφανίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τίτλο «δικαιώματα μειοψηφίας», στην κατηγορία «Ίδια Κεφάλαια». Αντίθετα στα ΔΛΠ οι διαφορές αυτές παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερη κατηγορία, ξεχωριστά από τις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια.

δ. Διαφορές στη Δομή και στο Περιεχόμενο του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων.

Σχετικά με τη δομή και το περιεχόμενο του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης, οι σημαντικότερες διαφορές είναι οι ακόλουθες:

- ∅ Οι κρατικές επιχορηγήσεις με βάση τα ΔΛΠ δεν πρέπει να εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια, σε αντίθεση με τα ΕΛΠ που προβλέπουν την απεικόνισή τους με ιδιαίτερο κονδύλι στα ίδια κεφάλαια.

- ∅ Το ποσό του φόρου εισοδήματος της χρήσης με βάση τα ΔΛΠ εμφανίζεται ως τελευταίο αφαιρετικό στοιχείο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και όχι στον Πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, ο οποίος δεν προβλέπεται από τα ΔΛΠ. Συνεπώς, η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης με βάση τα ΔΛΠ, δείχνει τόσο τα «αποτελέσματα προ φόρων» όσο και τα «αποτελέσματα μετά φόρων».
- ∅ Τα δικαιώματα μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων κατά τα ΔΛΠ, πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά από τα ίδια κεφάλαια, σε αντίθεση με τα ΕΛΠ.

2.2.3 Διαφορές από έλλειψη συγκεκριμένων κανόνων στα ΕΛΠ που να καλύπτουν θέματα για τα οποία υπάρχουν συγκεκριμένες ρυθμίσεις στα ΔΛΠ

Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ Εθνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από έλλειψη του ελληνικού θεσμικού πλαισίου κανόνων λογιστικής μεταχείρισης συγκεκριμένων θεμάτων, απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 3**Διαφορές από Έλλειψη Ρυθμίσεων στα ΕΛΠ**

	<u>ΔΛΠ</u>	<u>ΕΛΠ</u>
1. Λογιστική αναβαλλόμενων φόρων.	ΔΛΠ 39 παρ.142	Δεν προβλέπεται
2. Λογιστική μεταχείριση μελλοντικών υποχρεώσεων για παροχές σε εργαζόμενους.	ΔΛΠ 19 παρ.52	Δεν προβλέπεται
3. Αναγνώριση προβλέψεων στα πλαίσια συνένωσης επιχειρήσεων που μπορούν να θεωρηθούν σαν εξαγορές.	ΔΛΠ 22 παρ.31	Δεν προβλέπεται
4. Λογιστική κοινοπραξιών, που μπορεί να βασισθεί στη αξία κτήσης.	ΔΛΠ 31 παρ.25,32	Δεν προβλέπεται
5. Μέτρηση της απομείωσης της αξίας των ασώματων ακινητοποιήσεων.	ΔΛΠ 36	Δεν προβλέπεται
6. Λογιστική μεταχείριση της εσωτερικά δημιουργούμενης φήμης και άλλων παρόμοιων στοιχείων, αν και συνήθως αυτά δεν κεφαλαιοποιούνται.	ΔΛΠ 32 παρ.77	Δεν προβλέπεται
7. Λογιστική κάλυψης κινδύνων για παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.	ΔΛΠ 39 παρ.142	Δεν προβλέπεται
8. Ενοποίηση επιχειρήσεων ειδικού σκοπού.	Διερμηνεία 12	Δεν προβλέπεται

2.2.4 Διαφορές στη λογιστική μεταχείριση ορισμένων γεγονότων, στοιχείων, θεμάτων και περιπτώσεων

Οι διαφορές στη λογιστική μεταχείριση μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ είναι αρκετές σε αριθμό. Η αναφορά όλων αυτών δεν εμπίπτει στα πλαίσια αυτής της μελέτης.

Για το λόγο αυτό, παρατίθενται παρακάτω οι εκτιμώμενες σημαντικότερες διαφορές, που έχουν τις μεγαλύτερες επιπτώσεις στα αποτελέσματα, στη κεφαλαιακή δομή και στη περιουσιακή διάρθρωση μιας επιχείρησης.

✓ Έξοδα πολυετούς απόσβεσης – Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης

Με βάση τα ΕΛΠ όλα τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, χωρίς προϋποθέσεις. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα, σε περίοδο που δεν υπερβαίνει τα πέντε έτη. Με βάση τα ΔΛΠ τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, μόνο αν πληρούνται πέντε προϋποθέσεις και παραμένουν εκεί μόνο αν συνεχίζουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται με συστηματικό τρόπο στα έτη που αναμένεται όφελος.

✓ Αναβαλλόμενοι φόροι

Με βάση τα ΕΛΠ δε γίνεται καμία εγγραφή σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους. Με βάση τα ΔΛΠ τώρα, αναβαλλόμενοι φόροι υπάρχουν όταν υπάρχει ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση ορισμένων εσόδων ή εξόδων, μεταξύ των λογιστικών βιβλίων και των φορολογικών υπολογισμών.

✓ Ενσώματες ακινητοποιήσεις – Αναπροσαρμογές

Με βάση τα ΕΛΠ τα γήπεδα και τα κτίρια αναπροσαρμόζονται υποχρεωτικά με βάση τον Ν. 2065/1992 κάθε τέσσερα χρόνια με τους συντελεστές που ορίζει ο νόμος. Αντίθετα, με βάση τα ΔΛΠ η αναπροσαρμογή επιτρέπεται υπό

ορισμένες προϋποθέσεις και ο προσδιορισμός της αναπροσαρμοσμένης αξίας γίνεται από εξειδικευμένο εκτιμητή.

✓ **Λογιστική αποσβέσεων**

Οι αποσβέσεις με βάση τα ΕΛΠ υπολογίζονται με τους συντελεστές απόσβεσης που καθορίζονται από τη νομοθεσία. Με βάση τα ΔΛΠ κάθε εταιρεία θα πρέπει να εκτιμά την ωφέλιμη ζωή των παγίων της ανά συχνά χρονικά διαστήματα, γιατί οι συντελεστές αποσβέσεως των παγίων καθορίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους.

✓ **Χρηματοδοτικές μισθώσεις**

Με βάση τα ΕΛΠ τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξάρτητα αν πρόκειται για χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση, δεν εμφανίζονται σε καμία περίπτωση στον ισολογισμό του μισθωτή, αλλά παραμένουν και εμφανίζονται στον ισολογισμό του εκμισθωτή. Το ετήσιο μίσθωμα λογίζεται συνολικά ως δαπάνη για το μισθωτή και ως έσοδο για τον εκμισθωτή. Τα ΔΛΠ διακρίνουν τις μισθώσεις σε χρηματοδοτικές και σε λειτουργικές και απαιτούν τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια.

✓ **Κρατικές επιχορηγήσεις στοιχείων ενεργητικού**

Τα ΕΛΠ και ειδικότερα το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και οι σχετικές με το θέμα Γνωματεύσεις του Ε.ΣΥ.Λ. καθορίζουν τη λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων. Έτσι, οι επιχορηγήσεις που αφορούν την αγορά

πάγιων περιουσιακών στοιχείων εμφανίζονται σε λογαριασμό της καθαρής θέσης. Με βάση τα ΔΛΠ οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν το ενεργητικό πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό, είτε ως έσοδο επόμενων χρήσεων, είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικών περιουσιακών στοιχείων. Τα ΔΛΠ δεν επιτρέπουν την απευθείας πίστωση στα ίδια κεφάλαια.

✓ Συμμετοχές

Με βάση τα ΕΛΠ, στον ατομικό ισολογισμό των επιχειρήσεων οι συμμετοχές, ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής, αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας. Με βάση τα ΔΛΠ, στον ισολογισμό των επιχειρήσεων οι συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρείες εμφανίζονται με τη μέθοδο της ενοποίησης και οι συμμετοχές σε συγγενείς εταιρείες με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

Αναφορικά τώρα με τα δικαιώματα μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων, σύμφωνα με τα ΕΛΠ εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ενώ σύμφωνα με τα ΔΛΠ εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι του παθητικού, έξω από τα ίδια κεφάλαια.

2.3 Εννοιολογικό Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων

Χωρίς εννοιολογική θεμελίωση της Λογιστικής, οι μετρήσεις και οι εκτιμήσεις των οικονομικών καταστάσεων είναι έντονα επηρεασμένες από κρίση και προσωπική άποψη. Συνεπώς, όσο ακριβέστεροι είναι οι ορισμοί και η οριοθέτηση των εννοιών και των αρχών της Λογιστικής τόσο βασιμότερη γίνεται η προσδοκία μείωσης του υποκειμενισμού και περιορισμού των περιοχών που απαιτούν κρίση. Για το λόγο αυτό κρίνεται απαραίτητη η αναφορά στο εννοιολογικό πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων που παρουσιάζεται μέσα από τα ΔΛΠ και η παρουσίαση, κατά αντιστοιχία, των όσων ισχύουν με βάση τα ΕΛΠ.

2.3.1 Εννοιολογικό Πλαίσιο με βάση τα ΔΛΠ

Η Επιτροπή Έκδοσης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εξέδωσε το 1989 (κατά τη διάρκεια της δεύτερης φάσης εξέλιξής της), το ονομαζόμενο «Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων». Το Πλαίσιο αυτό δεν αποτελεί ΔΛΠ και δεν καθορίζει Πρότυπα για κάποιο συγκεκριμένο θέμα αποτίμησης ή γνωστοποίησης. Όπως ρητά αναφέρεται και από την Επιτροπή, το Πλαίσιο αυτό δεν υπερισχύει των όσων ορίζουν τα επιμέρους ΔΛΠ και αναγνωρίζεται και προβλέπεται ότι το Πλαίσιο αναθεωρείται με βάση την εμπειρία του Συμβουλίου από την εργασία του. Μέσα από αυτό φαίνεται ότι η Επιτροπή τάσσεται υπέρ της άποψης ότι οι θεμελιώδεις αρχές της λογιστικής δεν είναι αμετάβλητες στο χρόνο και στον τόπο, αλλά υπόκεινται

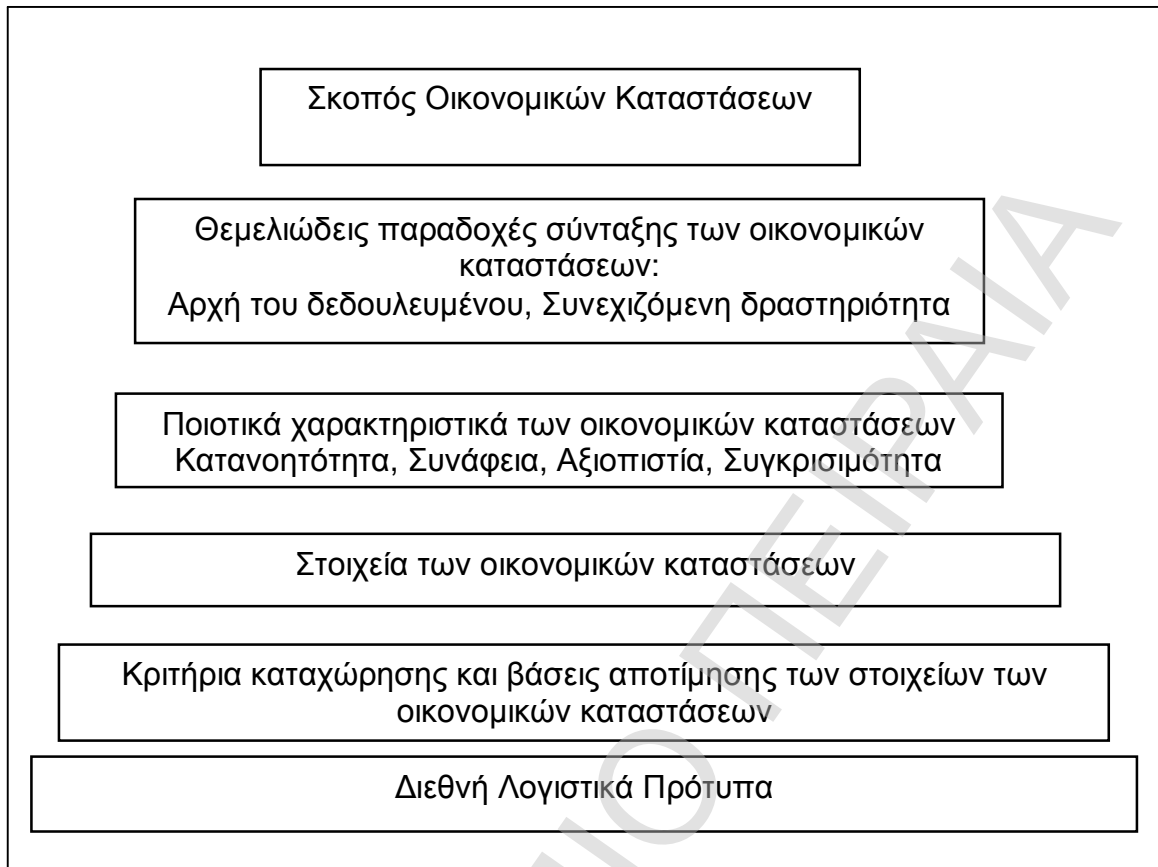
στην εξελικτική διαδικασία της συνεχούς κρίσης, αναθεώρησης, αναδιατύπωσης και πιθανώς και αντικατάστασής τους.

Σε γενικές γραμμές, το Πλαίσιο αυτό εκδόθηκε με την προσδοκία να δώσει τη δυνατότητα στους επενδυτές, πιστωτές και τα άλλα ενδιαφερόμενα μέρη μιας επιχείρησης να κατανοήσουν καλύτερα και να εμπιστευθούν περισσότερο τις οικονομικές καταστάσεις. Το Πλαίσιο της Επιτροπής ΔΛΠ σύμφωνα με την παράγραφο 5 ασχολείται με:

- α. Το σκοπό των οικονομικών καταστάσεων,
- β. Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που καθορίζουν τη χρησιμότητα των πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις,
- γ. Τον προσδιορισμό, την απεικόνιση και την αποτίμηση των στοιχείων από τα οποία συγκροτούνται οι οικονομικές καταστάσεις, και
- δ. Τις έννοιες του κεφαλαίου και της διατηρήσεώς του.

Στις παραγράφους 22 και 23 του Πλαισίου παρουσιάζονται οι θεμελιώδεις παραδοχές κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και στις παραγράφους 86 – 101 τα κριτήρια καταχώρησης και αποτίμησης των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων.

Το παρακάτω διάγραμμα απεικονίζει σχηματικά τη δομή και το πεδίο εφαρμογής του Πλαισίου Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων:



Διάγραμμα 2: Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης Οικονομικών Καταστάσεων

Καταλαβαίνουμε λοιπόν ότι το Πλαίσιο του IASB δίνει μια σαφή κατεύθυνση για τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων καθώς και για τις αρχές, παραδοχές και περιορισμούς κατάρτισής τους. Σύμφωνα με το Πλαίσιο, η διοίκηση της επιχείρησης έχει τη βασική ευθύνη για την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

- **Θεμελιώδεις Παραδοχές**

Σύμφωνα με το Πλαίσιο των ΔΛΠ οι οικονομικές καταστάσεις, για να ανταποκρίνονται στους σκοπούς τους καταρτίζονται με βάση δύο λογιστικές

παραδοχές: την παραδοχή του δεδουλευμένου ή της αυτοτέλειας των χρήσεων (Accrual basis of accounting) και την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας ή συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας (Going concern).

Σύμφωνα με την παραδοχή της *αυτοτέλειας των χρήσεων*, τα αποτελέσματα των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται (και όχι κατά την είσπραξη ή πληρωμή μετρητών ή ισοδύναμων τους) και καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων στις οποίες αφορούν.

Σύμφωνα με την παραδοχή της *συνεχιζόμενης δραστηριότητας*, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται κανονικά με τη παραδοχή ότι η επιχείρηση συνεχίζει και θα συνεχίσει τις επιχειρηματικές δραστηριότητες για το προβλεπτό μέλλον.

- *Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων*

Πέρα από τις δύο προαναφερόμενες θεμελιώδεις παραδοχές, στο Πλαίσιο των ΔΛΠ αναφέρονται και τέσσερα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων: η κατανοητότητα, η συνάφεια, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα. Στην παράγραφο 24 του Πλαισίου ορίζεται ότι «ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι οι ιδιότητες που καθιστούν τις πληροφορίες, που παρέχονται με τις οικονομικές καταστάσεις, χρήσιμες στους χρήστες».

Με βάση το χαρακτηριστικό της *κατανοητότητας*, επισημαίνεται ότι οι πληροφορίες που παρέχονται με τις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να γίνονται κατανοητές από τους χρήστες. Βασική προϋπόθεση είναι ότι οι χρήστες διαθέτουν μια γενική γνώση των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων και της λογιστικής, καθώς και τη θέληση να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια. Περίπλοκες πληροφορίες που όμως κρίνονται απαραίτητες, πρέπει να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Δεν πρέπει να αποκλείονται μόνο για το λόγο ότι μπορεί να είναι πολύ δύσκολο να γίνουν κατανοητές από ορισμένους χρήστες.

Μια πληροφορία διαθέτει το ποιοτικό χαρακτηριστικό της *συνάφειας*, όταν έχει τη δυνατότητα να επηρεάσει τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών είτε γιατί τους βοηθάει να εκτιμήσουν καλύτερα παρελθόντα, παρόντα ή μελλοντικά γεγονότα, είτε γιατί τους βοηθάει να επιβεβαιώσουν ή να διορθώσουν προηγούμενες εκτιμήσεις τους. Η συνάφεια των πληροφοριών επηρεάζεται από το είδος και τη σπουδαιότητά τους. Η σπουδαιότητα αποτελεί το κριτήριο αποδοχής ή απόρριψης μιας πληροφορίας και όχι βασικό ποιοτικό χαρακτηριστικό που αυτή πρέπει να έχει.

Αναφορικά τώρα με το ποιοτικό χαρακτηριστικό της *αξιοπιστίας*, είναι προφανές ότι για να είναι χρήσιμη μια πληροφορία θα πρέπει να είναι αξιόπιστη, δηλαδή να μην περιέχει λάθη και προκαταλήψεις και οι χρήστες να μπορούν να βασισθούν σε αυτές. Οι πληροφορίες μπορεί να είναι συναφείς και κατανοητές αλλά τόσο αναξιόπιστες που πιθανόν να παραπλανούν. Οι

αξιόπιστες πληροφορίες δεν εξαπατούν ούτε παραπλανούν. Κριτήρια αξιολόγησης του αν μια πληροφορία είναι αξιόπιστη ή όχι είναι:

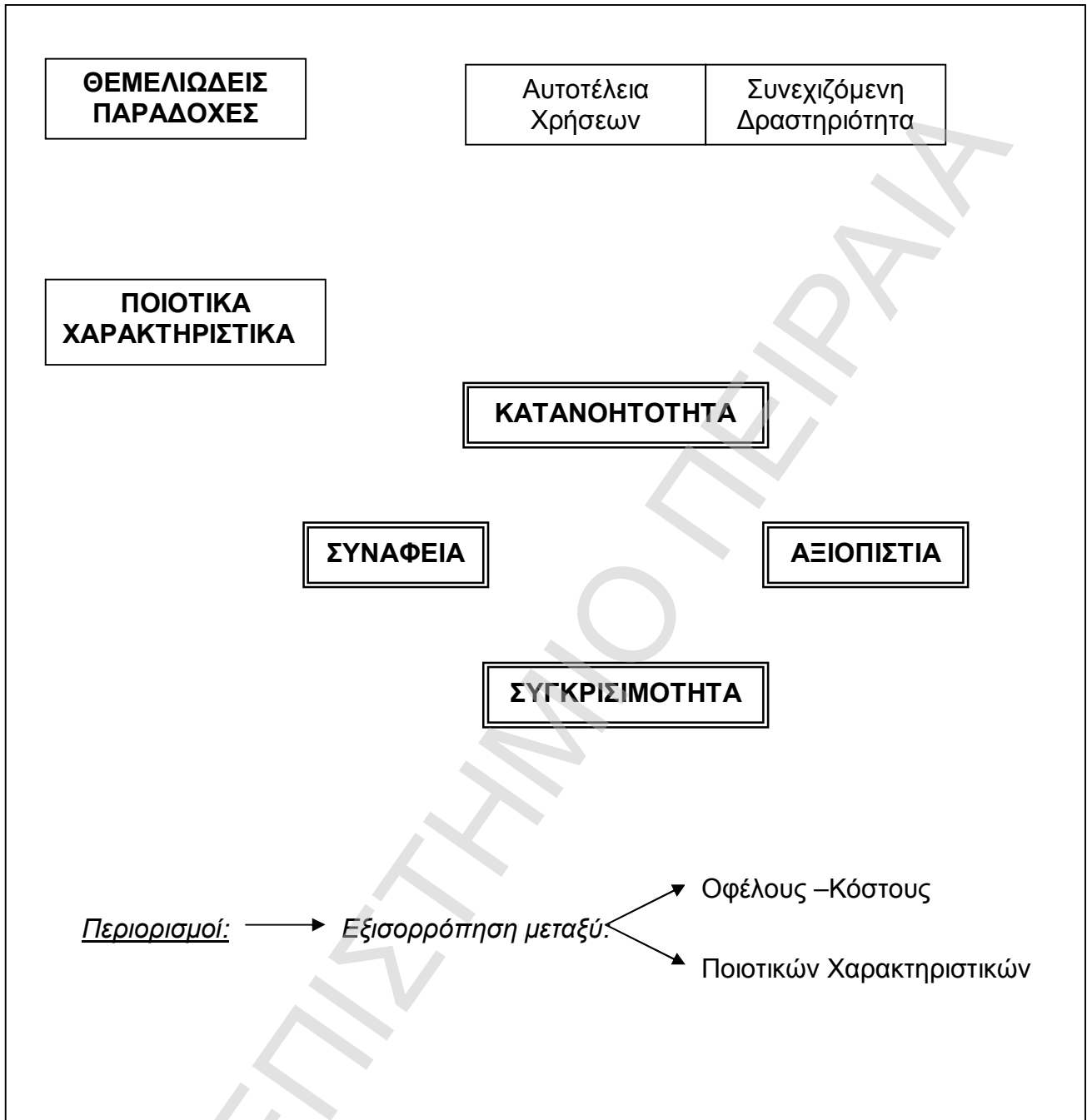
- η πιστή παρουσίαση, κατά πόσο δηλαδή οι πληροφορίες παρουσιάζουν πιστά τις συναλλαγές ή άλλα γεγονότα
- η ουσία πάνω από τον τύπο, κατά πόσο δηλαδή οι πληροφορίες παρουσιάζονται με βάση την ουσία τους και την οικονομική πραγματικότητα και όχι μόνο με βάση το νομικό τους τύπο, καθώς αυτά τα δύο δεν συμπίπτουν πάντα
- η ουδετερότητα, αν δηλαδή οι πληροφορίες είναι ουδέτερες, με άλλα λόγια απαλλαγμένες προκαταλήψεων
- η σύνεση, και λέγοντας σύνεση εννοείται ένα μέτρο επιφυλακτικότητας που εμπεριέχεται στην άσκηση κάθε κρίσεως, η οποία απαιτείται για να γίνουν οι αναγκαίες εκτιμήσεις κάτω από συνθήκες αβεβαιότητας, με τρόπο που τα περιουσιακά στοιχεία ή το εισόδημα δεν υπερτιμώνται και οι υποχρεώσεις ή τα έξοδα δεν υποτιμώνται, και
- η πληρότητα, αν δηλαδή οι πληροφορίες είναι πλήρεις εντός των ορίων του ουσιώδους και του κόστους.

Τέλος, μια πληροφορία χαρακτηρίζεται από το ποιοτικό χαρακτηριστικό της *συγκρισιμότητας*, όταν παρέχει στο χρήστη τη δυνατότητα να συγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης διαχρονικά. Με άλλα λόγια, η αποτίμηση και η απεικόνιση του οικονομικού αποτελέσματος συναλλαγών και άλλων γεγονότων πρέπει να γίνεται κατά τρόπο ομοιόμορφο. Αυτό όμως δε σημαίνει ότι η επιχείρηση πρέπει να συνεχίζει να τηρεί τη λογιστική για κάτι με

την ίδια μέθοδο, αν η μέθοδος αυτή δεν έχει παράλληλα και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά της συνέπειας και της αξιοπιστίας.

Γενικά, είναι συχνά αναγκαία η εξισορρόπηση ακόμα και η επιλογή κάποιες φορές μεταξύ των ποιοτικών χαρακτηριστικών. Η σχετική σημασία των χαρακτηριστικών αυτών σε διάφορες περιπτώσεις αποτελεί θέμα επαγγελματικής κρίσης. Για παράδειγμα, η διοίκηση μπορεί να χρειαστεί να εξισορροπήσει τα σχετικά πλεονεκτήματα της έγκαιρης γνωστοποίησης και της παροχής αξιόπιστων πληροφοριών. Επιπρόσθετα, η εξισορρόπηση μεταξύ οφέλους και κόστους αποτελεί μια γενική ανάγκη, παρά ένα ποιοτικό χαρακτηριστικό. Τα οφέλη που προκύπτουν από τις πληροφορίες θα πρέπει να υπερβαίνουν το κόστος παροχής των πληροφοριών.

Όλα τα παραπάνω παρουσιάζονται περιληπτικά στο διάγραμμα που ακολουθεί:



Διάγραμμα 3: Θεμελιώδεις Παραδοχές και Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων, με βάση τα ΔΛΠ

2.3.2 Εννοιολογικό Πλαίσιο με βάση τα ΕΛΠ

Συγκρίνοντας τις θεμελιώδεις παραδοχές και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων όπως αυτές παρουσιάζονται στο «Πλαίσιο» των ΔΛΠ, με τις βασικές αρχές των ΕΛΠ, παρατηρούμε ότι ταυτίζονται σε πάρα πολλά σημεία. Οι γενικές αρχές του Ν. 2190/1920 είναι στην ουσία ίδιες με αυτές των ΔΛΠ ενώ με την υιοθέτηση της 4^{ης} Οδηγίας της ΕΟΚ, δεν υπάρχουν πλέον αξιόλογες διαφορές σε ότι αφορά τις Βασικές Λογιστικές Αρχές με τις οποίες γίνεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Ωστόσο, στα πλαίσια της εξέλιξης της λογιστικής επιστήμης, ενώ οι περισσότερες λογιστικές παραδοχές αποτελούν τη βάση των ΔΛΠ – όπως η παραδοχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και της συνεχιζόμενης δραστηριότητας – υπάρχουν και κάποιες βασικές αρχές ή θεμελιώδη ζητήματα της λογιστικής για τα οποία ασκείται κριτική και στην επιστημονική κοινότητα και στις αγορές.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα, η αρχή του ιστορικού κόστους, η εφαρμογή της οποίας λαμβάνοντας υπόψη και την αρχή της συντηρητικότητας, απαιτεί σε ορισμένες αποτιμήσεις την επιλογή της τρέχουσας αξίας (fair market value) αντί του χαμηλότερου κόστους κτήσεως ως αξία εμφάνισης στις οικονομικές καταστάσεις. Σε γενικές γραμμές όμως οι διαφορές είναι μικρές.

Συγκρίνοντας, με βάση τον Διάγραμμα 3, ΔΛΠ και ΕΛΠ παρατηρούμε ότι κατά αντιστοιχία έχουμε:

- Θεμελιώδεις Παραδοχές

- *Αυτοτέλεια των χρήσεων*

Η αυτοτέλεια των χρήσεων θεσπίστηκε νομοθετικά στη χώρα μας ως αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων και εξόδων. Καθιερώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 43 § 1 περίπτωση (δ) του Ν. 2190/1920, σύμφωνα με την οποία «τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν τη χρήση λογιστικοποιούνται σε αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της είσπραξης ή της πληρωμής τους».

Με τη διάταξη αυτή ο νόμος απέβλεπε στην καθιέρωση της αρχής της πραγματοποίησης των εσόδων και εξόδων (accrual basis), έναντι της αρχής της ταμιακής βάσης (cash basis), την οποία και απέρριψε.

- *Συνεχιζόμενη δραστηριότητα*

Η αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, καθιερώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 43 § 1 περίπτωση (α) του Ν. 2190/1920, που ορίζει ότι οι κανόνες αποτιμήσεως που θεσπίζονται από το νόμο εφαρμόζονται εφόσον «θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρίας».

Η αρχή αυτή προβλέπεται και με τη διάταξη της παραγράφου 1 περίπτωση (α) του άρθρου 31 της 4^{ης} Οδηγίας της ΕΟΚ που ορίζει ότι: «η εταιρία τεκμαίρεται ότι θα συνεχίσει τις δραστηριότητές της».

- Ποιοτικά Χαρακτηριστικά

- *Κατανοητότητα*

Βασικές αρχές που ουσιαστικά αναφέρονται σε ότι παρουσιάζεται σαν κατανοητότητα στα ΔΛΠ είναι:

- α. Η αρχή της απόλυτης σαφήνειας
- β. Η αρχή του μη συμψηφισμού λογαριασμών ενεργητικού – παθητικού και εσόδων – εξόδων, που ουσιαστικά απορρέει από την προηγούμενη αρχή.

α. Η αρχή της απόλυτης σαφήνειας, επιβάλλεται με την ίδια διάταξη που θεσπίζεται η αρχή της πραγματικής εικόνας, δηλαδή με τη διάταξη του άρθρου 42 α § 2 που ορίζει ότι «οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις...εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρίας».

Ο νόμος αξιώνει ο ισολογισμός να δείχνει όχι μόνο την πραγματική εικόνα αλλά να είναι και σαφής σε τέτοιο βαθμό, που να μην αφήνει στον αναγνώστη που έχει τις απαραίτητες οικονομικές γνώσεις, αμφιβολίες για το περιεχόμενο.

Η αρχή αυτή καθιερώνεται και με τη διάταξη του άρθρου 2 § 2 της 4^{ης} Οδηγίας της ΕΟΚ, που ορίζει ότι «οι ετήσιοι λογαριασμοί καταρτίζονται με σαφήνεια και ανταποκρίνονται στην παρούσα οδηγία».

β. Η αρχή του μη συμψηφισμού λογαριασμών ενεργητικού – παθητικού και εσόδων – εξόδων, καθιερώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 42 β § 7, που ορίζει ότι «απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός μεταξύ κονδυλίων των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού ή των λογαριασμών εσόδων και εξόδων και η εμφάνιση μόνο της μεταξύ τους διαφοράς.

- Συνάφεια

Σε αντιστοιχία με τη συνάφεια που ορίζουν τα ΔΛΠ, στα ΕΛΠ βρίσκουμε την αρχή της ομοιογένειας, η οποία και καθιερώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 42 β § 3 εδ. 2. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή «η καταχώρηση ανομοιογενών στοιχείων στον ίδιο λογαριασμό απαγορεύεται».

- Αξιοπιστία

Η αρχή της πραγματικής εικόνας και η αρχή της συνέχειας του ισολογισμού που ορίζονται στο Ν. 2190/1920, προβάλλουν την ανάγκη για αξιοπιστία.

Η αρχή της πραγματικής εικόνας θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 42 α § 2, σύμφωνα με την οποία: «Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται υποχρεωτικά με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου, καθώς και των άρθρων 42 β, 42 γ, 42 δ, 42 ε, 43 και 43 α και εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της χρήσης της εταιρίας».

Η αρχή αυτή καθιερώνεται και με τη διάταξη του άρθρου 2 § 3 της 4^{ης} Οδηγίας της ΕΟΚ κατά την οποία «οι ετήσιοι λογαριασμοί πρέπει να δίνουν την

πραγματική εικόνα του ενεργητικού και παθητικού, της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας».

Ο ισολογισμός κάθε χρήσης είναι συνέχεια του ισολογισμού της προηγούμενης χρήσης. Αυτή είναι η αρχή της συνέχειας του ισολογισμού, η οποία καθιερώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 43 § 1 περίπτωση (στ) του Ν.2190/1920 και η οποία ορίζει ότι: «τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών της χρήσης συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης». Η προκειμένη αρχή απαγορεύει συνεπώς την μεταβολή στο περιεχόμενο των λογαριασμών του ισολογισμού και με τον τρόπο αυτό αυξάνει την αξιοπιστία των καταστάσεων.

Η αρχή αυτή καθιερώνεται και με τη διάταξη του άρθρου 31 § 1 περίπτωση(στ) της 4^{ης} Οδηγίας της ΕΟΚ.

- Συγκρισιμότητα

Μέσα από τα ΕΛΠ η ανάγκη για συγκρισιμότητα φαίνεται από τις ακόλουθες αρχές:

- A) Αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων
- B) Αρχή της συνέπειας στη δομή των οικονομικών καταστάσεων
- Γ) Αρχή της ιδιαίτερης εμφάνισης και της σειράς των λογαριασμών στις οικονομικές καταστάσεις
- Δ) Αρχή της παραθέσεων των κονδυλίων της προηγούμενης χρήσεως.

A) Η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων, καθιερώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 43 § 1 περίπτωση (β) του Ν. 2190/1920 που ορίζει ότι «οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση». Πρόκειται περί γενικότερης αρχής που διέπει την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

B) Η αρχή της συνέπειας στη δομή των οικονομικών καταστάσεων, καθιερώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 42 β § 1 του Ν. 2190/1920 που ορίζει ότι «η δομή του ισολογισμού και του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως και ιδιαίτερα η ακολουθούμενη στα πλαίσια αυτού του Νόμου μορφή εμφάνισης των οικονομικών αυτών καταστάσεων, απαγορεύεται να μεταβάλλεται από τη μία χρήση στην άλλη».

Γ) Η αρχή της ιδιαίτερης εμφάνισης και της σειράς των λογαριασμών στις οικονομικές καταστάσεις, καθιερώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 42 β § 2 του Ν. 2190/1920.

Δ) Σύμφωνα με την αρχή της παραθέσεως των κονδυλίων της προηγούμενης χρήσεως, η οποία καθιερώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 42 β § 5, τα ποσά των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού του ισολογισμού καθώς και του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσης» απεικονίζονται σε δύο τουλάχιστον στήλες, στις οποίες αντιπαρατίθενται τα αντίστοιχα κονδύλια της προηγούμενης χρήσης. Με τον τρόπο αυτό ενισχύεται η δυνατότητα σύγκρισης.

Πέρα όμως από αυτές τις αρχές, στο Ν. 2190/1920 υπάρχουν και άλλες σημαντικές αρχές, οι οποίες δεν αναφέρονται ρητά στο «Πλαίσιο» των ΔΛΠ.

Ονομαστικά αυτές είναι:

- η αρχή της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα υποδείγματα του Ε.ΓΛΣ (άρθρο 42 γ, 42δ § 1, 42 δ § 2)
- η αρχή που επιβάλλει την προσαρμογή στην εμφάνιση του ισολογισμού και του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» σε ειδικές περιπτώσεις (άρθρο 42 β § 3)
- η αρχή της συγχωνεύσεως λογαριασμών με αραβική αρίθμηση (άρθρο 42 β § 4)
- η αρχή της ενσωματώσεως των οικονομικών καταστάσεων των υποκαταστημάτων της εταιρίας (άρθρο 42 β § 6)
- η αρχή του ιστορικού κόστους (άρθρο 43 § 1 εδάφ.2)
- η αρχή της συντηρητικότητας (άρθρο 43 § 1 περίπτωση (γ))
- η αρχή της χωριστής αποτιμήσεως των στοιχείων ενεργητικού – παθητικού (άρθρο 43 § 1 περίπτωση (ε))
- η αρχή της κατ' εξαίρεση παρεκκλίσεως (άρθρο 43 § 2).

Σε αντιστοιχία λοιπόν με το Διάγραμμα 3, το ακόλουθο Διάγραμμα παρουσιάζει τις βασικές αρχές που ισχύουν με βάση τα ΕΛΠ:

**ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ
ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ**

Αρχή
Πραγματοποίησης
Εσόδων - Εξόδων

Αρχή της
Συνεχιζόμενης
Δραστηριότητας

**ΠΟΙΟΤΙΚΑ
ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ****ΚΑΤΑΝΟΗΤΟΤΗΤΑ**

- Αρχή Απόλυτης Σαφήνειας
- Αρχή του μη Συμφηφισμού λογαριασμών ενεργητικού-παθητικού και εσόδων-εξόδων

ΣΥΝΑΦΕΙΑ

- Αρχή της Ομοιογένειας

ΑΞΙΟΠΙΣΤΙΑ

- Αρχή της Πραγματικής Εικόνας
- Αρχή της Συνέχειας του Ισολογισμού

ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΟΤΗΤΑ

- Αρχή Συνέπειας Λογιστικών Μεθόδων
- Αρχή συνέπειας στη Δομή των Οικονομικών Καταστάσεων
- Αρχή Ιδιαίτερης Εμφάνισης και Σειράς των Λογαριασμών στις Οικονομικές Καταστάσεις
- Αρχή της Παραθέσεως των Κονδυλίων της Προηγούμενης Χρήσεως

ΛΟΙΠΕΣ:

- Αρχή Κατάρτισης Οικονομικών Καταστάσεων Σύμφωνα με Υποδείγματα του Ε.ΓΛΣ
- Αρχή που Επιβάλλει Προσαρμογή στην Εμφάνιση του Ισολογισμού και του Λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως» σε Ειδικές Περιπτώσεις
- Αρχή Συγχωνεύσεως Λογαριασμών με αραβική αρίθμηση

- Αρχή Ενσωματώσεως Οικονομικών Καταστάσεων Υποκαταστημάτων της εταιρίας
- Αρχή Ιστορικού Κόστους
- Αρχή Συντηρητικότητας
- Αρχή Χωριστής Αποτιμήσεως των στοιχείων ενεργητικού – παθητικού
- Αρχή της κατ' εξαίρεση Παρεκκλίσεως

Διάγραμμα 4: Θεμελιώδεις Παραδοχές και Ποιοτικά Χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων, με βάση τα ΕΛΠ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

- Φίλος Ιωάννης, «Ανάλυση (των κατά ΔΛΠ) Οικονομικών Καταστάσεων», Λογιστής, Ιούνιος 2002, τεύχος 567.
- Φίλος Ιωάννης, «Η Τεχνική της Μετατροπής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, Δεκέμβριος 2001, τεύχος 561.
- Φίλος Ιωάννης, «Σχέδιο Δράσης των Επιχειρήσεων για τη Μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, Μάιος 2002, τεύχος 566.
- Φίλος Ιωάννης, «Τα ΔΛΠ και οι Κύριες Διαφορές τους από την Ελληνική Νομοθεσία», Λογιστής, Απρίλιος 2001, τεύχος 553.
- Φίλος Ιωάννης, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.
- www.allmedia.gr/articleData/IS/2003/Kotsilinis.htm, «Υπάρχουν ακόμη Εκκρεμότητες για την Εφαρμογή τους».
- Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες: Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 2002.
- Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 2002.
- Καβαδιάς Λεωνίδα, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications S.A., Αθήνα 2003.
- Σακέλλης Εμμανουήλ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002.
- Πρωτοψάλτης Νικόλαος, «Η Αλήθεια για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, Μάρτιος 2002, τεύχος 564.

- www.iasb.org, International Accounting Standards Board.
- www.iasplus.com, Deloitte.
- www.soel.gr, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
- www.pwcglobal.com/ifrs, Price Waterhouse Coopers.
- www.seodi.gr, Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, ΔΛΠ.
- www.ifac.org, International Federation of Accountants.
- www.kpmg.co.uk/ifrs
- <http://europa.eu.int>, Η δικτυακή Πύλη της Ε.Ε.
- www.hba.gr, Ένωση Ελληνικών Τραπεζών, ΔΛΠ.
- www.grant-thornton.gr, Ελεγκτική και Λογιστική Βιβλιοθήκη της Grant Thornton.
- www.taxheaven.gr, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- www.fasb.org, Financial Accounting Standards Board.
- www.fee.be, The European Federation of Accountants.
- Σακέλλης Εμμανουήλ, Μελέτες Λογιστικών Θεμάτων, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Λογιστών, Αθήνα 1986.
- Σακέλλης Εμμανουήλ, Ο Ισολογισμός των Ανωνύμων Εταιρειών και των Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, Εκδόσεις Βρύκου, Αθήνα 1992.
- Βρουστούρης Παναγιώτης, «Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστικές Αρχές ή Μέθοδοι κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, Φεβρουάριος 2002, τεύχος 563.
- Παπαναστασάτος Αναστάσιος, Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Θεωρητική Προσέγγιση και Πρακτική Εφαρμογή, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 1992.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ

ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ»

3.1 Εισαγωγή

Το πρότυπο αυτό αναφέρεται στη λογιστική και στις γνωστοποιήσεις των εργοδοτών για τις παροχές σε εργαζόμενους. Με τον όρο *παροχές σε εργαζόμενους* νοούνται όλες οι μορφές αντιπαροχής που δίδονται από μια επιχείρηση ως αντάλλαγμα για την παροχή υπηρεσιών από το προσωπικό. Το πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με την παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών σε εργαζόμενους, με την οποία ασχολείται το ΔΛΠ 26 «Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων των Παροχών Αποχώρησης». Αντικατέστησε το ΔΛΠ 19 «Δαπάνες Παροχών Αποχώρησης», το οποίο είχε εγκριθεί το 1993.

Στο Ελληνικό Δίκαιο, υπάρχει σχετική διάταξη για διενέργεια πρόβλεψης για τις αποζημιώσεις συνταξιοδότησης και απόλυσης προσωπικού, η οποία υπολογίζεται με βάση πίνακες του Ν.2112/20. Με βάση μια ειδική γνωμάτευση του Νομικού Συμβουλίου του κράτους, το 40% της ανωτέρω συνολικής υποχρέωσης θεωρείται λογιστικά αποδεκτό για καταχώρηση. Ο Ν. 2190, αναφέρει για διενέργεια προβλέψεων για όλους τους πιθανούς κινδύνους, όμως στη πράξη δε γίνεται εγγραφή για σχήματα υπεσχημένων παροχών. Συνεπώς, στο πεδίο αυτό τα πράγματα θα αλλάξουν καθοριστικά

με την έναρξη εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, γι' αυτό και κρίθηκε σκόπιμη η μελέτη του συγκεκριμένου Προτύπου.

3.2 Σκοπός και Πεδίο Εφαρμογής

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι να καθορίσει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό των παροχών των εργαζομένων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων. Ο βασικός κανόνας είναι ότι μία επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί: *υποχρέωση* όταν ένας εργαζόμενος παρέχει υπηρεσίες στο παρόν με αντάλλαγμα την παροχή μελλοντικών ωφελημάτων και *έξοδο* όταν η επιχείρηση αναλώνει οικονομικά οφέλη από την υπηρεσία ενός εργαζόμενου ως αντάλλαγμα της παροχής των ωφελημάτων.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των εργοδοτών, για όλες τις παροχές σε εργαζόμενους, συμπεριλαμβανομένων και αυτών που παρέχονται:

- μέσα από τυπικά προγράμματα ή τυπικές συμφωνίες της επιχείρησης με έναν ή περισσότερους υπαλλήλους
- νομοθετικές ή άλλες ρυθμίσεις και συμφωνίες
- μέσα από άτυπες πρακτικές που δημιουργούν όμως τεκμαιρόμενη δέσμευση για την επιχείρηση.

Το ΔΛΠ 19 διακρίνει τις παροχές σε εργαζόμενους σε πέντε γενικές κατηγορίες:

A. Βραχύχρονες Παροχές σε Εργαζόμενους, όπως μισθοί και ημερομίσθια, εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, επιδόματα ετήσιας άδειας και άδειας ασθενείας, διανομή κερδών και έκτακτες παροχές (εφόσον είναι πληρωτέα σε 12 μήνες) καθώς και μη χρηματικές παροχές (όπως κατοικία, αυτοκίνητα κ.λπ.)

B. Παροχές μετά την απασχόληση, όπως συντάξεις, ασφάλειες ζωής, ασφάλειες ασθενείας και ιατρική περίθαλψη, μέσα από α) προγράμματα καθορισμένων εισφορών και β) προγράμματα καθορισμένων παροχών.

Γ. Άλλες μακρόχρονες παροχές, όπως άδειες μακροπρόθεσμων υπηρεσιών, παροχές ανικανότητας, διανομή κερδών και έκτακτες παροχές εφόσον δεν είναι πληρωτέα μέσα σε 12 μήνες.

Δ. Παροχές λήξης της εργασιακής σχέσης.

E. Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών.

Αξίζει να σημειωθεί, ότι οι παραπάνω παροχές χορηγούνται είτε άμεσα στον εργαζόμενο είτε στα προστατευόμενα από αυτόν μέλη και αφορούν όλους τους εργαζόμενους ανεξάρτητα από την εργασιακή σχέση που υπάρχει και από τη θέση στην ιεραρχία. Στην συνέχεια, εξετάζεται κάθε μία από τις πέντε αυτές κατηγορίες παροχών ξεχωριστά, τόσο από πλευράς περιεχομένου όσο και από πλευράς λογιστικού χειρισμού.

3.3 Βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους

Οι βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους είναι παροχές (εξαιρουμένων των παροχών λήξης της εργασιακής σχέσης και παροχών αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή σε αξία αυτών) που λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε δώδεκα μήνες μετά το τέλος της χρήσης μέσα στην οποία παρασχέθηκαν οι σχετικές υπηρεσίες.

Οι βραχύχρονες παροχές σε εργαζόμενους περιλαμβάνουν όπως προαναφέρθηκε:

- α. Ημερομίσθια, μισθούς, εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων.
- β. Βραχύχρονες αποζημιωνόμενες απουσίες, όπως ετήσια άδεια με αποδοχές και άδεια ασθένειας με αποδοχές, όταν οι απουσίες αναμένεται να πραγματοποιηθούν μέσα σε 12 μήνες μετά το τέλος της χρήσης στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική εργασιακή υπηρεσία.
- γ. Διανομή κερδών και έκτακτες παροχές πληρωτέες μέσα σε 12 μήνες μετά τη λήξη της χρήσης, μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.
- δ. Μη νομισματικές παροχές, (όπως ιατρική περίθαλψη, κατοικία, αυτοκίνητα και δωρεάν ή επιδοτούμενα αγαθά ή υπηρεσίες), για τους τωρινούς εργαζόμενους.

Σε γενικές γραμμές, ο λογιστικός χειρισμός των βραχύχρονων παροχών σε εργαζόμενους είναι σχετικά απλός, καθώς δεν απαιτούνται αναλογιστικές προϋποθέσεις και δεν υπάρχει και ανάγκη για προεξόφληση των παροχών, αφού αυτές είναι πληρωτέες μέσα σε 12 μήνες.

3.3.1 Ημερομίσθια, μισθοί, εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων

Ο λογιστικός χειρισμός των παροχών αυτών καθορίζεται από την εφαρμογή των βασικών λογιστικών αρχών των δεδουλευμένων εσόδων – εξόδων και της συσχέτισης. Οι παροχές αυτές λογιστικοποιούνται με τα ονομαστικά ποσά τους (το κόστος των παροχών καταχωρείται ως έξοδο), στη χρήση που παρασχέθηκαν οι αντίστοιχες υπηρεσίες. Οι απλήρωτες υποχρεώσεις αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως «βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις» και οι προπληρωμένες υποχρεώσεις ως ένα περιουσιακό στοιχείο.

3.3.2 Βραχύχρονες αποζημιωνόμενες απουσίες

Μια επιχείρηση μπορεί να αποζημιώνει τους εργαζόμενούς της για απουσία για κάποιους λόγους, όπως για λόγους ασθένειας, διακοπών, βραχύχρονης ανικανότητας, μητρότητας, πατρότητας, δικαστικής ή στρατιωτικής υπηρεσίας και λοιπά. Ο λογιστικός χειρισμός αυτών των αποζημιώσεων εξαρτάται από το εάν το δικαίωμα σε αποζημιωνόμενες απουσίες είναι σωρευτικό ή όχι.

Σωρευτικό, είναι το δικαίωμα όταν η παροχή μπορεί να μεταφερθεί σε επόμενες χρήσεις σε περίπτωση που δεν έχει χρησιμοποιηθεί, για παράδειγμα άδεια διακοπών. Μη σωρευτικό, είναι το δικαίωμα που δε μεταφέρεται σε επόμενες χρήσεις αλλά χάνεται (εκπνέει) και δεν παρέχεται και δικαίωμα ταμειακής πληρωμής, για παράδειγμα άδεια ασθένειας – μητρότητας.

Όσον αφορά στο λογιστικό τους χειρισμό, οι σωρευμένες αποζημιωνόμενες απουσίες καταχωρούνται ως δαπάνη και υποχρέωση της περιόδου κατά την οποία ο εργαζόμενος παρέχει τις υπηρεσίες που του δίνουν το δικαίωμα αυτό. Η επιχείρηση, θα πρέπει να αποτιμά το αναμενόμενο κόστος των σωρευμένων αποζημιωνόμενων απουσιών ως το επιπρόσθετο ποσό που αναμένει να πληρώσει για οποιαδήποτε αχρησιμοποίητα δικαιώματα που έχουν συσσωρευτεί μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού. Αναφορικά με τις μη σωρευμένες αποζημιωνόμενες απουσίες, αυτές καταχωρούνται όταν οι απουσίες πραγματοποιούνται.

v Παράδειγμα

Η εταιρεία «Χ» έχει 200 εργαζόμενους που καθένας δικαιούται 4 εργάσιμες ημέρες πληρωμένης άδειας ασθενείας. Η αχρησιμοποίητη άδεια ασθενείας μπορεί να μεταφέρεται για ένα μόνο ημερολογιακό έτος και λαμβάνεται πρώτα από το δικαίωμα του τρέχοντος έτους και αν χρειαστεί χρησιμοποιείται και το υπόλοιπο της προηγούμενης χρονιάς (L.I.F.O).

Στις 31/12/2004 το μέσο αχρησιμοποίητο δικαίωμα είναι 1,6 μέρες ανά εργαζόμενο. Η επιχείρηση με βάση την εμπειρία του παρελθόντος αναμένει ότι 177 εργαζόμενοι δε θα λάβουν στη χρήση 2005 άδεια ασθενείας μεγαλύτερη των 4 ημερών, ενώ οι υπόλοιποι 23 θα λάβουν κατά μέσο όρο 5,1 ημέρες ο καθένας.

Έτσι, κατά τη χρήση 2005 θα καταβληθεί άδεια ασθενείας $(5,1 - 4) = (1,1 \times 27) = 29,7$ ημερών. Η άδεια αυτή αφορά σωρευμένο αχρησιμοποίητο δικαίωμα κατά την 31/12/2004 και θα πρέπει να λογιστικοποιηθεί στη χρήση αυτή.

3.3.3 Προγράμματα διανομής κερδών και πρόσθετων παροχών

Μια επιχείρηση πρέπει να αναγνωρίζει το αναμενόμενο κόστος της διανομής κερδών και των πληρωμών πρόσθετων παροχών, όταν έχει μια παρούσα νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση να κάνει την πληρωμή ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και όταν το κόστος αυτό μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία. Παρούσα δέσμευση υπάρχει μόνο εάν η επιχείρηση δεν έχει άλλη επιλογή από το να κάνει τις πληρωμές.

ν Παράδειγμα

Η επιχείρηση «Ω» εφαρμόζει ένα πρόγραμμα διανομής κερδών σε όλους τους εργαζόμενους, σύμφωνα με το οποίο διανέμει 3,5% των καθαρών κερδών του έτους εάν αυτοί παραμείνουν στην επιχείρηση έως το τέλος του επόμενου χρόνου. Τα κέρδη της εταιρείας για το έτος ήταν €15 εκατομμύρια και με βάση την παρελθούσα εμπειρία αναμένεται ότι περίπου το 87% των εργαζομένων θα παραμείνουν στην επιχείρηση έως το τέλος του επόμενου έτους.

Με βάση τα στοιχεία αυτά η επιχείρηση θα αναγνωρίσει ως έξοδο και υποχρέωση: $3,5\% \times 87\% \times \text{€}15 \text{ εκατ.} = \text{€}456.750$

Έτσι, θα χρεώσει το λογαριασμό «Παροχές σε εργαζόμενους» και θα πιστώσει το λογαριασμό «Υποχρεώσεις» με το ποσό αυτό.

3.3.4 Γνωστοποιήσεις

Σε σχέση με τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, το ΔΛΠ 19 δεν απαιτεί τη γνωστοποίηση συγκεκριμένων πληροφοριών. Γνωστοποίηση όμως για βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις σε εργαζόμενους απαιτούν κάποια άλλα ΔΛΠ, όπως το ΔΛΠ 24 και το 1. Για παράδειγμα, σύμφωνα με το ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών», μια επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί πληροφορίες που αφορούν τις παροχές σε διευθυντικά της στελέχη. Επιπρόσθετα, το ΔΛΠ 1 «Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων», απαιτεί η επιχείρηση να γνωστοποιεί τις δαπάνες του προσωπικού.

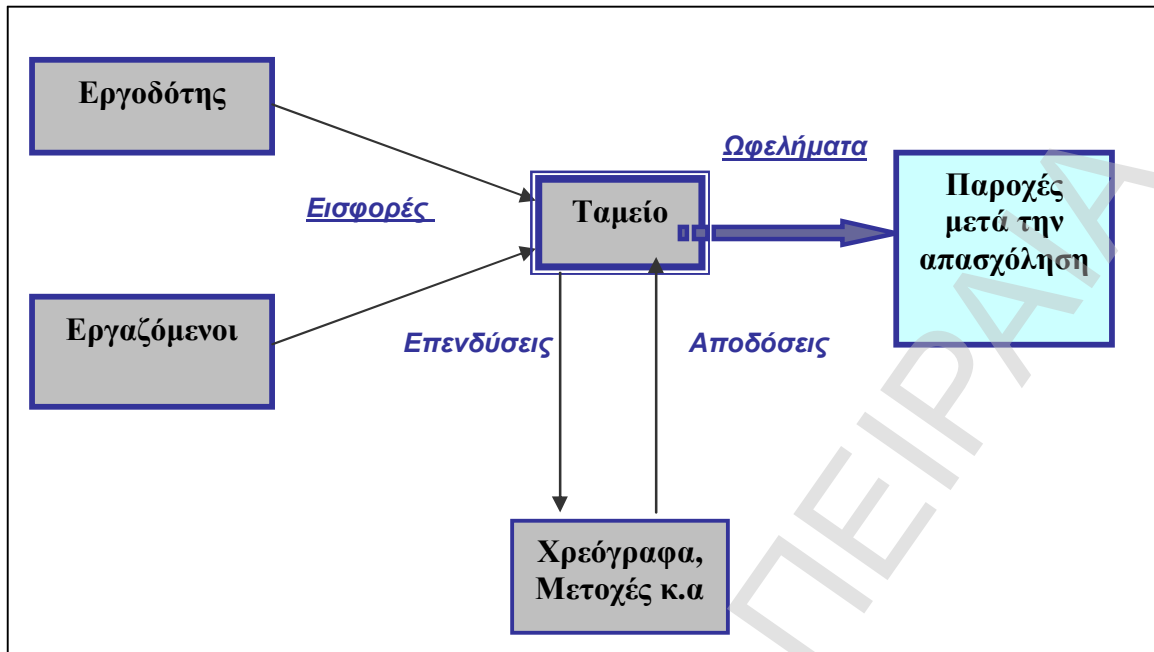
3.4 Παροχές μετά την απασχόληση

Οι παροχές μετά την απασχόληση είναι παροχές σε εργαζόμενους (εξαιρουμένων των παροχών λήξης της εργασιακής σχέσης και παροχών αποζημίωσης σε συμμετοχικούς τίτλους ή σε αξία αυτών) που είναι πληρωτέες μετά την ολοκλήρωση της απασχόλησης. Ρυθμίσεις βάση των

οποίων μια επιχείρηση χορηγεί παροχές μετά την απασχόληση, συνιστούν προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση. Η εφαρμογή του Προτύπου αυτού είναι ανεξάρτητη από το αν υπάρχει ιδιαίτερος φορέας για να εισπράττει εισφορές και να πληρώνει παροχές. Οι κυριότερες παροχές μετά την απασχόληση είναι: συντάξεις, ασφάλεια ζωής, ιατρική περίθαλψη.

Τα προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση είναι οι τυπικές ή άτυπες συμφωνίες, κατά τις οποίες μια επιχείρηση χορηγεί παροχές μετά την απασχόληση σε έναν ή περισσότερους εργαζόμενους. Με απλά λόγια ο εργοδότης και ορισμένες φορές και οι εργαζόμενοι, καταβάλλουν εισφορές σε ένα ταμείο, το οποίο μπορεί να είναι και ξεχωριστή νομική οντότητα. Στην συνέχεια, οι εισφορές αυτές επενδύονται σε στοιχεία του ενεργητικού (επενδύσεις, χρεόγραφα, καταθέσεις και λοιπά), τα οποία χρησιμοποιούνται για την καταβολή των παροχών προς τους εργαζόμενους όταν αυτά καθίστανται πληρωτέα.

Σχηματικά τα παραπάνω μπορούν να παρουσιαστούν ως εξής:



Διάγραμμα 5: Παροχές μετά την απασχόληση

Τα προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες:

- ∅ Τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών και
- ∅ Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών.

Τόσο τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών, όσο και τα προγράμματα καθορισμένων παροχών μπορεί να χαρακτηρίζονται ως:

- α) Προγράμματα Πολλών Εργοδοτών
- β) Κρατικά Προγράμματα και
- γ) Ασφαλισμένες Παροχές.

3.4.1 Προγράμματα Πολλών Εργοδοτών

Τα προγράμματα πολλών εργοδοτών τα οποία μπορεί να είναι είτε καθορισμένων εισφορών, είτε καθορισμένων παροχών, προκύπτουν από την απόφαση ορισμένων εργοδοτών να συσταθεί ένα ταμείο ή ένας λογαριασμός για να συγκεντρώνει τις εισφορές όλων των εργοδοτών, με σκοπό να καλυφθούν οι παροχές μετά την απασχόληση προς τους εργαζόμενους όλων των συμμετεχόντων εργοδοτών. Δεν υπάρχει διάκριση για τους εργαζόμενους κάθε εργοδότη ξεχωριστά.

Ωστόσο, δεν θεωρούνται προγράμματα πολλών εργοδοτών:

- προγράμματα καθορισμένων παροχών που προέρχονται από συνένωση των περιουσιακών στοιχείων διαφόρων επιχειρήσεων που βρίσκονται όμως κάτω από κοινό έλεγχο, δηλαδή μεταξύ μητρικής και των θυγατρικών της και
- προγράμματα ομαδικής διαχείρισης, που είναι συγκεντρώσεις προγραμμάτων εργοδοτών τα οποία συνενώνονται για να επιτυγχάνονται μεγαλύτερες αποδόσεις των περιουσιακών στοιχείων και οικονομίες κλίμακας, οι διεκδικήσεις όμως των διαφόρων εργοδοτών διαχωρίζονται για το αποκλειστικό όφελος των δικών τους εργαζομένων.

Μια επιχείρηση πρέπει να ταξινομεί ένα πρόγραμμα πολλών εργοδοτών είτε σε πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών, είτε σε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, προκειμένου να υπάρχει και η σωστή λογιστική αντιμετώπιση, που παρουσιάζεται πιο κάτω.

3.4.2 Κρατικά Προγράμματα

Τα κρατικά προγράμματα καθιερώνονται με Νόμο για να καλύπτουν όλες τις επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις συγκεκριμένου κλάδου. Λειτουργούν υπό την εποπτεία της Κυβέρνησης ή τις Τοπικές Αυτοδιοικήσεις ή από οποιοδήποτε άλλο φορέα που δημιουργείται για το σκοπό αυτό ο οποίος δεν ελέγχεται και δεν επηρεάζεται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις.

Τα κρατικά προγράμματα στη συντριπτική τους πλειοψηφία είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών, καθώς η μόνη υποχρέωση της επιχείρησης είναι να πληρώνει έγκαιρα τις εισφορές της. Δεν υπάρχει καμία νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση να πληρώσει μελλοντικές εισφορές. Αυτό όμως δεν αποκλείει κάποια κρατικά προγράμματα να χαρακτηρισθούν ως καθορισμένων παροχών.

3.4.3 Ασφαλισμένες Παροχές

Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση πληρώνει ασφάλιστρα σε μια ασφαλιστική εταιρεία προκειμένου να αντιμετωπίσει τις παροχές ενός προγράμματος παροχών μετά την απασχόληση. Αυτές οι περιπτώσεις αντιμετωπίζονται ως προγράμματα καθορισμένων εισφορών, εκτός αν η επιχείρηση έχει εγγυηθεί τη διασφάλιση των παροχών στους εργαζόμενους με

μια νόμιμη ή τεκμαιρόμενη δέσμευση, οπότε πρέπει να αντιμετωπίζονται ως προγράμματα καθορισμένων παροχών.

3.5 Προγράμματα Καθορισμένων Εισφορών

Προγράμματα καθορισμένων εισφορών είναι προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση κατά τα οποία μια επιχείρηση πληρώνει καθορισμένες εισφορές σε ένα ιδιαίτερο φορέα (ταμείο). Η επιχείρηση δεν έχει καμιά νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση να πληρώσει περαιτέρω εισφορές, στην περίπτωση που το ταμείο δεν έχει επαρκή περιουσιακά στοιχεία για να πληρώσει όλες τις παροχές στους εργαζόμενους που αφορούν την υπηρεσία του εργαζόμενου για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις.

Συνεπώς, κατά τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών η νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση της επιχείρησης περιορίζεται στο ποσό που αυτή δέχεται να συνεισφέρει στο ταμείο, το οποίο στη συνέχεια διαχειρίζεται τις εισφορές και χορηγεί τις παροχές. Έτσι, τόσο ο αναλογιστικός κίνδυνος (ότι οι παροχές θα είναι λιγότερες από τις εισφορές) όσο και ο επενδυτικός κίνδυνος (ότι τα περιουσιακά στοιχεία που είναι επενδυμένα θα είναι ανεπαρκή για να αντιμετωπίσουν τις παροχές) βαρύνουν τον εργαζόμενο.

Η λογιστική αντιμετώπιση των προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών είναι απλή, γιατί η υποχρέωση της επιχείρησης περιορίζεται στο καθορισμένο ποσό που πρέπει να εισφέρει αυτή σε κάθε χρήση. Συνεπώς, δεν υπάρχει

ανάγκη ούτε για αναλογιστικές υποθέσεις για τον προσδιορισμό της υποχρέωσης και του εξόδου, αλλά ούτε και για προεξόφληση της υποχρέωσης, εκτός εάν αυτή είναι πληρωτέα μετά από 12 μήνες από τη λήξη της χρήσης μέσα στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία.

Για την καταχώρηση και αποτίμηση των εισφορών εφαρμόζεται η αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων. Η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί την πληρωτέα εισφορά σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών σε αντάλλαγμα υπηρεσιών που παρασχέθηκαν:

- α) ως μια δαπάνη στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων ή εάν κάποιο άλλο ΔΛΠ απαιτεί στο κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου, και
- β) ως μια υποχρέωση (δεδουλευμένη δαπάνη) στον Ισολογισμό. Να σημειωθεί ότι στον Ισολογισμό εμφανίζονται ποσά οφειλόμενα καθώς και προπληρωθέντα.

Όταν οι εισφορές σε ένα πρόγραμμα δεν λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε 12 μήνες πρέπει να προεξοφλούνται με ειδικό προεξοφλητικό επιτόκιο ο καθορισμός του οποίου εξετάζεται παρακάτω.

Αναφορικά τώρα με γνωστοποιήσεις, η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό που καταχωρείται ως δαπάνη για πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών.

3.6 Προγράμματα Καθορισμένων Παροχών

Προγράμματα καθορισμένων παροχών είναι προγράμματα παροχών μετά την απασχόληση, άλλα εκτός από τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών. Στα προγράμματα αυτά η υποχρέωση της επιχείρησης είναι να παρέχει τις συμφωνημένες παροχές και τόσο ο αναλογιστικός όσο και ο επενδυτικός κίνδυνος βαρύνουν στην ουσία την επιχείρηση. Με άλλα λόγια, αν τα περιουσιακά στοιχεία του ταμείου δεν επαρκούν για την κάλυψη των παροχών, ο εργοδότης υποχρεούται να καλύψει με συμπληρωματικές εισφορές το έλλειμμα.

Η λογιστική αντιμετώπιση των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών είναι σύνθετη γιατί:

- απαιτούνται αναλογιστικές υποθέσεις για να αποτιμηθεί η υποχρέωση και η δαπάνη
- υπάρχει πιθανότητα να προκύψουν αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές και
- οι υποχρεώσεις πρέπει να προεξοφλούνται γιατί μπορεί να διακανονίζονται μετά από χρόνια από την παροχή της σχετικής υπηρεσίας.

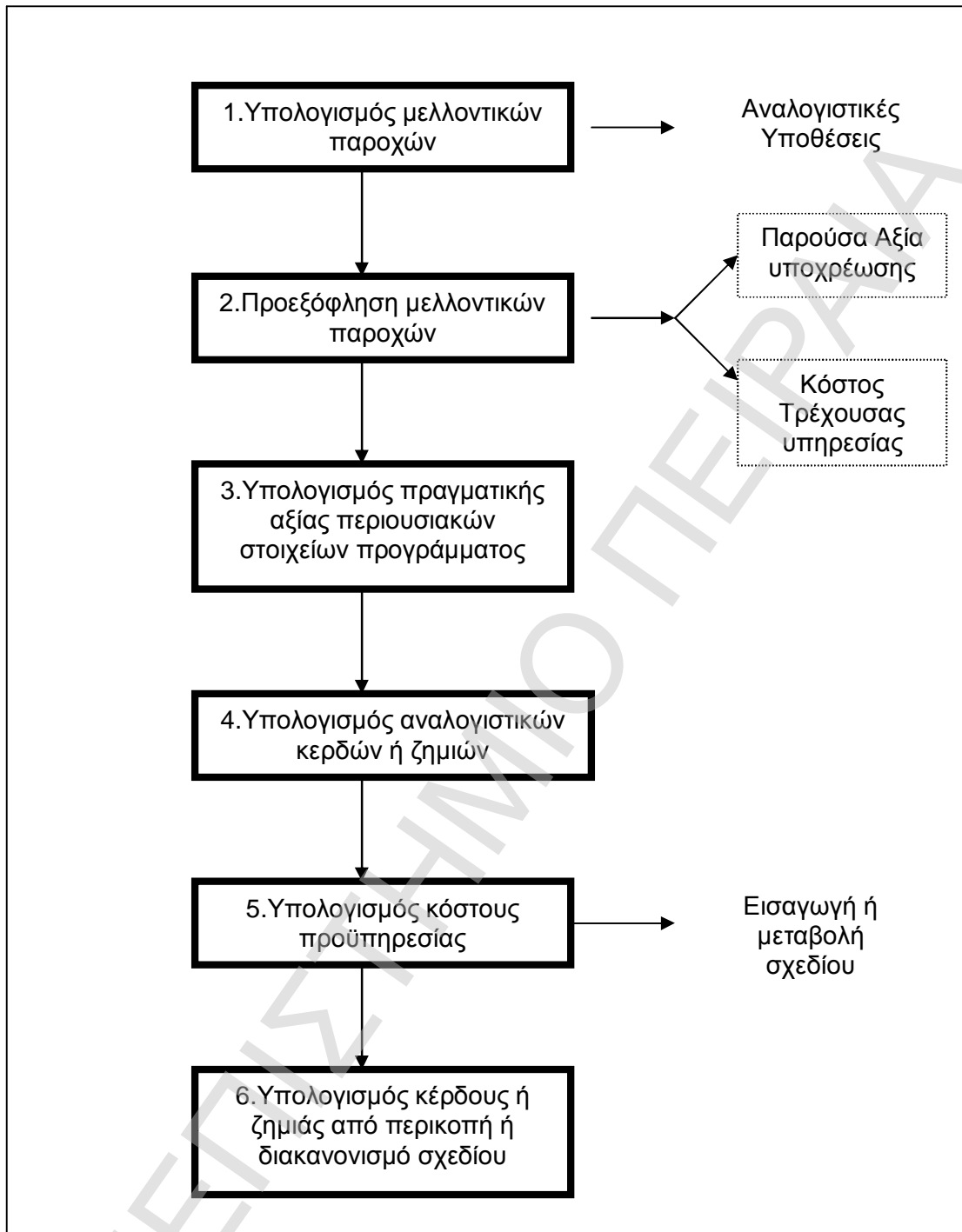
Ο λογιστικός χειρισμός των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών περιλαμβάνει τα ακόλουθα 6 στάδια:

1. Χρησιμοποίηση αναλογιστικών τεχνικών, για να εκτιμηθεί το ποσό της παροχής που οι εργαζόμενοι δικαιούνται για τις υπηρεσίες που έχουν προσφέρει, κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις.

Αναλογιστικές υποθέσεις γίνονται για π.χ. δημογραφικές μεταβλητές, όπως είναι η απασχόληση και η θνησιμότητα, οικονομικές μεταβλητές, όπως είναι οι αυξήσεις στους μισθούς κ.α.

2. Προεξόφληση του παραπάνω ποσού παροχής με τη Μέθοδο των Εκτιμώμενων Μονάδων Υποχρέωσης. Έτσι, υπολογίζεται η παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής και το κόστος της τρέχουσας υπηρεσίας.
3. Προσδιορισμός της πραγματικής αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος.
4. Προσδιορισμός των αναλογιστικών κερδών και ζημιών, τόσο των συνολικών ποσών όσο και των ποσών που θα πρέπει να αναγνωριστούν στην τρέχουσα περίοδο.
5. Προσδιορισμός του προκύπτοντος κόστους προϋπηρεσίας, όταν ένα πρόγραμμα έχει εισαχθεί ή μεταβληθεί και
6. Προσδιορισμός του προκύπτοντος κέρδους ή ζημιάς όταν ένα πρόγραμμα περικλύπτεται ή διακανονίζεται.

Σχηματικά τα 6 αυτά στάδια φαίνονται στο διάγραμμα που ακολουθεί.



Διάγραμμα 6: Στάδια Λογιστικού Χειρισμού Προγραμμάτων Καθορισμένων Παροχών

Μετά την ολοκλήρωση των 6 αυτών σταδίων οι λογιστικές καταχωρήσεις είναι πολύ απλές. Όλη η πολυπλοκότητα εστιάζεται στον υπολογισμό των σχετικών ποσών.

3.6.1 Χρήσιμοι Ορισμοί

Παρούσα αξία μιας υποχρέωσης καθορισμένης παροχής είναι η παρούσα αξία, χωρίς έκπτωση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος, των αναμενόμενων μελλοντικών πληρωμών που χρειάζονται, για να διακανονίσουν την υποχρέωση που προέρχεται από την απασχόληση εργαζόμενου κατά την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις.

Κόστος τρέχουσας απασχόλησης είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής, που προέρχεται από την απασχόληση εργαζόμενου κατά την τρέχουσα χρήση.

Δαπάνη τόκων είναι η αύξηση, κατά τη διάρκεια μιας χρήσης στην παρούσα αξία μιας υποχρέωσης καθορισμένης παροχής, που αυξάνει γιατί οι παροχές είναι μια χρήση πλησιέστερα προς το διακανονισμό.

Περιουσιακά στοιχεία προγράμματος είναι περιουσιακά στοιχεία (άλλα εκτός από μη μεταβιβάσιμα χρηματοπιστωτικά μέσα που εκδίδονται από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις) που κατέχονται από ένα φορέα που πληρεί όλες τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- (α) ο φορέας είναι νομικά ιδιαίτερος από την επιχείρηση που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις.
- (β) τα περιουσιακά στοιχεία του Ταμείου πρέπει να χρησιμοποιούνται μόνο για να διακανονίζουν τις υποχρεώσεις των παροχών σε εργαζόμενους, δεν είναι διαθέσιμα για τους πιστωτές της επιχείρησης και δεν μπορούν να επιστραφούν στην επιχείρηση (ή μπορεί να επιστραφούν στην επιχείρηση μόνο αν τα απομένοντα περιουσιακά

στοιχεία του Ταμείου είναι επαρκή για να αντιμετωπίσουν τις υποχρεώσεις του προγράμματος) και

- (γ) κατά την έκταση που επαρκή περιουσιακά στοιχεία είναι στο Ταμείο, η επιχείρηση δε θα έχει καμία νομική ή τεκμαιρόμενη υποχρέωση να πληρώσει τις σχετικές παροχές σε εργαζόμενους απ' ευθείας.

Πραγματική αξία είναι το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλάσσονταν ή μια υποχρέωση θα διακανονιζόταν μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με γνώση και με τη θέλησή τους, σε μια συναλλαγή κάτω από κανονικές συνθήκες.

Απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι τόκοι, μερίσματα και άλλα έσοδα που προέρχονται από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μαζί με πραγματοποιημένα και απραγματοποίητα κέρδη ή ζημιές από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, μείον κάθε δαπάνη διοικήσεως του προγράμματος και μείον κάθε φόρο πληρωτέο από το ίδιο το πρόγραμμα.

Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές περιλαμβάνουν:

- Αναπροσαρμογές πείρας (διαφορές μεταξύ προηγούμενων αναλογιστικών παραδοχών και ότι έχει πραγματικά συμβεί) και
- Τα αποτελέσματα των μεταβολών σε αναλογιστικές παραδοχές.

Κόστος προϋπηρεσίας είναι η αύξηση στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής για υπηρεσία εργαζομένου σε προηγούμενες περιόδους, που καταλήγει στην τρέχουσα περίοδο από την καθιέρωση ή τις μεταβολές των παροχών μετά την απασχόληση ή άλλων μακρόχρονων παροχών σε εργαζόμενους. Κόστος προϋπηρεσίας μπορεί να είναι είτε θετικό (όταν παροχές καθιερώνονται ή βελτιώνονται) είτε αρνητικό (όταν μειώνονται υπάρχουσες παροχές).

3.6.2 Καταχώρηση στον Ισολογισμό

Το ποσό που καταχωρείται ως υποχρέωση στον ισολογισμό, σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών είναι το καθαρό σύνολο των παρακάτω ποσών:

(+) Παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

(+) Κάθε αναλογιστικό κέρδος (ή (-) κάθε αναλογιστική ζημιά) που δεν αναγνωρίστηκε.

(-) Κάθε κόστος προϋπηρεσίας που δεν αναγνωρίστηκε.

(-) Πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, από τα οποία θα διακανονισθούν άμεσα οι υποχρεώσεις.

Η παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής και η πραγματική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος πρέπει να προσδιορίζονται αρκετά συχνά, κατά προτίμηση από κάποιον ειδικό αναλογιστή, ώστε τα ποσά που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις να μην διαφέρουν πολύ από εκείνα που θα προσδιορίζονταν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού.

Σε περίπτωση που το πιο πάνω ποσό που προσδιορίστηκε ως υποχρέωση είναι αρνητικό, αναγνωρίζεται σα στοιχείο του ενεργητικού, δηλαδή σαν περιουσιακό στοιχείο. Το προκύπτον περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται στο χαμηλότερο ποσό μεταξύ:

α) του ποσού που προσδιορίστηκε με τον παραπάνω τρόπο και

β) του καθαρού συνόλου:

α. κάθε ακαταχώρητης αναλογιστικής ζημιάς και κόστους προϋπηρεσίας και

β. της παρούσας αξίας κάθε οικονομικής ωφέλειας με τη μορφή επιστροφής κεφαλαίων από το πρόγραμμα ή μείωσης των μελλοντικών εισφορών.

Περιουσιακό στοιχείο μπορεί να δημιουργηθεί, σε περίπτωση που ένα πρόγραμμα καθορισμένης παροχής έχει υπερχρηματοδοτηθεί ή όταν καταχωρούνται αναλογιστικά κέρδη. Ωστόσο, δεν αναγνωρίζεται ως στοιχείο του ενεργητικού μια αύξηση που είναι αποτέλεσμα μόνο μιας αναλογιστικής ζημιάς ή ενός κόστους προϋπηρεσίας στην τρέχουσα περίοδο.

ν Παράδειγμα

Η επιχείρηση «Α» έχει ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών για το προσωπικό της, το οποίο στις 31/12/200X παρουσιάζει τα παρακάτω χαρακτηριστικά:

	€εκατ.
Παρούσα αξία υποχρέωσης	1.000
Αναλογιστικές ζημιές που δεν αναγνωρίστηκαν	100
Κόστος προϋπηρεσίας που δεν αναγνωρίστηκε	50
Πραγματική αξία περιουσιακών στοιχείων προγράμματος	1.100
Αύξηση στην υποχρέωση από αρχική εφαρμογή του ΔΛΠ 19	40

Παρούσα αξία ποσών διαθέσιμων για επιστροφή

120

Τι ποσό θα πρέπει να αναγνωριστεί στον Ισολογισμό;

Λύση:

Αρχικά υπολογίζουμε με τον τρόπο που παρουσιάστηκε στην αρχή της παραγράφου 3.6.2 το ποσό της υποχρέωσης:

€ εκατ. $(1.000 - 100 - 50 - 1.100 - 40) = € -290$ εκατ.

Εφόσον το ποσό αυτό είναι αρνητικό, αναγνωρίζεται σα στοιχείο του ενεργητικού και αποτιμάται στο χαμηλότερο ποσό μεταξύ των δύο ακόλουθων:

- € 290 εκατ.
- € εκατ. $(100 + 50 + 120) = € 270$ εκατ.

$270 < 290$, συνεπώς η επιχείρηση «Α» καταχωρεί ένα περιουσιακό στοιχείο των € 270 εκατ. και γνωστοποιεί ότι το όριο μείωσε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου κατά € 20 εκατ. $(290 - 270)$.

3.6.3 Καταχώρηση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Μια επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί ως δαπάνη ή ως έσοδο, στην περίπτωση που η υποχρέωση γυρίσει σε περιουσιακό στοιχείο όπως

αναφέρθηκε παραπάνω από προγράμματα καθορισμένων παροχών, το καθαρό σύνολο των εξής ποσών:

- (α) Κόστος τρέχουσας υπηρεσίας.
- (β) Δαπάνη τόκου (για την προσαρμογή της συνολικής υποχρέωσης σε παρούσα αξία).
- (γ) Την αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος.
- (δ) Τα αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές κατά την έκταση που καταχωρούνται.
- (ε) Το κόστος προϋπηρεσίας κατά την έκταση που καταχωρείται.
- (στ) Το αποτέλεσμα οποιασδήποτε περικοπής ή διακανονισμού.

3.6.4 Καταχώρηση και Αποτίμηση: Παρούσα Αξία Υποχρεώσεων Καθορισμένης Παροχής και Κόστος Τρέχουσας Υπηρεσίας

Το τελικό κόστος ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών εξαρτάται, από πάρα πολλούς παράγοντες, όπως είναι οι μισθοί και τα επίπεδα που αυτοί κυμαίνονται, η απασχόληση του εργατικού δυναμικού, η θνησιμότητα που υπάρχει και πάρα πολλά άλλα. Συνεπώς το τελικό κόστος του προγράμματος χαρακτηρίζεται έντονα από αβεβαιότητα.

Για να υπολογιστεί η παρούσα αξία της υποχρέωσης της παροχής για μετά την απασχόληση καθώς και το σχετικό κόστος της τρέχουσας υπηρεσίας θα πρέπει:

1. να εφαρμοστεί μια μέθοδος αναλογιστικής αποτίμησης

2. να κατανεμηθεί η παροχή σε περιόδους υπηρεσίας
3. να γίνουν αναλογιστικές παραδοχές.

3.6.4.1 Μέθοδος Αναλογιστικής Αποτίμησης

Προκειμένου μια επιχείρηση να υπολογίσει την παρούσα αξία της υποχρέωσης της παροχής για μετά την απασχόληση, το κόστος της τρέχουσας υπηρεσίας και όπου χρειάζεται το κόστος προϋπηρεσίας, πρέπει να χρησιμοποιεί τη Μέθοδο των Εκτιμώμενων Μονάδων Υποχρέωσης γνωστή και ως Μέθοδος της Δεδουλευμένης Παροχής.

Η μέθοδος αυτή θεωρεί ότι κάθε περίοδο υπηρεσίας δημιουργεί μια επιπρόσθετη μονάδα δικαιώματος παροχής και αποτιμά κάθε μονάδα ξεχωριστά για να υπολογίσει την τελική υποχρέωση. Η επιχείρηση πρέπει να προεξοφλεί ολόκληρη την υποχρέωση παροχής μετά την απασχόληση, ακόμη και αν μέρος της υποχρέωσης λήγει μέσα σε 12 μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού.

▼ Παράδειγμα

Η επιχείρηση «Β» κατά των τερματισμό των υπηρεσιών των εργαζομένων της, καταβάλλει ένα εφάπαξ ποσό που ισούται με το 2% των ετήσιων αποδοχών για κάθε έτος υπηρεσίας. Ο μισθός ενός εργαζόμενου για το

πρώτο έτος είναι € 15.000,00 και το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται είναι 8%.

Οι αναλογιστικές υποθέσεις που γίνονται για απλοποίηση του παραδείγματος είναι:

1. Οι μισθοί θα αυξάνονται κατά 7% κάθε χρόνο
2. Δεν θα υπάρξουν διακοπές εργασίας κατά τα επόμενα χρόνια.

Τι ποσό θα αναγνωρισθεί ως έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων και τι ως υποχρέωση στον Ισολογισμό στα επόμενα 4 έτη για έναν εργαζόμενο ο οποίος θα τερματίσει την εργασία του στο τέλος του 4^{ου} έτους;

Λύση:

Ο μισθός σε 4 έτη θα είναι: € 15.000,00 X (1,07)³ = € 18.376,00

Το εφάπαξ ποσό, που θα δοθεί θα είναι: €18.376,00 X 2% X 4 έτη =
= € 1.470,00 ή € 367,50 ανά έτος.

Για να βρούμε το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας προεξοφλούμε με $i = 8\%$ το ποσό των € 367,5 του 4^{ου} έτους για κάθε ένα από τα προηγούμενα έτη:

ΠΙΝΑΚΑΣ 4**Υπολογισμός Παρούσας Αξίας**

Έτος	Εφάπαξ	Προεξοφλητικός Συντελεστής	Παρούσα Αξία (από το τέλος του 4 ^{ου} έτους)
	€		€
1	367,5	$1/(1,08)^3$	291,7
2	367,5	$1/(1,08)^2$	315,1
3	367,5	$1/(1,08)^1$	340,3
4	367,5	1	367,5

Η αρχική υποχρέωση κάθε έτους είναι η παρούσα αξία της παροχής που αποδίδεται σε προηγούμενα έτη. Με άλλα λόγια, είναι η τελική υποχρέωση του προηγούμενου έτους.

Η τελική υποχρέωση είναι η παρούσα αξία της παροχής που αποδίδεται στο τρέχον και στα προηγούμενα έτη.

Το επιτόκιο υπολογίζεται πάνω στην αρχική υποχρέωση.

Όλα τα παραπάνω συνοψίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 5

Τελική Υποχρέωση επιχείρησης από καταβολή εφάπαξ ποσού, κατά τον τερματισμό των υπηρεσιών των εργαζόμενων

Έτη	1	2	3	4
Παροχή αποδιδόμενη σε προηγούμενα έτη	0	367,5	735	1.102,5
Τρέχον κόστος (2% των τελικών αποδοχών)	367,5	367,5	367,5	367,5
Σωρευμένο κόστος	367,5	735	1.102,5	1.470
Αρχική υποχρέωση	-	291,7	630,2	1.020,9
Επιτόκιο 8%	-	23,34	50,42	81,67
Κόστος τρέχουσας υπηρεσίας	291,7	315,1	340,3	367,5
Τελική Υποχρέωση	291,7	630,2	1.020,9	1470

3.6.4.2 Κατανομή Παροχής σε Περιόδους Υπηρεσίας

Στον υπολογισμό της παρούσας αξίας της υποχρέωσης για καθορισμένη παροχή, του κόστους τρέχουσας υπηρεσίας και όπου χρειάζεται του κόστους προϋπηρεσίας, η επιχείρηση πρέπει να κατανέμει την παροχή σε περιόδους υπηρεσίας σύμφωνα με τον τύπο του προγράμματος παροχών.

Όμως, εάν η υπηρεσία ενός εργαζόμενου σε μεταγενέστερα έτη θα οδηγήσει σε ένα σημαντικά υψηλότερο επίπεδο παροχής από ότι στα προηγούμενα έτη, η επιχείρηση πρέπει να κατανέμει την παροχή σε μια σταθερή βάση από:

α) την ημερομηνία από την οποία αρχίζει η υπηρεσία του εργαζόμενου να οδηγεί σε παροχές, σύμφωνα με το πρόγραμμα (άσχετα αν οι παροχές έχουν ως προϋπόθεση επιπρόσθετη υπηρεσία ή όχι), μέχρι

β) την ημερομηνία κατά την οποία επιπρόσθετη υπηρεσία από τον εργαζόμενο δεν θα αυξάνει σημαντικά τις μελλοντικές παροχές, σύμφωνα με το πρόγραμμα, εκτός από επιπρόσθετες αυξήσεις μισθών (Παράδειγμα 1).

Η επιχείρηση, με βάση την Μέθοδο των Εκτιμώμενων Μονάδων Υποχρέωσης απαιτείται να καταλείψει την παροχή τόσο στην τρέχουσα περίοδο (για να υπολογιστεί το τρέχον κόστος υπηρεσίας), όσο και στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους (για να υπολογιστεί η παρούσα αξία υποχρέωσης καθορισμένης παροχής). Η επιχείρηση θα πρέπει να καταλείψει την παροχή στις περιόδους στις οποίες δημιουργείται η υποχρέωση για χορήγηση παροχών μετά την απασχόληση. Η υποχρέωση αυτή δημιουργείται καθώς ο εργαζόμενος παρέχει τις υπηρεσίες του, οι οποίες του δίνουν και το δικαίωμα των παροχών μετά την απασχόληση. Οι αναλογιστικές τεχνικές βοηθούν την επιχείρηση να αποτιμήσει αυτή την υποχρέωση με αρκετή αξιοπιστία που δικαιολογεί καταχώρηση της υποχρέωσης (Παράδειγμα 2).

Στον υπολογισμό της υποχρέωσης για καθορισμένη παροχή, η επιχείρηση πρέπει να λαμβάνει υπόψη την πιθανότητα μερικοί από τους εργαζομένους να μην πληρούν κάποια από τις προϋποθέσεις κατοχύρωσης (Παράδειγμα 3).

ν Παράδειγμα 1

Η επιχείρηση «Δ» έχει ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών με βάση το οποίο ο κάθε εργαζόμενος δικαιούται με τη συνταξιοδότησή του € 4.500 για κάθε έτος που πρόσφερε τις υπηρεσίες του. Η παροχή αυτή κατοχυρώνεται

μετά την παρέλευση 15 ετών παροχής υπηρεσιών στην επιχείρηση. Το πρόγραμμα δεν προβλέπει περαιτέρω παροχές για υπηρεσίες μετά τα 15 έτη.

Ποιο είναι το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας και ποια η υποχρέωση παροχής;

Απάντηση:

Η παροχή είναι €4.500 το έτος για τα πρώτα 15 έτη υπηρεσίας.

Το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας είναι η τρέχουσα αξία, την ημερομηνία του Ισολογισμού, του πιο πάνω ποσού.

Η υποχρέωση είναι η τρέχουσα αξία, την ημερομηνία του Ισολογισμού, των € 4.500 πολλαπλασιαζόμενη με τον αριθμό των ετών υπηρεσίας την ημερομηνία του Ισολογισμού.

v Παράδειγμα 2

Το πρόγραμμα καθορισμένης παροχής της επιχείρησης «Γ» προβλέπει ότι ο κάθε εργαζόμενος δικαιούται σύνταξη που ισούται με 2,5% του τελευταίου του μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας του. Η σύνταξη είναι πληρωτέα μετά από την ηλικία των 65 ετών. Έστω ότι ο αναμενόμενος τελευταίος μισθός είναι € 20.000.

Ποιο είναι το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας και ποια η υποχρέωση παροχής;

Απάντηση:

Η παροχή για κάθε έτος είναι η παρούσα αξία, κατά την αναμενόμενη ημερομηνία αποχώρησης, των € 500 ($2,5\% \times € 20.000$), πληρωτέα από την αναμενόμενη ημερομηνία αποχώρησης έως την αναμενόμενη ημερομηνία θανάτου.

Το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας είναι η παρούσα αξία, την ημερομηνία του Ισολογισμού, του πιο πάνω ποσού.

Η υποχρέωση είναι η παρούσα αξία, την ημερομηνία του Ισολογισμού, των €500 πολλαπλασιαζόμενη με τον αριθμό των ετών υπηρεσίας μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας και η παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής προεξοφλούνται, αφού οι πληρωμές της σύνταξης αρχίζουν στην ηλικία των 65 ετών.

v Παράδειγμα 3

Ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών προβλέπει ότι ο κάθε εργαζόμενος με τη συνταξιοδότησή του (σε ηλικία 60 ετών) θα δικαιούται ένα εφάπαξ ποσό των € 2.000 για κάθε έτος υπηρεσίας του. Βασική προϋπόθεση η παραμονή του στην επιχείρηση μέχρι να συνταξιοδοτηθεί. Την ημερομηνία του

Ισολογισμού ένας υπάλληλος 45 ετών, υπολογίζεται ότι έχει 75% πιθανότητα να παραμείνει στην επιχείρηση μέχρι να συνταξιοδοτηθεί.

Ποιο είναι το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας και ποια η υποχρέωση παροχής;

Απάντηση:

Η παροχή για κάθε έτος υπηρεσίας είναι $€ 2.000 \times 75\% = € 1.500$.

Το κόστος τρέχουσας υπηρεσίας είναι η παρούσα αξία, την ημερομηνία του Ισολογισμού, του πιο πάνω ποσού.

Η υποχρέωση είναι η παρούσα αξία, την ημερομηνία του Ισολογισμού, των € 1.500 πολλαπλασιαζόμενη με τον αριθμό των ετών υπηρεσίας μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού.

3.6.4.3 Αναλογιστικές Παραδοχές

Αναλογιστικές παραδοχές είναι οι καλύτερες δυνατές εκτιμήσεις που κάνει μια επιχείρηση για τις μεταβλητές που θα προσδιορίσουν το τελικό κόστος χορήγησης των μετά την απασχόληση παροχών. Οι αναλογιστικές παραδοχές θα πρέπει να είναι αμερόληπτες, αντικειμενικές και αμοιβαία συμβατές.

Οι αναλογιστικές παραδοχές συμπεριλαμβάνουν:

- δημογραφικές παραδοχές που έχουν να κάνουν με τα χαρακτηριστικά των τωρινών, των πρώην αλλά και των μελλοντικών εργαζομένων που προορίζονται για παροχές για παράδειγμα: ποσοστό θνησιμότητας, συντελεστές απασχόλησης και λοιπά.
- οικονομικές παραδοχές, που ασχολούνται με στοιχεία όπως είναι το προεξοφλητικό επιτόκιο, τα μελλοντικά επίπεδα μισθών, οι μελλοντικές ιατρικές δαπάνες, η αναμενόμενη απόδοση των περιουσιακών στοιχείων των προγραμμάτων και λοιπά.

Ø Προεξοφλητικό Επιτόκιο

Το επιτόκιο που χρησιμοποιείται για την προεξόφληση των υποχρεώσεων των μετά την απασχόληση παροχών, πρέπει να προσδιορίζεται με βάση τους συντελεστές απόδοσης, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, εταιρικών χρεογράφων υψηλής ποιότητας. Σε χώρες που δεν υπάρχει αγορά σε τέτοια χρεόγραφα η βάση είναι οι συντελεστές απόδοσης των κρατικών χρεογράφων. Φυσικά το νόμισμα και οι όροι των εταιρικών και κρατικών χρεογράφων πρέπει να είναι συνεπείς με το νόμισμα και τους όρους των υποχρεώσεων των μετά την απασχόληση παροχών.

Η δαπάνη τόκου υπολογίζεται πολλαπλασιάζοντας το προεξοφλητικό επιτόκιο που προσδιορίστηκε στην αρχή της περιόδου με την παρούσα αξία της υποχρέωσης κατά τη διάρκεια της περιόδου. Θα πρέπει να σημειωθεί ότι η παρούσα αξία της υποχρέωσης θα διαφέρει από την υποχρέωση που καταχωρείται στον ισολογισμό. Αυτό συμβαίνει γιατί η υποχρέωση που

καταχωρείται στον ισολογισμό, καταχωρείται μετά από την αφαίρεση της πραγματικής αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος και γιατί ορισμένες αναλογιστικές αυξήσεις / ζημιές και κόστη προϋπηρεσίας δεν αναγνωρίζονται αμέσως.

Ø Μισθοί, Παροχές και Ιατρικές Δαπάνες

Οι υποχρεώσεις των μετά την απασχόληση παροχών πρέπει να αποτιμώνται πάνω σε μία βάση που να αντανακλά:

- τις αναμενόμενες μελλοντικές αυξήσεις των μισθών
- τις παροχές που υπάρχουν στους όρους του προγράμματος ή που προκύπτουν από τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και
- τις αναμενόμενες μελλοντικές μεταβολές στο επίπεδο οποιασδήποτε κρατικής παροχής που επηρεάζει τις πληρωτέες παροχές ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών, εφόσον οι μεταβολές αυτές νομιμοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία του ισολογισμού ή εφόσον η παρελθούσα ιστορία ή άλλη αξιόπιστη απόδειξη δείχνει ότι εκείνες οι κρατικές παροχές θα μεταβληθούν με κάποιο προβλεπτό τρόπο.

Αναφορικά με τις μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις για να εκτιμηθούν, συνυπολογίζονται διάφοροι παράγοντες όπως είναι ο πληθωρισμός, η προσφορά και η ζήτηση που υπάρχει και αναμένεται στην αγορά εργασίας, οι προαγωγές που δίνονται, οι αποχωρήσεις που υπάρχουν και άλλα.

Πιθανές μελλοντικές αλλαγές στις παροχές, που δεν αναφέρονται στους όρους του προγράμματος κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, δε λαμβάνονται υπόψη στις αναλογιστικές παραδοχές. Σε περίπτωση λοιπόν που τέτοιες αλλαγές συμβαίνουν, αυτές καταλήγουν σε κόστος προϋπηρεσίας αν μεταβάλλουν παροχές για υπηρεσία πριν από τη μεταβολή και σε κόστος τρέχουσας υπηρεσίας για περιόδους μετά τη μεταβολή, αν μεταβάλλουν παροχές για υπηρεσία μετά τη μεταβολή.

Μερικές μετά την απασχόληση παροχές συνδέονται με μεταβλητές άμεσα επηρεαζόμενες από το κράτος όπως είναι το επίπεδο των κρατικών παροχών αποχώρησης ή της κρατικής ιατρικής περίθαλψης. Για την αποτίμηση τέτοιων παροχών λαμβάνονται υπόψη η ιστορία του παρελθόντος και άλλες αξιόπιστες αποδείξεις.

Οι παραδοχές σχετικά με τις ιατρικές δαπάνες πρέπει να λαμβάνουν υπόψη τις εκτιμώμενες μελλοντικές μεταβολές στο κόστος των ιατρικών υπηρεσιών, που εξαρτώνται τόσο από τον πληθωρισμό όσο και από τις διάφορες ειδικές μεταβολές σε ιατρικές δαπάνες. Επίσης, λαμβάνουν υπόψη ιστορικά δεδομένα από ασφαλιστικές εταιρείες και άλλες πηγές, την επίδραση των τεχνολογικών προόδων και μεταβολών στην χρησιμοποίηση της πρόνοιας υγείας και πολλά άλλα στοιχεία.

Ø Αναλογιστικά Κέρδη και Ζημιές

Αναλογιστικά κέρδη και ζημιές μπορεί να προέρχονται από αυξήσεις ή μειώσεις στην παρούσα αξία μιας υποχρέωσης καθορισμένης παροχής ή

στην πραγματική αξία κάθε σχετικού περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος. Αιτίες αναλογιστικών κερδών και ζημιών μπορεί να είναι:

- απροσδόκητα υψηλοί ή χαμηλοί συντελεστές απασχόλησης εργατικού δυναμικού, πρόωρης αποχώρησης, αυξήσεων στους μισθούς κ.λπ.
- μεταβολές στις αναλογιστικές υποθέσεις
- μεταβολές στο προεξοφλητικό επιτόκιο
- διαφορές μεταξύ της πραγματικής και της αναμενόμενης απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος.

Όταν λοιπόν η επιχείρηση αποτιμά την υποχρέωσή της για ένα πρόγραμμα καθορισμένης παροχής, πρέπει να καταχωρεί ένα ποσοστό των αναλογιστικών κερδών ή ζημιών ως εισόδημα ή ως έξοδο, αν τα καθαρά σωρευμένα ακαταχώρητα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές στο τέλος της προηγούμενης χρήσης υπερέβησαν το μεγαλύτερο από το:

- § 10% της παρούσας αξίας της υποχρέωσης της καθορισμένης παροχής κατά αυτή την ημερομηνία (πριν την έκπτωση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος) και
- § 10% της πραγματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος κατά την ημερομηνία αυτή.

Ο παραπάνω έλεγχος είναι γνωστός ως «έλεγχος σημαντικότητας περιθωρίου 10%» και πρέπει να γίνεται ξεχωριστά για κάθε πρόγραμμα καθορισμένης παροχής.

Το μέρος των αναλογιστικών κερδών / ζημιών που καταχωρείται είναι η διαφορά (μεταξύ των καθαρών συσσωρευμένων κερδών / ζημιών και του μεγαλύτερου από τα δύο πιο πάνω ποσά), διαιρούμενη με τον αναμενόμενο μέσο όρο της υπολειπόμενης εργασιακής ζωής των εργαζομένων που συμμετέχουν στο πρόγραμμα. Επιτρέπεται η χρησιμοποίηση άλλης συστηματικής μεθόδου αναγνώρισης της διαφοράς, εάν η μέθοδος αυτή οδηγεί σε συντομότερη αναγνώριση του κέρδους / ζημιάς και με βάση ότι η μέθοδος αυτή θα εφαρμόζεται με συνέπεια τόσο για κέρδη όσο και για ζημιές.

Σε μακροπρόθεσμη βάση, τα αναλογιστικά κέρδη και οι ζημιές μπορεί να συμψηφίζουν το ένα το άλλο. Κατά συνέπεια, οι εκτιμήσεις των υποχρεώσεων των μετά την απασχόληση παροχών μπορούν να θεωρούνται ως ένα πεδίο / περιθώριο γύρω από την ορθή εκτίμηση. Το ΔΛΠ 19 υποχρεώνει τις επιχειρήσεις να αναγνωρίζουν, ως ένα ελάχιστο, μια ορισμένη αναλογία των αναλογιστικών κερδών / ζημιών το οποίο είναι εκτός του περιθωρίου του \pm 10%.

3.6.4.4 Κόστος Προϋπηρεσίας

Κόστος προϋπηρεσίας δημιουργείται όταν μια επιχείρηση εισάγει ένα καινούργιο πρόγραμμα καθορισμένης παροχής ή μεταβάλλει τις πληρωτέες παροχές ενός υφιστάμενου σχεδίου. Τέτοιες μεταβολές είναι σε ανταπόδοση υπηρεσιών εργαζομένου κατά τη διάρκεια της περιόδου μέχρι οι παροχές που αφορούν να κατοχυρωθούν. Έτσι, κόστος προϋπηρεσίας καταχωρείται κατά

την τρέχουσα περίοδο ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το κόστος αφορά υπηρεσίες προηγούμενων περιόδων.

Μια επιχείρηση κατά την αποτίμηση της υποχρέωσής της για καθορισμένη παροχή, πρέπει να καταχωρεί κόστος προϋπηρεσίας ως ένα έξοδο πάνω σε μια σταθερή βάση κατά τη διάρκεια της μέσης περιόδου μέχρι οι παροχές να καταστούν κατοχυρωμένες. Κατά την έκταση που οι παροχές είναι ήδη κατοχυρωμένες άμεσα, ακολουθώντας την καθιέρωση ή τις μεταβολές ενός προγράμματος καθορισμένης παροχής, μια επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί το κόστος προϋπηρεσίας άμεσα.

v Παράδειγμα

Η επιχείρηση «Ω» λειτουργεί ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών που προβλέπει μια σύνταξη 3% του τελικού μισθού για κάθε έτος υπηρεσίας. Οι παροχές κατοχυρώνονται μετά από 7 έτη υπηρεσίας. Στις 1/1/2004 η επιχείρηση αποφάσισε την αύξηση της σύνταξης στο 3,5% του τελικού μισθού, ξεκινώντας από 1/1/2001. Στις 1/1/2004 η παρούσα αξία των πρόσθετων παροχών για υπηρεσία από 1/1/2001 έως 1/1/2004 ήταν:

	€ εκατ.
Εργαζόμενοι με >7 έτη υπηρεσίας την 1/1/2004	350
Εργαζόμενοι με <7 έτη υπηρεσίας την 1/1/2004 (μέση περίοδος μέχρι την κατοχύρωση: 4 έτη)	<u>170</u>
	520

Τι λογιστικό χειρισμό έπρεπε να ακολουθήσει η επιχείρηση «Ω» αναφορικά με το κόστος προϋπηρεσίας;

Απάντηση:

Η επιχείρηση έπρεπε να αναγνωρίσει αμέσως το ποσό των € 350.000, γιατί οι παροχές αυτές ήταν ήδη κατοχυρωμένες.

Το ποσό των € 170.000 πρέπει να αναγνωρισθεί μέσα σε περίοδο 4 ετών από την 1/1/2004.

3.6.5 Περιουσιακά Στοιχεία του Προγράμματος: Καταχώρηση και Αποτίμηση

Οι συνεισφορές που καταβάλλονται σε ένα σχέδιο επενδύονται σε διάφορα στοιχεία του ενεργητικού όπως είναι οι μετοχές, τα ομόλογα, οι καταθέσεις και λοιπά. Η πραγματική αξία των στοιχείων αυτών αφαιρείται για να υπολογισθεί η υποχρέωση που θα αναγνωρισθεί στον ισολογισμό.

Η πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, όταν υπάρχει διαθέσιμη αγοραία τιμή, υπολογίζεται με βάση αυτή. Όταν όμως δεν υπάρχει διαθέσιμη αγοραία τιμή εκτιμάται με προεξόφληση των μελλοντικών ταμιακών ροών.

Αναφορικά τώρα με την απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος θα πρέπει να γίνει διαχωρισμός μεταξύ της αναμενόμενης και της πραγματικής απόδοσης.

Η αναμενόμενη απόδοση είναι ένα μέρος του εξόδου / εσόδου που αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Βασίζεται στις προσδοκίες της αγοράς για αποδόσεις κατά τη διάρκεια όλης της ζωής της σχετικής υποχρέωσης και υπολογίζεται στην αρχή της περιόδου. Αντανακλά μεταβολές στην πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων κατά την περίοδο, ως αποτέλεσμα των πραγματικών εισφορών που πληρώνονται στο ταμείο και τις πραγματικές παροχές που πληρώνονται από το ταμείο.

Η πραγματική απόδοση των περιουσιακών στοιχείων είναι η πραγματική μεταβολή στη πραγματική αξία των στοιχείων, αφού ληφθούν υπόψη οι συνεισφορές που καταβλήθηκαν στο ταμείο και οι πραγματικές παροχές που πληρώθηκαν από το ταμείο.

Η διαφορά μεταξύ της αναμενόμενης και της πραγματικής απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος είναι ένα αναλογιστικό κέρδος ή ζημιά, το οποίο συμπεριλαμβάνεται με τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές στην υποχρέωση καθορισμένης παροχής κατά τον προσδιορισμό του καθαρού ποσού που συγκρίνεται με τα όρια του 10% «του περιθωρίου».

ν Παράδειγμα

Την 1/1/2000, η πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος καθορισμένων παροχών της επιχείρησης «ΒΗΤΑ» ήταν € 200.000 και τα καθαρά σωρευμένα ακαταχώρητα αναλογιστικά κέρδη ήταν € 15.200.

Στις 30/6/2000 το πρόγραμμα πλήρωσε παροχές € 38.000 και εισέπραξε εισφορές € 98.000. Στις 31/12/2000 η πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος ήταν € 300.000 και η παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής ήταν € 295.840. Οι αναλογιστικές ζημιές για το έτος 2000 ήταν €1.200

Στις 1/1/2000 η επιχείρηση «ΒΗΤΑ» έκανε τις ακόλουθες αναλογιστικές υποθέσεις:

	%
Έσοδα από τόκους / μερίσματα μετά τη φορολογία	8,75
Κέρδη από τα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος	2,25
Δαπάνες διοίκησης – διαχείρισης	<u>(0,75)</u>
Αναμενόμενο ποσοστό απόδοσης	<u>10,25</u>

Ποια είναι η αναμενόμενη και ποια η πραγματική απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος για το 2000; Ποια είναι τα αναλογιστικά κέρδη / ζημιές;

Απάντηση:Αναμενόμενη Απόδοση:

	€
Απόδοση στις € 200.000 για 12 μήνες προς 10,25%	20.500
Απόδοση στις € 60.000 (98.000 – 38.000) για 6 μήνες προς 10,25% / 2	<u>3.075</u>
Αναμενόμενη απόδοση	<u>23.575</u>

Πραγματική Απόδοση:

Πραγματική αξία περιουσιακών στοιχείων 31/12/2000	300.000
Μείον: Πραγματική αξία περιουσιακών στοιχείων 1/1/2000	<u>(200.000)</u>
	<u>100.000</u>
Μείον: Εισπραχθείσες εισφορές	(98.000)
Πλέον: Πληρωθείσες παροχές	<u>38.000</u>
Πραγματική απόδοση	<u>40.000</u>

Αναλογιστικά Κέρδη / Ζημιές:

Πραγματική απόδοση	40.000
Αναμενόμενη απόδοση	<u>(23.575)</u>
Αναλογιστική Αύξηση	<u>16.425</u>

Τα καθαρά συσσωρευμένα ακαταχώρητα αναλογιστικά κέρδη είναι € 30.425 (€ 15.200 + € 16.425 - € 1.200). Τα όρια του «περιθωρίου» είναι το μεγαλύτερο από:

α	10% X € 300.000	€ 30.000	←
α	10% X € 295.840	€ 29.584	

Το επόμενο έτος (2001) η επιχείρηση καταχωρεί στην κατάσταση αποτελεσμάτων ένα αναλογιστικό κέρδος των € 425 (€ 30.425 - € 30.000), διαιρούμενο με τον αναμενόμενο μέσο όρο της υπολειπόμενης εργασιακής ζωής των εργαζομένων που ανήκουν στο πρόγραμμα.

3.6.6 Περικοπές και Διακανονισμοί

Περικοπή σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών λέμε ότι πραγματοποιείται όταν η επιχείρηση, είτε αποδεδειγμένα δεσμεύεται να κάνει μια ουσιώδη μείωση στον αριθμό των εργαζομένων που καλύπτονται από ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, είτε τροποποιεί τους όρους του προγράμματος ούτως ώστε ένα σημαντικό μέρος της μελλοντικής υπηρεσίας από τους τωρινούς εργαζόμενους να μην δικαιούται ή να δικαιούται μειωμένες παροχές.

Περικοπή σε ένα πρόγραμμα μπορεί να συμβεί σε περίπτωση που για παράδειγμα, κλείσει ένα εργοστάσιο ή τερματιστεί μια λειτουργία μέσα σε μια επιχείρηση. Για να χαρακτηριστεί ωστόσο ένα γεγονός ως περικοπή θα

πρέπει το κέρδος ή η ζημιά που αυτό προκαλεί να έχει ουσιώδη επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις εφόσον καταχωρηθεί.

Διακανονισμός σε ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών λέμε ότι πραγματοποιείται, όταν η επιχείρηση αποπληρώνει την υποχρέωσή της ή μειώνει το ποσό των μελλοντικών παροχών που θα καταβληθούν για προηγούμενες υπηρεσίες, με την πληρωμή ενός εφάπαξ ποσού για παράδειγμα.

Διακανονισμός και περικοπή μπορούν να συμβούν και ταυτόχρονα, όταν για παράδειγμα η επιχείρηση διακανονίζει ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών με την πληρωμή ενός εφάπαξ ποσού και το πρόγραμμα τερματίζεται χωρίς να αναπληρώνεται από κάποιο άλλο. Στην περίπτωση όμως που ένα πρόγραμμα τερματίζεται αλλά αντικαθίσταται από ένα άλλο ταυτόσημο, δεν έχουμε περικοπή ή διακανονισμό.

Κέρδη ή ζημιές από την περικοπή ή το διακανονισμό ενός προγράμματος καθορισμένων παροχών πρέπει να αναγνωρίζονται την περίοδο που συμβαίνουν και να περιλαμβάνουν τα εξής:

- μεταβολές στην παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής
- μεταβολές στην πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος
- κάθε σχετικό αναλογιστικό κέρδος / ζημιά και κόστος προϋπηρεσίας που δεν είχαν προηγουμένως καταχωρηθεί.

Πριν από τον προσδιορισμό πάντως της επίδρασης μιας περικοπής ή ενός διακανονισμού, η επιχείρηση θα πρέπει να επανεκτιμήσει την υποχρέωση και τα σχετικά περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, χρησιμοποιώντας τρέχουσες αναλογιστικές παραδοχές.

ν Παράδειγμα

Η επιχείρηση «Ωμέγα» αποφασίζει τη διακοπή των δραστηριοτήτων ενός τομέα επιχειρηματικής δραστηριότητας. Οι εργαζόμενοι του τομέα αυτού δεν θα δικαιούται περαιτέρω παροχές. Συνεπώς, η επιχείρηση πραγματοποιεί διακοπή χωρίς κάποιο διακανονισμό.

Με βάση τρέχουσες αναλογιστικές παραδοχές πριν την περικοπή, η επιχείρηση υπολογίζει ότι έχει μια υποχρέωση καθορισμένης παροχής με παρούσα αξία € 35.000, πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος € 28.700 και καθαρά σωρευμένα ακαταχώρητα αναλογιστικά κέρδη € 1.750.

Η επιχείρηση «Ωμέγα» είχε υιοθετήσει το ΔΛΠ 19 για πρώτη φορά ένα χρόνο πριν. Αυτή η υιοθέτηση αύξησε την καθαρή υποχρέωση κατά € 3.500, η οποία αναγνωρίζεται σε 5 έτη. Η περικοπή μειώνει την καθαρή παρούσα αξία της υποχρέωσης κατά € 3.500 στα € 31.500.

Ποιο θα είναι λογιστικά το αποτέλεσμα της περικοπής;

Απάντηση:

Καταρχήν από τα προηγούμενα αναλογιστικά κέρδη και μεταβατικά ποσά, ποσοστό 10% (3.500 / 35.000) αφορά το συγκεκριμένο τομέα. Κατά συνέπεια το αποτέλεσμα της περικοπής θα είναι:

ΠΙΝΑΚΑΣ 6
Αποτέλεσμα Περικοπής

	<i>Πριν την περικοπή</i> €	<i>Κέρδος περικοπής</i> €	<i>Μετά την περικοπή</i> €
Καθαρή Παρούσα Αξία Υποχρέωσης	35.000	(3.500)	31.500
Πραγματική Αξία περιουσιακών στοιχείων προγράμματος	(28.700)	-	(28.700)
	6.300	(3.500)	2.800
Ακαταχώρητα αναλογιστικά κέρδη	1.750	175	1.575
Ακαταχώρητα μεταβατικά ποσά (3.500 X 4/5)	(2.800)	280	(2.520)
Καθαρή υποχρέωση καταχωρούμενη στον ισολογισμό	5.250	(3.395)	1.855

3.6.7 Γνωστοποιήσεις

Για κάθε πρόγραμμα καθορισμένων παροχών θα πρέπει να γίνονται οι ακόλουθες γνωστοποιήσεις από την επιχείρηση:

(α) οι λογιστικές αρχές της επιχείρησης για την καταχώρηση αναλογιστικών κερδών και ζημιών

(β) μια γενική περιγραφή του προγράμματος

(γ) μια λογιστική συμφωνία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό, με ελάχιστη γνωστοποίηση των παρακάτω:

- παρούσα αξία των υποχρεώσεων καθορισμένης παροχής που είναι στο σύνολο μη χρηματοδοτούμενες
- παρούσα αξία των υποχρεώσεων καθορισμένης παροχής που είναι στο σύνολο ή μερικώς χρηματοδοτούμενες
- πραγματική αξία κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος
- καθαρά αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές που δεν είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό
- κόστος προϋπηρεσίας που δεν είναι ακόμη καταχωρημένο στον ισολογισμό
- κάθε ποσό που δεν είναι καταχωρημένο ως ένα περιουσιακό στοιχείο λόγω του «ορίου»
- τα ποσά που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό

(δ) τα ποσά που συμπεριλαμβάνονται στην πραγματική αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος για:

- κάθε κατηγορία ιδίων χρηματοοικονομικών εργαλείων της επιχείρησης
- κάθε ιδιοκτησία που κατέχεται ή άλλα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση

(ε) μια λογιστική συμφωνία της καθαρής υποχρέωσης στην αρχή και στο τέλος της περιόδου

(στ) τη συνολική δαπάνη που είναι καταχωρημένη στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων για κάθε ένα από τα ακόλουθα και τη θέση του στοιχείου ή στοιχείων της κατάστασης των αποτελεσμάτων στην οποία συμπεριλαμβάνονται:

- κόστος τρέχουσας υπηρεσίας
- δαπάνη τόκου
- αναμενόμενη απόδοση περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος
- αναλογιστικά κέρδη και ζημιές
- κόστος προϋπηρεσίας
- το αποτέλεσμα κάθε περικοπής ή διακανονισμού

(ζ) την πραγματική απόδοση των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος

(η) τις βασικές αναλογιστικές παραδοχές που χρησιμοποιούνται κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, όπως:

- τα προεξοφλητικά επιτόκια
- τις αναμενόμενες αποδόσεις κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος για τις χρήσεις που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις
- τις αναμενόμενες αυξήσεις των μισθών
- τις τάσεις των συντελεστών των ιατρικών δαπανών
- κάθε άλλη ουσιώδη αναλογιστική παραδοχή που χρησιμοποιείται.

(θ) οι γνωστοποιήσεις για κάθε αναλογιστική παραδοχή πρέπει να γίνονται σε απόλυτους όρους (για παράδειγμα ως απόλυτο ποσοστό επί τοις εκατό) και όχι ως περιθώριο μεταξύ διαφορετικών ποσοστών ή άλλων μεταβλητών.

3.6.8 Γενικά Παραδείγματα

▼ Παράδειγμα 1

Η επιχείρηση «Φ» λειτουργεί εσωτερικά ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, συνταξιοδότηση μετά την απασχόληση, με τα εξής κατά την 31/12/2002 και τη χρήση 2003 δεδομένα:

<u>31/12/2002</u>	€
Παρούσα αξία υποχρέωσης	110.000
Πραγματική αξία περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος	77.000
Ακαταχώρητα αναλογιστικά κέρδη	13.200
<u>2003</u>	€
Κόστος τρέχουσας υπηρεσίας χρήσεως	9.900
Δαπάνη τόκων χρήσεως	7.700
Πληρωθείσες παροχές χρήσεως	1.430
Πραγματική αξία περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος	90.310
Εισφορές στα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος	7.370
Αναμενόμενη απόδοση περιουσιακών στοιχείων	6.160

31/12/2003

Μέση απομένουσα εργασιακή ζωή συμμετεχόντων στο πρόγραμμα: 8 έτη

Εκτίμηση παρούσας αξίας υποχρέωσης: € 128.700

Να υπολογιστούν τα ακαταχώρητα αναλογιστικά κέρδη στις 31/12/2003.

Απάντηση:

Για να υπολογιστούν τα ακαταχώρητα αναλογιστικά κέρδη στις 31/12/2003, θα πρέπει αρχικά να προσδιοριστούν τα αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές στις 31/12/2003 που προκύπτουν από την εκτίμηση της παρούσας αξίας υποχρέωσης και της πραγματικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος. Έτσι:

∅ Παρούσα αξία υποχρέωσης, 31/12/2003=	€
Παρούσα αξία υποχρέωσης, 31/12/2002	110.000
(+) Κόστος τρέχουσας υπηρεσίας, 2003	9.900
(+) Δαπάνη τόκου, 2003	7.700
(-) Πληρωθείσες παροχές, 2003	(1.430)
(+) ή (-) Αναλογιστική ζημιά (κέρδη) νέας εκτίμησης	<u> X</u>
	<u>128.700</u>

Συνεπώς: $128.700 = 110.000 + 9.900 + 7.700 - 1.430 + X$

Από τη λύση της εξίσωσης προκύπτει ότι: $X = 2.530$, που σημαίνει ότι πρόκειται για Αναλογιστική Ζημιά = € 2.530.

∅ Πραγματική αξία περιουσιακών στοιχείων προγράμματος, 31/12/2003 =	
Πραγματική αξία περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, 31/12/2002	€ 77.000

(+) Αναμενόμενη απόδοση περιουσιακών στοιχείων, 2003	6.160
(+) Εισφορές στα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος, 2003	7.370
(-) Πληρωθείσες παροχές, 2003	1.430
(+) ή (-) Αναλογιστικά κέρδη (ζημιές), 2003	<u>X</u>
	<u>90.310</u>

Συνεπώς: $90.310 = 77.000 + 6.160 + 7.370 - 1.430 + X$

Από τη λύση της εξίσωσης προκύπτει ότι: $X = 1.210$, που σημαίνει ότι πρόκειται για Αναλογιστικά Κέρδη = € 1.210.

∅ Προσδιορισμός ακαταχώρητων αναλογιστικών κερδών 2002 που πρέπει να μεταφερθούν στα αποτελέσματα της χρήσεως 2003

Ακαταχώρητα αναλογιστικά κέρδη, 31/12/2002	€ 13.200
(-) Όριο περιθωρίου (λαμβάνεται το μεγαλύτερο):	
10% X 110.000 = 11.000	
10% X 77.000 = 7.700	€ <u>11.000</u>
	€ <u>2.200</u>

Μέση αναμενόμενη εργασιακή ζωή συμμετεχόντων στο πρόγραμμα: 8 έτη

Αναλογιστικό κέρδος καταχωρούμενο στα αποτελέσματα της χρήσης 2003 =
 $€ 2.200 / 8 = € 275$

	€
Ακαταχώρητα αναλογιστικά κέρδη, 31/12/2002	13.200
Αναλογιστικές ζημιές παρούσας αξίας υποχρέωσης, 2003	(2.530)

Αναλογιστικά κέρδη περιουσιακών στοιχείων προγράμματος, 2003	<u>1.210</u>
Σύνολο αναλογιστικών κερδών	<u>11.880</u>
(-) Καταχωρούμενα σε αποτελέσματα χρήσεως 2003	<u>(275)</u>
Ακαταχώρητα αναλογιστικά κέρδη εις νέον, 31/12/2003	<u>€11.605</u>

ν Παράδειγμα 2

Οι ακόλουθες πληροφορίες αφορούν την επιχείρηση «ΜΠΕΛ»:

ΠΙΝΑΚΑΣ 7
Παράδειγμα 2: Δεδομένα

	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>
	€	€	€
Κόστος τρέχουσας υπηρεσίας	11.250	12.600	13.950
Καταβληθείσες παροχές	11.700	13.500	15.300
Εισφορές στα περιουσιακά στοιχεία του προγράμματος	7.200	8.100	9.000
Πραγματική αξία περιουσιακών στοιχείων 31/12	103.230	102.330	108.000
Παρούσα αξία υποχρεώσεων 31/12	109.350	127.170	144.000
Πραγματικά αξία περιουσιακών στοιχείων 1/1	90.000	-	-
Παρούσα αξία υποχρεώσεων 1/1	90.000	-	-
Προεξοφλητικός συντελεστής	10%	9%	8%
Αναμενόμενη απόδοση περιουσιακών στοιχείων	13%	12%	11%

Επίσης, κατά την 1/1/2001 δεν υπήρχαν αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές και η αναμενόμενη μέση υπόλοιπη περίοδος υπηρεσίας του προσωπικού (κατά το τέλος των ετών 2001, 2002, 2003) εκτιμήθηκε στα 12 έτη.

Να υπολογιστούν για τα έτη 2001, 2002, 2003:

(α) Τα αναλογιστικά κέρδη / ζημιές στο τέλος του έτους

(β) Το ποσό των αναλογιστικών κερδών / ζημιών που θα καταχωριστούν σε κάθε έτος

(γ) Το ποσό που θα αναγνωρισθεί στον Ισολογισμό στο τέλος κάθε έτους

(δ) Η ανάλυση του ποσού που θα καταχωριστεί στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Απάντηση:

(Α) Αναλογιστικά κέρδη / ζημιές στο τέλος του κάθε έτους

α Υποχρέωση

ΠΙΝΑΚΑΣ 8

Παράδειγμα 2: Αναλογιστικά κέρδη / ζημιές από υποχρέωση

	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>
	€	€	€
Παρούσα αξία υποχρέωσης 1/1	90.000	109.350	127.170
Δαπάνη τόκου (10%, 9%, 8%)	9.000	9.842	10.174
Κόστος τρέχουσας υπηρεσίας	11.250	12.600	13.950
Καταβληθείσες παροχές	<u>(11.700)</u>	<u>(13.500)</u>	<u>(15.300)</u>
Αναμενόμενη αξία υποχρέωσης	98.550	118.292	135.994
Παρούσα αξία υποχρέωσης 31/12	109.350	127.170	144.000
Αναλογιστική (ζημιά) / κέρδη	(10.800)	(8.878)	(8.006)

α Περιουσιακά στοιχεία προγράμματος

ΠΙΝΑΚΑΣ 9

Παράδειγμα 2: Αναλογιστικά κέρδη / ζημιές από περιουσιακά στοιχεία προγράμματος

	<u>2001</u> €	<u>2002</u> €	<u>2003</u> €
Πραγματική αξία περιουσιακών στοιχείων, 1/1	90.000	103.230	102.330
Αναμενόμενη απόδοση (13%, 12%, 11%)	11.700	12.388	11.256
Εισφορές	7.200	8.100	9.000
Καταβληθείσες παροχές	(11.700)	(13.500)	(15.300)
Αναμενόμενη αξία περιουσιακών στοιχείων	97.200	110.218	107.286
Πραγματική αξία περιουσιακών στοιχείων, 31/12	103.230	102.330	108.000
Αναλογιστικά κέρδη / (ζημιά)	6.030	(7.888)	714

α Αναλογιστικά κέρδη (ζημιές)

ΠΙΝΑΚΑΣ 10

Παράδειγμα 2: Τελικά Αναλογιστικά κέρδη / ζημιές

	<u>2001</u> €	<u>2002</u> €	<u>2003</u> €
(Ζημιά) από υποχρέωση	(10.800)	(8.878)	(8.006)
(Ζημιά) / κέρδη από περιουσιακά στοιχεία	6.030	(7.888)	714
Σύνολο (ζημιάς)	(4.770)	(16.766)	(7.292)

(B) Αναλογιστικά κέρδη / ζημιές που θα καταχωριστούν σε κάθε έτος

- Περιθώριο

ΠΙΝΑΚΑΣ 11

Παράδειγμα 2: Υπολογισμός Περιθωρίου

	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>
	€	€	€
10% της υποχρέωσης 31/12	<u>9.000</u>	<u>10.935</u>	<u>12.717</u>
10% των περιουσιακών στοιχείων 31/12	<u>9.000</u>	<u>10.323</u>	<u>10.233</u>

- Αναλογιστική διαφορά που αναγνωρίζεται

ΠΙΝΑΚΑΣ 12

Παράδειγμα 2: Υπολογισμός Αναλογιστικής Διαφοράς που Αναγνωρίζεται

	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>
	€	€	€
Αρχικό υπόλοιπο 1/1	-	4.770	21.536
Ζημιά έτους	4.770	16.766	7.292
Αναγνώριση – ποσά εκτός 10% *	-	-	735
Τελικό υπόλοιπο 31/12	4.770	21.536	29.563

	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>
*Έλεγχος σημαντικότητας	€	€	€
Περιθώριο	9.000	10.935	12.717
Αναλογιστική ζημιά	-	4.770	21.536
Ποσό εκτός ορίου	-	-	<u>8.819</u>
Ποσό που αναγνωρίζεται στην ΚΑ(8.819 / 12 έτη)	-	-	735

(Γ) Ποσό που θα αναγνωρισθεί στον Ισολογισμό στο τέλος κάθε έτους

ΠΙΝΑΚΑΣ 13

Παράδειγμα 2: Αναγνώριση στον Ισολογισμό ως Υποχρέωση

	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>
	€	€	€
Παρούσα αξία υποχρέωσης 31/12	109.350	127.170	144.000
Πραγματική αξία περιουσιακών στοιχείων	(103.230)	(102.330)	(108.000)
Μη αναγνωρισθείσα αναλογιστική ζημιά	(4.770)	(21.536)	(29.563)
Αναγνώριση στον ισολογισμό ως υποχρέωση	1.350	3.304	6.437

(Δ) Ανάλυση του ποσού που θα καταχωριστεί στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

ΠΙΝΑΚΑΣ 14

Παράδειγμα 2: Αναγνώριση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων ως Έξοδο

	<u>2001</u>	<u>2002</u>	<u>2003</u>
	€	€	€
Κόστος τρέχουσας υπηρεσίας	11.250	12.600	13.950
Δαπάνη τόκου (10%, 9%, 8%)	9.000	9.842	10.174
Αναμενόμενη απόδοση (13%, 12%, 11%)	(11.700)	(12.388)	(11.256)
Καθαρή αναλογιστική ζημιά που αναγνωρίζεται	-	-	735
Συνολικό έξοδο	8.550	10.054	13.603

3.7 Άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους

Μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους είναι παροχές σε εργαζόμενους (άλλες εκτός από παροχές μετά την απασχόληση, παροχές λήξεως εργασιακής σχέσης και παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή σε αξία αυτών), οι οποίες δε λήγουν στο σύνολό τους μέσα σε 12 μήνες μετά το τέλος της χρήσης στην οποία οι απασχολούμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία. Στις παροχές αυτές περιλαμβάνονται:

- αποζημιωνόμενες μακρόχρονες απουσίες, για παράδειγμα άδεια μακρόχρονης υπηρεσίας
- παροχές μακρόχρονης ανικανότητας
- αναβαλλόμενες αμοιβές και επιμίσθια πληρωτέα σε 12 μήνες ή περισσότερο από το τέλος της περιόδου στην οποία είναι δεδουλευμένα.

Για τις ανωτέρω μακρόχρονες παροχές γίνεται διάκριση σε προγράμματα καθορισμένων εισφορών και σε προγράμματα καθορισμένων παροχών.

Η αποτίμηση άλλων μακρόχρονων παροχών σε εργαζόμενους δεν υπόκειται συνήθως στις αβεβαιότητες που υπόκειται οι παροχές μετά την απασχόληση. Τόσο η καθιέρωση όσο και οι μεταβολές στην κατηγορία αυτή παροχών σπάνια δημιουργούν ένα ουσιαστικό ποσό κόστους προϋπηρεσίας. Γι' αυτό το λόγο το ΔΛΠ 19 προβλέπει τη χρήση απλοποιημένης μεθόδου λογιστικού χειρισμού, όπου τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές καταχωρούνται

αμέσως και δεν εφαρμόζεται κανένα «περιθώριο» και όλο το κόστος προϋπηρεσίας καταχωρείται αμέσως.

3.7.1 Καταχώρηση και Αποτίμηση

Αναφορικά με τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών, η λογιστική αντιμετώπιση είναι ίδια με τα αντίστοιχα προγράμματα των παροχών μετά την απασχόληση. Δεν ισχύει το ίδιο όμως και στα προγράμματα καθορισμένων παροχών αφού δεν υπάρχει ο ίδιος βαθμός αβεβαιότητας.

Το ποσό που αναγνωρίζεται ως υποχρέωση είναι το καθαρό σύνολο των εξής:

α) παρούσα αξία της υποχρέωσης καθορισμένης παροχής κατά την ημερομηνία του ισολογισμού

μείον

β) η πραγματική αξία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, από τα οποία θα διακανονισθεί η υποχρέωση

γ) τα αναλογιστικά κέρδη / ζημιές που καταχωρούνται αμέσως και δεν εφαρμόζεται κανένα περιθώριο και

δ) όλο το κόστος προϋπηρεσίας που καταχωρείται αμέσως.

Το ποσό που καταχωρείται ως δαπάνη ή ως έσοδο για άλλες μακρόχρονες παροχές σε εργαζόμενους πρέπει να είναι το καθαρό σύνολο των εξής ποσών:

- α) κόστος τρέχουσας υπηρεσίας
- β) δαπάνη τόκου
- γ) αναμενόμενη απόδοση κάθε περιουσιακού στοιχείου του προγράμματος και κάθε δικαιώματος αποζημίωσης από τρίτους
- δ) αναλογιστικά κέρδη και ζημιές, που πρέπει να καταχωρούνται όλα αμέσως
- ε) κόστος προϋπηρεσίας, το οποίο καταχωρείται όλο αμέσως
- στ) επιδράσεις από περικοπές ή διακανονισμούς.

3.7.2 Γνωστοποιήσεις

Δεν υπάρχουν συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις αναφορικά με άλλες μακρόχρονες παροχές που να είναι υποχρεωτικές από το ΔΛΠ 19. Ωστόσο, άλλα ΔΛΠ μπορεί να απαιτούν γνωστοποιήσεις. Παραδείγματα αποτελούν το ΔΛΠ 8 «Καθαρό Κέρδος ή Ζημιά Χρήσης, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές» και το ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών».

3.8 Παροχές λήξης εργασιακής σχέσης

Παροχές λήξης εργασιακής σχέσης είναι παροχές σε εργαζόμενους πληρωτέες ως αποτέλεσμα:

1. είτε απόφασης μιας επιχείρησης να τερματίσει μια απασχόληση ενός εργαζόμενου πριν την κανονική ημερομηνία αποχωρήσεως
2. είτε απόφασης ενός εργαζομένου να αποδεχθεί εθελοντικά απόλυση με αντάλλαγμα για αυτές τις παροχές.

Οι παροχές λήξης εργασιακής σχέσης πρέπει να αντιμετωπίζονται διαφορετικά από ότι οι άλλες παροχές στους εργαζόμενους, αφού το γεγονός που δημιουργεί την υποχρέωση είναι η διακοπή της εργασίας και όχι η παροχή υπηρεσιών. Σε πολλές περιπτώσεις όταν μια επιχείρηση καταχωρεί παροχές λήξης εργασιακής σχέσης, ίσως να πρέπει να πραγματοποιήσει μια περικοπή παροχών αποχώρησης ή άλλων παροχών σε εργαζόμενους.

3.8.1 Καταχώρηση και Αποτίμηση

Οι παροχές λήξης εργασιακής σχέσης πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδο και υποχρέωση όταν η επιχείρηση αποδεδειγμένα δεσμεύεται:

- είτε να διακόψει την εργοδοσία ενός ή περισσότερων εργαζομένων πριν την κανονική ημερομηνία αποχώρησης
- είτε να προσφέρει ωφελήματα για να ενθαρρύνει εργαζόμενους να προχωρήσουν σε εκούσια απόλυση.

Μια επιχείρηση αποδεδειγμένα δεσμεύεται σε μια λήξη εργασιακής σχέσης όταν έχει εκπονήσει επίσημο σχέδιο για τον τερματισμό των υπηρεσιών από

το οποίο δεν μπορεί να αποδεσμευτεί. Το σχέδιο αυτό πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον:

- την περιοχή, τις δραστηριότητες και τον αριθμό των εργαζομένων που επηρεάζονται
- τις παροχές λήξης εργασιακής σχέσης για κάθε κατηγορία εργαζομένων
- τη χρονική περίοδο εφαρμογής του σχεδίου.

Όταν οι παροχές λήξης εργασιακής σχέσης λήγουν μετά από δώδεκα μήνες μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, πρέπει να προεξοφλούνται χρησιμοποιώντας το επιτόκιο που αναφέρεται στην παράγραφο 3.6.4.3.

Στην περίπτωση μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει εκούσια απόλυση, η αποτίμηση των παροχών λήξεως εργασιακής σχέσης θα πρέπει να βασίζεται στον αριθμό των εργαζομένων που αναμένεται να δεχθούν την προσφορά.

3.8.2 Γνωστοποιήσεις

Δεν υπάρχουν συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις αναφορικά με παροχές λήξης εργασιακής σχέσης που να είναι υποχρεωτικές από το ΔΛΠ 19. Γνωστοποιήσεις απαιτούνται στην περίπτωση που υπάρχει αβεβαιότητα για τον αριθμό των εργαζομένων που θα αποδεχθούν την προσφορά για τις παροχές λήξης της απασχόλησης. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει μια

ενδεχόμενη υποχρέωση η οποία γνωστοποιείται σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 «Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις». Επίσης, γνωστοποιήσεις απαιτούνται για τις παροχές αυτές προς τα διευθυντικά στελέχη σύμφωνα με το ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών».

3.9 Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών

Παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών είναι παροχές σε εργαζόμενους σύμφωνα με τις οποίες:

- Ø είτε οι εργαζόμενοι δικαιούνται να λάβουν συμμετοχικούς τίτλους που εκδίδονται από την επιχείρηση (ή τη μητρική της)
- Ø είτε το ποσό της υποχρέωσης της επιχείρησης προς τους εργαζόμενους εξαρτάται από τη μελλοντική τιμή των συμμετοχικών τίτλων που εκδίδονται από την επιχείρηση.

Οι παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών περιλαμβάνουν:

- μετοχές, δικαιώματα αγοράς μετοχών, δικαιώματα προαίρεσης και άλλους συμμετοχικούς τίτλους, τα οποία εκδίδονται για τους εργαζόμενους σε μικρότερη από την πραγματική αξία κατά την οποία θα εκδίδονταν για ένα τρίτο πρόσωπο και

- ταμιακές πληρωμές, τα ποσά των οποίων θα εξαρτώνται από τις μελλοντικές αποδόσεις της μετοχής της επιχείρησης που καταρτίζει τις οικονομικές καταστάσεις.

3.9.1 Καταχώρηση και Αποτίμηση

Σχετικά με την καταχώρηση και αποτίμηση των παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία αυτών, το πρότυπο αυτό δεν καθορίζει συγκεκριμένες προϋποθέσεις, δεν καθορίζει πρότυπο λογιστικό χειρισμό. Ωστόσο, το ΔΛΠ 19 καθιστά υποχρεωτική τη γνωστοποίηση αρκετών πληροφοριών για τις εν λόγω παροχές.

3.9.2 Γνωστοποιήσεις

Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προορίζονται για να επιτρέψουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να εκτιμούν το αποτέλεσμα των παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία τους πάνω στην οικονομική θέση της επιχείρησης, την απόδοση και τις ταμιακές ροές.

Θα πρέπει να γνωστοποιούνται τα εξής:

- (α) η φύση και οι όροι των προγραμμάτων παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία τους
- (β) η σχετική λογιστική πολιτική

- (γ) τα σχετικά ποσά που καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις
- (δ) ο αριθμός και οι όροι των ιδίων της επιχείρησης συμμετοχικών τίτλων που κατέχονται από τα σχετικά προγράμματα καθώς και τα σχετικά δικαιώματα των εργαζομένων σε αυτούς τους τίτλους κατά την αρχή και το τέλος της περιόδου
- (ε) ο αριθμός, η τιμή και η ημερομηνία εξάσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης
- (στ) ο αριθμός δικαιωμάτων προαίρεσης που έληξαν κατά την περίοδο
- (ζ) τα ποσά και οι όροι δανείων ή εγγυήσεων που έχουν δοθεί από την επιχείρηση για σχετικά προγράμματα
- (η) η πραγματική αξία, στην αρχή και στο τέλος της περιόδου, των ιδίων της επιχείρησης συμμετοχικών τίτλων (εκτός των δικαιωμάτων προαίρεσης) που κατέχονται από τα προγράμματα παροχών σε συμμετοχικούς τίτλους ή με βάση την αξία τους
- (θ) η πραγματική αξία κατά την ημερομηνία έκδοσης των ιδίων της επιχείρησης συμμετοχικών τίτλων (εκτός των δικαιωμάτων προαίρεσης) που έχουν εκδοθεί κατά την περίοδο.

Σε περίπτωση που δεν είναι εφικτός ο υπολογισμός της πραγματικής αξίας των συμμετοχικών τίτλων (εκτός των δικαιωμάτων προαίρεσης), αυτό θα πρέπει να γνωστοποιηθεί. Επιπρόσθετες γνωστοποιήσεις μπορεί να απαιτούνται για να ικανοποιηθούν οι απαιτήσεις του ΔΛΠ 24 «Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών».

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

- Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 19: Παροχές σε Εργαζόμενους, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα 1998.
- Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες: Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 2002.
- Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 2002.
- Καββαδίας Λεωνίδα, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications S.A., Αθήνα 2003.
- Σακέλλης Εμμανουήλ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα 2002.
- Dyckman Thomas, Davis Charles, Dukes Roland, Intermediate Accounting, Fifth Edition, McGraw-Hill International Edition, 2001.
- <http://europa.eu.int>, Η δικτυακή Πύλη της Ε.Ε.
- www.grant-thornton.gr, Ελεγκτική και Λογιστική Βιβλιοθήκη της Grant Thornton.
- www.hba.gr, Ένωση Ελληνικών Τραπεζών, ΔΛΠ.
- www.iasb.org, International Accounting Standards Board.
- www.iasplus.com, Deloitte.
- www.kpmg.co.uk/ifrs.
- www.pwcglobal.com/ifrs, Price Waterhouse Coopers.
- www.seodi.gr, Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, ΔΛΠ.
- www.soel.gr, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

- www.ifac.org, International Federation of Accountants.
- www.iosco.org, International Organization of Securities Commissions.
- www.fasb.org, Financial Accounting Standards Board.
- www.fee.be, The European Federation of Accountants.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΕΣ ΣΚΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

Έχοντας ως σημείο αναφοράς όλα όσα εκτέθηκαν, με βεβαιότητα μπορούμε να πούμε ότι τα οφέλη από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι πολλαπλά. Η εφαρμογή τους θα συμβάλλει στη δημιουργία ενιαίας πανευρωπαϊκής χρηματιστηριακής αγοράς. Η υιοθέτηση ενιαίων λογιστικών προτύπων θα έχει θετικές επιπτώσεις στις επιχειρήσεις και, κατ' επέκταση, σε ολόκληρη την αγορά, διότι θα συνεισφέρει στη διαφάνεια της εφαρμογής των κανόνων λειτουργίας της κεφαλαιαγοράς.

Παράλληλα, η εφαρμογή των ΔΛΠ από τις εισηγμένες επιχειρήσεις θα βελτιώσει τη γενικότερη εικόνα του Χρηματιστηρίου Αθηνών, αφού θα συμβάλλει και στην προσέλκυση ξένων κεφαλαίων. Στο πλαίσιο της ΕΕ, η υιοθέτηση των ΔΛΠ θα επιφέρει αύξηση της αναγνωρισιμότητας των χρηματιστηριακών αγορών, ενώ θα δώσει στις επιχειρήσεις την ευκαιρία να προχωρήσουν στην επαναξιολόγηση των εσωτερικών συστημάτων, των διαδικασιών, αλλά και της στρατηγικής τους.

Ωστόσο, ανησυχία εκφράζεται για την ετοιμότητα των εταιρειών όσον αφορά τη μετάβαση στη νέα λογιστική πραγματικότητα. Για την προσαρμογή στο νέο καθεστώς, πρέπει οι επιχειρήσεις και οι εμπλεκόμενοι φορείς να κατανοήσουν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ δεν είναι μία απλή διαδικασία μετατροπών των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται με βάση τα ΕΛΠ. Αντίθετα τα ΔΛΠ, πέρα από τα στοιχεία που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις, απαιτούν την παροχή αναλυτικών πληροφοριών μέσα από τις

σημειώσεις. Το πρόβλημα θα προκύψει από τη στιγμή που η εταιρεία θα πρέπει να αλλάξει τον τρόπο τήρησης των βιβλίων της και όχι απλά να κάνει τη μετατροπή με εξωλογιστικές εγγραφές. Παρά το γεγονός ότι τα χρονικά περιθώρια στενεύουν, παραμένουν αναπάντητα κρίσιμα σημεία για την ομαλή μετάβαση.

Είναι απαραίτητη η ανάπτυξη ενός θεσμικού πλαισίου, ενός συνόλου αρχών και κανόνων που θα ρυθμίζουν με τρόπο ξεκάθαρο την εφαρμογή των ΔΛΠ. Ενδεικτικά, ένα ζήτημα που απαιτεί απάντηση είναι πώς θα γίνεται η αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων σε τρέχουσες τιμές και, το κυριότερο, ποιος θα είναι ο φορέας που θα διενεργεί αξιόπιστα αυτές τις αποτιμήσεις. Επιπρόσθετα, για τις αποτιμήσεις λοιπών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, όπως τα συνταξιοδοτικά προγράμματα και τα σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα απαιτείται η χρήση εξειδικευμένων επιστημονικών ομάδων και, κυρίως, ποιες θα είναι οι ομάδες αυτές.

Το υπάρχον νομικό πλαίσιο δεν καλύπτει σήμερα θέματα προσαρμογής των εταιρειών στα ΔΛΠ. Συγκεκριμένα, δεν έχουν ακόμα προβλεφθεί διατάξεις που να αντιμετωπίζουν θέματα φορολογίας και λογιστικής εναρμόνισης της ελληνικής νομοθεσίας με τα διεθνή πρότυπα. Ήδη, οι εταιρείες που έχουν ξεκινήσει τη διαδικασία μετάβασης αντιμετωπίζουν προβλήματα και η ανάγκη για τη λήψη νομοθετικών μέτρων είναι επιτακτική. Αναπάντητα παραμένουν βασικά ερωτήματα, όπως τί βιβλία θα τηρούν οι επιχειρήσεις και τί θα καταχωρείται σε αυτά, πώς θα προκύπτει το φορολογητέο εισόδημα, ποια κέρδη θα χρησιμοποιούνται ως βάση για τον υπολογισμό των διανεμόμενων

μερισμάτων, του τακτικού και των αφορολόγητων αποθεματικών και άλλα. Στο πλαίσιο αυτό, το Υπουργείο Οικονομικών προχωρά σε ουσιαστικές βελτιώσεις του νομοθετικού πλαισίου, κυρίως του φορολογικού.

Επιπρόσθετα, για την επιτυχή προσαρμογή στα νέα δεδομένα, οι επιχειρήσεις χρειάζεται να προβούν και σε οργανωτικές αλλαγές. Αυτές αφορούν τεχνικά θέματα, όπως την προσαρμογή του χρησιμοποιούμενου λογισμικού ή την εφαρμογή νέων διαδικασιών για τη συγκέντρωση νέων πληροφοριών και θέματα εκπαίδευσης του προσωπικού, ιδιαίτερα των στελεχών.

Πέρα όμως από όλα αυτά, θεμελιώδη ανάγκη αποτελεί να σχεδιαστεί και ένα πλάνο επικοινωνίας με τους επενδυτές, τους μετόχους, τις τράπεζες και τους αναλυτές, για να ενημερωθούν για τις αλλαγές στην εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων, τυχόν ιδιομορφίες στη φύση κάποιων λογαριασμών και τις επιπτώσεις της μετάβασης στα αποτελέσματα και την καθαρή θέση των εταιρειών. Η επικοινωνία με τους παράγοντες του οικονομικού περιβάλλοντος είναι μία από τις σημαντικότερες διαδικασίες μετάβασης, ώστε η ίδια η αγορά να αφομοιώσει ομαλά τη νέα μορφή πληροφόρησης.

Συμπερασματικά, θα μπορούσαμε να πούμε πως η επιτυχής εξοικείωση της εγχώριας αγοράς με τα ΔΛΠ είναι απλά θέμα χρόνου. Εξάλλου, απέναντι στις δυσκολίες προσαρμογής στα ΔΛΠ, αντιπαραβάλλονται τα αναμενόμενα οφέλη, τα οποία, αναμφισβήτητα, υπερισχύουν. Τα ΔΛΠ θα δώσουν διαχρονική συγκριτική δυνατότητα στις οικονομικές μονάδες σε παγκόσμιο

επίπεδο, απαραίτητη στη διεθνοποιημένη πλέον αγορά, όπου δρουν οι επιχειρήσεις.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

1. MacArthur J., «Τα ΔΛΠ αντικαθίστανται με τα Πρότυπα Χρηματοοικονομικών Αναφορών», Ναυτεμπορική, 20 Ιουλίου 2002.
2. Αισιόπουλος Κώστας, «Τα πρώτα προβλήματα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Καθημερινή, 28 Μαρτίου 2004.
3. Βενιέρης Γ., «ΔΛΠ: Θεμέλιο για το άνοιγμα των αγορών», Οικονομικός Ταχυδρόμος, 27 Ιουλίου 2002.
4. Βρουστούρης Παναγιώτης, «Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστικές Αρχές ή Μέθοδοι κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, Φεβρουάριος 2002, τεύχος 563.
5. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες: Πρακτική Ανάλυση και Ερμηνεία με Λογιστικά Παραδείγματα Εφαρμογής, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 2002.
6. Βρουστούρης Παναγιώτης, Πρωτοψάλτης Νικόλαος, Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 2002.
7. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 19: Παροχές σε Εργαζόμενους, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών, Αθήνα 1998.
8. Καββαδίας Λεωνίδα, Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications S.A., Αθήνα 2003.
9. Παπαναστασάτος Αναστάσιος, Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο: Θεωρητική Προσέγγιση και Πρακτική Εφαρμογή, Εκδόσεις Σταμούλη, Πειραιάς 1992.

10. Πρωτοψάλτης Νικόλαος, «Η Αλήθεια για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, Μάρτιος 2002, τεύχος 564.
11. Σακέλλης Εμμανουήλ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σακέλλης, Αθήνα 2002.
12. Σακέλλης Εμμανουήλ, Μελέτες Λογιστικών Θεμάτων, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Λογιστών, Αθήνα 1986.
13. Σακέλλης Εμμανουήλ, Ο Ισολογισμός των Ανωνύμων Εταιρειών και των Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης, Εκδόσεις Βρύκουσ, Αθήνα 1992.
14. Σφαρνάς Α., «Τι Αλλάζει για τις Επιχειρήσεις με τα ΔΛΠ», Ναυτεμπορική, 9 Ιανουαρίου 2002.
15. Φίλος Ιωάννης, «Ανάλυση (των κατά ΔΛΠ) Οικονομικών Καταστάσεων», Λογιστής, Ιούνιος 2002, τεύχος 567.
16. Φίλος Ιωάννης, «Η Τεχνική της Μετατροπής στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, Δεκέμβριος 2001, τεύχος 561.
17. Φίλος Ιωάννης, «Σχέδιο Δράσης των Επιχειρήσεων για τη Μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, Μάϊος 2002, τεύχος 566.
18. Φίλος Ιωάννης, «Τα ΔΛΠ και οι Κύριες Διαφορές τους από την Ελληνική Νομοθεσία», Λογιστής, Απρίλιος 2001, τεύχος 553.
19. Φίλος Ιωάννης, «Τι σημαίνει η Ελληνική Πρωτιά στα ΔΛΠ», Επενδυτής, 21 Σεπτεμβρίου 2002.
20. Φίλος Ιωάννης, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Οδηγός Πρώτης Εφαρμογής, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2003.
21. Χαραλάμπους Γ., «Αλλάζουν τη Ζωή των Επιχειρήσεων τα νέα ΔΛΠ», Ναυτεμπορική, 22 Φεβρουαρίου 2002.

ΞΕΝΗ

1. Dyckman Thomas, Davis Charles, Dukes Roland, Intermediate Accounting, Fifth Edition, McGraw-Hill International Edition, 2001.

INTERNET

1. <http://europa.eu.int>, Η δικτυακή Πύλη της Ε.Ε.
2. www.allmedia.gr/articleData/IS/2003/Kotsilinis.htm, «Υπάρχουν ακόμη Εκκρεμότητες για την Εφαρμογή τους».
3. www.allmedia.gr/articleData/IS/2003/Kyriakou.htm, «Θεαματικές Εξελίξεις από την Εφαρμογή των ΔΛΠ».
4. www.allmedia.gr/articleData/IS/2003/Paraskeuopoulos.htm, «Πρόκληση η Εφαρμογή των ΔΛΠ για τη χώρα μας».
5. www.allmedia.gr/articleData/MX/2002/Pantziou.htm, «Τα ΔΛΠ και η Ελληνική Επιχείρηση».
6. www.allmedia.gr/articleData/MX/2003/Dritsas.htm, «ΔΛΠ, Αλλαγές προ των Πυλών για τις Εισηγμένες».
7. www.fasb.org, Financial Accounting Standards Board.
8. www.fee.be, The European Federation of Accountants.
9. www.grant-thornton.gr, Ελεγκτική και Λογιστική Βιβλιοθήκη της Grant Thornton.
10. www.hba.gr, Ένωση Ελληνικών Τραπεζών, ΔΛΠ.
11. www.iasb.org, International Accounting Standards Board.
12. www.iasplus.com, Deloitte.

13. www.ifac.org, International Federation of Accountants.
14. www.ifad.net, International Forum on Accountancy Developments.
15. www.iosco.org, International Organization of Securities Commissions.
16. www.kpmg.co.uk/ifrs.
17. www.pwcglobal.com/ifrs, Price Waterhouse Coopers.
18. www.seodi.gr, Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, ΔΛΠ.
19. www.soe.gr, Σώμα Ορκωτών Εκτιμητών.
20. www.soel.gr, Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.
21. www.taxheaven.gr, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑΣ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε Ισχύ 31/03/2004

Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης Οικονομικών Καταστάσεων

(Δεν είναι Πρότυπο)

- ΔΛΠ 1** Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
- ΔΛΠ 2** Αποθέματα
- ΔΛΠ 3** (Υπερκαλύφθηκε από τα ΔΛΠ 27 και 28)
- ΔΛΠ 4** (Υπερκαλύφθηκε από τα ΔΛΠ 16, 22 και 38)
- ΔΛΠ 5** (Υπερκαλύφθηκε από το ΔΛΠ 1)
- ΔΛΠ 6** (Υπερκαλύφθηκε από το ΔΛΠ 15)
- ΔΛΠ 7** Καταστάσεις ταμιακών ροών
- ΔΛΠ 8** Καθαρό Κέρδος ή Ζημία Χρήσεως, Βασικά Λάθη και Μεταβολές στις Λογιστικές Αρχές
- ΔΛΠ 9** (Υπερκαλύφθηκε από το ΔΛΠ 38)
- ΔΛΠ 10** Γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού
- ΔΛΠ 11** Συμβάσεις κατασκευής έργων
- ΔΛΠ 12** Φόροι εισοδήματος
- ΔΛΠ 13** (Υπερκαλύφθηκε από το ΔΛΠ 1)
- ΔΛΠ 14** Οικονομικές πληροφορίες κατά τομέα
- ΔΛΠ 15** Πληροφορίες που φανερώνουν τις επιδράσεις από τις Μεταβολές των Τιμών
- ΔΛΠ 16** Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις

- ΔΛΠ 17** Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18** Έσοδα
- ΔΛΠ 19** Παροχές σε εργαζόμενους
- ΔΛΠ 20** Λογιστική Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
- ΔΛΠ 21** Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος
- ΔΛΠ 22** Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
- ΔΛΠ 23** Κόστος Δανεισμού
- ΔΛΠ 24** Γνωστοποιήσεις Συνδεομένων Μερών
- ΔΛΠ 25** (Υπερκαλύφθηκε από τα ΔΛΠ 39 και 40)
- ΔΛΠ 26** Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης
- ΔΛΠ 27** Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές
- ΔΛΠ 28** Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς
- ΔΛΠ 29** Οι Οικονομικές Καταστάσεις σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- ΔΛΠ 30** Γνωστοποιήσεις με τις Οικονομικές Καταστάσεις των Τραπεζών και των Όμοιων Χρηματοπιστωτικών Ιδρυμάτων
- ΔΛΠ 31** Λογιστική των Δικαιωμάτων σε Κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32** Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση
- ΔΛΠ 33** Κέρδη κατά Μετοχή
- ΔΛΠ 34** Ενδιάμεση Οικονομική Έκθεση
- ΔΛΠ 35** Διακοπτόμενες Εκμεταλλεύσεις
- ΔΛΠ 36** Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων
- ΔΛΠ 37** Προβλέψεις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις

ΔΛΠ 38 Άυλα περιουσιακά στοιχεία

ΔΛΠ 39 Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Καταχώρηση και Αποτίμηση

ΔΛΠ 40 Επενδύσεις σε Ακίνητα

ΔΛΠ 41 Γεωργία

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2**Διερμηνείες σε ισχύ 31/03/2004 και Αντίστοιχα ΔΛΠ**

Διερμηνεία 1	Συνέπεια – Διαφορετικοί Τύποι Κόστος για Αποθέματα	(ΔΛΠ 2)
Διερμηνεία 2	Συνέπεια – Κεφαλαιοποίηση Δανειακού Κόστους	(ΔΛΠ 23)
Διερμηνεία 3	Απάλειψη μη πραγματοποιηθέντων Κερδών και Ζημιών από Συναλλαγές με Συγγενείς εταιρείες	(ΔΛΠ 28)
Διερμηνεία 4	Δεν έχει εκδοθεί	
Διερμηνεία 5	Ταξινόμηση Χρηματοπιστωτικών Μέσων – Προβλέψεις Ενδεχόμενου Διακανονισμού	(ΔΛΠ 32)
Διερμηνεία 6	Δαπάνες Τροποίησης Υπάρχοντος Λογισμικού	(ΔΛΠ 38)
Διερμηνεία 7	Εισαγωγή του Ευρώ	(ΔΛΠ 21)
Διερμηνεία 8	Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως Βασική Λογιστική Αρχή	(ΔΛΠ 1, 8)
Διερμηνεία 9	Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων – Ταξινόμηση είτε ως αγορές είτε ως Συνενώσεις Δικαιωμάτων	(ΔΛΠ 22)
Διερμηνεία 10	Κρατική Υποστήριξη – Καμία Ειδική Σχέση με Επιχειρηματικές Δραστηριότητες	(ΔΛΠ 20)
Διερμηνεία 11	Συνάλλαγμα – Κεφαλαιοποίηση Ζημιών που προέρχονται από σοβαρές Υποτιμήσεις του Νομίσματος	(ΔΛΠ 21)
Διερμηνεία 12	Ενοποίηση – Ειδικού Σκοπού Οικονομικές Μονάδες	(ΔΛΠ 27)
Διερμηνεία 13	Από κοινού ελεγχόμενες Οικονομικές Μονάδες – Μη	(ΔΛΠ 31)

νομισματικές Συνεισφορές από Κοινοπρακτούντες

- Διερμηνεία 14** Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις – Αποζημίωση για την Απομείωση ή Ζημία Στοιχείων (ΔΛΠ 16)
- Διερμηνεία 15** Λειτουργικές Μισθώσεις – Κίνητρα (ΔΛΠ 17)
- Διερμηνεία 16** Μετοχικό Κεφάλαιο – Επαναπόκτηση Ιδίων Μετοχών (ΔΛΠ 32)
- Διερμηνεία 17** Καθαρή Θέση – Δαπάνες μιας Συναλλαγής Καθαρής Θέσης (ΔΛΠ 32)
- Διερμηνεία 18** Συνέπεια – Εναλλακτικές Μέθοδοι (ΔΛΠ 1)
- Διερμηνεία 19** Τηρούμενο Νόμισμα – Αποτίμηση και Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ 21 και 29 (ΔΛΠ 21, 29)
- Διερμηνεία 20** Λογιστική Μέθοδος Καθαρής Θέσης – Καταχώρηση Ζημιών (ΔΛΠ 28)
- Διερμηνεία 21** Φόροι Εισοδήματος – Ανάκτηση Αναπροσαρμοσμένων μη Αποσβέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων (ΔΛΠ 12)
- Διερμηνεία 22** Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων – Μεταγενέστερη Αναπροσαρμογή Πραγματικών Αξιών και Υπεραξίας Αρχικώς Καταχωρηθέντων (ΔΛΠ 22)
- Διερμηνεία 23** Ενσώματες ακινήτοποιήσεις – Έξοδα Σημαντικής Επιθεώρησης ή Γενικών Επισκευών (ΔΛΠ 16)
- Διερμηνεία 24** Κέρδη κατά Μετοχή – Χρηματοπιστωτικά Μέσα και Άλλες Συμβάσεις που μπορεί να διακανονισθούν σε Μετοχές (ΔΛΠ 33)
- Διερμηνεία 25** Φόροι Εισοδήματος – Μεταβολές στο Φορολογικό Καθεστώς μιας Επιχείρησης ή των Μετόχων της (ΔΛΠ 12)

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΕΙΡΑΙΑ