



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΣΤΙΣ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΑΥΤΩΝ ΣΤΗ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

της

ΣΙΑΜΠΙΡΗ ΕΥΓΕΝΙΑΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Αύγουστος 2011

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	6
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ).....	6
1.1 Ιστορική Εξέλιξη I.A.S. - I.F.R.S.....	6
1.2 Λόγοι Εισαγωγής των ΔΛΠ	6
1.3 Ορισμοί, Είδη και Χαρακτηριστικά των ΔΛΠ.....	8
1.4 Πλεονεκτήματα Εισαγωγής.....	9
1.5 Διαδικασία Καθορισμού Ενός Προτύπου	9
1.6 Η Εμπειρία των Ελληνικών Επιχειρήσεων από το 2005.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	15
ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (ΜΜΕ).....	15
2.1 Ορισμός ΜΜΕ από την Ε.Ε.	15
2.2 Η σημασία των ΜΜΕ στην Ε.Ε. και την Ελλάδα	17
2.3 Η ανάγκη δημιουργίας Δ.Λ.Π. για ΜΜΕ.....	19
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	20
ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	20
3.1 Σκοπός του Προτύπου	20
3.2 Κριτήρια χαρακτηρισμού ως ΜΜΕ	21
3.3 Διαχωρισμός μεταξύ εταιριών δημόσιας ευθύνης και μη	22
3.4 Δομή του Προτύπου	23
3.5 Λειτουργία του Προτύπου.....	24
3.5.1 Αφετηρία και Βασικές Αρχές.....	24
3.5.2 Ποιοτικά χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων	25
3.5.3 Οικονομική θέση της επιχείρησης.....	27
3.5.4 Αποτελέσματα	28
3.5.5 Αποτίμηση Ενεργητικών Στοιχείων, Υποχρεώσεων, Εσόδων και Εξόδων	30
3.5.6 Αρχή του δεδουλευμένου	31
3.6 Εφαρμογή Προτύπου στις ΜΜΕ.....	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	36
ΣΥΓΚΡΙΣΗ Δ.Λ.Π. 12 - ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ	36
4.1 Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία.....	36

4.1.1	Φόρος εισοδήματος	37
4.1.2	N. 3697/2008	39
4.1.3	N. 3842/2010	40
4.2	Δ.Λ.Π. 12: Φόροι Εισοδήματος	41
4.2.1	Εισαγωγή νέων εννοιών	42
4.3	Σύνοψη των βασικών διαφορών.....	44
4.4	Επίδραση της εφαρμογής στις ΜΜΕ	47
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5		50
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....		50
5.1	Γενικά συμπεράσματα.....	50
5.2	Προτάσεις για μελλοντική έρευνα	51
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....		52
I.	Ελληνόγλωσση.....	52
II.	Ξενόγλωσση	53
III.	Αρθρογραφία.....	53
IV.	Διαδίκτυο.....	54

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο αιώνας που διανύουμε χαρακτηρίζεται από την απελευθέρωση των μεταφορών κεφαλαίων και των επενδύσεων πέρα από τα εθνικά σύνορα κάθε κράτους. Οι επενδυτές πλέον προκειμένου να βρουν την βέλτιστη τοποθέτηση για τα κεφάλαια τους δεν μελετάνε τα στοιχεία των επιχειρήσεων που εδρεύουν στη χώρα τους, αλλά ενδιαφέρονται και για επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται είτε σε κάποιο άλλο κράτος είτε σε πολλά κράτη. Το πρόβλημα που αντιμετωπίζεται σε αυτήν την περίπτωση είναι η σύγκριση των χρηματοοικονομικών δεδομένων των διάφορων επιχειρήσεων που εδρεύουν και δραστηριοποιούνται σε διαφορετικά κράτη. Εάν οι λογιστικές αρχές και κανόνες σε κάθε κράτος διαφέρουν, θα διαφέρουν και οι διάφοροι τρόποι υπολογισμού των αποτελεσμάτων που γίνονται από τις εκάστοτε επιχειρήσεις, πράγμα που θα καθιστούσε αδύνατη τη σύγκριση των χρηματοοικονομικών δεδομένων επιχειρήσεων που δρουν σε διαφορετικά κράτη. Ακριβώς αυτό το πρόβλημα έρχονται να επιλύσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.). Με την εφαρμογή τους από τις επιχειρήσεις τοποθετούν μια κοινή βάση σύγκρισης των χρηματοοικονομικών και λογιστικών καταστάσεων των διάφορων επιχειρήσεων, διευκολύνοντας με αυτόν τον τρόπο τους επενδυτές να πάρουν τις αποφάσεις τους για την τοποθέτηση των επενδύσιμων κεφαλαίων τους στην κατά τη γνώμη τους πιο αποδοτική επιχείρηση. Στα πλαίσια της παρούσας εργασίας επικεντρωθήκαμε το ρόλο που διαδραματίζει η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις, σύμφωνα με το πρόσφατα δημοσιευμένο Δ.Λ.Π. για ΜΜΕ, στη διαμόρφωση της φορολογικής υποχρέωσης, με έμφαση στο φόρο εισοδήματος, για τις ελληνικές Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις. Η βιβλιογραφική έρευνα έδειξε ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις ΜΜΕ θα τους δώσει μεγαλύτερη ευκαιρία στη διαμόρφωση του λογιστικού και κατ' επέκταση φορολογικού αποτελέσματος με αποτέλεσμα να υπάρχουν συχνά συγκρούσεις με την ελληνική φορολογική νομοθεσία.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σήμερα, όπως είναι γνωστό, με το Ν. 3229/2004 η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) αφορά αποκλειστικά τις εισηγμένες επιχειρήσεις στα χρηματιστήρια των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης καθώς και τις θυγατρικές ή συνδεδεμένες αυτών. Η προαιρετική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. συναντάται από μικρό αριθμό επιχειρήσεων που είτε έχουν τα μέγεθος για να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις των Δ.Λ.Π., είτε είναι συνδεδεμένες με τις εισηγμένες επιχειρήσεις και υποχρεούνται εμμέσως στην εφαρμογή τους. Ωστόσο, η συντριπτική πλειοψηφία των μικρομεσαίων επιχειρήσεων (ΜΜΕ), που αποτελούν τη ραχοκοκαλιά της ελληνικής, δεν εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π.. Οι κυριότερες αιτίες που αποθαρρύνουν τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι το κόστος εφαρμογής τους, καθώς και το γεγονός ότι απαιτείται εξειδικευμένο προσωπικό και νέα συστήματα μηχανογράφησης.

Καθώς οι επιχειρήσεις αναπτύσσονται και δημιουργούν οικονομικές ενώσεις, η εφαρμογή κοινών κανόνων καθίσταται αναγκαία. Αυτή ακριβώς η άποψη υπήρξε από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.) όταν το 2009 εξέδιδε ένα αναλυτικό Πρότυπο που απευθύνεται αποκλειστικά στις ΜΜΕ. Ο σκοπός του προτεινόμενου προτύπου είναι να αυξήσει την ανταγωνιστικότητα των ΜΜΕ και να μειώσει το κόστος λειτουργίας τους. Επίσης, προσφέροντας ένα απλοποιημένο, αυτοτελές σύνολο λογιστικών αρχών προσπαθεί να θωρακίσει τις ΜΜΕ από μετόχους και τρίτους οι οποίοι θα μπορούσαν να βλάψουν τα συμφέροντα της επιχείρησης.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να περιγράψει τις βασικές αρχές του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις και να επικεντρωθεί στις αλλαγές που θα επιφέρει στη φορολόγηση των επιχειρήσεων αυτών. Για την επίτευξη του σκοπού θα πραγματοποιηθεί ανασκόπηση ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο λειτουργίας τους καθώς και στις αντίστοιχες διατάξεις των ΔΛΠ που αναφέρονται στη φορολογία των Μικρομεσαίες Επιχειρήσεων. Επίσης, ένας επιμέρους στόχος της εργασίας είναι να διερευνηθεί κατά πόσο μπορεί να υπάρξει εναρμόνιση του ΔΛΠ για ΜΜΕ με την ελληνική νομοθεσία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (ΔΛΠ)

1.1 Ιστορική Εξέλιξη I.A.S. - I.F.R.S.

Η παγκοσμιοποίηση των χρηματιστηριακών αγορών και οι υπερατλαντικές δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων, δημιούργησαν την ανάγκη υιοθέτησης ενός ενιαίου λογιστικού πλαισίου, προκειμένου να καταστεί εφικτή η συγκρισιμότητα και η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων των χωρών.

Έτσι, η Ευρωπαϊκή Ένωση κατέστησε υποχρεωτικό, όλες οι **κοινοτικές** επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να καταρτίζουν υποχρεωτικά τις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) με αφετηρία τη χρήση του έτους 2005¹. Η προσπάθεια αυτή έχει ως σκοπό την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων όλων των επιχειρήσεων βάσει κοινών λογιστικών αρχών και κανόνων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και αποτελούν μια κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών αρχών και κανόνων (παραδοχών, βάσεων αποτίμησης, μεθόδων και τύπων) που θα πρέπει να εφαρμόζονται για τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων και απευθύνονται κυρίως στους εξωτερικούς χρήστες αυτών (επενδυτές, μετόχους, πιστωτές, εργαζόμενους, δημόσιο τομέα κ.α.). Παρουσιάζουν, επίσης, τον τρόπο σύμφωνα με τον οποίο πρέπει να απεικονίζονται συγκεκριμένες οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα, έτσι ώστε η συμμόρφωση με αυτούς τους κανόνες να θεωρείται αναγκαία για την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων².

1.2 Λόγοι Εισαγωγής των ΔΛΠ

Τα τελευταία χρόνια έχει αυξηθεί πολύ το ενδιαφέρον για τα λογιστικά πρότυπα εξαιτίας σημαντικών εξελίξεων στο ευρύτερο οικονομικό περιβάλλον, που είχαν ως συνέπεια

¹ Barth M., Beaver W., Landsman R., (2001), "The Relevance of the Value Relevance Literature for Financial Accounting Standard Setting: Another View", *Journal of Accounting and Economics*, Vol.31, pp.77-104.

² Grand Thornton, (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-IFRS: Αναλυτική Παρουσίαση, 2^η έκδοση, Τόμος Β', Αθήνα, σελ. 57.

το περιεχόμενο της λογιστικής πληροφορίας να αποκτήσει ιδιαίτερο βάρος. Μετά το Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο, στις οικονομίες των χωρών του Δυτικού Κόσμου, δημιουργήθηκε η σύγχρονη και πολύπλοκη επιχείρηση, που για να χρηματοδοτήσει τα επενδυτικά της σχέδια απευθύνθηκε, μέσω της Κεφαλαιαγοράς, στο ευρύ επενδυτικό κοινό. Επομένως, σημαντικός παράγοντας για την δημιουργία των Δ.Λ.Π. & Δ.Π.Χ.Π., υπήρξε η ριζική μεταβολή στη μετοχική βάση της σύγχρονης επιχείρησης, που από υπόθεση ενός πολύ περιορισμένου αριθμού μετόχων, μετατράπηκε, μέσω του Χρηματιστηρίου, σε *κοινωνικό αγαθό*³.

Η συμμετοχή του κοινού στο κεφάλαιο των επιχειρήσεων δεν έχει πλέον τοπικά χαρακτηριστικά οπότε η λογιστική τυποποίηση είναι αναγκαία, καθώς πλέον αποτελεί γεγονός η απελευθέρωση της κίνησης κεφαλαίων στην πλειονότητα των ανεπτυγμένων χωρών και η περαιτέρω διεύρυνση της μετοχικής σύνθεσης. Η συμμετοχή του ιδιώτη επενδυτή, εγχώριου ή ξένου και η συμμετοχή θεσμικών επενδυτών στο μετοχικό κεφάλαιο μιας εταιρείας, που είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών, είναι μια πολύ σοβαρή επενδυτική απόφαση και απαιτεί να ληφθούν υπόψη πλήθος χρήσιμων, αλλά κυρίως συγκρίσιμων, πληροφοριών. Η τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας, αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση, για την ανάπτυξη και την αποτελεσματική λειτουργία της Κεφαλαιαγοράς, τόσο σε τοπικό όσο και σε διεθνές επίπεδο⁴. Απόρροια των παραπάνω αποτελεί η ανάγκη για ενιαία λογιστική εμφάνιση των οικονομικών μεγεθών και κατά συνέπεια εναρμόνιση και κοινή εφαρμογή των λογιστικών αρχών και κανόνων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Η καθιέρωση των ΔΛΠ σκοπό έχει τη δημιουργία προϋποθέσεων για την αποτελεσματικότερη οικονομική και διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και τη δικαιότερη και πιο πιστή απεικόνιση όλων των δραστηριοτήτων αυτής. Ακόμη αποσκοπεί στη δημιουργία προϋποθέσεων για μία ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων και χρήματος μέσω της κοινής εμφάνισης και συγκρισιμότητας των λογιστικών καταστάσεων ώστε να διευκολυνθεί η κυκλοφορία των κεφαλαίων και ο ανταγωνισμός. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν την κωδικοποίηση των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων, κανονισμών και διαδικασιών και πολιτικών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των λογιστικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών τους.

Η διοίκηση της κάθε επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες ελέγχονται από ελεγκτές. Η διοίκηση μπορεί να καταρτίσει οικονομικές καταστάσεις καθ' οποιονδήποτε τρόπο, σύμφωνα με τις ανάγκες της. Όταν όμως οι οικονομικές καταστάσεις απευθύνονται σε τρίτους, για παράδειγμα σε μετόχους, πιστωτές και εργαζόμενους, τότε αυτές πρέπει να είναι προσαρμοσμένες στα ΔΛΠ, κάτι το οποίο πρέπει να γνωστοποιείται⁵.

³ Alexander D., Nobes C., (2001), Financial accounting: an international introduction, Financial Times, London, pp. 23-24.

⁴ Alexander D., Britton A., (1999), Financial reporting, International Thomson Business, London, pp. 102.

⁵ Roberts C., Gordon P., Weetman P., (2002), International financial accounting: a comparative approach, Pearson, New York, pp. 77.

Τα Πρότυπα και οι Διερμηνείες που υιοθετούνται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ) είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ - International Accounting Standards), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ - International Financial Reporting Standards) και οι Διερμηνείες που δημιουργούνται από την Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΠ) και υιοθετούνται από το ΣΔΛΠ. Μέχρι τον Μάρτιο του 2002 τα πρότυπα τα οποία δημιουργούνταν ονομαζόταν ΔΛΠ, ενώ στη συνέχεια όσα νέα πρότυπα υιοθετούνται ονομάζονται ΔΠΧΠ. Για να προβεί μία επιχείρηση στην υιοθέτηση των ΔΛΠ & ΔΠΧΠ θα πρέπει να συντονίσει τις προσπάθειές της ως ομάδα, έτσι ώστε αρχικά να διαγνώσει την επίδραση των ΔΛΠ στην επιχείρηση, να διαγνώσει τις ανάγκες της σε πόρους (ανθρώπους και συστήματα), να εκπαιδεύσει τους εμπλεκόμενους, να δημιουργήσει το σωστό σύστημα μηχανογράφησης και τέλος να σχεδιάσει και να προγραμματίσει τον νέο τρόπο αντιμετώπισης των λογιστικών προκλήσεων⁶.

1.3 Ορισμοί, Είδη και Χαρακτηριστικά των ΔΛΠ

Οι πρώτες προσπάθειες για τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας ξεκίνησαν την δεκαετία του 1930 στις ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, που είχαν τότε νωπές της μνήμες, απ την μεγάλη χρηματιστηριακή κρίση του 1929. Η έλλειψη λογιστικών προτύπων να μεν δεν θεωρήθηκε αιτία της κρίσης είχε όμως ριζώσει σε όλους βαθιά η πεποίθηση πως η καθιέρωση αρχών και κανόνων λογιστικής ήταν από τις απαραίτητες προϋποθέσεις, για την απόκτηση και αποτελεσματική λειτουργία του χρηματοπιστωτικού ιδρύματος.

Δημιουργήθηκαν γι 'αυτό το λόγο διάφορα σχήματα υπεύθυνα για τη λογιστική τυποποίηση που ανήκει στον ιδιωτικό τομέα που κράτησαν μέχρι το 1973. Αδυναμίες, όσον αφορά τη λειτουργία και τους σκοπούς των σχημάτων αυτών οδήγησαν τελικά στη δημιουργία το 1972 το *FASB (Financial Accounting Standards Board)*, που παρέμεινε μέχρι και σήμερα το κύριο όργανο λογιστικής τυποποίησης στις Η.Π.Α..

Η προσπάθεια για τη δημιουργία προτύπων που θα ίσχυαν σε παγκόσμια κλίμακα, εκτός Η.Π.Α., άρχισε το 1973, όταν αντιπρόσωποι επαγγελματικών οργανώσεων από την Αυστραλία, Καναδά, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο – Ιρλανδία και Ηνωμένες Πολιτείες ήρθαν σε συμφωνία και ίδρυσαν την *Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC)*.

Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε τον Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της IASC. Η IASC λειτούργησε από το 1973 μέχρι το 2001 χωρίς διακοπή και εξέδωσε συνολικά 41 πρότυπα εκ των οποίων ορισμένα έχουν καταργηθεί ή αντικατασταθεί από τα άλλα. Τα πρότυπα αυτά που εξέδωσε η IASC λέγονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και είναι γνωστά ως *IAS (International Accounting Standards)*.

⁶ Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., (2006), Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.): Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη, σελ. 101.

Η IASC, ακολουθώντας το πρότυπο του αμερικάνικου FASB, άλλαξε ριζικά την οργανωτική της δομή και μετονομάστηκε τον Απρίλιο του έτους 2001 σε *Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB)*, τα πρότυπα δε που θα εκδίδονται στο εξής από το IASB, θα φέρουν την ονομασία *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards – IFRS)*⁷.

1.4 Πλεονεκτήματα Εισαγωγής

Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. έχουν τέσσερεις βασικές ιδιότητες, που καθιστούν επίσης και τα πλεονεκτήματα εισαγωγής των Δ.Λ.Π. Οι βασικές αυτές ιδιότητες είναι⁸:

- **Κατανοητότητα**, που σημαίνει ότι το περιεχόμενο των καταστάσεων μπορεί να γίνεται εύκολα αντιληπτό από τους χρήστες, να είναι δηλαδή κατανοητό. Βεβαίως θεωρείται ότι και οι χρήστες διαθέτουν τις απαραίτητες γνώσεις για να μελετήσουν αποτελεσματικά τις οικονομικές καταστάσεις.
- **Συνάφεια**, δηλαδή ανταπόκριση στις ανάγκες των χρηστών για την λήψη αποφάσεων. Στην ουσία, την ιδιότητα αυτή έχουν οι οικονομικές καταστάσεις όταν μπορούν να επηρεάζουν τους χρήστες κατά την λήψη αποφάσεων. Η συνάφεια επηρεάζεται από την σημαντικότητα των πληροφοριών και από την φύση τους.
- **Αξιοπιστία**, η οποία εξασφαλίζεται όταν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από σημαντικά λάθη και προκαταλήψεις και παρουσιάζουν πιστά αυτό που είναι σκοπός τους να παρουσιάσουν. Για τις περισσότερες πληροφορίες ωστόσο, ενδέχεται να υπάρχει κίνδυνος ο οποίος δεν οφείλεται σε προκατάληψη, αλλά σε έμφυτες δυσκολίες κατά την αναγνώριση των συναλλαγών και λοιπών γεγονότων που ποσοτικοποιούνται, ή κατά τον σχεδιασμό και την εφαρμογή των τεχνικών επιμέτρησης και παρουσίασης («*διαβεβαίωση με καλή πίστη*»⁹).
- **Συγκρισιμότητα**, που σημαίνει ότι η αναγνώριση και επιμέτρηση συναλλαγών και λοιπών γεγονότων γίνεται με συστηματικό τρόπο και ότι οι χρήστες πληροφορούνται για τις λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούνται κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

1.5 Διαδικασία Καθορισμού Ενός Προτύπου

Η εκπόνηση των ΔΠΧΠ γίνεται μέσω μίας διεθνούς διαδικασίας στην οποία εμπλέκονται λογιστές, χρηματοοικονομικοί αναλυτές και άλλοι χρήστες των

⁷ Σακέλλης Ε., (2002), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα, σελ. 38.

⁸ Νομική Βιβλιοθήκη, (2006), *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) 2005*, σελ. 41.

⁹ Athianos S., Vazakidis A., Dritsakis N., (2004), “Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Greece”, *4th Annual Conference of Hellenic Finance and Accounting Association*, University of Piraeus.

χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η επιχειρηματική κοινότητα, χρηματιστήρια, εποπτικές αρχές, ακαδημαϊκοί και άλλοι ενδιαφερόμενοι οργανισμοί και ιδιώτες. Η διαδικασία για την εκπόνηση ενός ΔΠΧΠ είναι συνήθως η εξής¹⁰:

1. Προσδιορισμός από το προσωπικό του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων - ΣΔΛΠ όλων των επιμέρους ζητημάτων που σχετίζονται με ένα λογιστικό θέμα και μελέτη του θέματος με αναφορά στο «Πλαίσιο για την ετοιμασία και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων» του ΣΔΛΠ,
2. μελέτη των λογιστικών προτύπων και πρακτικών σε διάφορες χώρες και ανταλλαγή απόψεων με εθνικά λογιστικά σώματα για το εν λόγω θέμα,
3. συζήτηση με το Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων για την πιθανότητα να συμπεριληφθεί το εν λόγω θέμα στην ημερήσια διάταξη του IASB,
4. δημιουργία μίας συμβουλευτικής ομάδας (για να συμβουλευεί το IASB) για το εν λόγω θέμα,
5. έκδοση ενός Εγγράφου Συζήτησης (ΕΣ) για δημόσια σχόλια,
6. έκδοση ενός Προσχεδίου Προτύπου (ΠΠ) με την έγκριση τουλάχιστον οκτώ μελών του ΣΔΛΠ και τη συμπερίληψη στο ΠΠ των απόψεων των διαφωνούντων μελών,
7. συζήτηση του ΠΠ στο ΣΔΛΠ λαμβάνοντας υπόψη τις απόψεις όλων των ενδιαφερομένων,
8. έγκριση του ΔΠΧΠ από το ΣΔΛΠ με τουλάχιστον οκτώ θετικές ψήφους (και τη συμπερίληψη στο ΔΠΧΠ των απόψεων των διαφωνούντων μελών),
9. έκδοση του ΔΠΧΠ από το ΣΔΛΠ μαζί με τη «βάση των συμπερασμάτων» η οποία επεξηγεί την απόφαση για κάθε θέμα που συμπεριλαμβάνεται στο εκδοθέν ΔΠΧΠ.

¹⁰ Βλάχος Χ., Λουκάς Λ., (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, 4^η έκδοση, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα, σελ. 32-34.

1.6 Η Εμπειρία των Ελληνικών Επιχειρήσεων από το 2005

Οι ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις εφαρμόζοντας υποχρεωτικά τα Δ.Π.Χ.Π. από το 2005, έχουν δημοσιεύσει 5 ετήσιες και 15 ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις. Η περίοδος προσαρμογής έχει, κατά γενική ομολογία, παρέλθει και για τον λόγο αυτό τυχόν αδυναμίες και ελλείψεις δικαιολογούνται σε περιορισμένο εύρος και χρήζουν άμεσου εντοπισμού και διόρθωσης. Όλοι οι εμπλεκόμενοι φορείς έχουν, πλέον, συσσωρευμένη εμπειρία από τη θέση στην οποία βρίσκονται, για να υπηρετήσουν τον ρόλο τους. Ευθύνη των Διοικήσεων των εταιρειών είναι η δημιουργία των κατάλληλων συνθηκών που θα τους επιτρέπουν να δημοσιεύουν πλήρεις και ποιοτικές καταστάσεις. Με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται και η ικανοποίηση των χρηστών των Οικονομικών Καταστάσεων, οι οποίοι στηρίζονται στην πληροφόρηση που παρέχεται σε αυτές για τη λήψη των οικονομικών τους αποφάσεων. Καθοριστικός είναι και ο ρόλος των ρυθμιστικών αρχών, καθώς με τις προληπτικές παρεμβάσεις τους όπου εντοπίζουν παραλείψεις, συντελούν στην εξέλιξη της ποιότητας της παρεχόμενης πληροφόρησης από τις εισηγμένες στο Χ.Α. εταιρείες.

Η **Grant Thornton** στο πλαίσιο των δράσεων που αναλαμβάνει σε θέματα Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης έχει καθιερώσει τη διενέργεια έρευνας σε ετήσια βάση. Βασική επιδίωξη, μέσω της έρευνας αυτής, είναι η εξέλιξη στην επάρκεια και ποιότητα της παρεχόμενης πληροφόρησης και η παρακολούθηση σε βάθος χρόνου των επιδράσεων από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. στα χρηματοοικονομικά μεγέθη των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων. Η επανάληψη της έρευνας μας δίνει τη δυνατότητα να αξιολογήσουμε ανά υπερκλάδο και εταιρεία την πληρότητα και την ποιότητα της παρεχόμενης πληροφόρησης. Παράλληλα, διαπιστώνεται έμπρακτα, η προσπάθεια που κατέβαλλαν οι εταιρείες προκειμένου να βελτιώσουν τις παρεχόμενες γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές τους Καταστάσεις.

Βασικό συμπέρασμα είναι ότι το επίπεδο πληροφόρησης των δημοσιευμένων Οικονομικών Καταστάσεων βελτιώνεται συνεχώς χωρίς, ωστόσο, να έχει φτάσει ακόμα στο επιθυμητό επίπεδο. Εντύπωση προκαλεί το γεγονός ότι τείνει να παγιωθεί από έναν περιορισμένο αριθμό επιχειρήσεων, η παράλειψη ή η ελλιπής παράθεση υποχρεωτικών από τα Δ.Π.Χ.Π. γνωστοποιήσεων.

Οι δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις πρέπει να παρέχουν ουσιαστική πληροφόρηση στους χρήστες, προκειμένου αυτοί να μπορούν να εξάγουν αξιόπιστα συμπεράσματα αναφορικά με την χρηματοοικονομική θέση των επιχειρήσεων και τα αποτελέσματά τους. Το βασικό συμπέρασμα που προκύπτει από την έρευνα είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις στην πλειονότητά τους εφαρμόζουν ορθά τα Δ.Π.Χ.Π. και προσαρμόζονται επιτυχώς στις αυξημένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι αδυναμίες που εντοπίζονται δεν είναι δυνατό να ακυρώσουν την προσπάθεια της πλειονότητας των εταιρειών, οι οποίες δημοσιεύουν συνέπεια ποιοτικές Οικονομικές Καταστάσεις.

Βασικά συμπεράσματα

Σε ένα ιδιαίτερα απαιτητικό περιβάλλον οι ελληνικές επιχειρήσεις κατάφεραν το 2007 να ενισχύσουν τα χρηματοοικονομικά μεγέθη τους και να βελτιώσουν τα αποτελέσματά τους. Μέσα από τις Οικονομικές Καταστάσεις και τις πληροφορίες οι οποίες εμπεριέχονται σε αυτές, οι χρήστες μπορούν να κατανοήσουν τους παράγοντες που συνετέλεσαν στη βελτίωση των οικονομικών μεγεθών των εταιρειών. Το βασικό συμπέρασμα που προκύπτει από την έρευνα είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις στην πλειονότητά τους εφαρμόζουν ορθά τα Δ.Π.Χ.Π. και προσαρμόζονται επιτυχώς στις αυξημένες ανάγκες πληροφόρησης. Η ποιότητα των γνωστοποιούμενων πληροφοριών βελτιώνεται με την πάροδο του χρόνου, γεγονός που επιβεβαιώνεται από την επαρκή εφαρμογή ειδικών Προτύπων, όπως είναι οι παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους και οι διακοπείσες επιχειρηματικές δραστηριότητες, καθώς και από την βελτιούμενη πληροφόρηση σε ζητήματα που σχετίζονται με τον υπολογισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας και τη χρήση των εύλογων αξιών. Επίσης, θετικά συμπεράσματα προκύπτουν από γεγονότα όπως:

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

Παράλληλα, ωστόσο, δεν θα πρέπει να αγνοούμε τα προβλήματα που υπάρχουν και σχετίζονται με τη γνωστοποίηση πληροφοριών για τα χρηματοοικονομικά μέσα, και την αντιστάθμιση κινδύνων, καθώς και με τη γνωστοποίηση πληροφοριών σχετικά με την υπεραξία από την ενοποίηση επιχειρήσεων. Προβληματισμό δημιουργεί το γεγονός ότι σε περίπου μία στις δύο εταιρείες, οι Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές χορηγούν διαφοροποιημένες εκθέσεις ελέγχου, με την πλειονότητά τους να αφορούν στη μη διενέργεια προβλέψεων για ενδεχόμενους φόρους. Είναι εμφανές ότι, πλέον, έχει καθιερωθεί από τις επιχειρήσεις ως πρακτική, η μη διενέργεια ή η υποεκτίμηση των προβλέψεων φόρων, στη λογική ότι δεν

μπορούν να εκτιμηθούν αξιόπιστα τυχόν φόροι που θα προκύψουν από ενδεχόμενους φορολογικούς ελέγχους¹¹.

Η ολοκλήρωση της έρευνας και η αναλυτική της παρουσίαση έγινε με τη συνδρομή της Ernst & Young, εταιρεία ορκωτών ελεγκτών με σημαντική παρουσία στην εφαρμογή των νέων κανόνων και τα συμπεράσματα αναλύθηκαν σε ημερίδα που έγινε πρόσφατα, παρουσία του υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, Γιώργου Αλογοσκούφη, με θέμα «Τρία χρόνια ΔΛΠ Προβλήματα, αδυναμίες, οφέλη και προοπτικές».

Σύμφωνα με το διευθύνοντα σύμβουλο της Ernst & Young Ελλάδας, Θεμιστοκλή Λιανόπουλο, «Η σωστή εφαρμογή των ΔΠΧΠ έχει πολλά να προσφέρει. Παρ' όλες τις δυσκολίες, θεωρούμε ότι η διεύρυνσή τους και η αποδοχή από μεγαλύτερο φάσμα ελληνικών εταιρειών θα οδηγήσει σε αυξημένη διαφάνεια και χρήσιμη πληροφόρηση για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων για τις επιχειρήσεις». Ο διευθύνων σύμβουλος της Ernst & Young Ελλάδας, Θεμιστοκλής Λιανόπουλος. Επίσης σύμφωνα με τον Peter Pope, καθηγητή του Lancaster University, οι δυσκολίες επίτευξης ενός κοινού, υψηλού επιπέδου ποιότητας στη λογιστική πληροφόρηση σε όλες τις χώρες, εξαρτάται από τους θεσμούς (νομικούς, οικονομικούς, κουλτούρα) κάθε χώρας, οι οποίοι επηρεάζουν τη λειτουργία της αγοράς. Αναφερόμενος δε στα αποτελέσματα της έρευνας σημείωσε ότι η Ελλάδα κατέχει τις πρώτες θέσεις στη διαχείριση κερδών (earnings management), δηλαδή στη δημιουργική λογιστική, αναδεικνύοντας σοβαρό ζήτημα ποιότητας και αξιοπιστίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Βασικά συμπεράσματα

Η εφαρμογή των ΔΛΠ, όπως αναφέρουν σε ποσοστό 55% περίπου ελεγκτές και λογιστές, ανέδειξε τα αδύνατα σημεία μιας εταιρείας, ενώ μικρότερη κατά 10 ποσοστιαίες μονάδες περίπου είναι η μερίδα που πιστεύει ότι τα ΔΛΠ ανέδειξαν τα δυνατά σημεία της. Παράλληλα σχεδόν οι μισοί ελεγκτές (46%) αναφέρουν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ έχει αναδείξει επιχειρηματικούς κινδύνους που δεν είχαν γίνει αντιληπτοί, ενώ το 35-40% των ελεγκτών και των λογιστών αναφέρει πως τα ΔΛΠ διευκολύνουν στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, όμως ανάλογο είναι και το ποσοστό που θεωρούν ότι τα ΔΛΠ είναι αδιάφορα σε μια τέτοια διαδικασία. Το 63% των ελεγκτών και το 71% των λογιστών υποστηρίζουν ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ θεωρείται ότι έχει προσδώσει κύρος στην επιχείρηση, ενώ το 73% των ελεγκτών τονίζει ότι έχει βελτιώσει την πιστοληπτική ικανότητα τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό.

Με ισχυρή πλειοψηφία ελεγκτές και λογιστές θεωρούν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ διευκολύνει τη διεθνοποίηση των ελληνικών επιχειρήσεων με την κεφαλαιακή συμμετοχή αλλοδαπών θεσμικών επενδυτών ή επιχειρήσεων θέση την οποία υποστηρίζουν σε ποσοστό άνω του 80% των ελεγκτών και λογιστών καθώς και τη συνεργασία και τις στρατηγικές συμμαχίες με ξένες επιχειρήσεις.

¹¹ Αναλυτική παρουσίαση της έρευνας στην ιστοσελίδα της εταιρίας www.grant-thornton.gr

Σημειώνεται ότι ένα σημαντικό ποσοστό ερωτώμενων (από 25% έως 35%) συνδέει την υιοθέτηση των ΔΛΠ με επαναδιαπραγμάτευση συμφωνιών με τράπεζες και πιστωτές καθώς και με κεφαλαιακή ενίσχυση μέσω αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου. Κατά τη γνώμη των Λογιστών, σε ποσοστό 54% οι επιχειρήσεις είχαν ορθά προϋπολογίσει το κόστος εφαρμογής των ΔΛΠ, ενώ σε ποσοστό 42% είχε γίνει υποεκτίμηση του κόστους. Κατά συντριπτική πλειοψηφία ελεγκτές και λογιστές (82% και 93% αντίστοιχα) θεωρούν ότι το κόστος εφαρμογής των ΔΛΠ είτε δεν είναι σημαντικό είτε μπορεί εύκολα να απορροφηθεί. Να σημειωθεί δε ότι μόνο το 37% των λογιστών υποστήριξαν ότι απαιτήθηκε η προμήθεια νέου ολοκληρωμένου πληροφοριακού συστήματος για την υποστήριξη της εφαρμογής των ΔΛΠ.

Υπάρχει σαφής υποστήριξη για τη διατήρηση βασικών χαρακτηριστικών των ΔΛΠ (εναλλακτικές επιλογές στην επιμέτρηση, χρήση εύλογων αξιών, εφαρμογή επαγγελματικής κρίσης, ενώ με ποσοστό 42%-45% υποστηρίζεται η σύγκλιση των ΔΛΠ με τα αμερικανικά λογιστικά πρότυπα. Η συντριπτική πλειονότητα ελεγκτών και λογιστών απορρίπτει τα ΕΛΠ στη σημερινή τους μορφή ως κατάλληλο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, καθώς μόλις το 7% των ελεγκτών και το 4% των λογιστών δείχνουν προτίμηση σε αυτά. Αντί αυτών, οι ελεγκτές σε ποσοστό 49% φαίνεται να προτιμούν τα ΕΛΠ με κατάλληλη προσαρμογή προς τα ΔΛΠ, ενώ οι λογιστές με απόλυτη πλειοψηφία 55% τάσσονται υπέρ των ΔΛΠ¹².

¹² Αναλυτική παρουσίαση της έρευνας στην ιστοσελίδα της εταιρίας www.ey.com/GR/en

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ (ΜΜΕ)

2.1 Ορισμός ΜΜΕ από την Ε.Ε.

Τόσο σε θεωρητικό επίπεδο όσο και σε πρακτικό δεν υπάρχει ομοφωνία ως προς τον ορισμό της μικρομεσαίας επιχείρησης (ΜΜΕ). Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι κάθε επιχείρηση έχει τα δικά της χαρακτηριστικά που πρέπει να ληφθούν υπόψη καθώς επίσης και στο γεγονός ότι, από χώρα σε χώρα, επικρατούν διαφορετικές οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες που επηρεάζουν το μέγεθος μιας επιχείρησης. Οι διάφοροι οικονομικοί ορισμοί που έχουν προταθεί χρησιμοποιούν κριτήρια τα οποία αναφέρονται στο μερίδιο αγοράς της επιχείρησης, στη δομή της διοίκησης που αυτή έχει, καθώς και στο βαθμό ανεξαρτησίας που αυτή απολαμβάνει με την έννοια ότι δεν αποτελεί μέρος ενός μεγαλύτερου ομίλου επιχειρήσεων, έτσι ώστε ο ιδιοκτήτης-μάνατζερ δεν επηρεάζεται από άλλους στη λήψη βασικών επιχειρηματικών αποφάσεων¹³. Επειδή ο παραπάνω οικονομικός ορισμός δεν είναι λειτουργικός, έγιναν προσπάθειες υιοθέτησης ενός στατιστικού ορισμού, παρά την κοινά αποδεκτή θέση ότι είναι δύσκολο να υπάρξει ένας ποσοτικοποιημένος ορισμός που θα είναι ικανοποιητικός. Είναι λογικό λοιπόν ένας ορισμός να μην μπορεί να καλύπτει όλες τις επιχειρήσεις που απασχολούνται σε όλους τους τομείς οικονομικής δραστηριότητας.

Μέσα στα πλαίσια αυτά προτάθηκαν διάφορα κριτήρια ανάλογα με τον κλάδο οικονομικής δραστηριότητας. Το κριτήριο της απασχόλησης χρησιμοποιείται για να προσδιοριστεί το μέγεθος μιας επιχείρησης στον τομέα της μεταποίησης, των κατασκευών και των ορυχείων, ο κύκλος εργασιών χρησιμοποιείται στον τομέα των υπηρεσιών, όπως είναι το παράδειγμα του λιανικού και χονδρικού εμπορίου, και τέλος το ύψος του ενεργητικού μιας επιχείρησης στις επιχειρήσεις οδικών μεταφορών. Το κριτήριο της απασχόλησης είναι το πιο συχνά χρησιμοποιούμενο. Υπάρχουν ωστόσο επιφυλάξεις για την καταλληλότητα του σε ορισμένες περιπτώσεις. Για παράδειγμα, για κλάδους οικονομικής δραστηριότητας με σημαντικά αυτοματοποιημένη παραγωγή, οδηγεί σε συνδυασμό μεγάλου χρηματοοικονομικού μεγέθους με μικρό εργατικό προσωπικό. Επίσης στην περίπτωση των κλάδων που σημαντικό μέρος της παραγωγής τους πραγματοποιείται με το σύστημα της υπεργολαβίας, τότε το κριτήριο αυτό είναι ανεπαρκές. Προκειμένου να ξεπεραστούν τα

¹³ European Commission, (2009), “on the implementation of Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises”, Working document, πρόσβαση στις 30/6/2011 από http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_report_2009_en.pdf

παραπάνω προβλήματα η Ευρωπαϊκή Επιτροπή προσδιόρισε την έννοια της μικρής επιχείρησης με βάση τα παρακάτω κριτήρια:

- τον αριθμό των εργαζομένων
- το σύνολο του ενεργητικού
- τον κύκλο εργασιών και

Προκειμένου να κάνει πιο λειτουργική την έννοια της μικρής επιχείρησης η ΕΕ προχώρησε και διέκρινε αυτή σε υποκατηγορίες. Έτσι, η έννοια της Μικρομεσαίας επιχείρησης περιλαμβάνει: τις πολύ μικρές επιχειρήσεις (micro), τις μικρές (small) και τις μεσαίες (medium) επιχειρήσεις:

Πίνακας 1: Κριτήρια Κατάταξης Επιχειρήσεων

Κατηγορία επιχείρησης	Αριθμός απασχολουμένων: ετήσια μονάδα εργασίας (ΕΜΕ)	Ετήσιος κύκλος εργασιών	Σύνολο ετήσιου ισολογισμού
Μεσαία	< 250	≤ 50 εκατ. EUR (το 1996 ήταν 40 εκατ. EUR)	≤ 43 εκατ. EUR (το 1996 ήταν 27 εκατ. EUR)
Μικρή	< 50	≤ 10 εκατ. EUR (το 1996 ήταν 7 εκατ. EUR)	≤ 10 εκατ. EUR (το 1996 ήταν 5 εκατ. EUR)
Πολύ μικρή	< 10	≤ 2 εκατ. EUR (δεν καθορίζεται περαιτέρω)	≤ 2 εκατ. EUR (δεν καθορίζεται περαιτέρω)

(Πηγή: European Commission)

Είναι φανερό από τον Πίνακα 1 ότι μια επιχείρηση θεωρείται **πολύ μικρή** εάν ο αριθμός των εργαζομένων είναι μικρότερος του 10 και ο ετήσιος κύκλος εργασιών ή το σύνολο του ενεργητικού δεν υπερβαίνουν τα 2 εκ. ευρώ. Αντίστοιχα, μικρή θεωρείται η επιχείρηση που απασχολεί λιγότερους από 50 εργαζομένους και ο ετήσιος κύκλος εργασιών ή το σύνολο του ενεργητικού δεν υπερβαίνουν τα 10 εκ. ευρώ. Τέλος, η μεγαλύτερη κατηγορία των ΜΜΕ, οι μεσαίες επιχειρήσεις, απασχολούν λιγότερους από 250 εργαζομένους και ο ετήσιος κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει τα 50 εκ. ευρώ ή το σύνολο του ενεργητικού δεν υπερβαίνει τα 43 εκ. ευρώ.

Ο αριθμός των απασχολουμένων αποτελεί σημαντικό πρωταρχικό κριτήριο για τον καθορισμό της κατηγορίας στην οποία ανήκει μια ΜΜΕ. Καλύπτει το προσωπικό πλήρους, μερικής και εποχικής απασχόλησης και περιλαμβάνει¹⁴:

¹⁴ European Commission, (2009), “on the implementation of Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises”, Working document, πρόσβαση στις 30/6/2011 από http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_report_2009_en.pdf

- τους μισθωτούς,
- τα άτομα που εργάζονται για την επιχείρηση, έχουν σχέση εξάρτησης προς αυτήν και εξομοιώνονται με μισθωτούς με βάση το εθνικό δίκαιο,
- τους ιδιοκτήτες επιχειρηματίες,
- τους εταίρους που ασκούν τακτική δραστηριότητα εντός της επιχείρησης και προσπορίζονται οικονομικά πλεονεκτήματα από την επιχείρηση.

Σημειώνεται ότι οι *μαθητευόμενοι ή οι σπουδαστές* που βρίσκονται σε επαγγελματική εκπαίδευση στο πλαίσιο σύμβασης μαθητείας ή επαγγελματικής κατάρτισης δεν συνυπολογίζονται στον αριθμό απασχολουμένων. Επίσης, δεν συμπεριλαμβάνονται στον υπολογισμό οι *άδειες μητρότητας ή οι γονικές άδειες*. Ο αριθμός των απασχολουμένων εκφράζεται σε ετήσιες μονάδες εργασίας (ΕΜΕ). Οποιοσδήποτε εργάστηκε με πλήρες ωράριο μέσα στην επιχείρησή σας, ή για λογαριασμό της, κατά τη διάρκεια όλου του έτους αναφοράς υπολογίζεται ως μία μονάδα. Τα άτομα που δεν εργάστηκαν ολόκληρο το έτος, οι εργαζόμενοι μερικής απασχόλησης και οι εργαζόμενοι σε εποχική βάση αντιστοιχούν σε κλάσματα μιας ΕΜΕ.

Ο ετήσιος κύκλος εργασιών είναι το εισόδημα που εισέπραξε η επιχείρηση κατά τη διάρκεια του εν λόγω έτους από την πώληση προϊόντων και την παροχή υπηρεσιών μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων επί των πωλήσεων. Ο κύκλος εργασιών δεν πρέπει να περιλαμβάνει το φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ή άλλους έμμεσους φόρους.

Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειωθεί ότι εάν η επιχείρηση υπερβαίνει τα όρια του αριθμού των απασχολουμένων ή των χρηματοοικονομικών ποσών κατά τη διάρκεια του έτους αναφοράς, δεν επηρεάζεται η κατάστασή της. Διατηρεί, δηλαδή, την ιδιότητα της ΜΜΕ με την οποία ξεκίνησε το έτος αυτό. Ωστόσο, θα χάσει την ιδιότητα αυτή εάν υπερβεί τα προαναφερόμενα του Πίνακα 1 όρια **επί δύο διαδοχικά οικονομικά έτη**. Αντίστοιχα, η επιχείρηση αποκτά την ιδιότητα της ΜΜΕ εάν ήταν προηγουμένως μεγάλη επιχείρηση αλλά επί δύο διαδοχικά οικονομικά έτη βρίσκεται κάτω από τα ανώτατα όρια.

2.2 Η σημασία των ΜΜΕ στην Ε.Ε. και την Ελλάδα

Ο τομέας των μικρομεσαίων επιχειρήσεων έχει αποκληθεί ως η «ραχοκοκαλιά» κάθε οικονομίας, εξαιτίας της συνεισφοράς τους στο ακαθάριστο εγχώριο προϊόν, την απασχόληση και την εξαγωγική δραστηριότητα. Επιπλέον, στις αναπτυγμένες οικονομίες, οι ΜΜΕ έχουν έντονη παρουσία σε νέες παραγωγικές διαδικασίες και υπηρεσίες, όπου συχνά εμπλέκονται οι νέες τεχνολογίες. Ωστόσο η σημασία των μικρομεσαίων επιχειρήσεων μεταξύ των διαφόρων οικονομιών μπορεί να διαφέρει εξαιτίας του δυναμικού ρόλου που διαδραματίζουν σε κάθε χώρα. Με άλλα λόγια, σε μια χώρα οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις αντλούν τη σημασία τους από τη συνεισφορά τους στην απασχόληση στην εν λόγω χώρα, ενώ σε μια άλλη συμβάλλουν σημαντικά στην εισαγωγή σε ευέλικτες και εξειδικευμένες διαδικασίες παραγωγής. Η θέση ότι οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις συμβάλλουν σημαντικά στη δημιουργία θέσεων

απασχόλησης πηγάζει από την αντίληψη ότι αυτές είναι εντάσεως εργασίας. Επιπλέον, μελέτες κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η συνεισφορά των μικρομεσαίων επιχειρήσεων στην απασχόληση είναι ανεξάρτητη του οικονομικού κύκλου, ενώ αντίθετα, η συνεισφορά των μεγάλων επιχειρήσεων στην απασχόληση κυμαίνεται από μικρή έως μηδενική σε περιόδους ύφεσης.

Οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις στην Ελλάδα αποτελούν την συντριπτική πλειονότητα των επιχειρήσεων που λειτουργούν . Συνολικά αριθμούν περίπου τις 770.000 με κατά μέσο όρο 2 απασχολούμενους ανά επιχείρησης. Σύμφωνα με στοιχεία της EUROSTAT, η Ελλάδα είναι η χώρα με την μεγαλύτερη αναλογία επιχειρήσεων σε σχέση με τον πληθυσμό στην Ευρωπαϊκή Ένωση¹⁵ . Από αυτές οι περισσότερες κατατάσσονται στην κατηγορία πολύ μικρές επιχειρήσεις (δηλαδή έως 10 εργαζόμενους) και έχουν έντονα οικογενειακό χαρακτήρα. Ταυτόχρονα η Ελλάδα χαρακτηρίζεται από πολύ υψηλό ποσοστό αυτοαπασχολούμενων. Αναφορικά με την απασχόληση , για το έτος 2003 οι επιχειρήσεις που απασχολούν μέχρι 10 άτομα αποτελούν το 74% της απασχόλησης στον ιδιωτικό τομέα.

Στην Ελλάδα, βασικός φορέας άσκησης της πολιτικής που αναφέρεται στις ΜΜΕ είναι ο ΕΟΜΜΕΧ (Ελληνικός Οργανισμός Μικρών-Μεσαίων Επιχειρήσεων και Χειροτεχνίας)¹⁶. Με την είσοδο της χώρας μας στην Ε.Ε. η πολιτική για τις ΜΜΕ κινείται μέσα στα πλαίσια που έχει διαμορφώσει αυτή. Η βασική πολιτική που εφαρμόστηκε στη χώρα μας σχετικά με τις ΜΜΕ εκφράστηκε με την πολιτική των επενδυτικών κινήτρων μέσω των αναπτυξιακών νόμων, με τη χορήγηση επιδοτούμενων δανείων με την απόφαση της Νομισματικής Επιτροπής 197/1978 και την αρχή χρηματικών ενισχύσεων προς τις εξαγωγικές επιχειρήσεις με βάση την απόφαση της Νομισματικής Επιτροπής 1574/1970. Μέσα στα πλαίσια για τη βελτίωση του επιχειρηματικού περιβάλλοντος, ιδιαίτερα αυτών των ΜΜΕ, η ελληνική πολιτεία έχει πάρει μια σειρά μέτρων:

- Χρηματοδότηση: Τα Κοινοτικά Πλαίσια Στήριξης αποτελούν μια σημαντική πηγή χρηματοδότησης των επιχειρήσεων στη χώρα μας. Διάφορα προγράμματα κάθε ένα με διαφορετικό στόχο προβλέπει τη στήριξη των επιχειρήσεων για βελτίωση της ανταγωνιστικότητάς τους (βλέπε Αναπτυξιακούς Νόμους 3299/04 και 3908/11, ΕΣΠΑ 2007-2013).
- Φορολογική Πολιτική: Με τη φορολογική μεταρρύθμιση που ξεκίνησε και συνεχίζεται, πραγματοποιείται σταδιακή μείωση των φορολογικών συντελεστών για τα επιχειρηματικά κέρδη των ΑΕ και ΕΠΕ από 35% που βρίσκονταν το 2004 μειώθηκαν στο 25% το 2007 και 20% από τη φετινή οικονομική χρήση (2011).
- Θεσμικό Πλαίσιο: Το νέο θεσμικό πλαίσιο το οποίο δημιουργήθηκε τα τελευταία χρόνια περιλαμβάνει την απλοποίηση και συντόμευση των διαδικασιών που προβλέπονται για την σύσταση και χορήγηση αδειών εγκατάστασης και λειτουργίας των επιχειρήσεων καθώς και άλλα κίνητρα που ευνοούν την επιχειρηματικότητα.

¹⁵ www.bep.gr

¹⁶ www.eommex.gr

2.3 Η ανάγκη δημιουργίας Δ.Λ.Π. για MME

Αποτιμώντας τη θετική συμβολή από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ως πλήρους συνόλου στις επιχειρήσεις των οποίων κινητές αξίες διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές, το IASB εκτιμά ότι οι θετικές συνέργειες μπορούν να επεκταθούν και στις MME, από το προτεινόμενο σύνολο λογιστικών προτύπων. Για παράδειγμα στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση των MME βασίζονται:

- Οι τράπεζες προκειμένου να λάβουν αποφάσεις για την παροχή δανείων στις MME, καθώς και στον καθορισμό των όρων και των επιτοκίων εξυπηρέτησης των δανείων,
- οι προμηθευτές για να γνωρίζουν τη χρηματοοικονομική κατάσταση των αγοραστών, πριν προβούν στη πώληση αγαθών ή υπηρεσιών με παροχή πίστωση προς αυτούς,
- οι αναλυτές που κατατάσσουν και βαθμολογούν επιχειρήσεις, προκειμένου να αναπτύξουν μοντέλα αποτίμησης και πιστωτικής αξιολόγησης,
- οι μεγάλες επιχειρήσεις που αναπτύσσουν διεθνείς συνεργασίες για να προκρίνουν την επιλογή μιας επιχείρησης ως προμηθευτή,
- οι εταιρίες επιχειρηματικών συμμετοχών (venture capital) για να λάβουν τις επενδυτικές τους αποφάσεις προκειμένου να συμμετέχουν σε MME,
- διεθνείς, περιφερειακοί και εθνικοί οίκοι και ιδρύματα τόσο του δημοσίου όσο και του ιδιωτικού τομέα οι οποίοι παρέχουν χρηματοοικονομικές υπηρεσίες σε επιχειρηματικές οντότητες σε αναπτυσσόμενες χώρες ανά τον κόσμο με σκοπό να λάβουν χρηματοοικονομικές αποφάσεις και να εκτιμήσουν τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα.

Πέραν των ανωτέρω, πολλές MME έχουν εξωτερικούς επενδυτές, οι οποίοι δεν αναμειγνύονται στη καθημερινή διοίκηση της επιχείρησης. Η χρήση ομοιόμορφων και γενικά αποδεκτών λογιστικών προτύπων προάγει τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τη συνεπαγόμενη συγκρισιμότητα ειδικά δε όταν οι εξωτερικοί επενδυτές είναι εγκατεστημένοι σε χώρες με διαφορετικές νομοθεσίες, ή και όταν έχουν ενδιαφέροντα και σε άλλες MME.

Ωστόσο αναγνωρίζεται, ότι η οποιαδήποτε προσπάθεια για βελτίωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των MME είναι αναγκαίο να μην διαφεύγει από τη τήρηση της βασικής αρχής κόστους/οφέλους. Η αναγκαιότητα αυτή είναι υψίστης σημασίας καθώς οι MME δεν διαθέτουν τους απαραίτητους χρηματοοικονομικούς και ανθρώπινους πόρους προκειμένου να ανταποκριθούν στις ανάγκες που θέτει η εφαρμογή του συνόλου των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Αναγνωρίζοντας τις ανωτέρω ιδιαιτερότητες το IASB υιοθέτησε την άποψη για το σχεδιασμό ενός ανεξάρτητου και ενιαίου συνόλου λογιστικών αρχών προσαρμοσμένων ειδικά για τις MME.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΓΙΑ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

3.1 Σκοπός του Προτύπου

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δημοσίευσε τον Ιούλιο του 2009 το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο για Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις - ΔΛΠ για ΜΜΕ (IFRS for SMEs) το οποίο είναι διαθέσιμο δωρεάν από την ιστοσελίδα του IASB¹⁷. Το πρότυπο δεν έχει νομοθετηθεί ακόμη από την Ευρωπαϊκή Ένωση, ούτε έχει περιληφθεί σαν θέμα στις διαδικασίες κύρωσης των προτύπων της EFRAG, παρότι η Ε.Ε. συμμετείχε ενεργά στη διαδικασία εκπόνησής του. Το πρότυπο βρίσκεται στη διαδικασία των διαβουλεύσεων στην Ε.Ε., κυρίως για τον προσδιορισμό των μικρομεσαίων επιχειρήσεων σε κάθε χώρα και για το πότε θα ξεκινήσει η εφαρμογή του. Σε κάθε περίπτωση οι διαβουλεύσεις προβλέπεται να ολοκληρωθούν σχετικά σύντομα και η νομοθέτηση του ΔΠΧΑ των ΜΜΕ είναι αναπόφευκτη.

Ο σκοπός του προτύπου αυτού είναι η δημιουργία απλοποιημένων, αυτοτελών λογιστικών αρχών οι οποίες είναι κατάλληλες για μικρότερες, μη εισηγμένες εταιρίες, και βασίζονται στα πλήρη Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, τα οποία αναπτύχθηκαν πρωταρχικά για εισηγμένες εταιρίες. Καταργώντας επιλογές λογιστικής μεταχείρισης, απαλείφοντας θέματα που γενικά δεν σχετίζονται με τις ΜΜΕ και απλοποιώντας μεθόδους αναγνώρισης και επιμέτρησης, το πρότυπο που προέκυψε μειώνει τον όγκο των λογιστικών οδηγιών που εφαρμόζεται στις ΜΜΕ περισσότερο από 85 τοις εκατό σε σχέση με το πλήρες σύνολο των ΔΛΠ¹⁸.

Για να βοηθηθούν οι εταιρίες στην προετοιμασία λογαριασμών βασισμένων στο προτεινόμενο ΔΛΠ για ΜΜΕ, οι απαιτήσεις των ΔΛΠ έχουν απλοποιηθεί και ξανασχεδιαστεί. Κατ'αυτόν τον τρόπο, οι ΜΜΕ που αποφασίζουν να αναβαθμιστούν ώστε να χρησιμοποιούν τα πλήρη ΔΛΠ θα βρουν την μετάβαση εξομαλυμένη αφού και τα δύο σύνολα προτύπων βασίζονται στις ίδιες βαθύτερες αρχές. Η υιοθέτηση των ΔΛΠ για ΜΜΕ θα είναι απόφαση κάθε χώρας ή δικαιοδοσίας που τα υιοθετεί. Για παράδειγμα, η Ε.Ε. απαιτεί οι

¹⁷ www.iasb.org

¹⁸ Ντζανάτος Δ. (2010), “Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρομεσαίες επιχειρήσεις”, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, πρόσβαση στις 25/7/2011 από <http://www.dntzanatos.gr/MME/PDFLOIPA/1part.pdf>

εισηγμένες εταιρίες να συμμορφώνονται με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, θα αφήσει όμως κάθε Κράτος-Μέλος να αποφασίσει ποια πρότυπα θα πρέπει να ακολουθήσουν οι ΜΜΕ. Το IASB προτείνει οι εισηγμένες εταιρίες, ανεξάρτητα από το πόσο μικρές είναι, να μην δικαιούνται να χρησιμοποιήσουν τα ΔΛΠ για ΜΜΕ¹⁹.

3.2 Κριτήρια χαρακτηρισμού ως ΜΜΕ

Η εφαρμογή ΔΛΠ για τις ΜΜΕ, θεσμοθετείται από τα αρμόδια όργανα κάθε χώρας. Πρέπει όμως να ορίζεται καθαρά για ποιες εταιρίες ισχύει το ΔΛΠ για τις ΜΜΕ. Οι «μεγάλες» εταιρίες δεν έχουν δικαίωμα να εφαρμόζουν το πρότυπο. Το IASB ορίζει το περιεχόμενο των μικρομεσαίων επιχειρήσεων ως εξής:

Σύμφωνα με την Παράγραφο 1 του προτύπου, Μικρομεσαίες επιχειρήσεις είναι αυτές που²⁰:

- a) **δεν έχουν δημόσια ευθύνη, και**
- b) **δεν εκδίδουν γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις για εξωτερικούς χρήστες.**

Πιο συγκεκριμένα το πρότυπο διευκρινίζει ότι υπάρχει δημόσια ευθύνη αν:

- a) Μετοχές ή δάνεια της εταιρείας διαπραγματεύονται σε χρηματιστήριο ή ανάλογη αγορά, ή
- b) αν αποτελεί βασική εκμετάλλευση της εταιρείας η θεματοφυλακή περιουσιακών στοιχείων ενός ευρέως φάσματος τρίτων (π.χ. τράπεζες, ασφάλειες, Αμοιβαία Κεφάλαια, ΑΧΕΠΕΥ κ.λπ.)

Αντιθέτως, δημόσια ευθύνη δεν υπάρχει όταν μία οντότητα μπορεί να διαχειρίζεται πόρους ευρέως φάσματος τρίτων, αλλά αυτή να μην είναι η κύρια δραστηριότητά της. Τέτοιες περιπτώσεις είναι π.χ. μεσίτες ακινήτων, πρακτορεία ταξιδιών, σχολεία, φιλανθρωπικοί οργανισμοί, συνεταιρισμοί και πωλητές που παίρνουν προκαταβολές για παράδοση αγαθών. Επίσης, αν μία εταιρία με δημόσια ευθύνη, εφαρμόζει το ΔΛΠ για τις ΜΜΕ, έστω και αν η εσωτερική νομοθεσία το επιτρέπει, οι οικονομικές καταστάσεις δεν θα αναφέρεται ότι είναι σύμφωνες με αυτό. Τώρα όσον αφορά τις θυγατρικές εταιρίες, μια θυγατρική της οποίας η μητρική ή ο όμιλος εφαρμόζουν τα πλήρη ΔΛΠ, μπορεί για τις ατομικές της καταστάσεις να εφαρμόσει το ΔΛΠ για τις ΜΜΕ αν πληροί τα κριτήρια, με την προϋπόθεση να το εφαρμόζει πλήρως²¹.

¹⁹ Σακέλλης Ε. (2009), Ο “Πανδέκτης” του Λογιστή: λογιστικό και φορολογικό δίκαιον και λογιστική, τ.5, Εκδόσεις Βρυκούς, Πειραιάς.

²⁰ Ernst & Young, (2009), “Tax alert: Tax accounting implications of the new IFRS standard for small and medium-sized entities (SME’s), πρόσβαση στις 22/6/2011 από [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/\\$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf)

²¹ www.iasb.org

3.3 Διαχωρισμός μεταξύ εταιριών δημόσιας ευθύνης και μη

Το ΔΛΠ για τις ΜΜΕ ορίζει ως μικρομεσαίες επιχειρήσεις μεταξύ των άλλων αυτές που δεν έχουν δημόσιο χαρακτήρα. Σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να αναλύσουμε σε βάθος τον διαχωρισμό των εταιριών σε δημόσιας ευθύνης και μη. Το 95% του αριθμού των εταιριών στον ιδιωτικό τομέα, στην Ελλάδα και σε όλο τον κόσμο, ανήκουν στην κατηγορία των μη δημόσιων εταιριών. Αν και χρησιμοποιείται ο όρος μικρομεσαία επιχείρηση, η βασική διάκριση είναι ανάμεσα στο δημόσιο ή μη χαρακτήρα μίας εταιρίας.

Σαν δημόσιες θεωρούνται καταρχήν οι εταιρίες που τίτλοι τους διαπραγματεύονται στο χρηματιστήριο. Είναι δημόσιες επειδή δεν ανήκουν καθόλου ή ανήκουν μόνο κατά ένα ποσοστό σε αυτούς που τις διοικούν. Ένα τμήμα της περιουσίας, ίσως και το μέγιστο, αυτών των εταιριών, ανήκει σε επενδυτές, δηλαδή πρόσωπα που δεν σχετίζονται με την καθημερινή τους διοίκηση. Δεν θεωρούνται όμως μόνο οι εισηγμένες εταιρίες δημόσιες. Μία μη εισηγμένη τράπεζα, μια ασφαλιστική εταιρία, ένα αμοιβαίο κεφάλαιο, ένα ιδιωτικό ασφαλιστικό ταμείο, ακόμη και ένα ΚΤΕΛ ή μία Ένωση Συνεταιρισμών, είναι δημόσιες λόγω του αντικειμένου τους. Τα περιουσιακά στοιχεία αυτών των επιχειρήσεων δεν ανήκουν στη διοίκησή τους, αλλά σε ένα ευρύ φάσμα τρίτων, που κατά κανόνα δεν έχουν άμεση πρόσβαση στην καθημερινή διοίκησή τους²².

Επιπλέον, όλοι οι φορείς του δημόσιου τομέα ή της τοπικής αυτοδιοίκησης, είναι δημόσιοι. Η περιουσία αυτών των φορέων δεν ανήκει σε αυτούς που τους διοικούν. Ανήκει σε ένα ευρύτερο σύνολο, που δεν έχει καθημερινή πρόσβαση στη διοίκησή τους. Κάποιοι από αυτούς τους φορείς έχουν νομικές μορφές του ιδιωτικού τομέα (π.χ. Α.Ε.) αλλά ανήκουν στο δημόσιο. Κάποιες άλλες έχουν νομικές μορφές του δημοσίου (ΝΠΔΔ). Για τις δημόσιες εταιρίες του ιδιωτικού τομέα λοιπόν, έχουν εκδοθεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), που είναι πολύ σύνθετα, μεγάλα σε όγκο και απαιτούν μεγάλο πλήθος γνωστοποιήσεων. Για τις δημόσιες επιχειρήσεις, του δημόσιου τομέα, αν αυτές δεν έχουν τη μορφή ιδιωτικών εταιριών, αλλά είναι ΝΠΔΔ ή άλλα σχήματα του δημόσιου λογιστικού, υπάρχουν ειδικά λογιστικά πρότυπα. Αυτά δεν έχουν ακόμη νομοθετηθεί στην ΕΕ ή την Ελλάδα, αλλά είναι κάτι που αναμένεται να γίνει σύντομα. Σε κάθε περίπτωση η γενική προσέγγιση των λογιστικών προτύπων για το δημόσιο τομέα, είναι παρόμοια με αυτήν των προτύπων για τις δημόσιες εταιρίες του ιδιωτικού τομέα. Έτσι τα πρότυπα για τις εταιρίες του ιδιωτικού τομέα, μπορεί καταρχήν με προσαρμογές, να εφαρμόζονται και στο δημόσιο τομέα, όπως έχει γίνει στην Ελλάδα για τα κρατικά νοσοκομεία²³.

²² Ντζανάτος Δ. (2010), “Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρομεσαίες επιχειρήσεις”, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, πρόσβαση στις 25/7/2011 από <http://www.dntzanatos.gr/MME/PDFLOIPA/1part.pdf>

²³ Ernst & Young, (2009), “Tax alert: Tax accounting implications of the new IFRS standard for small and medium-sized entities (SME’s), πρόσβαση στις 22/6/2011 από [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/\\$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf)

3.4 Δομή του Προτύπου

Το ΔΛΠ για τις ΜΜΕ είναι δομημένο κατά θέμα. Κάθε θέμα έχει ειδικό αριθμό και κάθε παράγραφος στο θέμα επίσης ενώ όλα τα θέματα έχουν την ίδια βαρύτητα. Σε ορισμένες περιπτώσεις εμφανίζονται παραδείγματα που δεν είναι τμήματα του ΔΛΠ, αλλά οδηγίες για την εφαρμογή του, τα ποσά στα παραδείγματα εκφράζονται σε νομισματικές μονάδες (ΝΜ). Το ΔΛΠ για ΜΜΕ είναι οργανωμένο θεματικά, αντί για έναν αύξοντα αριθμό των ΔΛΠ/ΔΛΠ και περιέχει 35 παραγράφους - σε αντίθεση με το δημοσιευμένο ΕΔ (draft) του 2007 που περιείχε 38 παραγράφους - καθώς και γλωσσάριο. Οι παράγραφοι αναφέρονται στον ακόλουθο πίνακα²⁴:

Πίνακας 2: Περιεχόμενα του Προτύπου για ΜΜΕ

Παράγραφος	Τίτλος
1	Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις
2	Αφειρηρία και Βασικές Αρχές
3	Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
4	Κατάσταση Οικονομικής Θέσης
5	Κατάσταση Συνολικών Αποτελεσμάτων
6	Κατάσταση Μεταβολών της Καθαρής Θέσης
7	Κατάσταση Ταμειακών Ροών
8	Σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων
9	Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
10	Λογιστικές Πολιτικές, Εκτιμήσεις, Λάθη
11	Βασικά Χρηματοοικονομικά Μέσα
12	Άλλα Ζητήματα για τα Χρηματοοικονομικά Μέσα
13	Αποθέματα
14	Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
15	Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
16	Επενδύσεις σε Ακίνητα
17	Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις
18	Άυλα Στοιχεία
19	Επιχειρηματικές Συνενώσεις και Υπεραξία
20	Μισθώσεις
21	Επιχειρηματικές Συνενώσεις και Υπεραξία
22	Υποχρεώσεις και Καθαρή Θέση
23	Έσοδα
24	Κρατικές Επιχορηγήσεις
25	Κόστη Δανεισμού

²⁴ Ντζανάτος Δ. (2010), “Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρομεσαίες επιχειρήσεις”, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, πρόσβαση στις 25/7/2011 από <http://www.dntzanatos.gr/MME/PDFLOIPA/1part.pdf>

26	Πληρωμές με βάση την Αξία των Μετοχών
27	Απομείωση Στοιχείων του Ενεργητικού
28	Αμοιβές Προσωπικού
29	Φόρος Εισοδήματος
30	Μετατροπή Ξένων Νομισμάτων
31	Υπερπληθωρισμός
32	Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Αναφοράς
33	Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
34	Εξειδικευμένες Δραστηριότητες
35	Μετάβαση στο ΔΛΠ για ΜΜΕ

Το IASB σκοπεύει να εξετάσει την εφαρμογή του προτύπου, δυο χρόνια μετά από την ευρεία εφαρμογή του και να προτείνει τροποποιήσεις για τα ζητήματα που προέκυψαν από την εξέταση και για τυχόν επιδράσεις από νέα ΔΛΠ (πλήρη) ή από τις τροποποιήσεις των ήδη υπαρχόντων. Μετά την πιο πάνω μεταβολή, το IASB σκοπεύει να αναθεωρεί το ΔΛΠ για τις ΜΜΕ κάθε τριετία, λαμβάνοντας υπόψη και τα νέα πλήρη ΔΛΠ, οι μεταβολές των οποίων στο ενδιάμεσο δεν θα επιδρούν σε αυτό. Σε έκτακτες περιπτώσεις μπορεί να γίνεται τροποποίηση πριν την τριετία. Οι τροποποιήσεις που θα γίνονται στο ΔΛΠ για τις ΜΜΕ θα ισχύουν ένα χρόνο μετά την έκδοσή τους.

3.5 Λειτουργία του Προτύπου

3.5.1 Αφετηρία και Βασικές Αρχές

Η Παράγραφος 2 του παρόντος εντύπου (σελ. 12-21) είναι αρκετά εκτεταμένη και αποτελεί το θεωρητικό πλαίσιο πάνω στο οποίο βασίζονται και τα υπόλοιπα τμήματα του εντύπου. Στην πραγματικότητα αποτελεί το αντίστοιχο Πλαίσιο του πλήρους ΔΠΧΠ. Περιγράφεται το αντικείμενο των οικονομικών καταστάσεων των ΜΜΕ, τα στοιχεία της πληροφόρησης που τις κάνουν χρήσιμες και τις βασικές λογιστικές αρχές στις οποίες στηρίζεται το περιεχόμενό τους. Η κατανόηση του περιεχομένου του είναι απαραίτητη για την εφαρμογή του προτύπου. Σύμφωνα, λοιπόν, με το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ προβλέπονται τα παρακάτω: «Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφόρηση για την οικονομική κατάσταση, τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές της εταιρίας σε ένα ευρύ φάσμα χρηστών που δεν έχουν τη δυνατότητα να παίρνουν άμεση ειδική για αυτούς πληροφόρηση. Οι καταστάσεις επίσης δείχνουν τα αποτελέσματα της υπευθυνότητας της διοίκησης στη διαχείριση των πόρων που διαθέτει η εταιρία»²⁵.

²⁵ Ernst & Young, (2009), "Tax alert: Tax accounting implications of the new IFRS standard for small and medium-sized entities (SME's)", πρόσβαση στις 22/6/2011 από [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/\\$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf)

3.5.2 Ποιοτικά χαρακτηριστικά των Οικονομικών Καταστάσεων

Σε αυτό το τμήμα του Προτύπου περιγράφονται τα χαρακτηριστικά που πρέπει να διέπουν τις οικονομικές καταστάσεις τις οποίες συντάσσει η ΜΜΕ επιχείρηση. Τα χαρακτηριστικά αυτά θα πρέπει να είναι²⁶:

- **Κατανοητές από όλους τους χρήστες (Understandability):** Οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να παρουσιάζονται με ένα τρόπο κατανοητό, σε χρήστες που έχουν αφενός μέτρια γνώση πάνω σε θέματα επιχειρηματικής και οικονομικής δραστηριότητας και λογιστικής, και αφετέρου τη θέληση να μελετήσουν αυτές τις πληροφορίες με μια σχετική συνέπεια. Ωστόσο αυτό δεν σημαίνει πως πρέπει να παραλείπονται κάποιες από τις προβλεπόμενες πληροφορίες, με τη δικαιολογία ότι δεν θα είναι κατανοητές σε κάποιους από τους χρήστες.
- **Συνάφεια (Relevance):** Οι πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να βοηθούν τους χρήστες στη λήψη αποφάσεων. Οι πληροφορίες είναι κατάλληλες και σχετικές όταν μπορούν να βοηθήσουν τους χρήστες για την αξιολόγηση γεγονότων του παρελθόντος, του παρόντος ή του μέλλοντος, καθώς και για την επιβεβαίωση ή τη διόρθωση προηγούμενων αξιολογήσεών τους.
- **Σημαντικότητα (Materiality):** Μία πληροφορία είναι σημαντική, αν η παράλειψή της ή το λάθος σε αυτήν, έχει επίδραση στις αποφάσεις που θα λάβουν οι χρήστες με βάση τις καταστάσεις. Η σημαντικότητα σχετίζεται με το μέγεθος της παράλειψης ή του λάθους, σε συνάρτηση με τις υπάρχουσες συνθήκες. Πάραυτα είναι λάθος να μην διορθώνονται έστω και μη σημαντικά λάθη που εντοπίζονται και αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις.
- **Αξιοπιστία (Reliability):** Οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να είναι αξιόπιστες. Αυτό σημαίνει ότι δεν έχουν σημαντικά λάθη ή προκαταλήψεις και απεικονίζουν πιστά αυτό που δηλώνουν ότι απεικονίζουν ή αυτό που λογικά αναμένεται ότι απεικονίζουν. Ο συγγραφέας του προτύπου πάει ένα βήμα παραπέρα και εξηγεί πως διαφαίνεται η προκατάληψη στα στοιχεία που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις λοιπόν δεν είναι απαλλαγμένες από προκαταλήψεις, αν με τον τρόπο που γίνεται η παρουσίαση ή με την επιλογή των πληροφοριών που παρέχονται, ανεξάρτητα αν αυτές δεν έχουν λάθη, στοχεύουν να επηρεάσουν την κρίση ή την απόφαση του χρήστη, για την επίτευξη ενός προαποφασισμένου αποτελέσματος.

²⁶ Ντζανάτος Δ. (2010), “Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρομεσαίες επιχειρήσεις”, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, πρόσβαση στις 25/7/2011 από <http://www.dntzanatos.gr/MME/PDFLOIPA/1part.pdf>

- **Η ουσία πάνω από τον τύπο (Substance over form):** Οι συναλλαγές και τα άλλα λογιστικά γεγονότα, πρέπει να λογίζονται στα βιβλία και να εμφανίζονται στις καταστάσεις με βάση την ουσία που μπορεί να μην συμβαδίζει πάντα με το νομικό τους τύπο. Αυτό ενισχύει την αξιοπιστία των καταστάσεων.
- **Σύνεση (Prudence):** Οι αβεβαιότητες που είναι σύμφυτες με ορισμένα γεγονότα ή καταστάσεις, αντιμετωπίζονται αφενός με την αποκάλυψη στις γνωστοποιήσεις της φύσης και της έκτασης τους, και αφετέρου με την επίδειξη σύνεσης για αυτά τα ζητήματα, αναφορικά με τα ποσά που θα λογιστούν και θα εμφανιστούν στις καταστάσεις. Σύνεση σημαίνει ότι στις εκτιμήσεις που θα γίνουν για αυτά τα ζητήματα, εκφράζεται μία σχετική επιφύλαξη, ώστε τελικά να μην εμφανιστούν υπερεκτιμημένα τα ενεργητικά στοιχεία ή υποτιμημένες οι υποχρεώσεις. Αυτό δεν σημαίνει όμως ότι εσκεμμένα πρέπει να υποτιμούνται τα ενεργητικά στοιχεία ή να υπερτιμούνται οι υποχρεώσεις ή τα έξοδα. Σε αυτήν την περίπτωση ενεργούμε με προκατάληψη, με σκοπό να δημιουργηθούν προαποφασισμένες εντυπώσεις.
- **Πληρότητα (Completeness):** Για να είναι αξιόπιστη η πληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να είναι πλήρης, στα πλαίσια που ορίζονται από την αρχή της σημαντικότητας και του κόστους παροχής της πληροφόρησης. Μία παράλειψη μπορεί να έχει σαν αποτέλεσμα λαθεμένη ή παραπλανητική πληροφόρηση και επομένως ανεπαρκή σε ότι αφορά την καταλληλότητά της.
- **Συγκρισιμότητα (Comparability):** Οι χρήστες πρέπει να μπορούν να συγκρίνουν διαχρονικά την οικονομική θέση, τα αποτελέσματα και τις ροές μίας εταιρίας. Επίσης θα πρέπει να μπορούν να συγκρίνουν αυτά τα στοιχεία μεταξύ διαφορετικών εταιριών. Κατά συνέπεια οι υπολογισμός και οι αποτιμήσεις όμοιων συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και η εμφάνιση των καταστάσεων, πρέπει διαχρονικά να γίνονται με τον ίδιο τρόπο τόσο σε μία εταιρία, όσο και σε όλες τις εταιρίες. Επιπλέον οι χρήστες των καταστάσεων, πρέπει να ενημερώνονται για τις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν για τη σύνταξη των καταστάσεων, καθώς και για κάθε αλλαγή στις πολιτικές που εφαρμόζονται, μαζί με την εμφάνιση της επίδρασης αυτών των αλλαγών.
- **Επικαιρότητα (Timeliness):** Για να είναι κατάλληλη η οικονομική πληροφόρηση, πρέπει να μπορεί να βοηθήσει τους χρήστες να πάρουν ανάλογες αποφάσεις με βάση τις καταστάσεις αυτές. Επικαιρότητα σημαίνει ότι η πληροφόρηση παρέχεται στα χρονικά πλαίσια που θα ληφθούν οι αποφάσεις. Αν καθυστερήσει αδικαιολόγητα, τότε χάνει την καταλληλότητά της. Η διοίκηση για να προσδιορίσει το χρόνο που θα παρέχεται κάθε φορά η πληροφόρηση, πρέπει να ισορροπήσει ανάμεσα στην καταλληλότητα και την αξιοπιστία, αφού δεν είναι δυνατό να παρέχεται αξιόπιστη πληροφόρηση παρά σε τακτά

διαστήματα. Το κριτήριο επιλογής τελικά, είναι η καλύτερη δυνατή ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών, για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων από αυτούς.

- **Ισορροπία μεταξύ κόστους και οφέλους (Balance between benefit and cost):** Τα οφέλη από την παροχή της οικονομικής πληροφόρησης, πρέπει να είναι μεγαλύτερα από το κόστος για τη δημιουργία τους. Η αξιολόγηση φυσικά είναι θέμα κρίσης. Θα πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ότι το κόστος δεν το βαρύνεται κατ' ανάγκη ο κάθε χρήστης που μπορεί να αντλεί οφέλη, αφού τα οφέλη τα απολαμβάνει και ένας μεγάλος αριθμός εξωτερικών χρηστών.

3.5.3 Οικονομική θέση της επιχείρησης

Η οικονομική θέση μιας επιχείρησης προκύπτει από την σχέση ανάμεσα στα ενεργητικά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαιά της, σε μία συγκεκριμένη ημερομηνία, όπως αυτά τα ποσά εμφανίζονται στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης (Ισολογισμός). Οι σχετικοί όροι έχουν ως εξής²⁷:

(α) Στοιχεία ενεργητικού: Πόροι που ελέγχονται από την εταιρία, σαν αποτέλεσμα προηγούμενων γεγονότων και από τους οποίους αναμένονται έσοδα στον μέλλον.

(β) Υποχρέωση: Μια παρούσα υποχρέωση, που πηγάζει από προηγούμενα γεγονότα, που σαν αποτέλεσμα θα έχει την εκροή πόρων από την εταιρία.

(γ) Ίδια κεφάλαια: Είναι η υπολειμματική αξία των ενεργητικών στοιχείων όταν αφαιρεθούν

Μερικά στοιχεία που έχουν τα χαρακτηριστικά του ενεργητικού ή της υποχρέωσης μπορεί να μη εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης, επειδή δεν πληρούν τα κριτήρια του λογισμού (recognition) τους, όπως αυτά ορίζονται στις παραγράφους 2.27-2.32. Ειδικότερα, η προσδοκία ότι θα εισρεύσουν ή θα εκρεύσουν στο μέλλον οφέλη για την εταιρία, δεν συνεπάγεται αυτοδίκαια το λογισμό ενός ενεργητικού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης. Πρέπει επιπλέον να εκπληρώνεται και το κριτήριο της πιθανότητας. Στην συνέχεια το έντυπο καταγράφει πιο αναλυτικά τι περιέχουν οι όροι που μόλις αναφέρθηκαν:

Ενεργητικά Στοιχεία:

Το μελλοντικό οικονομικό όφελος ενός ενεργητικού στοιχείου, είναι η συμβολή του άμεσα ή έμμεσα στις εισροές ταμειακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων στην εταιρεία. Αυτές οι εισροές μπορεί να προκύψουν από τη διάθεση ή τη χρήση του στοιχείου. Πολλά ενεργητικά

²⁷ Ernst & Young, (2009), "Tax alert: Tax accounting implications of the new IFRS standard for small and medium-sized entities (SME's), πρόσβαση στις 22/6/2011 από [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/\\$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf)

στοιχεία, όπως για παράδειγμα οι ενσώματες ακινητοποιήσεις, έχουν μία υλική μορφή. Παρόλα αυτά η υλική μορφή δεν είναι απαραίτητη για το χαρακτηρισμό ενός στοιχείου σαν ενεργητικού. Υπάρχουν και άυλα ενεργητικά στοιχεία. Για τον καθορισμό ενός στοιχείου σαν ενεργητικού, το δικαίωμα ιδιοκτησίας δεν είναι απαραίτητο. Έτσι πάγια τα οποία έχουν αποκτηθεί με μίσθωση είναι ενεργητικά στοιχεία, εφόσον η εταιρία ελέγχει τα οφέλη που πρόκειται να προκύψουν από αυτά²⁸.

Υποχρεώσεις:

Ένα ζωτικό χαρακτηριστικό μιας λογιστικής υποχρέωσης, είναι ότι η εταιρία πρέπει να δράσει με συγκεκριμένο τρόπο. Η υποχρέωση μπορεί να είναι νομική ή έμμεση. Μια νομική υποχρέωση επιβάλλεται από δεσμευτικά συμβόλαια ή νομικές διατάξεις. Μία έμμεση υποχρέωση πηγάζει από ενέργειες της εταιρίας, όταν²⁹:

(α) Από πάγιες πρακτικές, δημοσιοποιημένες πολιτικές ή πρόσφατες ανακοινώσεις, είναι γνωστό στους τρίτους ότι αυτή αναλαμβάνει συγκεκριμένες ευθύνες, και

(β) Σαν αποτέλεσμα αυτών των γεγονότων, έχει δημιουργήσει δικαιολογημένες προσδοκίες σε τρίτους, ότι θα αναλάβει τις ευθύνες της και θα εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της.

Ο διακανονισμός μιας υποχρέωσης συνήθως γίνεται με πληρωμή σε μετρητά, μεταβίβαση άλλων ενεργητικών στοιχείων, παροχή υπηρεσιών, δημιουργία νέας υποχρέωσης σε αντικατάσταση της παλιάς ή μετατροπή της υποχρέωσης σε καθαρή θέση. Μία υποχρέωση μπορεί επίσης να διαγραφεί από άλλες αιτίες, όπως όταν ο πιστωτής εκπίπτει ή παραιτείται από τα δικαιώματά του.

3.5.4 Αποτελέσματα

Τα αποτελέσματα (απόδοση) μιας εταιρίας είναι η σχέση ανάμεσα στα έσοδα και τα έξοδά της σε μία περίοδο αναφοράς. Αυτό το πρότυπο επιτρέπει τα συνολικά αποτελέσματα της εταιρίας να εμφανίζονται εναλλακτικά σε με μία οικονομική κατάσταση (Κατάσταση Συνολικών Αποτελεσμάτων) ή σε δύο διαφορετικές καταστάσεις (Κατάσταση Κερδών ή Ζημιών και Κατάσταση Λοιπών Αποτελεσμάτων). Τα κέρδη ή ζημίες και τα συνολικά αποτελέσματα, χρησιμοποιούνται σαν βάση για άλλους υπολογισμούς όπως τα κέρδη ανά

²⁸ Ernst & Young, (2009), "Tax alert: Tax accounting implications of the new IFRS standard for small and medium-sized entities (SME's), πρόσβαση στις 22/6/2011 από [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/\\$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf)

²⁹ Ernst & Young, (2009), "Tax alert: Tax accounting implications of the new IFRS standard for small and medium-sized entities (SME's), πρόσβαση στις 22/6/2011 από [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/\\$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf)

μετοχή και την απόδοση της επένδυσης. Οι όροι των εσόδων και εξόδων, σύμφωνα με το Πρότυπο ορίζονται ως εξής³⁰:

- **Έσοδο**, είναι η αύξηση των οικονομικών ωφελειών της εταιρίας, με ταμειακές εισροές, αύξηση των ενεργητικών στοιχείων ή μείωση των υποχρεώσεων, που έχουν σαν αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, που δεν προέρχονται από συνεισφορές των μετόχων.
- **Έξοδο**, είναι η μείωση των οικονομικών ωφελειών της εταιρίας, με ταμειακές εκροές, μείωση των ενεργητικών στοιχείων ή αύξηση των υποχρεώσεων, που έχουν σαν αποτέλεσμα μείωση των ιδίων κεφαλαίων, που δεν προέρχεται από διανομές σε μετόχους.

Ο λογισμός των εσόδων και των εξόδων, εξαρτάται άμεσα από το λογισμό και την αποτίμηση των ενεργητικών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Τα κριτήρια λογισμού των εσόδων και εξόδων αναφέρονται στις παραγράφους 2.27-2.32. Στην συνέχεια το έντυπο καταγράφει πιο αναλυτικά τι περιέχουν οι όροι που μόλις αναφέρθηκαν.

Τα έσοδα με την ευρεία έννοια του εισοδήματος περιλαμβάνουν και τα απλά έσοδα και τα κέρδη. Έσοδα, προέρχονται από τις κανονικές δραστηριότητες της εταιρίας και μπορεί να αναφέρονται ως πωλήσεις, αμοιβές, τόκοι, μερίσματα, αμοιβές πνευματικών δικαιωμάτων (royalties) ή ενοίκια. Κέρδη, είναι άλλα στοιχεία που αποτελούν εισόδημα, αλλά δεν είναι έσοδα. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων, συνήθως εμφανίζονται διακριτά, γιατί η γνώση για αυτά είναι σημαντική για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

Τα έξοδα στην ευρεία έννοιά τους, περιλαμβάνουν εκείνα που προέρχονται από την κανονική λειτουργία της εταιρίας αλλά και από τις ζημιές. Έξοδα, με τη στενή έννοια του όρου, είναι αυτά που πηγάζουν από τη συνήθη δραστηριότητα και μπορούν να έχουν τη μορφή του κόστους πωλήσεων, των αμοιβών προσωπικού, των αποσβέσεων κ.λ.π.³¹ Συνήθως σχετίζονται με την εκροή ταμειακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων ή τη μείωση στοιχείων του ενεργητικού όπως αποθέματα, ή πάγια στοιχεία. Ζημιές, είναι άλλα στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια του ορισμού του εξόδου και μπορεί και αυτές να προέρχονται από τη συνήθη λειτουργία της εταιρίας. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων συνήθως εμφανίζονται διακεκριμένα, επειδή η γνώση για αυτά είναι σημαντική για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

³⁰ Ernst & Young, (2009), “Tax alert: Tax accounting implications of the new IFRS standard for small and medium-sized entities (SME’s), πρόσβαση στις 22/6/2011 από [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/\\$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf)

³¹ Ντζανάτος Δ. (2010), “Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρομεσαίες επιχειρήσεις”, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, πρόσβαση στις 25/7/2011 από <http://www.dntzanatos.gr/MME/PDFLOIPA/1part.pdf>

3.5.5 Αποτίμηση Ενεργητικών Στοιχείων, Υποχρεώσεων, Εσόδων και Εξόδων

Η αποτίμηση είναι η διαδικασία προσδιορισμού του ποσού με το οποίο ένα στοιχείο θα εμφανιστεί στις οικονομικές καταστάσεις. Για να γίνει απαιτείται καταρχάς να επιλεγεί μία βάση αποτίμησης. Το πρότυπο σε πάρα πολλές περιπτώσεις, αναφέρεται στη βάση που πρέπει να επιλέγεται για την αποτίμηση επιμέρους στοιχείων. Υπάρχουν δύο συνήθεις βάσεις αποτίμησης³²:

- 1. Το ιστορικό κόστος:** Το ιστορικό κόστος για ενεργητικά στοιχεία είναι το ποσό των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων ή η εύλογη αξία του ανταλλάγματος που δόθηκε, για την απόκτηση του στοιχείου. Για τις υποχρεώσεις, το ιστορικό κόστος αντιστοιχεί στο καθαρό ποσό των ταμειακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων ή στην αξία μη ταμειακών ενεργητικών στοιχείων, που λήφθηκαν όταν δημιουργήθηκε η υποχρέωση. Σε ορισμένες περιπτώσεις (π.χ. φόροι εισοδήματος) είναι το ποσό των ταμειακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων που αναμένεται να δοθεί για να διακανονιστεί η υποχρέωση, στα πλαίσια της συνήθους λειτουργίας της εταιρίας. Το αποσβεσμένο ιστορικό κόστος είναι το κόστος ενός ενεργητικού ή μίας υποχρέωσης, μείον ή πλέον, τα ποσά από αυτό το κόστος, που έχουν ήδη μεταφερθεί στα έξοδα ή τα έσοδα.
- 2. Εύλογη αξία:** Είναι το ποσό για το οποίο θα μπορούσε να μεταβιβαστεί ένα στοιχείο του Ενεργητικού ή να διακανονιστεί μία υποχρέωση, ανάμεσα σε συναλλασσόμενους που γνωρίζουν τι κάνουν, θέλουν να το κάνουν και έχουν ισότιμη διαπραγματευτική δύναμη για την προστασία των συμφερόντων.

Οι απαιτήσεις αυτού του προτύπου για το λογισμό και την αποτίμηση στοιχείων, πηγάζουν από τις αναλυτικές αρχές του Πλαισίου δημιουργίας των οικονομικών καταστάσεων (IASB Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) των πλήρων ΔΠΧΠ. Αν υπάρξει μία συναλλαγή, γεγονός ή συνθήκη, που δεν καλύπτεται από τις απαιτήσεις λογισμού και αποτίμησης αυτού του προτύπου, θα πρέπει να γίνει κρίση όπως ορίζεται στην παράγραφο 10.4 και να ακολουθηθεί μία διαδικασία επιλογής λογιστικής πολιτικής, όπως ορίζεται από την παράγραφο 10.5. Το δεύτερο βήμα αυτής της διαδικασίας, ορίζει ότι πρέπει να εξεταστούν οι ορισμοί και τα κριτήρια λογισμού και αποτίμησης, αλλά και οι ειδικές λογιστικές αρχές που περιλαμβάνονται σε αυτό το τμήμα του προτύπου.

³² Ernst & Young, (2009), “Tax alert: Tax accounting implications of the new IFRS standard for small and medium-sized entities (SME’s), πρόσβαση στις 22/6/2011 από [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/\\$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf)

3.5.6 Αρχή του δεδουλευμένου

Εκτός από τις ταμειακές ροές, ο λογισμός για τις οικονομικές καταστάσεις, γίνεται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου. Αυτό σημαίνει ότι τα ενεργητικά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα, λογίζονται όταν πληρούν τα κριτήρια λογισμού τους³³.

Λογισμός στοιχείων για τις οικονομικές καταστάσεις:

Στο τμήμα αυτό ο συγγραφέας του προτύπου ορίζει πότε λογίζονται τα στοιχεία που περιγράφουν την οικονομική θέση μιας εταιρείας και αναφέρθηκαν εκτενώς παραπάνω:

- Ένα **στοιχείο του Ενεργητικού** λογίζεται, στην περίπτωση που είναι πιθανό ότι τα οικονομικά ωφέληματα που σχετίζονται με αυτό θα εισρεύσουν στην εταιρία και στην περίπτωση που μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Αν δεν αναμένεται να εισρεύσουν οικονομικά ωφέληματα, δεν λογίζεται σαν στοιχείο του Ενεργητικού, αλλά σαν έξοδο στην κατάσταση συνολικών αποτελεσμάτων ή στην κατάσταση κερδών ή ζημιών αν εμφανίζεται χωριστά.
- Ένα ενδεχόμενο στοιχείο του Ενεργητικού δεν λογίζεται. Ωστόσο αν είναι σχεδόν σίγουρο ότι τα μελλοντικά ωφέληματα του θα εισρεύσουν στην εταιρία, τότε παύει να είναι ενδεχόμενο και λογίζεται.
- Μια **υποχρέωση** λογίζεται αν:
 - ο Υπάρχει στο τέλος της περιόδου σαν αποτέλεσμα προηγούμενων γεγονότων,
 - ο είναι πιθανό ότι η εταιρία θα μεταβιβάσει πόρους της που ενσωματώνουν οικονομικά ωφέληματα για να αποπληρώσει την υπάρχουσα υποχρέωση και
 - ο μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.
- Μία ενδεχόμενη υποχρέωση είναι είτε μια πιθανή αλλά αβέβαιη υποχρέωση που μπορεί να προκύψει στο μέλλον είτε μία παρούσα υποχρέωση η οποία όμως δεν πληροί τα κριτήρια λογισμού της. Ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν λογίζονται, με την εξαίρεση των περιπτώσεων συνένωσης, από την πλευρά του αποκτώντα (πιο αναλυτικά περιγράφεται στην παράγραφο 19 του προτύπου).
- Ο λογισμός των **εσόδων** πηγάζει άμεσα από το λογισμό και την αποτίμηση των ενεργητικών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Λογίζεται ως έσοδο όταν υπάρχει αύξηση στα οικονομικά ωφέληματα, γεγονός που συνδέεται με την αύξηση των ενεργητικών στοιχείων ή την μείωση των υποχρεώσεων.
- Ο λογισμός των **εξόδων** πηγάζει άμεσα από το λογισμό και την αποτίμηση των ενεργητικών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Λογίζεται ως έξοδο όταν υπάρχει μείωση στα οικονομικά ωφέληματα, γεγονός που συνδέεται με μείωση των ενεργητικών στοιχείων ή αύξηση των υποχρεώσεων.

Τα συνολικά αποτελέσματα και τα κέρδη ή οι ζημιές

³³ Ernst & Young, (2009), "Tax alert: Tax accounting implications of the new IFRS standard for small and medium-sized entities (SME's), πρόσβαση στις 22/6/2011 από [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/\\$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf)

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Προτύπου, το συνολικό αποτέλεσμα είναι η διαφορά ανάμεσα στα έσοδα μείον τα έξοδα. Δεν αποτελεί ένα ειδικό στοιχείο που να απαιτεί αρχές για το λογισμό του. Τα κέρδη ή οι ζημιές, είναι η αριθμητική διαφορά των εσόδων μείον τα έξοδα, με την εξαίρεση εκείνων που σύμφωνα με αυτό το πρότυπο, περιλαμβάνονται στα "λοιπά συνολικά αποτελέσματα" και δεν απαιτούνται ειδικές αρχές για το λογισμός τους. Το παρόν πρότυπο δεν επιτρέπει να λογίζεται κανένα στοιχείο του Ενεργητικού ή υποχρέωση που δεν πληροί τα κριτήρια λογισμού που ορίζονται από αυτό. Ακόμη και αν ένα τέτοιο στοιχείο προκύψει από τη λογιστική αρχή της «συγκέντρωσης όλων των στοιχείων μίας συναλλαγής» (Matching Concept), αν δεν πληροί τα κριτήρια λογισμού δεν λογίζεται³⁴.

3.6 Εφαρμογή Προτύπου στις ΜΜΕ

Στην παράγραφο 35 του παρόντος προτύπου (σελ.204-207), περιγράφεται η διαδικασία της μετάβασης στο εν λόγω πρότυπο και όλες οι απαραίτητες ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβαίνουν οι επιχειρήσεις για να επιτευχθεί η ομαλή μετάβασή τους στο πρότυπο³⁵. Σύμφωνα, λοιπόν, με το ΔΛΠ για ΜΜΕ προβλέπονται τα παρακάτω.

Η παράγραφος αυτή αφορά αυτούς που εφαρμόζουν για πρώτη φορά το ΔΛΠ για τις ΜΜΕ, ανεξάρτητα αν το προηγούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ήταν τα πλήρη Διεθνή Χρηματοοικονομικά Πρότυπα ή άλλες Γενικώς Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές (GAAP). Μία εταιρία μπορεί να κάνει πρώτη εφαρμογή του ΔΛΠ για τις ΜΜΕ μόνο μία φορά. Αν το εφαρμόσει, κατόπιν σταματήσει για ένα διάστημα και στη συνέχεια από υποχρέωση ή επιλογή το ξαναεφαρμόσει, οι ειδικές εξαιρέσεις, οι απλουστεύσεις και οι άλλες ρυθμίσεις αυτού του προτύπου δεν ισχύουν για αυτήν.

Πρώτη εφαρμογή

Όποια εταιρεία υιοθετήσει για πρώτη φορά το ΔΛΠ για ΜΜΕ, εφαρμόζει την Παράγραφο 35 στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που συντάσσει με βάση ότι ορίζει το Πρότυπο. Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις με βάση το ΔΛΠ για τις ΜΜΕ, είναι οι πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τις οποίες συντάσσει η εταιρεία και στις οποίες δηλώνεται ρητά και ανεπιφύλαχτα ότι εφαρμόζεται το ΔΛΠ για τις ΜΜΕ. Οι πρώτες καταστάσεις που συντάσσονται με το ΔΛΠ, είναι πρώτες αν παραδείγματος χάρη:

- είναι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις που συντάσσει η εταιρία,
- οι αμέσως προηγούμενες είχαν συνταχθεί με βάση τα εθνικά πρότυπα,
- οι αμέσως προηγούμενες είχαν συνταχθεί με βάση τα πλήρη ΔΛΠ.

³⁴ Ντζανάτος Δ. (2010), "Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρομεσαίες επιχειρήσεις", Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, πρόσβαση στις 25/7/2011 από <http://www.dntzanatos.gr/MME/PDFLOIPA/1part.pdf>

³⁵ www.iasb.org

Η παράγραφος 3.14 αυτού του προτύπου, ορίζει ότι πρέπει να παρέχεται συγκριτική πληροφόρηση για όλα τα οικονομικά μεγέθη, αλλά και περιφραστική συγκριτική πληροφόρηση όπου απαιτείται. Μία εταιρία έχει την δυνατότητα να παρέχει συγκριτική πληροφόρηση για περισσότερες από μία περιόδους. Κατά συνέπεια η ημερομηνία μετάβασης της εταιρίας στο ΔΛΠ για τις ΜΜΕ είναι η ημερομηνία έναρξης της παλαιότερης συγκρίσιμης περιόδου για την οποία η εταιρεία παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις οι οποίες είναι σύμφωνες με το πρότυπο.

Με την εξαίρεση των παραγράφων 35.9 - 35.11, η εταιρία κατά την ημερομηνία μετάβασης, διαμορφώνει τον «ισολογισμό ανοίγματος»:

(α) με λογισμό όλων των ενεργητικών στοιχείων και υποχρεώσεων, που προβλέπονται από το ΔΛΠ για τις ΜΜΕ,

(β) με μη λογισμό στοιχείων, σαν ενεργητικών ή υποχρεώσεων, τα οποία δεν επιτρέπεται να λογίζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ των ΜΜΕ,

(γ) με αναδιάταξη σε λογαριασμούς στοιχείων του Ενεργητικού, Υποχρεώσεων ή στοιχείων της Καθαρής Θέσης, που με τα προηγούμενα πρότυπα εμφανίζονταν σε λογαριασμούς διαφορετικούς από αυτούς που προβλέπονται από το ΔΛΠ των ΜΜΕ,

(δ) με αποτίμηση όλων των ενεργητικών στοιχείων και υποχρεώσεων, με βάση τις ρυθμίσεις του ΔΛΠ για τις ΜΜΕ.

Οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις στον πρώτο Ισολογισμό, που καταρτίζουν βάσει του παρόντος Προτύπου, μπορεί να διαφέρουν από αυτές που χρησιμοποιούσαν κατά την ίδια ημερομηνία βάσει του προηγούμενου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Οι αναπροσαρμογές, ως αποτέλεσμα αυτού του γεγονότος, προκύπτουν από συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή συνθήκες που επικρατούσαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στο παρόν πρότυπο. Για το λόγο αυτό, οι επιχειρήσεις οφείλουν να αναγνωρίζουν αυτές τις αναπροσαρμογές καταλογίζοντας τις απευθείας στα παρακρατηθέντα κέρδη (ή, αν είναι απαραίτητο, σε άλλη κατηγορία των ιδίων κεφαλαίων) κατά την ημερομηνία μετάβασης στο παρόν πρότυπο.

Κατά την πρώτη εφαρμογή του παρόντος προτύπου, οι επιχειρήσεις δεν πρέπει να αλλάζουν τη λογιστική που εφαρμόζαν βάσει του προηγούμενου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για καμία από τις παρακάτω συναλλαγές:

- ο Διαγραφή (derecognition) των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων,
- ο Λογιστική αντιστάθμιση κινδύνου (hedge accounting),
- ο Λογιστικές εκτιμήσεις,
- ο Διακοπτόμενες λειτουργίες,

- ο Αποτίμηση των δικαιωμάτων μειοψηφίας³⁶.

Μία εταιρία μπορεί να κάνει μία η περισσότερες από τις παρακάτω εξαιρέσεις, κατά την πρώτη εφαρμογή του ΔΛΠ για τις ΜΜΕ:

- ο Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει την παράγραφο 18 «Επιχειρηματικές συνενώσεις και υπεραξία» στις ενοποιήσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν πριν από την ημερομηνία της μετάβασης στο νέο πρότυπο. Παρόλα αυτά, αν η επιχείρηση αυτή δηλώσει ξανά οποιαδήποτε ενοποίηση επιχείρησης σε συμμόρφωση με την παράγραφο 18, οφείλει να δηλώσει όλες τις μεταγενέστερες ενοποιήσεις.
- ο Συναλλαγές με βάση την αξία των μετοχών: Η εταιρία δεν απαιτείται να εφαρμόσει την παράγραφο 26 «Πληρωμές με βάση την αξία των μετοχών», για στοιχεία της καθαρής θέσης που έχουν παραχωρηθεί ή για πληρωμές που έχουν διακανονιστεί πριν από την ημερομηνία μετάβασης.
- ο Εύλογη αξία σαν τεκμαρτό κόστος: Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο μπορεί να αποτιμήσει κατά την ημερομηνία μετάβασης, ενσώματες ακινητοποιήσεις, επενδυτικά ακίνητα ή άυλα στοιχεία σε εύλογη αξία και να θεωρήσει την εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος αυτών των στοιχείων.
- ο Αξία αναπροσαρμογής σαν τεκμαρτό κόστος: Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο μπορεί να χρησιμοποιήσει την αναπροσαρμογή βάσει μιας προηγούμενης Γενικώς Παραδεκτής Λογιστικής Αρχής ενός στοιχείου ιδιοκτησίας, μιας εγκατάστασης ή εξοπλισμού κατά την ημερομηνία μετάβασης ή προγενέστερα, ως τεκμαρτό κόστος κτήσης από αυτήν την ημερομηνία και μετά.
- ο Σωρευτικές διαφορές μετατροπών: Βάσει της παραγράφου 30 «Συναλλαγματικές Μετατροπές», οι επιχειρήσεις οφείλουν να ταξινομήσουν κάποιες διαφορές μετατροπών ως ξεχωριστό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και να αναγνωρίζουν αυτές τις διαφορές καταλογίζοντας τις στα κέρδη ή στις ζημίες προς διάθεση. Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο μπορεί να επιλέξει να μην αναγνωρίσει τις σωρευτικές διαφορές μετατροπών στα ίδια κεφάλαια κατά την ημερομηνία μετάβασης.
- ο Ατομικές οικονομικές καταστάσεις: Σύμφωνα με την παράγραφο 9.26 στις ατομικές καταστάσεις οι συμμετοχές εμφανίζονται στο κόστος μείον τις προβλέψεις ή στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων. Κατά τη μετάβαση οι συμμετοχές που παρακολουθούνται στο κόστος μπορούν να αποτιμηθούν στο κόστος όπως προσδιορίζεται από την Παράγραφο 9 ή στο τεκμαρτό κόστος που μπορεί να είναι η εύλογη αξία στην ημερομηνία μετάβασης ή το λογιστικό υπόλοιπο με τα προηγούμενα πρότυπα.

³⁶ Οι υποχρεώσεις της παραγράφου 5.6 για κατανομή των αποτελεσμάτων ανάμεσα σε μειοψηφία και ιδιοκτήτες, στις ενοποιημένες καταστάσεις, εφαρμόζονται από την ημερομηνία μετάβασης και μετά. Αν όμως με βάση αυτό το πρότυπο (παράγραφος 35.10) έγινε προσαρμογή προηγούμενων συνενώσεων, εφαρμόζονται από την ημερομηνία της προσαρμογής.

- ο Σύνθετοι χρηματοοικονομικοί τίτλοι: Βάσει της παραγράφου 22.13, οι επιχειρήσεις οφείλουν να διαχωρίζουν ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό τίτλο στην υποχρέωση του και στην καθαρή αξία κατά την έκδοση του. Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο, δεν χρειάζεται να διαχωρίσει τα δύο αυτά στοιχεία αν το στοιχείο της υποχρέωσης δεν είναι σε εκκρεμότητα κατά την ημερομηνία μετάβασης.
- ο Αναβαλλόμενοι φόροι: Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο μπορεί κατά την ημερομηνία μετάβασης να μην λογίζει αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις, στις περιπτώσεις που ο υπολογισμός τους απαιτεί υπερβολικό κόστος ή προσπάθεια.

Οι επιχειρήσεις οφείλουν να αναλύουν πώς η μετάβαση από το προηγούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στο παρόν πρότυπο επηρέασε την χρηματοοικονομική τους θέση, την χρηματοοικονομική τους απόδοση και τις ταμειακές τους ροές. Προκειμένου να συμμορφώνονται με την παράγραφο 35.12, οι πρώτες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης βάσει του παρόντος προτύπου πρέπει να περιλαμβάνουν:

1. Περιγραφή των αλλαγών που έγιναν στις λογιστικές πολιτικές.
2. Συμφωνία των ιδίων κεφαλαίων τους όπως αυτά είχαν καταγραφεί σύμφωνα με το προηγούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και των ιδίων κεφαλαίων τους βάσει του παρόντος προτύπου και για τις δύο από τις παρακάτω ημερομηνίες:
 - a. την ημερομηνία μετάβασης στο παρόν πρότυπο, και
 - b. το τέλος της τελευταίας χρήσης που παρουσιάζεται στις πιο πρόσφατες ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που καταρτίστηκαν βάσει του προηγούμενου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.
3. Συμφωνία των λογαριασμών των κερδών ή ζημιών που έχουν αποτυπωθεί, σύμφωνα με το προηγούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, στην τελευταία χρήση που παρουσιάζεται στις πιο πρόσφατες ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σε σχέση με τα κέρδη ή ζημιές βάσει του παρόντος προτύπου για την ίδια χρήση.

Αν κατά τη μετάβαση, διαπιστωθούν λάθη που έλαβαν χώρα βάσει του προηγούμενου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και διορθωθούν, οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 35.13 (β) και (γ), στο βαθμό που είναι δυνατό διαχωρίζουν τις μεταβολές που προήλθαν από την αλλαγή λογιστικών πολιτικών, από τις μεταβολές που αφορούν διόρθωση λαθών. Αν μια επιχείρηση δεν παρουσίασε χρηματοοικονομικές καταστάσεις για προηγούμενες χρήσεις, θα πρέπει να συμπεριλάβει αυτό το γεγονός στις πρώτες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται βάσει του παρόντος Προτύπου³⁷.

³⁷ Ντζανάτος Δ. (2010), “Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρομεσαίες επιχειρήσεις”, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, πρόσβαση στις 25/7/2011 από <http://www.dntzanatos.gr/MME/PDFLOIPA/1part.pdf>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΣΥΓΚΡΙΣΗ Δ.Λ.Π. 12 - ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Δεδομένου ότι το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις υιοθετεί πλήρως τις φορολογικές ρυθμίσεις του Δ.Λ.Π. 12³⁸, κρίνεται απαραίτητο να γίνει σύγκριση ανάμεσα στην τρέχουσα ελληνική φορολογική νομοθεσία και στο Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος».

4.1 Ελληνική Φορολογική Νομοθεσία

Το ελληνικό φορολογικό-νομοθετικό σύστημα έχει περάσει από πολλές αλλαγές νομοθετημάτων, μέχρι και τις σημερινές, για τις οποίες μνεία γίνεται στη συνέχεια. Άλλωστε δεν πρέπει να ξεχνάμε ότι η φορολογία είναι το κυριότερο εργαλείο είσπραξης εσόδων και δημοσιονομικής πολιτικής, ως εκ τούτου ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος είναι αναμενόμενο να υποβάλλεται σε αλλαγές και τροποποιήσεις.

Τα δύο πρώτα νομοθετικά διατάγματα που ίσχυαν στη χώρα μας ήταν ο Ν. 3325/1955 που προέβλεπε την επιβολή φόρου στο καθαρό εισόδημα των φυσικών προσώπων και στη συνέχεια το νομοθετικό διάταγμα 3843/1958, το οποίο αφορούσε τη ρύθμιση της φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων. Το 1989, τα δύο αυτά νομοσχέδια κωδικοποιήθηκαν σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο, τον **Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος**, με το προεδρικό διάταγμα 129/89. Τα πρώτα 85 άρθρα του αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων³⁹.

Το 1994 έγινε μια νέα κωδικοποίηση και προέκυψε ο Ν. 2238/1994. Στη συνέχεια, μέσα από πολλές φορολογικές αλλαγές και τροποποιήσεις, το 2002 κυρώθηκε ο νέος φορολογικός νόμος 2238/94 ως “Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος” φυσικών και νομικών

³⁸ Ντζανάτος Δ. (2010), “Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρομεσαίες επιχειρήσεις”, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, πρόσβαση στις 25/7/2011 από <http://www.dntzanatos.gr/MME/PDFLOIPA/1part.pdf>

³⁹ Σακέλλης Ε. (2009), Ο “Πανδέκτης” του Λογιστή: λογιστικό και φορολογικό δίκαιον και λογιστική, τ.5, Εκδόσεις Βρυκούς, Πειραιάς.

προσώπων⁴⁰. Σε πλήθος τροποποιήσεων υποβλήθηκε και ο συγκεκριμένος νόμος και σημαντικές αλλαγές επέφερε η εφαρμογή του Ν. 3697/2008. Και καταλήγουμε στο σημερινό Ν. 3842/2010, ο οποίος εισάγει σημαντικές αλλαγές κυρίως στη φορολογία εισοδήματος, στο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, αλλά και στον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να επισημάνουμε τόσο στη χώρα μας όσο και σε άλλες χώρες της Ε.Ε. οι αλλαγές και οι τροποποιήσεις της φορολογίας είναι οι περισσότερες σε σχέση με άλλους κλάδους. Αλλά στη χώρα μας ο αριθμός αυτών των αλλαγών είναι πάρα πολύ μεγάλος, ώστε να καταλήγουμε σε περιπλοκή του φορολογικού συστήματος παρά σε απλούστευσή του.

Στη συνέχεια θα αναφερθούμε στον Ν. 2238/94 καθώς αποτελεί το βασικό νομοθέτημα που ρυθμίζει τη φορολογία τόσο φυσικών όσο και νομικών προσώπων, όπως επίσης θα επισημάνουμε κάποιες σημαντικές αλλαγές που επέφερε ο Ν. 3697/08 και θα ολοκληρώσουμε την ενότητά μας με το σημερινό ισχύοντα Ν. 3842/10.

4.1.1 Φόρος εισοδήματος

Στους νόμους στους οποίους στηρίζεται η ελληνική επιχείρηση προκειμένου να καταλήξει τόσο στα λογιστικά όσο και στα φορολογικά της αποτελέσματα είναι ο Ν.2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), ο Ν.2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιριών και επίσης στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και στο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στη συνέχεια θα ακολουθήσει η διαδικασία που τηρεί μία εταιρία προκειμένου να καταλήξει στα αποτελέσματά της, λογιστικά και φορολογικά. Ο σκελετός αυτής της διαδικασίας είναι βασισμένος στο Ν.2238/1994, αλλά στην εποχή μας έχουν προκύψει κάποιες αλλαγές μέσα από τους Ν.3697/2008 και Ν.3842/2010, όπως θα αναφερθούν παρακάτω.

Αρχικά, η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίσει το λογιστικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) στο λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως», όπου είναι η διαφορά λογιστικών εσόδων και εξόδων. Στη συνέχεια, όταν υπολογιστεί αυτό το ποσό, η επιχείρηση καλείται να υπολογίσει το φορολογητέο αποτέλεσμα, ώστε να μπορέσουμε να καταλήξουμε στο φόρο εισοδήματος. Σύμφωνα με το άρθρο 105 § 7 του Ν.2238/1994, προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα της χρήσεως θα πρέπει να υπολογιστούν οι «λογιστικές διαφορές» που έχουν δημιουργηθεί, οι οποίες προστίθενται ή αφαιρούνται από τα λογιστικά έσοδα και έξοδα, προκειμένου τα προαναφερόμενα λογιστικά μεγέθη να μετατραπούν σε φορολογικά αναγνωριζόμενα μεγέθη. Αυτές οι διαφορές προκύπτουν είτε από τυχόν εκπιπόμενες δαπάνες είτε από ακαθάριστα έσοδα⁴¹.

⁴⁰ Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., (2006), Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.): Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη.

⁴¹ Βλέπε ΠΟΛ 1005/2005

Στην περίπτωση της Ανώνυμης Εταιρίας (Α.Ε.) ως ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται⁴²:

1. Τα έσοδα από τις κύριες δραστηριότητες της επιχείρησης, δηλαδή είτε το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί είτε οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών, όπως προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 28, 30, 37 του Ν.2238/1994.
2. Τα λοιπά εισοδήματα από ακίνητα, γεωργικές επιχειρήσεις, αλλοδαπές επιχειρήσεις, κινητές αξίες, συμμετοχές σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις και γενικά από οποιαδήποτε άλλη πηγή, όπως αναφέρεται στο άρθρο 48 § 3, του Ν.2238/1994.

Ως εκπιπτόμενες δαπάνες της Α.Ε., δηλαδή δαπάνες που μειώνουν το φορολογητέο εισόδημα, λογίζονται οι εξής⁴³:

1. Οι δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 31 του Ν.2238/1994.
2. Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου στην Α.Ε. ο οποίος συνδέεται με το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας με συγγένεια εξ' αίματος μέχρι και 4^{ου} βαθμού, με την προϋπόθεση ότι καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές.
3. Τα ποσά που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, όπως και οι τόκοι που καταβάλλονται στους κατόχους αυτών των τίτλων, εφόσον αυτοί οι τόκοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της Α.Ε.
4. Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών αυτής, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
5. Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του Διοικητικού Συμβουλίου (Δ.Σ.) που βαρύνουν την ίδια την Α.Ε., όπως αναφέρεται στο άρθρο 24 του Ν.2190/1920.

Το ποσό που απομένει, όταν αφαιρούνται οι εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα, είναι το καθαρό εισόδημα της Α.Ε., το οποίο απεικονίζεται στον Ισολογισμό (Αποτελέσματα εις νέο) και στους λογαριασμούς Γενικής Εκμετάλλευσης, Αποτελεσμάτων Χρήσης και Διάθεσης Κερδών. Όμως, για να υπολογίσουμε το φόρο εισοδήματος θα πρέπει να γίνουν **φορολογικές αναμορφώσεις** αυτού του ποσού. Κάποιες από αυτές είναι οι παρακάτω:

1. Με βάση το άρθρο 106 του Ν.2238/1994, σε περίπτωση που στα καθαρά κέρδη της Α.Ε. συμπεριλαμβάνονται αφορολόγητα έσοδα (π.χ. μερίσματα) ή έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (π.χ. έσοδα από την εκχώρηση δικαιωμάτων παραγωγής, τα οποία φορολογούνται αυτοτελώς κατά την είσπραξή τους), τότε για να υπολογίσουμε τα φορολογητέα κέρδη προστίθενται σε αυτά το μέρος των παραπάνω ποσών που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.
2. Επίσης, αν μεταξύ των εισοδημάτων της Α.Ε. συμπεριλαμβάνονται μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί νόμιμα, τότε

⁴² Σακέλλης Ε. (2009), Ο "Πανδέκτης" του Λογιστή: λογιστικό και φορολογικό δίκαιον και λογιστική, τ.5, Εκδόσεις Βρυκού, Πειραιάς.

⁴³ Σακέλλης Ε. (2009), Ο "Πανδέκτης" του Λογιστή: λογιστικό και φορολογικό δίκαιον και λογιστική, τ.5, Εκδόσεις Βρυκού, Πειραιάς.

τα εισοδήματα αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα της Α.Ε.⁴⁴.

Εφόσον η επιχείρηση καταλήξει στον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος εφαρμόζοντας τους ανάλογους φορολογικούς συντελεστές για κάθε εταιρικό τύπο. Όσον αφορά τις Α.Ε. ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται στο 24% για τη διαχειριστική περίοδο του 2010 και από την επόμενη διαχειριστική περίοδο (2011) θα ανέλθει στο 20%. Επιπλέον των παραπάνω ποσοστών φόρου, επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα και δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του κύριου φόρου που προσδιορίζεται με τα παραπάνω ποσοστά, με βάση το άρθρο 109 § 3 του Ν.2238/1994. Στη συνέχεια από το τελικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και τον συμπληρωματικό φόρο εκπίπτουν, σύμφωνα με το άρθρο 109 § 4 του Ν.2238/1994:

1. το ποσό του φόρου που τυχόν έχει προκαταβληθεί,
2. ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων, που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη,
3. ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή και υπόκειται σε φορολογία στην Ελλάδα. Ο φόρος αυτός δεν μπορεί να υπερβαίνει το φόρο που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.
4. ο φόρος που παρακρατήθηκε από τα εισοδήματα της Α.Ε..

4.1.2 Ν. 3697/2008

Κάποιες σημαντικές φορολογικές αλλαγές που επέφερε ο Ν.3697/2008 στο Ν.2238/1994, ως αναφορά την φορολογία των Α.Ε. είναι οι εξής:

Σύμφωνα με το άρθρο 16 § 1 του Ν.3697/2008 με βάση το οποίο προστέθηκε η παράγραφος § 4 στο άρθρο 38 του Ν.2238/1994, επιβάλλεται αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή 10% στα κέρδη που αποκτούν οι επιχειρήσεις, που τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία Γ' Κατηγορίας, από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α., σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης τους. Με την προϋπόθεση ότι οι πωλούμενες μετοχές έχουν αποκτηθεί από 01 Απριλίου 2009 και μετά, αλλιώς κατά την πώλησή τους δεν επιβάλλεται ο πιο πάνω φόρος. Για παράδειγμα, αν έχουν αποκτηθεί μετοχές της ίδιας εταιρίας πριν και μετά την 01/04/2009, τότε θεωρείται ότι η πώλησή τους γίνεται με τη χρονολογική σειρά που αποκτήθηκαν. Δηλαδή, για τις μετοχές που αποκτήθηκαν πριν την 01/04/2009 οφείλεται φόρος 1,5%¹⁸ και για τις υπόλοιπες που αποκτώνται μετά την 01/04/2009 επιβάλλεται ο φόρος υπεραξίας 10%.

⁴⁴ Λεοντάρη Κ., (2009), Ανώνυμες Εταιρίες, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.

Περαιτέρω με το άρθρο 17 § 1 του Ν.3697/2008 σύμφωνα με το οποίο προστέθηκε η παράγραφος § 1 στο άρθρου 45 του Ν.2238/1994, επιβάλλεται αυτοτελής φορολόγηση 10% στην ωφέλεια που αποκτούν τα μέλη του Δ.Σ. ημεδαπής Α.Ε. ή το προσωπικό καθώς και το προσωπικό ή στελέχη του υποκαταστήματος της αλλοδαπής εταιρίας που λειτουργεί στην Ελλάδα, από την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών Α.Ε. Αυτή η ωφέλεια θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις και είναι σε τιμή κατώτερη από τη χρηματιστηριακή τιμή κλεισίματος των μετοχών της συγκεκριμένης εταιρίας.

4.1.3 Ν. 3842/2010

Ο Ν.3842/2010, που ψηφίστηκε από τη Βουλή 20.04.2010, Φ.Ε.Κ. Α' 58/23.04.2010, εισάγει σημαντικές αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος τόσο νομικών όσο και φυσικών προσώπων, αλλά και στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στον Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας κ.α. Ο νόμος αυτός, ο οποίος αποτελείται από 92 άρθρα, αφήνει σε πολλά σημεία απορίες, δημιουργεί σύγχυση και προβληματισμό, καθώς πολλές διατάξεις ισχύουν ήδη ή θα ισχύουν σύντομα, αλλά ακόμα αναμένονται οι κυριότερες ερμηνευτικές εγκύκλιοι από το Υπουργείο Οικονομικών. Παρακάτω θα αναφερθούν κάποια αξιοσημείωτες αλλαγές όσον αναφορά τη φορολογία εισοδήματος των Α.Ε.

Σύμφωνα με την § 1 του άρθρου 14 του Ν. 3842/2010 προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην § 2 του άρθρου 110 του Ν. 2238/1994. Με το νέο αυτό εδάφιο παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ποσοστού 1,5%, σε περίπτωση καταβολής μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, του συνολικού ποσού της οφειλής που προκύπτει με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Α.Ε. και γενικά οποιοδήποτε νομικού προσώπου. Και η ισχύς αυτής της αλλαγής ξεκινάει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2010 και επομένων. Όπως αναφέραμε προηγουμένως, σύμφωνα με το άρθρο 18 § 1 του Ν. 3697/2008, η διενέργεια παρακράτησης φόρου 10% έχει εφαρμογή για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από τις Γ.Σ., από την 01/01/2009 και μετά. Όμως, αυτή η διάταξη αντικαταστάθηκε από το άρθρο 13 § 1 του Ν. 3842/2010, όπου έχει εφαρμογή μόνο για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που συντάσσονται από 31/12/2010 και μετά.

Μια κύρια μεταβολή αφορά στο διαχωρισμό των φορολογηθέντων κερδών σε μη διανεμόμενα και διανεμόμενα κέρδη. Η φορολογία των μη διανεμόμενων κερδών μειώνεται από 25% σε 20%. Το 2010 ο συντελεστής φόρου μειώνεται, όπως αναφέραμε, στο 24%. Η παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα) γίνεται σε επίπεδο νομικού προσώπου με συντελεστή 40% και στη συνέχεια, τα διανεμόμενα κέρδη εντάσσονται στη φορολογική δήλωση του μετόχου και ο φόρος υπολογίζεται με την ενιαία κλίμακα φορολογίας εισοδήματος.

Μια αλλαγή που αναμένεται να ισχύσει είναι ότι στις εκπιπτόμενες δαπάνες της Α.Ε. δεν θα συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα μισθοδοσίας. Με αυτές τις αλλαγές που επέφερε ο παρών νόμος και με άλλες ανατρεπτικές και δυσβάσταχτες για κάποιους τομείς μεταβολές

που αναμένονται στο προσεχές διάστημα, ολοκληρώνεται η ανάλυση του ισχύοντος φορολογικού πλαισίου που ισχύει στην Ελλάδα, σε σχέση με τον υπολογισμό του τρέχοντος φόρου από τα νομικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από το αν θα εφαρμόσουν ή όχι τα Δ.Λ.Π. αφού η εφαρμογή τους δεν επηρεάζει τις φορολογικές υποχρεώσεις των εταιριών.

4.2 Δ.Λ.Π. 12: Φόροι Εισοδήματος

Με την ανάλυση της φορολογικής διαδικασίας, που διεξάχθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο, παρατηρούμε ότι στο ελληνικό φορολογικό καθεστώς υπάρχει διαφορά ανάμεσα στα λογιστικά κέρδη που προκύπτουν με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και με τα φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν με βάση την φορολογική νομοθεσία, που θέλει να εισπράξει φόρους μέσω των φορολογικών ρυθμίσεων. Όμως αυτό δημιουργεί προβλήματα σε όλους τους ενδιαφερόμενους που διαβάζουν τις οικονομικές καταστάσεις, γιατί δεν παρουσιάζεται η πραγματική εικόνα της επιχείρησης αλλά η φορολογική. Η πραγματική οικονομική θέση της επιχείρησης φαίνεται μέσω της λογιστικής προσέγγισης.

Λόγω αυτή της διαφοράς, οι επιχειρήσεις καταρτίζουν μία κατάσταση αναμόρφωσης των λογιστικών κερδών στα φορολογητέα κέρδη, στην οποία αναφέρονται όλες αυτές οι διαφορές μεταξύ αυτών των δύο κερδών. Για παράδειγμα, τα μη εκπιπτόμενα έξοδα, τα αφορολόγητα έσοδα, οι αφορολόγητες εκπτώσεις, τα έξοδα που εκπίπτουν με διαφορετικά κριτήρια (π.χ. ταμειακή βάση) από αυτά με τα οποία αναγνωρίζονται (π.χ. αρχή του δεδουλεμένου), όπως επίσης και τα έξοδα που υπολογίζονται με διαφορετικό τρόπο για φορολογικούς σκοπούς από ότι για λογιστικούς (π.χ. αποσβέσεις). Οι διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες⁴⁵:

- *Μόνιμες διαφορές*, π.χ. ένα αφορολόγητο έσοδο που έχει αναγνωριστεί στα λογιστικά αποτελέσματα αλλά δεν πρόκειται ποτέ να φορολογηθεί ή ένα έξοδο το οποίο έχει αναγνωριστεί στα λογιστικά αποτελέσματα αλλά δεν εκπίπτει των φορολογητέων κερδών
- *Προσωρινές διαφορές*, δηλαδή διαφορές που πρόκειται να αναστραφούν. Αυτές οι διαφορές αφορούν σε κονδύλια που ενώ επηρεάζουν το λογιστικό αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσης, θα διαμορφώσουν το φορολογικό αποτέλεσμα μίας επόμενης χρήσης.

Υπάρχει ένα πλήθος φορολογικών ρυθμίσεων που μας δείχνει την επίδραση της φορολογικής νομοθεσίας στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ώστε να καταλήγουμε σε οικονομικές καταστάσεις που δεν είναι αμιγώς ούτε φορολογικές αλλά ούτε προκύπτουν με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Κάποια τέτοια παραδείγματα παρουσιάζονται παρακάτω⁴⁶.

⁴⁵ Grand Thornton, (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-IFRS: Αναλυτική Παρουσίαση, 2^η έκδοση, Τόμος Α', Αθήνα.

⁴⁶ Τζανάτος Δ., (2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα.

Με βάση τα ΕΛΠ, μέσω του Ν.2190/1920 επιβάλλεται να δημιουργούνται Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις μέσα σε κάθε χρήση. Όμως φορολογικά αναγνωρίζονται τέτοιες προβλέψεις μόνο όταν πραγματοποιηθούν οι απώλειες. Σαν αποτέλεσμα, οι εταιρείες δεν διενεργούν, αυτές τις προβλέψεις. Για παράδειγμα, εταιρία μπορεί να καταχωρίσει πρόβλεψη για επισφαλείς χρεώστες 5% πάνω σε χρεώστες €10εκατ., αλλά ο φορολογικός νόμος να επιτρέπει για σκοπούς υπολογισμού του φορολογητέου κέρδους, καταχώριση πρόβλεψης μόνο στο 1%.

Με βάση το Ν.2190/1920, κάθε χρόνο πρέπει να δημιουργούνται προβλέψεις αποζημίωσης του προσωπικού λόγω «εξόδου από την υπηρεσία». Αυτές όμως οι προβλέψεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και θα αναγνωριστούν μόνο όταν θα πληρωθούν αποζημιώσεις στο προσωπικό ή το νωρίτερο μια χρήση πιο πριν. Έτσι οι περισσότερες εταιρείες δεν δημιουργούν τέτοιου είδους προβλέψεις, παρότι προβλέπεται από το Ν.2190/1920.

Η φορολογική νομοθεσία καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο γίνονται συνολικά οι αποσβέσεις των παγίων. Δηλαδή, καθορίζει αυθαίρετα την ωφέλιμη ζωή ενός παγίου. Αυτό σημαίνει ότι πάγια μπορεί να αποσβένονται πολύ νωρίτερα από την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους και άρα τα αποτελέσματα των χρήσεων στην αρχή να εμφανίζονται επιβαρυνμένα, το οποίο είναι μια συμφέρουσα ρύθμιση για την εταιρεία. Όμως για αυτήν την φορολογική παρέμβαση στις οικονομικές καταστάσεις, δεν υπάρχει αντίθετη διάταξη στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

4.2.1 Εισαγωγή νέων εννοιών

Το ενδιαφέρον ενασχόλησης με το Δ.Λ.Π. 12 και ιδιαίτερα με την αναβαλλόμενη φορολογία προέρχεται από το γεγονός ότι μέσω αυτής αναπαριστώνται οι βασικές διαφορές που δημιουργούν οι μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, λόγω της απόκλισης που υπάρχει ανάμεσα στη λογιστική προσέγγιση που επιβάλλουν τα Δ.Λ.Π. και της αντίστοιχης φορολογικής, για τα διάφορα γεγονότα. Πριν προχωρήσουμε στην αναλυτική παρουσίαση των καινοτομιών που εισάγει το Δ.Λ.Π. 12, είναι χρήσιμο να δοθεί η ερμηνεία κάποιων νεοεισερχόμενων εννοιών ώστε να γίνουν κατανοητά όσα θα παραθέσουμε στη συνέχεια.

Μία από τις σημαντικότερες έννοιες που εισήλθε με το Δ.Λ.Π. 12 είναι της **αναβαλλόμενης φορολογίας**. Μέχρι τώρα γνωρίζαμε την τρέχουσα φορολογία πως είναι το ποσό των φόρων εισοδήματος που καλείται να πληρώσει (ή να ανακτήσει) η επιχείρηση στις φορολογικές αρχές, σε σχέση με το φορολογητέο κέρδος (ή ζημιά) της λογιστικής της χρήσης. Όμως, οι διατάξεις του Δ.Λ.Π. 12 σχετικά με την τρέχουσα φορολογία ορίζουν ότι⁴⁷:

⁴⁷ Grand Thornton, (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-IFRS: Αναλυτική Παρουσίαση, 2^η έκδοση, Τόμος Α', Αθήνα.

- a. Ο φόρος εισοδήματος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις πρέπει να αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, στο βαθμό που δεν έχει καταβληθεί. Αν το ποσό που ήδη καταβλήθηκε για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις υπερβαίνει το οφειλόμενο ποσό για τις χρήσεις αυτές, τότε το επιπλέον ποσό πρέπει να αναγνωρίζεται ως απαίτηση.
- b. Το όφελος που σχετίζεται με μία φορολογική ζημιά, η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για την ανάκτηση του φόρου προηγούμενης χρήσης, πρέπει να αναγνωρίζεται ως απαίτηση (φορολογική δυνατότητα που δεν παρέχεται από την ελληνική φορολογική νομοθεσία).
- c. Οι διαφορές που παρατηρούνται μεταξύ της εκτίμησης του φόρου εισοδήματος προγενέστερων περιόδων και του οριστικού φόρου που συμφωνείται με τις φορολογικές αρχές, θεωρούνται αλλαγές λογιστικών εκτιμήσεων και αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης της τρέχουσας περιόδου.

Ενώ η *αναβαλλόμενη φορολογία* διακρίνεται σε δύο είδη⁴⁸:

- *Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις*, είναι οι φόροι εισοδήματος που καλείται να πληρώσει μελλοντικά η επιχείρηση στις φορολογικές αρχές, οι οποίες αφορούν φορολογητέες προσωρινές διαφορές.
- *Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις*, είναι τα ποσά από φόρους εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και οι οποίες αφορούν σε:
 - ο Εκπεστές προσωρινές διαφορές
 - ο Μεταφερόμενες στο μέλλον αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές
 - ο Μεταφερόμενους στο μέλλον πιστωτικούς φόρους

Επίσης, κάτι που αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο είναι το *έξοδο φόρου (έσοδο φόρου)*, όπου είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσεως. Δηλαδή, ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στο λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως και περιλαμβάνεται στα κονδύλια εξόδων και εσόδων που διαμορφώνουν το, μετά την αφαίρεση του φόρου, τελικό καθαρό αποτέλεσμα αυτής της χρήσης.

Πριν αναφέραμε την έννοια *προσωρινές διαφορές*, όπου είναι οι διαφορές μεταξύ της εμφανιζόμενης στους οικείους λογαριασμούς του Ισολογισμού λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρεώσεως και της φορολογικής αξίας αυτού (φορολογική βάση), δηλαδή του ποσού που αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς. Καλούνται δε προσωρινές διαφορές επειδή στις επόμενες χρήσεις, με τη ρευστοποίηση των οικείων στοιχείων (είσπραξη απαιτήσεων, εξόφληση υποχρεώσεων, απόσβεση ή πώληση παγίων), οι διαφορές αυτές τακτοποιούνται. Οι προαναφερθείσες αυτές διαφορές μπορεί να είναι είτε φορολογητέες είτε εκπεστές.

Οι *φορολογητέες προσωρινές διαφορές*, είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους

⁴⁸ Grand Thornton, (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-IFRS: Αναλυτική Παρουσίαση, 2^η έκδοση, Τόμος Α', Αθήνα.

(φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών χρήσεων, καθώς η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται. Για παράδειγμα⁴⁹: α) Όταν η ετήσια φορολογική απόσβεση ενός παγίου στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική απόσβεσή του, τότε προκύπτει φορολογητέα προσωρινή διαφορά και ο αναλογών επί αυτής φόρος αντιπροσωπεύει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που καταχωρείται στις υποχρεώσεις. β) Οι τόκοι που αναλογούν στη χρήση και περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα αυτής, θα φορολογηθούν στην επόμενη χρήση, όπου θα εισπραχθούν και για το λόγο αυτό ο αναλογών στην παρούσα χρήση τόκος αντιπροσωπεύει φορολογητέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση και καταχωρείται στις υποχρεώσεις. Ενώ οι *εκπεστές προσωρινές διαφορές*, είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εισπρακτέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών χρήσεων, καθώς η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται. Για παράδειγμα: α) Όταν η ετήσια φορολογική απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη λογιστική απόσβεσή του, τότε προκύπτει εκπεστέα προσωρινή διαφορά και ο αναλογών επί αυτής φόρος αντιπροσωπεύει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση που καταχωρείται στις απαιτήσεις. β) Οι σχηματιζόμενες προβλέψεις (για αποζημίωση αποχωρούντος προσωπικού, για έκτατες ζημιές και έξοδα κ.λπ.) δεν αναγνωρίζονται φορολογικά κατά τη χρήση που σχηματίζονται αλλά εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδα της χρήσεως που καταβάλλονται τα σχετικά ποσά. Στη χρήση του σχηματισμού των προβλέψεων αυτών τα σχετικά ποσά τους δημιουργούν εκπεστέα προσωρινή διαφορά που ο αναλογών επί των ποσών αυτών φόρος αντιπροσωπεύει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, καταχωρούμενη στις απαιτήσεις.

Επιπλέον, σε μία έννοια που πρέπει να δοθεί ιδιαίτερη έμφαση είναι αυτής της φορολογικής βάσης⁵⁰. **Φορολογική βάση** ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά, από μελλοντικά φορολογητέα οικονομικά οφέλη τα οποία θα εισρεύσουν, όταν η επιχείρηση ανακτήσει ή ρευστοποιήσει τη λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού. Στην περίπτωση που τα οικονομικά οφέλη, όπως εμφανίζονται στον Ισολογισμό, είναι εκπεστέα αλλά δεν είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση του στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική του αξία.

4.3 Σύνοψη των βασικών διαφορών

Σε αυτή την ενότητα θα αναφερθούν, οι βασικότερες διαφορές και καινοτομίες που επήλθαν στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, με την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 12.

Η σημαντικότερη καινοτομία είναι ότι υπάρχει μια διαφορετική λογική στον τρόπο υπολογισμού του φόρου εισοδήματος. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις βρίσκουμε ένα αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία), όμως δεν είναι αυτό επί του

⁴⁹ Γρηγοράκος Γ. (2008), Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.

⁵⁰ Γεωργίου Α. (2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη.

οποίου υπολογίζεται ο φόρος. Θα πρέπει αυτό το αποτέλεσμα να αναμορφωθεί μέσα από ένα πλήθος «λογιστικών διαφορών», δηλαδή ποσών που το αυξάνουν ή το μειώνουν. Στη συνέχεια μετά από όλες αυτές τις προσαυξήσεις και τις ειδικές φορολογικές ρυθμίσεις υπολογίζεται ο φόρος, ο οποίος προκύπτει πολλαπλασιάζοντας το τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα με τον φορολογικό συντελεστή. Από την άλλη πλευρά, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, αλλάζει όλη αυτή η φιλοσοφία. Τώρα οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι «φορολογικές» καταστάσεις, αλλά καταρτίζονται με βάση τη λογιστική επιστήμη. Κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων δεν παρουσιάζονται οι λογιστικές διαφορές, αλλά αυτές οι διαφορές διακρίνονται σε προσωρινές και μόνιμες διαφορές. Οι προσωρινές διαφορές, είναι οι διαφορές ανάμεσα στη λογιστική και φορολογική βάση όλων των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, που αναμένεται να αναστραφούν στο μέλλον. Ενώ, οι μόνιμες διαφορές δεν αναμένεται να αναστραφούν στο μέλλον, γιατί επηρεάζουν είτε το λογιστικό είτε το φορολογητέο αποτέλεσμα. Έτσι γίνεται η εισαγωγή της αναβαλλόμενης φορολογίας, η οποία ουσιαστικά οδηγεί στην αποσύνδεση των οικονομικών καταστάσεων από τη φορολογική νομοθεσία. Επομένως, έχουμε την εμφάνιση των εννοιών αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και υποχρέωσης προς τις φορολογικές αρχές.

Με το Δ.Λ.Π. 12 έχουμε τη διάκριση τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. υπάρχει η διάκριση σε αναλογούν και οφειλόμενο φόρο. Ο τρέχων φόρος, που είναι ο πληρωτέος φόρος, μαζί με την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση μας δίνει το σύνολο των «φόρων εξόδων». Αυτός ο «φόρος εξόδων» εμφανίζεται ως αφαιρετικό στοιχείο του λογαριασμού κέρδη προ φόρων, στην κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Ο παραπάνω κανόνας δεν ισχύει στην περίπτωση που ο φόρος εισοδήματος αφορά στοιχεία, τα οποία μεταφέρονται απευθείας στην Καθαρή Θέση. Ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. το αντίστοιχο ποσό εμφανίζεται στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων και συγκεκριμένα ως αφαιρετικό στοιχείο της Καθαρής Θέσης.

Στην περίπτωση της αναπροσαρμογής παγίων στοιχείων και ιδιαίτερα της αναπροσαρμογής της αξίας παγίων στοιχείων του Ενεργητικού, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, η αναπροσαρμογή εμφανίζεται απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια με σχηματισμό αποθεματικών αναπροσαρμογής, εκτός αν αντιστραφούν παλιότερες ζημιές αναπροσαρμογής που τότε βαρύνουν τα Αποτελέσματα Χρήσεως. Ενώ με τα Ε.Λ.Π. η αναπροσαρμογή εμφανίζεται στην Καθαρή Θέση. Επίσης, βάσει του Δ.Λ.Π. 16, η αποτίμηση των στοιχείων γίνεται σε εύλογη αξία, οπότε δημιουργούνται προσωρινές διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, άρα το θέμα αντιμετωπίζεται από το Δ.Λ.Π. 12 με αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας για αυτό το υπερβάλλον ποσό. Ενώ με τα Ε.Λ.Π., η αναπροσαρμοσμένη αξία είναι αυτή που αναγνωρίζεται και φορολογικά. Επίσης, η περίπτωση της υπεραξίας κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων επηρεάζεται από την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στοιχείων και έτσι οδηγούμαστε στην ύπαρξη αναβαλλόμενης φορολογίας. Με βάση το Δ.Λ.Π. 12, για να υπολογιστεί η υπεραξία χρειάζεται η αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας λόγω του ότι η αποτίμηση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων γίνεται στην εύλογη αξία, όπως αναφέραμε και προηγουμένως. Ενώ, στα Ε.Λ.Π. η υπεραξία κατά την ενοποίηση δύο επιχειρήσεων υπολογίζεται ως το επιπλέον

ποσό που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης και των υποχρεώσεών της.

Με βάση το Δ.Λ.Π. 12, απαιτούνται εκτεταμένες γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται σε σχέση με τη φορολογία εισοδήματος, σε σχέση με αυτές που προβλέπονται από τα Ε.Λ.Π. Έχουμε την εισαγωγή τήρησης νέων λογιστικών βιβλίων, με βασικότερο τον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής Φορολογικής Βάσης, έτσι ώστε να διευκολύνεται η εξωλογιστική αναμόρφωση, της διαφοράς ανάμεσα σε λογιστική και φορολογική βάση. Με το Δ.Λ.Π. 12 δίνει τη δυνατότητα της αξιοποίησης του φορολογικού πλεονεκτήματος των ζημιών χρήσης. Δηλαδή, η ζημιά χρήσεως που μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μιας επόμενης χρήσεως, εγκλείει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο του εισοδήματος που θα καρπωθεί η επιχείρηση στην επόμενη χρήση που θα γίνει ο συμψηφισμός αυτός. Η απαίτηση αυτή καταχωρείται όταν είναι βέβαιο και εκτός πάσης αμφιβολίας ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει στο μέλλον κέρδη που θα γίνει εφικτός ο συμψηφισμός της απαίτησης. Ενώ με τα Ε.Λ.Π. δεν εξετάζεται, αλλά ούτε λογιστικά καταγράφεται το φορολογικό πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες εις νέον ζημιές.

Με τον κανονισμό 1274/08, που θεσμοθετήθηκε το αναθεωρημένο Δ.Λ.Π. 1, έγιναν αρκετές αλλαγές σε παραγράφους του Δ.Λ.Π. 12, οι οποίες όμως έχουν έναν κοινό άξονα. Αναφέρονται σε χειρισμούς φόρων που σχετίζονταν στο παρελθόν άμεσα με την Καθαρή Θέση, δηλαδή φόρους που δεν εμφανίζονταν στα αποτελέσματα και οι οποίοι στο εξής εμφανίζονται στην Κατάσταση Συνολικών Εσόδων, είτε κατά τον αρχικό λογισμό τους ή αργότερα σαν προσαρμογή στην ίδια κατάσταση. Με τον κανονισμό 495/2009, έγιναν πολλές τροποποιήσεις στο Δ.Λ.Π. 12. Αφορούν χειρισμούς που σχετίζονται με τις συνενώσεις και βασικά τροποποιούν προηγούμενες ρυθμίσεις που υπήρχαν, με ελάχιστες εξαιρέσεις προσθήκης νέων παραγράφων. Κάποιες από αυτές τις τροποποιήσεις παρουσιάζονται παρακάτω⁵¹:

- Σε μία συνένωση, ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων της αποκτώμενης επιχείρησης, επιδρά άμεσα στην υπεραξία ή στο κέρδος (αρνητική υπεραξία) από τη συνένωση.
- Όταν γίνεται μία συνένωση, υπολογίζονται όλοι οι αναβαλλόμενοι φόροι που αφορούν τα επιμέρους στοιχεία της αποκτώμενης επιχείρησης και αυτό επιδρά στον υπολογισμό της υπεραξίας, για την οποία όμως δεν λογίζεται αναβαλλόμενος φόρος.
- Από τις συνενώσεις μπορεί να υπάρξουν και άλλες επιδράσεις στους φόρους. Αν π.χ. ο αποκτών είχε ζημιές και δεν είχε λογίσει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, επειδή δεν θα έκανε κέρδη, αλλά τώρα (π.χ. είναι συγχώνευση) θα συμψηφίσει τις ζημιές του με τα κέρδη της απορροφώμενης, πρέπει να λογίσει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, χωρίς να πειράζει την υπεραξία. Θα μπορούσε να συμβεί και το αντίθετο. Αυτές οι

⁵¹ Ντζανάτος Δ. (2010), “Φόροι εισοδήματος – Τροποποιήσεις και προσθήκες σε επιμέρους παραγράφους του Δ.Λ.Π. 12”, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, πρόσβαση στις 25/7/2011 από <http://www.dntzanatos.gr/members/Book1/pdf/112.pdf>

διαφορές όμως λογίζονται μετά τη συνένωση, θεωρείται ότι δεν την αφορούν και δεν επιδρούν στον υπολογισμό της υπεραξίας.

- Έτσι υπάρχουν πιθανά εγγραφές αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης που πρέπει να γίνουν μετά τη συνένωση και σχετίζονται με αυτήν. Αν αφορούν γεγονότα που ήταν γνωστά την ημερομηνία της συνένωσης, οι φόροι μειώνουν την υπεραξία, ενώ διαφορετικά μεταφέρονται στα συνολικά έσοδα (αποτελέσματα).
- Προσωρινές διαφορές και αναβαλλόμενοι φόροι, μπορεί να προκύπτουν επίσης: α) στις συνενώσεις όταν το κόστος απόκτησης κατανέμεται σε στοιχεία αποτιμημένα σε εύλογες αξίες β) όταν γίνεται επανεκτίμηση (αναπροσαρμογή) περιουσιακών στοιχείων γ) στην υπεραξία που προκύπτει από συνενώσεις δ) ο αρχικός λογισμός ενός στοιχείου, διαφέρει από το άμεσα φορολογητέο ποσό (π.χ. αν υπάρχουν επιχορηγήσεις) ε) όταν μεταβάλλεται η λογιστική αξία συμμετοχών και χρεογράφων λόγω αποτίμησης.
- Μια προσωρινή διαφορά, μπορεί να καταχωρείται με την αρχική καταχώριση ενός στοιχείου, αν δεν αναγνωρίζεται φορολογικά (π.χ. πήρα ένα ΕΙΧ που δεν θα αναγνωριστούν καθόλου τα έξοδά του, έκανα ένα ταξίδι που δεν θα εκπεστεί το έξοδο, έκανα ένα έσοδο που είναι αφορολόγητο με μετρητά, έκανα ένα έσοδο που είναι αφορολόγητο με χρέωση παγίου κ.λ.π. σ.σ.). Η αντιμετώπιση για αναβαλλόμενους φόρους είναι κατά περίπτωση.
- Πρέπει να γνωστοποιείται: το σύνολο του τρέχοντος φόρου και το σύνολο του αναβαλλόμενου φόρου που μεταφέρθηκαν κατευθείαν στην Καθαρή Θέση.
- Πρέπει να γνωστοποιείται: η συμφωνία αποτελέσματος προ φόρων και φόρου, με το φόρο που θα προέκυπτε αν εφαρμόζονταν στα προ φόρων, ο ισχύον ή οι ισχύοντες συντελεστές.

4.4 Επίδραση της εφαρμογής στις ΜΜΕ

Με όσα έχουμε αναφέρει στην προηγούμενη ενότητα, είναι εμφανές το ενδιαφέρον της διεθνούς αρθρογραφίας για την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το ενδιαφέρον όμως είναι ακόμη μεγαλύτερο λόγω της στενής σχέσης που υπάρχει ανάμεσα στην παραποίηση των οικονομικών καταστάσεων και της φοροδιαφυγής. Υπάρχει μια πληθώρα από παραδείγματα λογιστικών σκανδάλων που σημειώθηκαν στις Η.Π.Α. στα τέλη της δεκαετίας του '90 και στις αρχές της τρέχουσας χιλιετίας, που υποδεικνύουν αυτή τη σχέση. Πιο τρανταχτό παράδειγμα είναι η περίπτωση της Enron, της οποίας τα κέρδη της πριν από την πτώχευσή της το 2001 ανέρχονταν σε δισεκατομμύρια ευρώ, ενώ ο φόρος εισοδήματος που κατέβαλλε ήταν αμελητέος⁵². Δηλαδή, οι εταιρίες προσπαθούν να βρουν τρόπους να μειώσουν τις φορολογικές τους υποχρεώσεις για να αυξήσουν τα λογιστικά τους κέρδη.

52

http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A3%CE%BA%CE%AC%CE%BD%CE%B4%CE%B1%CE%BB%CE%BF_Enron

Ένας από αυτούς τους τρόπους είναι μέσω του Δ.Λ.Π. 12, δηλαδή της αναβαλλόμενης φορολογίας. Σύμφωνα με την έρευνα των Badertscher, Phillips, Pincus and Rego (2009), οι εταιρίες χρησιμοποιούν τους αναβαλλόμενους φόρους για να παραποιούν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Διαπίστωσαν ότι οι εταιρίες παρουσιάζουν υψηλή αναβαλλόμενη φορολογία, η οποία συνδέεται με αύξηση των λογιστικών κερδών και μείωση του φόρου εισοδήματος. Με αποτέλεσμα το επενδυτικό κοινό να μην εμπιστεύεται τα μεγέθη των λογιστικών κερδών που ανακοινώνονται από επιχειρήσεις με υψηλή αναβαλλόμενη φορολογία εκτιμώντας ότι είναι αποτέλεσμα παραποίησης⁵³.

Επίσης, δυνατότητες για παραποίηση αποτελεσμάτων μπορεί να προκύψει από τη σχέση της αναβαλλόμενης φορολογίας σε σχέση με τις αποσβέσεις. Βάσει του Δ.Λ.Π. 12, γνωρίζουμε ότι ανάγκη για αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης έχουμε όταν υπάρχει διαφορά μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου εισοδήματος. Στην περίπτωση μας, η διαφορά αυτή μπορεί να προκύπτει από τη διαφορετική αντιμετώπιση των αποσβέσεων για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς. Για παράδειγμα, μία επιχείρηση επιλέγει να αποσβέσει το μηχανολογικό εξοπλισμό της με τη σταθερά μέθοδο απόσβεσης ενώ για φορολογικούς σκοπούς απαιτείται η απόσβεσή του με τη φθίνουσα μέθοδο. Αυτό το ποσό της διαφοράς μεταξύ φορολογικών και λογιστικών αποσβέσεων επί το φορολογικό συντελεστή μεταφέρεται στην αναβαλλόμενη φορολογία, που επηρεάζει την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Έτσι βλέπουμε πως μια επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να μεταβάλλει το ύψος των αποσβέσεών της, ώστε να επηρεάσει τα αποτελέσματά της μέσω της αναβαλλόμενης φορολογίας. Όμως, οι εταιρίες μπορούν να χειραγωγήσουν τα αποτελέσματά τους, χωρίς να δημιουργήσουν προσωρινές διαφορές, αλλά με τη χρήση μόνιμων διαφορών⁵⁴.

Επιπλέον έχει ερευνηθεί ότι υπάρχει τρόπος παραποίησης των οικονομικών καταστάσεων μέσω της απομείωσης της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης⁵⁵. Όπως έχουμε αναφέρει για να μπορέσει μια επιχείρηση να αναγνωρίσει ένα ποσό ως αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση θα πρέπει να υπάρχουν επαρκείς αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή να είναι πιθανόν ότι θα εισρεύσουν μελλοντικά οφέλη στην εταιρία, τέτοια ώστε να δημιουργήσουν υποχρεώσεις οι οποίες θα συμψηφίσουν τις απαιτήσεις (big bath and deferred taxes). Το αν θα είναι ικανή η επιχείρηση να έχει μελλοντικά οφέλη είναι ένα υποκειμενικό γεγονός, από το οποίο εξαρτάται το ποσό που θα αναγνωριστεί ως αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Για να μπορέσει να καλύψει αυτό το πιθανό ενδεχόμενο, η εταιρία προβαίνει στη μέθοδο χειραγώγησης “**big bath**”, σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζει ένα μεγαλύτερο ποσό εσόδων από ότι αναμένεται να εισρεύσει μελλοντικά στην επιχείρηση, έτσι ώστε να έχει το περιθώριο να καλύψει ίσως και μεγαλύτερο ποσό αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης από όσο μπορεί να καλυφθεί. Έτσι ο

⁵³ Badertscher, B., Phillips J., Pincus M. and Rego S. (2009), “Earnings Management Strategies and the Trade Off between Tax Benefits and Detection Risk: To Conform or Not to Conform?” *Accounting Review*, Vol. 84 Issue 1, pp. 63-97.

⁵⁴ Dunbar A., Phillips J. and Rego S. (2004), “The impact of the bonus depreciation rules on the ability of deferred tax expense and accrual-based measures to detect earnings management activities”, *Proceedings of the Annual Conference on Taxation*, pp. 358-365.

⁵⁵ Christensen E., Paik H. and Stice K. (2008), “Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance”, *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 35, pp. 601-625.

συνδυασμός αυτής της μεθόδου με τη μέθοδο της απομείωσης των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων κατά τον έλεγχο πιθανής πραγματοποίησης τους στο τέλος κάθε χρήσης, κάνουν φανερή την ύπαρξη χειραγώγησης των αποτελεσμάτων. Δηλαδή, υπάρχουν αρκετές ενδείξεις παραποίησης των καταστάσεων, όταν υπάρχει ο συνδυασμός από αυξημένα κέρδη και μικρά ποσά αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης που απομειώνονται, στη περίπτωση που δεν θα καλυφθούν από μελλοντικά κέρδη ή από αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Άρα αυτό που κάνει η επιχείρηση είναι να εμφανίσει μειωμένα τα αποτελέσματά της για την παρούσα χρήση, η οποία έχει ήδη μειωμένα κέρδη. Έτσι, στην ήδη επιβαρημένη χρήση καταλογίζονται και οι απομειώσεις αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, ώστε στην επόμενη χρονιά τα αποτελέσματα να εμφανιστούν αυξημένα.

Όμως, έρευνες έχουν δείξει ότι η αναβαλλόμενη φορολογία έχει διττό ρόλο. Από τη μία αποτελεί έναν τρόπο παραποίησης των αποτελεσμάτων και από την άλλη ένα εργαλείο που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αναγνώριση τυχόν ενδείξεων χειραγώγησης. Μία από αυτές τις έρευνες είναι των Noor et al. (2007), αναφέρει ότι μελέτησαν εταιρίες για τη χρονική περίοδο 1990-2004 και παρατήρησαν ότι εμφάνιζαν όλο και μεγαλύτερες διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου εισοδήματος, ώστε να έχουν τη δυνατότητα να αναγνωρίζουν όλο και μεγαλύτερα ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων⁵⁶.

Τέλος, σε εγχώριο επίπεδο συναντάμε την έρευνα της Grant Thornton⁵⁷, που αφορά τις επιπτώσεις από την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 12 από τις εισηγμένες εταιρίες στο Χ.Α.Α. πλην των τραπεζών και των ασφαλιστικών εταιριών. Οι εταιρίες στο σύνολό τους παρουσιάζουν υψηλότερες αναβαλλόμενες υποχρεώσεις (€ 3.250 εκατ.) σε σχέση με τις απαιτήσεις (€ 1.465), με τις υποχρεώσεις να αυξάνονται κατά € 325 εκατ. και τις απαιτήσεις να μειώνονται κατά € 150 εκατ. Η συνολική επιβάρυνση των αποτελεσμάτων αυξήθηκε σημαντικά κατά € 881 εκατ. και ανήλθε σε € 1.948 εκατ. Ο τρέχων φόρος εισοδήματος εμφανίζεται αυξημένος κατά 30%, κυρίως λόγω της έκτακτης εισφοράς που επιβλήθηκε στα κέρδη των επιχειρήσεων. Ο αριθμός των εταιριών που σχηματίζουν πρόβλεψη για φόρους μειώθηκε από 115 το 2008 σε 111 το 2009 με τη σχετική πρόβλεψη να είναι € 115 εκατ. (- € 13 εκατ.).

⁵⁶ Noor R., Mastuki N. and Aziz Z. (2007), "Earnings management and deferred tax", *Malaysian Accounting Review*, Vol. 6, pp. 1-17.

⁵⁷ Grant Thornton (2006-2009), "Επιπτώσεις εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π. στις εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών".

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

5.1 Γενικά συμπεράσματα

Στην παρούσα εργασία επιχειρήθηκε η παρουσίαση των διατάξεων του Δ.Λ.Π. για τις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις που επικεντρώνονται στη φορολόγηση των επιχειρήσεων αυτών, σε σύγκριση με όσα προβλέπει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) καθώς και οι ισχύοντες νόμοι φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων.

Όπως έχουμε αναφέρει τα Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζονται υποχρεωτικά από τις εισηγμένες επιχειρήσεις στα χρηματιστήρια των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και προαιρετικά από μικρό αριθμό επιχειρήσεων που δεν έχουν το απαιτούμενο μέγεθος ώστε να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις των Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Α. Σήμερα, η μεγαλύτερη πλειοψηφία των εταιριών σε κάθε χώρα εφαρμόζουν τις φορολογικές αρχές και τους κανόνες που ισχύουν σε αυτή και απέχουν από τις αρχές των Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Α. Ο βασικότερος λόγος αποχής είναι το κόστος εφαρμογής τους μια και απαιτεί περισσότερο εξειδικευμένο προσωπικό και καλύτερα συστήματα μηχανογράφησης. Έτσι το IASB έχει αντιληφθεί ότι όσο μεγαλύτερος είναι ο αριθμός των Μ.Μ.Ε.12 που δεν εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π/Δ.Π.Χ.Α. τόσο υπομονεύεται η εφαρμογή τους και από τις μεγαλύτερες εταιρίες. Για αυτό το λόγο και για να μειώσει το κόστος εφαρμογής τους αποφάσισε τη δημιουργία ενός Δ.Π.Χ.Α. για Μ.Μ.Ε. Στις 15/02/2007 δημοσίευσε ένα προσχέδιο προτύπου, το οποίο είναι ένα απλοποιημένο και αυτοτελές σύνολο λογιστικών αρχών που είναι κατάλληλο για μικρότερες επιχειρήσεις και βασίζεται στα πλήρη Δ.Λ.Π. Στόχος του IASB είναι να δημιουργηθεί ένα πρότυπο που να χρησιμοποιείται από μικρότερες και μη εισηγμένες εταιρίες το οποίο θα δίνει τη δυνατότητα για συγκρισιμότητα των ολοκληρωμένων Δ.Λ.Π.

Το πρότυπο εκδόθηκε από το IASB τον Ιούλιο του 2009, μετά από μακρά περίοδο διαβουλεύσεων. Στις διαδικασίες συμμετείχε ενεργά η Ε.Ε., όμως δεν το έχει εγκρίνει ακόμη και επομένως δεν αποτελεί μέρος της κοινοτικής νομοθεσίας. Είναι κάτι που θα γίνει στο εγγύς μέλλον και πιθανό να δίνει η Ε.Ε. ένα σημαντικό χρονικό περιθώριο πριν την υποχρεωτική εφαρμογή του. Επομένως, τα Δ.Λ.Π. για Μ.Μ.Ε. θα εφαρμοστούν, στο όχι πολύ μακρύ μέλλον, από το μεγάλο πλήθος των ελληνικών επιχειρήσεων. Για αυτό θα πρέπει να αρχίσουν σε σταδιακή και προαιρετική βάση λογιστές, ελεγκτές, χρηματοοικονομικά στελέχη, δημόσιοι υπάλληλοι που σχετίζονται με τις οικονομικές καταστάσεις των ιδιωτικών εταιριών, εταιρίες, πανεπιστήμια και όλοι οι φορείς που εμπλέκονται με τη λογιστική να τα εφαρμόζουν.

Το γενικό συμπέρασμα της εργασίας είναι ότι θα υπάρξουν προβλήματα στην εναρμόνιση του ΔΛΠ για ΜΜΕ με την ελληνική φορολογική νομοθεσία, με αποτέλεσμα να

δημιουργηθεί άμεσα η ανάγκη για αναμόρφωση του Ν. 3842/2010. Επιπλέον, αναμένουμε ότι οι ελληνικές Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις μετά την εφαρμογή των ΔΛΠ θα προσπαθήσουν να επωφεληθούν από τις λογιστικές τεχνικές και τις ικανότητες των διοικητικών στελεχών προκειμένου να προσαρμόσουν τους Ισολογισμούς τους ή τα Αποτελέσματα Χρήσης στα επιθυμητά επίπεδα. Στο σημείο αυτό πρέπει να αναφερθούμε στην εξαιρετική σημασία της αναβαλλόμενης φορολογίας, η οποία από τη μέχρι σήμερα χρήση στις εισηγμένες εταιρίες, φαίνεται να επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό τη χρηματοοικονομική εικόνα της επιχείρησης. Συγχρόνως με τις ενέργειες που ευνοούν την επιχειρηματική απόδοση, αναμένουμε να παρέχουν και αξιόπιστη πληροφόρηση προς τους εξωτερικούς χρήστες των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων.

5.2 Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Στο σημείο αυτό είναι απαραίτητο να τονίσουμε την ανάγκη για εκπόνηση μελλοντικής πρωτογενούς έρευνας αφού θα έχουν υιοθετηθεί τα ΔΛΠ από ένα σεβαστό αριθμό ελληνικών Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων. Βέβαια, τα αποτελέσματα των ερευνών αυτών θα αποκτήσουν ακόμη μεγαλύτερη βαρύτητα όταν εφαρμοστεί η καθολική χρήση των Δ.Λ.Π. στις ελληνικές επιχειρήσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

I. Ελληνόγλωσση

- Βλάχος Χ., Λουκάς Λ., (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, 4^η έκδοση, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα.
- Γεωργίου Α. (2003), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα IAS, Εκδόσεις Σάκκουλα, Θεσσαλονίκη.
- Γεωργίου Α., (2009), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη.
- Γρηγοράκος Γ. (2008), Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα.
- Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., (2006), Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.): Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη.
- Κόντος Γ., (2007), Λογιστική τραπεζών, Εκδόσεις Διπλογραφία, Αθήνα.
- Λαζαρίδης Ι., Παπαδόπουλος Δ., (2002), Χρηματοοικονομική Διοίκηση, Τεύχος Β', Θεσσαλονίκη.
- Λεοντάρη Κ., (2009), Ανώνυμες Εταιρίες, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.
- Νομική Βιβλιοθήκη, (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) 2005.
- Πρωτοψάλτης Ν., (2009), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης: Παραδείγματα Εφαρμογής, Τόμος Β', Εκδόσεις Σταμούλη, Αθήνα.
- Πρωτοψάλτης Ν., Βουστούρης Π., (2009), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και διερμηνείες: Πρακτική ανάλυση και ερμηνεία με λογιστικά παραδείγματα εφαρμογής, Εκδόσεις Σώματος Ορκωτών Λογιστών Ελεγκτών (Σ.Ο.Ε.Λ.), Αθήνα.
- Σακέλλης Ε., (2002), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη, Αθήνα.
- Σακέλλης Ε. (2009), Ο "Πανδέκτης" του Λογιστή: λογιστικό και φορολογικό δίκαιον και λογιστική, τ.5, Εκδόσεις Βρυκούς, Πειραιάς.
- Τζανάτος Δ., (2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα.
- Τσόλης Κ., Φίλιος Β, (2008), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα.
- Grand Thornton, (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-IFRS: Αναλυτική Παρουσίαση, 2^η έκδοση, Τόμος Α', Αθήνα.
- Grant Thornton, (2007), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης: Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα.
- Grant Thornton (2006-2009), "Επιπτώσεις εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Π. στις εισηγμένες εταιρίες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών".

II. Ξενόγλωσση

- Alexander D., Britton A., (1999), Financial reporting, International Thomson Business, London.
- Alexander D., Nobes C., (2001), Financial accounting: an international introduction, Financial Times, London.
- Horngren C., Sundem G., Stratton W., (2005), Introduction to management accounting, Pearson Prentice Hall, New Jersey.
- Roberts C., Gordon P., Weetman P., (2002), International financial accounting: a comparative approach, Pearson, New York.

III. Αρθρογραφία

- Athianos S., Vazakidis A., Dritsakis N., (2004), “Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Greece”, *4th Annual Conference of Hellenic Finance and Accounting Association*, University of Piraeus.
- Badertscher, B., Phillips J., Pincus M. and Rego S. (2009), “Earnings Management Strategies and the Trade Off between Tax Benefits and Detection Risk: To Conform or Not to Conform?” *Accounting Review*, Vol. 84 Issue 1, pp. 63-97.
- Banker R., Datar M., Kaplan R., (1989), “Productivity measurement and management accounting”, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 4 No. 4, pp. 528-554.
- Barth M., Beaver W., Landsman R., (2001), “The Relevance of the Value Relevance Literature for Financial Accounting Standard Setting: Another View”, *Journal of Accounting and Economics*, Vol.31, pp.77-104.
- Baruch L., Canibano L., Bernard M., (2005), “An accounting perspective on intellectual capital”, *Perspectives on intellectual capital*, B. Marr (Ed.), Chapter 3, Oxford, pp. 42-55.
- Christensen E., Paik H. and Stice K. (2008), “Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance”, *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 35, pp. 601-625.
- Coppens L., Peek E., (2005) “An analysis of earnings management by European private firms”, *Journal of Accounting and Economics*, Auditing and Taxation 14, pp. 1-17.
- Dunbar A., Phillips J. and Rego S. (2004), “The impact of the bonus depreciation rules on the ability of deferred tax expense and accrual-based measures to detect earnings management activities”, *Proceedings of the Annual Conference on Taxation*, pp. 358-365.
- Fry T., Cox F., (1989), “Manufacturing performance: local versus global measures”, *Production & Inventory Management Journal*, Vol. 30, pp. 52-60.
- Noor R., Mastuki N. and Aziz Z. (2007), “Earnings management and deferred tax”, *Malaysian Accounting Review*, Vol. 6, pp. 1-17.

- Parker H., (2008), “Financial Reporting and Global Capital Markets. A History of the International Accounting Standards Committee, 1973-2000”, *Accounting and Business Research*, Vol. 38, Issue 2, pp. 162-164.

IV. Διαδίκτυο

- www.iasb.org
- www.ifrs.com
- www.taxheaven.gr
- www.bep.gr
- http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A3%CE%BA%CE%AC%CE%BD%CE%B4%CE%B1%CE%BB%CE%BF_Enron
- Ντζανάτος Δ. (2010), “Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για Μικρομεσαίες επιχειρήσεις”, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, πρόσβαση στις 25/7/2011 από <http://www.dntzanatos.gr/MME/PDFLOIPA/1part.pdf>
- Ντζανάτος Δ. (2010), “Φόροι εισοδήματος – Τροποποιήσεις και προσθήκες σε επιμέρους παραγράφους του Δ.Λ.Π. 12”, Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, πρόσβαση στις 25/7/2011 από <http://www.dntzanatos.gr/members/Book1/pdf/112.pdf>
- Ernst & Young, (2009), “Tax alert: Tax accounting implications of the new IFRS standard for small and medium-sized entities (SME’s), πρόσβαση στις 22/6/2011 από [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/\\$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_alert_-_IFRS_for_SMEs/$FILE/IFRS_for_SMEs.pdf)
- European Commission, (2009), “on the implementation of Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises”, Working document, πρόσβαση στις 30/6/2011 από http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_report_2009_en.pdf