



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΣΤΡΑΤΗΓΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ  
ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

Δ.Λ.Π. 27 & Δ.Π.Χ.Π. 3

της

ΑΘΗΝΑΣ ΠΑΠΠΑ  
Επιβλέπων Καθηγητής: Νεγκάκης Χρήστος

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος  
στη Στρατηγική Διοικητική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Σεπτέμβριος 2012

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 .....	4
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 .....	7
ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 .....	16
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	16
3.1. Ορισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	16
3.2 Ιστορική Αναδρομή .....	17
3.3. Γενικές Αρχές Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .....	23
3.3.1 Αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίασης .....	23
3.3.2 Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας .....	24
3.3.3 Αρχή Δεδουλευμένων Εσόδων-Εξόδων .....	24
3.3.4 Αρχή της Αυτοτέλειας των χρήσεων .....	24
3.3.5 Ομοιομορφία των Οικονομικών Καταστάσεων .....	24
3.3.6 Σπουδαιότητα και ολότητα .....	25
3.3.7 Συμψηφισμοί.....	25
3.3.8 Συγκριτική Πληροφόρηση .....	25
3.4. Η Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Στην Ελλάδα .....	25
3.5. Ο Βαθμός Ετοιμότητας των Εταιριών Για τη Μετάβαση.....	27
3.6. Σημαντικότερες Αλλαγές από την Καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	31
3.7. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	33
3.7.1. Δ.Λ.Π. 1: «Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων» .....	33
3.7.2. Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα».....	34
3.7.3 Δ.Λ.Π. 7 «Κατάσταση Ταμειακών Ροών».....	34
3.7.4 Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη».....	35
3.7.5 Δ.Λ.Π. 10 «Γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού» .....	35
3.7.6 Δ.Λ.Π 11 «Κατασκευαστικές Συμβάσεις» .....	36
3.7.7 Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος» .....	36
3.7.8 Το Δ.Λ.Π. 14 «Οικονομικές επιχειρήσεις κατά Τομέα» .....	37
3.7.9 Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματα Πάγια» .....	37
3.7.10 Το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις» .....	37
3.7.11 Το Δ.Λ.Π. 18 «Έσοδα».....	38
3.7.12 Τα Δ.Λ.Π. 19 και 26 .....	38
3.7.13 Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων».....	39
3.7.14 Το Δ.Λ.Π. 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος» .....	39
3.7.15 Το Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος Δανεισμού» .....	40
3.7.16 Το Δ.Λ.Π. 24 « Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών».....	40
3.7.17 Το Δ.Λ.Π. 27 «Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις» ..	41
3.7.18 Το Δ.Λ.Π. 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις» .....	41
3.7.19 Δ.Λ.Π. 29 «Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων με Υπερπληθωρισμό» .....	41
3.7.20 Το Δ.Λ.Π. 30 «Γνωστοποιήσεις στις Λογιστικές Καταστάσεις Τραπεζών» .....	42
3.7.21 Το Δ.Λ.Π. 31 «Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες».....	42

3.7.22 Το Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση» .....	43
3.7.23 Το Δ.Λ.Π. 33 «Κέρδη ανά Μετοχή» .....	43
3.7.24 Το Δ.Λ.Π. 34 «Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις» .....	43
3.7.25 Το Δ.Λ.Π. 36 «Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού» .....	44
3.7.26 Το Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις» .....	44
3.7.27 Το Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα στοιχεία του ενεργητικού» .....	45
3.7.28 Το Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση» .....	45
3.7.29 Το Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα» .....	45
3.7.30 Το Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία» .....	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 .....	47
Θεσμικό Πλαίσιο για το Δ.Λ.Π. 27 και το Δ.Π.Χ.Π. 3 .....	47
4.1. Το Νομοθετικό Πλαίσιο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27 .....	47
4.2. Το Νομοθετικό και Θεσμικό Πλαίσιο του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 3 .....	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 .....	60
ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ .....	60
5.1 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ .....	62
5.2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ .....	62
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 .....	72
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	72
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	78

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παγκοσμιοποίηση των χρηματιστηριακών αγορών καθώς και οι υπερατλαντικές δραστηριότητες των οικονομικών μονάδων, κατέστησαν επιτακτική την ανάγκη για την υιοθέτηση ενός ενιαίου λογιστικού πλαισίου, έτσι ώστε να είναι εφικτή η συγκρισιμότητα και η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων των χωρών.

Οι λόγοι που οδήγησαν στην δημιουργία των Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Π. είναι ποικίλοι με κοινή βάση την ιδιαίτερη βαρύτητα που απέκτησε το περιεχόμενο της λογιστικής πληροφορίας. Μετά το τέλος του Δευτέρου Παγκοσμίου Πολέμου, στις οικονομίες του Δυτικού Κόσμου, δημιουργήθηκε και αναπτύχθηκε η σύγχρονη και αρκετά πολύπλοκη επιχείρηση, η οποία στην προσπάθειά της να χρηματοδοτηθεί, απευθύνθηκε μέσω της Κεφαλαιαγοράς στο ευρύτερο επενδυτικό κοινό. Άρα, ένας ακόμα, σημαντικός παράγοντας για τη δημιουργία των Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Π., ήταν η ριζική μεταβολή της σύγχρονης επιχείρησης, η οποία από υπόθεση ενός αρκετά περιορισμένου αριθμού μετόχων, κατέληξε ένα κοινωνικό αγαθό (Alexander and Nobes, 2001).

Επιπλέον, στους παράγοντες που οδήγησαν στη θέσπιση των Δ.Λ.Π., μπορούμε να αναφέρουμε, την κρίση εμπιστοσύνης των επενδυτών προς τις χρηματιστηριακές αγορές. Αρκεί να αναλογιστούμε ότι μέχρι πρόσφατα, κάθε χώρα είχε τη δική της νομοθεσία, η οποία εκτός των άλλων όριζε και τον τρόπο αποτίμησης μιας επιχείρησης, των εταίρων της και των μετοχών της. Αυτό όμως είχε σαν αποτέλεσμα να υπάρχουν διαφορές τόσο στον τύπο όσο και στο περιεχόμενο των λογιστικών προτύπων ανάμεσα στις χώρες. Κάτι τέτοιο, είναι απόλυτα λογικό ότι οδηγεί σε λανθασμένες οικονομικές καταστάσεις – όχι πάντα εσκεμμένες – καθώς και σε προβλήματα ισοζυγίου.

Επομένως, συμπεραίνουμε ότι η τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας, αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση, για την ανάπτυξη και την αποτελεσματική λειτουργία της Κεφαλαιαγοράς, τόσο σε τοπικό όσο και σε διεθνές επίπεδο (Alexander and Britton, 1999).

Η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. αποσκοπεί στη δημιουργία των προϋποθέσεων για την αποτελεσματικότερη οικονομική και διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και τη δικαιότερη και πιο πιστή απεικόνιση όλων των δραστηριοτήτων της. Επιπλέον, αποσκοπεί και στη δημιουργία των προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων και χρήματος, μέσω της κοινής εμφάνισης και συγκρισιμότητας των λογιστικών και οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε να διευκολυνθεί η κυκλοφορία των κεφαλαίων και να ενισχυθεί ο ανταγωνισμός.

Με λίγα λόγια, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν την κωδικοποίηση των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων, κανονισμών, διαδικασιών και πολιτικών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και άρα ακριβή, αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών τους.

Η διοίκηση μιας επιχείρησης φέρει την απόλυτη ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες ελέγχονται από ελεγκτές. Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να γίνει με οποιονδήποτε τρόπο. Ο τρόπος αλλάζει, όταν αυτές απευθύνονται σε τρίτους, όπως είναι για παράδειγμα οι μέτοχοι, οι εταίροι, οι πιστωτές. Τότε αυτές θα πρέπει να έχουν καταρτιστεί με βάση τα Δ.Λ.Π., γεγονός το οποίο πρέπει να κοινοποιείται (Roberts, et al., 2002).

Τα Πρότυπα και οι Διερμηνείες που υιοθετούνται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.) είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π. – International Accounting Standards), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π. – International Financial Reporting Standards) και οι Διερμηνείες που δημιουργούνται από την Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΠ) και υιοθετούνται από το Σ.Δ.Λ.Π.. Μέχρι τον Μάρτιο του 2002 τα πρότυπα τα οποία δημιουργήθηκαν ονομάζονταν Δ.Λ.Π., ενώ στη συνέχεια όσα νέα πρότυπα υιοθετούνται ονομάζονται Δ.Π.Χ.Π. (Hornngren, et al., 2005).

Η παρούσα πτυχιακή έχει σαν πρωταρχικό της σκοπό να διερευνήσει την χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, και κυρίως του Δ.Λ.Π. 27 σε σχέση με το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 3.

Ο βασικός κορμός της εργασίας είναι να διερευνηθούν οι αλλαγές που επήλθαν με την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην ελληνική πραγματικότητα. Ειδικότερα, με την χρήση ενός παραδείγματος θα επικεντρώσουμε το ενδιαφέρον μας στις διαφορές που εμφανίζονται λόγω της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων με τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Η δομή της εργασίας διαμορφώνεται ανάλογα με τον αντικειμενικό της σκοπό και λόγω αυτού στην αρχή γίνεται μια σύντομη ιστορική ανασκόπηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και στις όποιες διαδικασίες υιοθετήθηκαν προκειμένου να εφαρμοστούν. Στη συνέχεια, εστιάζουμε το ενδιαφέρον μας στο θεσμικό και νομοθετικό πλαίσιο που υπάρχει για το Δ.Λ.Π. 27 και το Δ.Π.Χ.Π. 3.

Το τρίτο κεφάλαιο απαρτίζεται από ένα εμπειρικό παράδειγμα μίας επιχείρησης για το πώς θα εμφανίζονται πλέον οι οικονομικές της καταστάσεις με ιδιαίτερη έμφαση στην απομείωση της υπεραξίας.

Στο τέλος, θα παρατεθούν τα συμπεράσματα της έρευνάς μας, καθώς και κάποιος σχολιασμός για μελλοντική μελέτη.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

Σύμφωνα με την έρευνα των Lefebvre και Lin (1991), υπάρχει μεγάλη απόκλιση μεταξύ της 7<sup>ης</sup> Οδηγίας της ΕΟΚ, του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27 και του Βελγικού Βασιλικού Διατάγματος. Μέσα από αυτή τη σύγκριση, κρίθηκε η συνοχή και η απόκλιση από τη νομοθεσία του Βελγίου, τα κράτη μέλη της ΕΟΚ και των μελών που συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Πέρα από τη σύγκριση οι συγκεκριμένοι μελετητές ασχολήθηκαν και με τα θέματα ενοποίησης, όπως αυτά περιγράφονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 22 και 27. Κατέληξαν στο ότι μέσω του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27, τα βασικά θέματα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή ο αποτελεσματικός έλεγχος και η δίκαιη και αληθινή εικόνα, αποτυπώνονται με επιτυχία πλέον. Τόνισαν επίσης, πως πρέπει να υπάρξουν και άλλες μελλοντικές νομοθεσίες για την επίτευξη καλύτερων και πιο δίκαιων αποτελεσμάτων, τόσο για την οικονομία των χωρών – μελών, όσο και για το επενδυτικό κοινό.

Ο Daske (2006) υποστήριξε πως το ζήτημα του κατά πόσον η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) καθώς και τα αποτελέσματα σε μετρήσιμα οικονομικά οφέλη έχουν ιδιαίτερο ενδιαφέρον, ιδίως υπό το πρίσμα της έγκρισης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης από την Ευρωπαϊκή Ένωση για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες. Στην έρευνα του μελέτησε την κοινή εικασία ότι τα διεθνώς πλέον αναγνωρισμένα Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IAS / IFRS ή US-GAAP) μπορούν να μειώσουν το κόστος του κεφαλαίου. Η αρχική ιδέα για αυτήν τη μελέτη προέκυψε από την έρευνα των Leuz και Verrecchia (2000). Και στις δύο μελέτες, χρησιμοποιήθηκε μια σειρά από γερμανικές επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει τα πρότυπα αυτά. Στόχος ήταν να διερευνηθούν τα δυνητικά οικονομικά οφέλη από αυτή τη στρατηγική για την υποβολή εκθέσεων ενοποιημένων αλλά και μεμονωμένων οικονομικών καταστάσεων. Τα στοιχεία από την περίοδο 1993-2002 δεν τεκμηριώνουν το χαμηλότερο αναμενόμενο κόστος των ιδίων κεφαλαίων για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 και το Διεθνές

Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 3. Κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου όμως, δηλαδή από το 2002 μέχρι το 2006, οι αναλύσεις έδειξαν πως το αναμενόμενο κόστος του μετοχικού κεφαλαίου, στην πραγματικότητα φαίνεται να έχει μάλλον αυξηθεί με την χρήση των συγκεκριμένων λογιστικών προτύπων.

Οι So και Smith (2003), ερεύνησαν τη σημασία του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27. Η έρευνα διεξήχθη στο πλαίσιο των εισηγμένων εταιρειών στο χρηματιστήριο του Χονγκ Κονγκ, κατά την περίοδο 2004-2006, όπου το ΔΛΠ 27 (2003) αντικαθίσταται από το τοπικό ισοδύναμο πρότυπο HKAS 27 (2004). Τα αποτελέσματα της παρούσας μελέτης παρέχουν ισχυρές ενδείξεις ότι η αναθεώρηση έχει σημαντική σημασία στην αλλαγή αντίληψης των επενδυτών σχετικά με τις μη ελεγχόμενες συμμετοχές, η οποία δεν είναι πλέον αντιληπτή ως υποχρέωση. Οι επενδυτές δεν έχουν προφανώς αντιληφθεί αυτή τη μεταβολή με αποτέλεσμα να συγχέεται με την αναθεωρημένη παρουσίαση της μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια και άρα να συνεχίζουν να συσχετίζουν τις αξίες της εταιρείας μόνο με το ποσό των ιδίων κεφαλαίων, τα οποία στην πραγματικότητα ανήκουν σε μετόχους της μητρικής εταιρείας.

Ο Cairns (2006) βάσισε την έρευνά του για το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 στο γεγονός ότι η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), και ιδιαίτερα στην Ευρωπαϊκή Ένωση, έχει οδηγήσει σε συχνές παρατηρήσεις ότι τα ΔΠΧΠ αποτελούν «εύλογη αξία με βάση τα πρότυπα». Η έρευνά του είχε σαν βασικό άξονα να εξετάσει το βαθμό στον οποίο τα ΔΠΧΠ απαιτούν τη χρήση των εύλογων αξιών για τη μέτρηση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού. Εξηγεί τον ορισμό της εύλογης αξίας σε ΔΠΧΠ, την εξέλιξη του ορισμού αυτού και την ανάγκη για περαιτέρω διευκρινίσεις και οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή του ορισμού. Στη συνέχεια, προσδιορίζει τις τέσσερις κύριες χρήσεις της εύλογης αξίας στα ΔΠΧΠ. Τρεις από αυτές τις χρήσεις αντανακλούν ό, τι θα έπρεπε να συμβεί με πολλά εθνικά πρότυπα. Το τέταρτο στοιχείο είναι η χρήση, η οποία στην πράξη, περιορίζεται σε πολύ λίγα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Αυτή η έρευνα είχε σαν αποτέλεσμα να αποδεικνύει πως ο βασικός αντίκτυπος στην εικόνα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων προκαλείται με την αναπροσαρμογή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της θυγατρικής καθώς επίσης και λόγω των απομειώσεων που μπορεί



να συμβούν. Ουσιαστικά, το ΔΛΠ 27 δεν μπορεί να αποδώσει από μόνο του και με ευκρίνεια την ενοποίηση των επιχειρήσεων.

Ο Ball (2006), υποστήριξε πως η Λογιστική είναι μία επιστήμη η οποία αν αποτυπωθεί σε ένα σχήμα θα δέχεται μόνο οικονομικές και πολιτικές δυνάμεις. Η έρευνα που διεξήγαγε είχε σαν αρχική ιδέα το ότι η αυξημένη παγκόσμια ενοποίηση των αγορών και της πολιτικής (χάρη στις περικοπές των επικοινωνιών και του κόστους επεξεργασίας των πληροφοριών) έχει κάνει πιο επιτακτική την ολοκλήρωση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και την εφαρμογή τους σχεδόν αναπόφευκτη. Ο βασικός άξονας της μελέτης τους ήταν τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, και πιο συγκεκριμένα τι προσφέρουν οι αναπροσαρμογές στις καταστάσεις των επιχειρήσεων, είτε πρόκειται για μεμονωμένες είτε για ενοποιημένες. Πέρα από τα παραπάνω, η έρευνα κατέληξε στο ότι η εφαρμογή του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 3, ίσως προκαλέσει σημαντικές διαφορές ανάμεσα στις χώρες εφαρμογής. Ο Ball ανήκει στους ερευνητές, οι οποίοι είναι εναντίον της εφαρμογής των προτύπων, καθώς υποστηρίζει πως οι χώρες μεταξύ τους είναι πολύ διαφορετικές και επομένως, οποιαδήποτε ενοποίηση δεν θα διέπεται από ομοιομορφία. Επομένως, η σκοπιμότητα τόσο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27 όσο και του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης είναι ανύπαρκτη, καθώς οι όμιλοι δεν θα διέπονται από ομοιομορφία.

Οι Hamberg et al. (2006), διεξήγαγαν έρευνα για να μελετήσουν, το κατά πόσο η υιοθέτηση του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 3, μπορεί να επηρεάσει την υπεραξία. Χρησιμοποίησαν δεδομένα που αφορούσαν όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες στα κύρια σουηδικά Χρηματιστήρια. Το αρχικό στάδιο της έρευνάς τους ήταν να βρουν στοιχεία που να αποδεικνύουν την ύπαρξη απομείωσης της υπεραξίας. Έδειξαν πως το έτος 2005 οι απομειώσεις στην υπεραξία ήταν χαμηλότερες από ό, τι ήταν το 2004. Ως εκ τούτου, η υπεραξία φαίνεται να είναι πιο έντονη στις χρονιές πριν την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Επιπλέον, τα αποτελέσματά της έρευνάς τους έδειξαν ότι οι τιμές των μετοχών των εταιρειών που συμμετείχαν στην έρευνα ήταν αρκετά χαμηλές σε σύγκριση με αυτές που ίσχυαν μετά την εφαρμογή του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 3. Επίσης, απέδειξαν πως η

εφαρμογή του Προτύπου 3 έπαιξε πολύ σημαντικό ρόλο στην αποτίμηση της χρηματοπιστωτικής τιμής μίας εταιρείας. Βέβαια, αυτό που δεν απέδειξαν είναι πως το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 3, παίζει ρόλο στην επιλογή χαρτοφυλακίου.

Από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έχει απαιτήσει την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης με σκοπό την εναρμόνιση όλων των εισηγμένων εταιρειών σε όλα τα κράτη – μέλη. Η Cordazzo (2006), υποστήριξε πως η καθιέρωση των Προτύπων αυτών έχει σαν κύριο άξονα να κατανοήσουν οι επιχειρήσεις ότι είναι επιτακτική ανάγκη η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων. Ο σκοπός της μελέτης της ήταν να αντιμετωπιστούν οι όποιες διαφορές μεταξύ των ιταλικών προτύπων και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Υποστηρίζει, πως, είναι ζωτικής σημασίας οι επενδυτές και το κοινό να μπορούν να «διαβάσουν» τις οικονομικές καταστάσεις. Επιπλέον, λαμβάνοντας υπόψη την παγκοσμιοποιημένη πλέον οικονομία, ενστερίζεται την άποψη πως οι όμιλοι και οι συνενώσεις επιχειρήσεων είναι πολύ σημαντικές για τη δημιουργία ισχυρότερων οικονομικών κλίμακας. Ορμώμενη από αυτήν την πεποίθηση, υπέδειξε πως ένα πολύ σημαντικό βήμα προς αυτή την κατεύθυνση έγινε τόσο με το ΔΛΠ 27 όσο και με το ΔΠΧΠ 3, καθώς οι άμεσα ενδιαφερόμενοι μπορούν να έχουν μία πιο ευκρινή άποψη και για τον όμιλο αλλά και για την κάθε εταιρεία μεμονωμένα. Τέλος, υποστήριξε πως θα πρέπει να γίνουν και κάποιες επιπλέον ρυθμίσεις και νομοθετικές αλλά και φορολογικές για να αποφεύγονται τυχόν διαφορές από την προσαρμογή στα νέα δεδομένα.

Επιπροσθέτως, οι Raananen και Lin (2009) εξέτασαν τα χαρακτηριστικά των λογιστικών ποσών τα οποία εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις – είτε ενοποιημένες είτε μεμονωμένες - χρησιμοποιώντας ένα δείγμα γερμανικών εταιρειών. Πιο συγκεκριμένα η μελέτη τους χωρίστηκε σε μέρη ανάλογα με την περίοδο μελέτης. Αναλυτικά, οι περίοδοι είναι οι εξής, κατά τη διάρκεια του 2000-2002 (περίοδος ΔΛΠ) και οι περίοδοι όπου εφαρμόστηκαν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) κατά τη διάρκεια του 2003-2004 (IFRSvoluntary περίοδο) και 2005-2006 (IFRSmandatory περίοδο). Αυτό το οποίο βρήκαν είναι μία μείωση στην ποιότητα της λογιστικής που χρησιμοποιούσαν οι εταιρείες μετά την

υποχρεωτική υιοθέτηση της ΕΕ το 2005. Επιπλέον, κατέληξαν στο ότι μετά την εφαρμογή των Προτύπων οι παρεχόμενες λογιστικές πληροφορίες δεν μπορούσαν να θεωρηθούν ικανές και επαρκείς. Αυτό συνέβη διότι δεν είχαν προετοιμαστεί αρκετά για μία τέτοια προσαρμογή και οι οποιεσδήποτε ενοποιήσεις βρήκαν τους εμπλεκόμενους έρμαιοι των καταστάσεων. Η υιοθέτηση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27, δεν είχε την απήχηση που έπρεπε, καθώς οι όποιες ενοποιημένες καταστάσεις ήταν αρκετά συγκεχυμένες και δεν καταρτήθηκαν με βάση τις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι εταιρείες δεν μπορούσαν να προσαρμόσουν τις ενοποιήσεις όπως όριζε το πρότυπο. Οι ερευνητές υποστήριξαν πως είτε τα ΔΛΠ είτε τα ΔΠΧΠ δεν μπορούν να παράσχουν τις οικονομικές και λογιστικές πληροφορίες επαρκώς.

Ο εντοπισμός των θυγατρικών ήταν πάντα ένα βασικό θέμα για την προετοιμασία των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και εξακολουθεί να είναι ένα από τα πιο δύσκολα ζητήματα λογιστικά πρότυπα έχουν να αντιμετωπίσουν. Επιπλέον, η τρέχουσα οικονομική κρίση και τα πρόσφατα λογιστικά σκάνδαλα έχουν εντυπωσιακά έδειξε ότι ακατάλληλη ή παραβιάζονται κανόνες ενοποίησης μπορεί να έχει (μαζί με άλλους παράγοντες) σοβαρές επιπτώσεις όχι μόνο για τις ατομικές επιχειρήσεις και τους μετόχους τους, αλλά για το σύνολο της οικονομίας.

Οι πιο ενδιαφέρουσες εργασίες για τη δημιουργία των κατάλληλων κανόνων ενοποίησης εξετάζουν τις συνθήκες που αφορούν εταιρείες ειδικού σκοπού, την εξέταση των κυριότερων σχέσεων μεταξύ των εταιρειών του ομίλου, και την απόφαση για τον de-facto έλεγχο. Για να ξεπεραστούν αυτά τα προβλήματα, το Μάιο του 2011, το IASB δημοσίευσε το ΔΠΧΠ 10, το οποίο έρχεται με ένα τροποποιημένο μοντέλο ενοποίησης που αντικαθιστά τις αντίστοιχες διατάξεις του ΔΛΠ 27. Ο Reiland (2011), υποστήριξε πως τα νέα κριτήρια ενοποίησης είναι αρκετά δύσκολο να κατανοηθούν και ακόμα πιο δύσκολο να εφαρμοστούν στην πράξη. Πρώτα απ'όλα, το ΔΠΧΑ 10 δεν είναι μόνο πιο ολοκληρωμένο και πιο πολύπλοκο από ό, τι το ΔΛΠ 27 αλλά, επίσης, είναι και πολύ καλά δομημένο σε σχέση και με το ΔΛΠ 27 και το ΔΠΧΠ 3. Επιπλέον, οι νέοι κανόνες περιέχουν πολλούς απροσδιόριστους όρους και απροσδιόριστες διατάξεις που πρέπει να ερμηνευθούν για την πρακτική εφαρμογή. Χωρίς μια βαθύτερη κατανόηση των νέων κανόνων και των βασικών εννοιών δεν

μπορεί κανείς να εφαρμόσει σωστά ούτε τα νέα κριτήρια ενοποίησης ούτε είναι δυνατόν να τους κρίνει από εννοιολογική άποψη.

Ως εκ τούτου, έχει τεθεί η βάση για περαιτέρω κανονιστική έρευνα για ενοποίηση, καθώς και για την ορθή εφαρμογή του ΔΠΧΑ 10. Η συγκεκριμένη έρευνα συνέκρινε το ΔΠΧΠ 3 και το ΔΛΠ 27 με το νέο ΔΠΧΑ 10 και κατέληξε στο ότι το νέο αυτό πρότυπο έχει κάνει κάποιες παλαιότερες διατάξεις πιο σαφείς. Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι πολύ πιο εύκολο να συνταχθούν. Με πιο απλά λόγια, η συγκεκριμένη μελέτη υποστήριξε πως το ΔΛΠ 27 και το ΔΠΧΠ 3 ήταν πιο δυσνόητα και δεν έδιναν επαρκείς πληροφορίες για την ορθή κατάρτιση των ενοποιημένων αλλά και των μεμονωμένων οικονομικών καταστάσεων.

Κάθε χώρα έχει το δικό της θεσμικό όργανο που ασκεί τη δημοσιονομική πολιτική. Η Βρετανία έχει αναθέσει αυτό το ρόλο στο Υπουργείο Οικονομικών. Η μελέτη των Heald και Georgiou (2001) αναλύει σε θεωρητική βάση την μετατροπή της βάσης της λογιστικής του Ηνωμένου Βασιλείου. Η νέα βάση εξαρτάται από την αρχή των δεδουλευμένων λογαριασμών.

Ο βασικός άξονας της νέας βάσης θέτει στο περιθώριο το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27, και εφαρμόζει ως άξονα για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων όσα ορίζονται από το σύστημα των εθνικών λογαριασμών.

Μετά την εφαρμογή του ΔΠΧΠ 3, όμως, η Βρετανική Κυβέρνηση αποφάσισε πως θα πρέπει το πλαίσιο των εθνικών της λογαριασμών να εναρμονιστεί με το Πρότυπο αυτό όσο αφορά ομίλους και οικονομικές καταστάσεις.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι πρότυπα τα οποία είναι προσανατολισμένα προς τις κεφαλαιαγορές και αποσκοπούν στην παροχή πληροφοριών στους επενδυτές (Weibenberger, Stahl and Vorstius, 2004). Ως εκ τούτου, ο βασικός τους σκοπός είναι οι οικονομικές καταστάσεις να είναι ακριβείς, αξιόπιστες, έγκυρες και οι παρεχόμενες πληροφορίες συναφείς. Το ΔΛΠ 27 αφορά στην πληροφόρηση για τις ενοποιημένες καταστάσεις και αποτελεί το επίκεντρο της έρευνας των Armstrong et al. (2010) και Palea (2007). Και οι δύο μελέτες, κατέληξαν πως το εν λόγω Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο παρέχει συμμετρική πληροφόρηση και το ρίσκο των επενδυτών για τη λήψη της οποιασδήποτε επιχειρηματικής απόφασης μειώνεται αισθητά. Υποστήριξαν, πως

και το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 3 κινείται προς την ίδια κατεύθυνση.

Επιπροσθέτως, οι Weibenberger et al. (2004), υποστήριξαν πως το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 και το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 3, βοηθούν στην ενθάρρυνση των θεσμικών επενδυτών, οι οποίοι εμπορεύονται μεγάλες ποσότητες μετοχών και συνήθως ακολουθούν μακροχρόνιες επενδυτικές στρατηγικές οι οποίες παίζουν σταθεροποιητικό ρόλο στις τιμές των μετοχών.

Επιπλέον, οι Rudhede και Wahlberg (2003) και ο Whittington (2005) υποστήριξαν πως το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 βοηθά τις πολυεθνικές οικονομικές μονάδες που έχουν θυγατρικές επιχειρήσεις εγκατεστημένες σε διάφορες χώρες της αλλοδαπής να εξοικονομήσουν και χρόνο και χρήμα στη σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών τους καταστάσεων. Η εφαρμογή αυτού του προτύπου για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου, ανεξάρτητα από την χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένες, θα μειώσει καθοριστικά τις προσαρμογές των λογαριασμών των θυγατρικών πριν την εισαγωγή τους στους ενοποιημένους λογαριασμούς του ομίλου.

Με την εφαρμογή αυτού του Προτύπου – καθώς και όλων των υπόλοιπων – δίνονται κίνητρα στους επενδυτές να σχηματίσουν χαρτοφυλάκια με διεθνή διασπορά. Κατά συνέπεια, δίνεται η ευκαιρία στις επιχειρήσεις να αποκτήσουν και εκτός συνόρων επενδυτές. Αν και για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε ανεπτυγμένες εγχώριες κεφαλαιαγορές το όφελος δεν φαντάζει σπουδαίο, για τις επιχειρήσεις που οι εγχώριες αγορές τους είναι πολύ περιορισμένες για την κάλυψη των τρεχουσών και μελλοντικών κεφαλαιακών αναγκών, η προσέλκυση επενδυτών από την αλλοδαπή φαίνεται να είναι μια αξιόπιστη λύση (Weibenberger et al., 2004).

Επίσης, σύμφωνα με τον Spathis and Georgakopoulou (2007), η υιοθέτηση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27 πιθανολογείται πως θα συμβάλλει καθοριστικά στην εναρμόνιση της εσωτερικής και της εξωτερικής πληροφόρησης των επιχειρήσεων.

Οι Hope, Jin και Kang (2006), υποστήριξαν πως η υιοθέτηση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27, αναμένεται να είναι προς όφελος των κεφαλαιαγορών γενικότερα. Με αυτό το Πρότυπο, ενισχύεται η ποιότητα των ενοποιημένων

οικονομικών καταστάσεων, οι κεφαλαιαγορές των χωρών συνολικά αναμένεται να αποκτήσουν καλύτερη φήμη, να προσελκύσουν περισσότερους ξένους επενδυτές και να γίνουν περισσότερο ανταγωνιστές σε παγκόσμια κλίμακα.

Στην ίδια έρευνα, υποστήριξαν οι μελετητές πως υφίσταται μία δυσκολία ως προς την κατανόηση του συγκεκριμένου προτύπου. Αυτή η δυσκολία έχει άμεση σχέση με το κόστος εφαρμογής του Προτύπου. Το χαμηλό επίπεδο γνώσης του ανθρώπινου δυναμικού των επιχειρήσεων αναφορικά με τις διατάξεις του Προτύπου θα αναγκάσει τις εταιρείες να υποστούν ένα κόστος επιμόρφωσης του υπάρχοντος προσωπικού και ενδεχόμενα το κόστος πρόσληψης καινούριου.

Ταυτόχρονα, καθώς τα Πρότυπα μεταβάλλονται συνεχώς και τροποποιούνται, θα καταστεί απαραίτητη η ανάγκη για συνεχή ενημέρωση των επιχειρήσεων με το αντικείμενο και για διαρκή εκπαίδευση και επιμόρφωση του προσωπικού τους, γεγονός που θα αυξήσει ακόμα περισσότερο το κόστος εφαρμογής.

Αν ληφθεί επίσης υπόψη, όπως πολύ εύστοχα αναφέρουν οι Spathis και Georgakopoulou (2007), ότι στην Ευρωπαϊκή Ένωση το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27, είναι υποχρεωτικό για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, ίσως η εφαρμογή του γίνει μία ακόμη περισσότερο επίπονη οικονομική διαδικασία, δεδομένου ότι αρκετές επιχειρήσεις σε κάποιες χώρες ενδεχομένως να οδηγηθούν στην ταυτόχρονη τήρηση δύο διαφορετικών λογιστικών συστημάτων, ένα για τις ενοποιημένες και ένα για τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο, επειδή σε πολλές χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ο νομικός ρόλος των ετήσιων ατομικών οικονομικών καταστάσεων είναι απαραίτητος για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και για τη διανομή των μερισμάτων, η εφαρμογή του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27, ίσως επιφέρει ένα μεγάλο κενό ανάμεσα στις ενοποιημένες και στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Με άλλα λόγια παραμονεύει ο κίνδυνος οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις, από οικονομικής και χρηματοοικονομικής πλευράς, να σταματήσουν να έχουν πλέον νόημα και ουσία.

Επίσης, παρεμφερή προβλήματα αναμένεται να αντιμετωπίσουν όχι μόνο οι επιχειρήσεις, δηλαδή οι συντάκτες των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, αλλά και οι χρήστες αυτών. Αναλυτικότερα, το χαμηλό επίπεδο γνώσης των διατάξεων του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27, σε όλους τους εμπλεκόμενους

φορείς της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, θα δημιουργήσει την ανάγκη εκπαίδευσης του επενδυτικού κοινού, των ελεγκτών και άλλων προκειμένου να ανταποκριθούν στις νέες απαιτήσεις και να ερμηνεύουν σωστά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις (Hope, Jin and Kang, 2006).

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, άμεσο αντίκτυπο στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 έχει η αναπροσαρμογή των μεγεθών και των λογαριασμών στα νέα Πρότυπα. Πιο συγκεκριμένα, οι επιχειρήσεις με βάση τα νέα δεδομένα θα αναγκαστούν να επαναπροσδιορίσουν τον τρόπο με τον οποίο παρουσιάζουν την οικονομική τους θέση στο ευρύ κοινό και στους επενδυτές.

Είναι γνωστό πως ο πλέον διαδεδομένος τρόπος για να παρουσιαστεί η αποδοτικότητα μιας επιχείρησης είναι η χρησιμοποίηση των δεικτών κερδοφορίας. Ωστόσο, με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και συγκεκριμένα η αντικατάσταση του ιστορικού κόστους από τις εύλογες αξίες, πιθανότατα να αυξήσει την μεταβλητότητα των κερδών. Αυτό θα έχει σαν αποτέλεσμα τα μέτρα μέτρησης της κερδοφορίας να είναι ανούσια ως δείκτες μέτρησης της απόδοσης των επιχειρήσεων. Επομένως, οι επιχειρήσεις, προκειμένου να εξηγήσουν τις αλλαγές αυτές στις ενοποιημένες οικονομικές τους καταστάσεις θα πρέπει να γίνουν πιο συγκεκριμένες στον τρόπο επικοινωνία τους με τις αγορές (Mazars, 2003 και Wilson, 2001).

Τέλος, σύμφωνα με τον Haller (2002), προκειμένου η ανομοιογενής εφαρμογή να μην γίνει η «αχίλλειος πτέρνα» του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27, θα πρέπει να θεμελιωθεί ένα κοινό σύστημα το οποίο να επιβάλλει την σωστή, ίση και συνολική εφαρμογή του. Θα πρέπει να δημιουργηθεί ένα διεθνές σώμα, τουλάχιστον σε ευρωπαϊκό επίπεδο, που σε συνεργασία με την IASB να διασφαλίσει την αποφυγή ξεχωριστών ερμηνειών του Προτύπου 27 από χώρα σε χώρα. Αν και υπάρχουν πολλά εμπόδια για την πραγματοποίηση του σχεδίου αυτού, ενδεχόμενη παγκόσμια και ομοιογενή εφαρμογή του, εκτός των άλλων, θα ενισχύσει ακόμα περισσότερο την φήμη της IASB και των προτύπων της.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

#### 3.1. Ορισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Προσπαθώντας να δώσουμε μία απλοποιημένη ερμηνεία του τι είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θα μπορούσαμε να πούμε ότι αποτελούν μια ενιαία δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, τα οποία βοηθούν στην σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ως ακολούθως:

- Ισολογισμός,
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης,
- Κατάσταση μεταβολών Χρηματοοικονομικής θέσης,
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών,
- Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

Εάν θέλαμε όμως να δώσουμε έναν επίσημο ορισμό θα έπρεπε να βασιστούμε στο άρθρο 2 του Κανονισμού αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 το οποίο αναφέρει: «Ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα νοούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), τα Διεθνή Πρότυπα χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) και οι συναφείς ερμηνείες (ερμηνείες της SIC- Δ.Π.Χ.Π.), οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΟΔΛΠ)».

Ο βασικός σκοπός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αναφέρεται στην παράγραφο 4 του Κανονισμού 1606/2002: «Ο παρών κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρείες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινοτικές όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές».

Αποτέλεσμα της εφαρμογής του Κανονισμού είναι η ομαλή και εύρυθμη λειτουργία της Κεφαλαιαγοράς, η προστασία του επενδυτικού κοινού και η δημιουργία κλίματος



εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Συνοπτικά, θα λέγαμε ότι ένα υγιές χρηματοπιστωτικό σύστημα αποτυπώνεται από μια ομαλή και αποδοτική λειτουργία της κεφαλαιαγοράς, που χαίρει διεθνούς αποδοχής μέσα από τα γενικά αποδεκτά λογιστικά πρότυπα.

Επιπλέον, πρέπει να επισημανθεί ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στοχεύουν στην περιφρούρηση της ανταγωνιστικότητας των κοινοτικών κεφαλαιαγορών. Η επίτευξη αυτού του στόχου απαιτεί την σύγκλιση των προτύπων που χρησιμοποιούνται στην Ευρώπη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, με διάφορα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που θα μπορούν να χρησιμοποιηθούν παγκοσμίως για τις διασυνοριακές συναλλαγές ή την εισαγωγή σε χρηματιστηριακή αγορά οπουδήποτε στον κόσμο (Πέττας, 2001).

Εν κατακλείδι, θα μπορούσαμε να πούμε ότι η ουσία της αποστολής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η καθοριστική και ουσιαστική συμβολή τους σε μια πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης κατά την εφαρμογή τους (Barth , 2000).

### **3.2 Ιστορική Αναδρομή**

Τον Ιούνιο του 1973 έγινε η πρώτη προσπάθεια κοινής σύγκλισης των οργανισμών λογιστικής της Αυστραλίας, των Η.Π.Α., του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας, των Κάτω Χωρών, της Γαλλίας, του Καναδά, της Ιαπωνίας, της Γερμανίας και του Μεξικό και είχε σαν αποτέλεσμα την ίδρυση της Διεθνούς Επιτροπής Προτύπων Λογιστικής (International Accounting Standards Committee). (PricewaterhouseCoopers, 2002).

Πρωταρχικός σκοπός ήταν η εκπόνηση προτύπων για τις χώρες που δεν διέθεταν. Το 1975 έχουμε την έκδοση του πρώτου Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου.

Το 1977, οι διεθνείς επαγγελματικές δραστηριότητες των οργανισμών λογιστικής, οργανώθηκαν κάτω από τη Διεθνή Ομοσπονδία των Λογιστών (International Financial Accounting Committee).

Το 1981, η Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής (I.A.S.C.) και η Διεθνής Ομοσπονδία των Λογιστών (IFAC) συμφώνησαν ότι η πρώτη θα είχε τον πλήρη

έλεγχο όσον αφορά στον καθορισμό των Διεθνών Προτύπων Λογιστικής και στην έκδοση των εγγράφων συζητήσεων.

Παράλληλα, τα μέλη της δεύτερης εισχώρησαν στους κόλπους της I.A.S.C.. Το 1989 η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει τη διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής και τη μεγαλύτερη ανάμειξη της I.A.S.C.. Στις αρχές της δεκαετίας του 1990 ξεκινά η προσπάθεια αναβάθμισης προτύπων και τυποποίησης.

Το 1995 ξαναεμφανίστηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κατόπιν συμφωνίας ανάμεσα στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και το Διεθνή Οργανισμό Προμηθειών Μετοχών (IOSCO).

Βασικός σκοπός της επιτροπής ήταν η δημιουργία μιας δέσμης ενιαίων λογιστικών προτύπων κοινώς αποδεκτών από τη διεθνή κοινότητα. Από το 1995 μέχρι το 1998, η I.A.S.C. ολοκλήρωσε το συμφωνημένο αριθμό προτύπων σύμφωνα με το πλάνο.

Στην διακήρυξη της 30ης Οκτωβρίου 1998 οι υπουργοί οικονομικών και οι διοικητές των κεντρικών τραπεζών του G7 ζήτησαν από το IOSCO (International Organization of Securities Commissions), την IAIS (International Association of Insurance Supervisors) και την Basel committee να καταρτίσουν μια ανασκόπηση των προτύπων που έθεσε η IASC.

Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας (23-24/3/2000) έκανε λόγο για την ανάγκη επιτάχυνσης της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Επίσης, στις 13/6/2000 εκδόθηκε ανακοίνωση της επιτροπής με τίτλο «Στρατηγική Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της Ε.Ε.: Μελλοντική Πορεία», με την οποία ζήτησε να γίνει υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις εισηγμένες σε χρηματιστήριο της Ε.Ε. να καταρτίζουν υποχρεωτικά ενοποιημένες καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το 2005.

Κατόπιν, στις 17/7/2000 το Συμβούλιο Ecofin επικροτεί και υποστηρίζει την παραπάνω απόφαση ενώ τονίζει την σπουδαιότητα της συγκρισιμότητας και της διαφάνειας των λογιστικών στοιχείων των επιχειρήσεων.

Έπειτα, το Μάρτιο του 2001 ανακοινώνεται η απόφαση ότι τα πρότυπα που θα εκδίδονται από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) θα ονομάζονται

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, ενώ τα Πρότυπα που έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) κατά την περίοδο 1973-2001 θα ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στις 19/7/2002, εκδίδεται ο Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Πρόκειται για ένα πολύ σημαντικό κανονισμό, ο οποίος διασαφηνίζει πολλά ζητήματα γύρω από τη φύση των Δ.Λ.Π.. Κάποιες διατάξεις του κανονισμού μιλούν για χρονικές δεσμεύσεις. Μερικές από αυτές είναι οι εξής:

Στο άρθρο 4 του κανονισμού αναφέρεται: «Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους καταρτίζουν ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εάν, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους, οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οιαδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Μαΐου 1993, σχετικά με τις επενδυτικές υπηρεσίες στον τομέα των κινητών αξιών» (Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών κοινοτήτων 11.9.2002,σελ. L 243/3).

Σύμφωνα με το άρθρο 9: «Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 4, τα κράτη μέλη μπορούν να ορίζουν ότι οι απαιτήσεις του άρθρου 4 εφαρμόζονται μόνον για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει την ή αμέσως μετά την 1η Ιανουαρίου 2007, για τις εταιρείες:

*α) των οποίων μόνο οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι σε οργανωμένη αγορά οιαδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ, ή*

*β) των οποίων οι τίτλοι είναι δεκτοί για απευθείας πώληση στο κοινό σε κράτος μη μέλος, και οι οποίοι, προς το σκοπό αυτό, χρησιμοποιούν διεθνώς αποδεκτά πρότυπα από την αρχή ενός οικονομικού έτους που έχει αρχίσει πριν από τη δημοσίευση του παρόντος κανονισμού στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων» (Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων 11/9/02,σελ. L243/4).*

Στην παράγραφο 17 γίνεται ειδική μνεία για τα εξής: «Επιπλέον, είναι σημαντικό να επιτρέπεται στα κράτη μέλη να αναστέλλουν την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων μέχρι το 2007 όσον αφορά τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες, τόσο στην κοινότητα όσο και σε οργανωμένη αγορά τρίτης χώρας, οι οποίες εφαρμόζουν ήδη μια άλλη δέσμη διεθνώς αποδεκτών προτύπων ως πρωτογενή βάση για τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους, καθώς επίσης και για τις εταιρείες των οποίων οι χρεωστικοί τίτλοι είναι εισηγμένοι στο χρηματιστήριο».

Είναι ωστόσο καίριας σημασίας και επιτακτικής ανάγκης να εφαρμοσθούν, το αργότερο μέχρι το 2007, τα Δ.Λ.Π. ως ενιαία δέσμη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων παγκοσμίως για όλες τις κοινοτικές εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο σε οργανωμένη αγορά της κοινότητας (Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων 11/9/02, σελ. L 243/3).

Το 2003 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον κανονισμό 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002.

Ο Κανονισμός αυτός υιοθετεί τις Διερμηνείες που ενέκρινε η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ.). Ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει στη Διερμηνεία 8, η οποία αναφέρεται στην «Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως Βασικό Λογιστικό Πλαίσιο».

Η Μ.Ε.Δ. 8 αναφέρει ότι όταν τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται πλήρως για πρώτη φορά ως βασικό λογιστικό πλαίσιο, η επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει και να παρουσιάζει τις οικονομικές καταστάσεις της ως εάν αυτές είχαν πάντοτε καταρτιστεί σύμφωνα με τα πρότυπα και τις Διερμηνείες που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής. Η αναδρομική εφαρμογή τους απαιτείται στους περισσότερους τομείς λογιστικής (Weissenberger, 2001).

Το 2003 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον κανονισμό 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002. Ο Κανονισμός αυτός υιοθετεί τις Διερμηνείες που ενέκρινε η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Δ.).

Ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει στη Διερμηνεία 8, η οποία αναφέρεται στην «Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως Βασικό Λογιστικό Πλαίσιο» (Πρωτοψάλτης, 1999).

Σύμφωνα με την Μ.Ε.Δ. 8, στην περίπτωση που υιοθετούνται για πρώτη φορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η εταιρεία πρέπει να συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και διερμηνείες τη χρονική στιγμή της πρώτης εφαρμογής και απαιτεί αναδρομική ισχύ των κείμενων διατάξεων.

Στις 19/6/2003 το Συμβούλιο των Δ.Λ.Π. αποφάσισε να αντικαταστήσει την Μ.Ε.Δ. 8 με το νέο Δ.Π.Χ.Π. 1 «Πρώτη Εφαρμογή των Προτύπων Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης».

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 1, κάθε επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά τα Δ.Λ.Π. πρέπει να συμμορφώνεται με καθένα από τα Δ.Λ.Π. και με κάθε μια από τις Διερμηνείες που ισχύουν κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής, με τη δυνατότητα να μπορεί με ευελιξία να επιλέγει κάθε φορά μια ή περισσότερες εξαιρέσεις στην αναδρομική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π..

Το Δ.Π.Χ.Π. 1 έχει αναδρομική ισχύ στους περισσότερους τομείς της λογιστικής. Τον Απρίλιο του 2004 η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δημοσίευσε τον Κανονισμό 707/2004, ο οποίος τροποποιεί τον Κανονισμό 1725/2003 για την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π..

Κατόπιν, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υπέγραψε μνημόνιο συνεργασίας με την Αμερικάνικη Αρχή Εποπτείας των Αποταμιευτικών Συνεταιριστικών Τραπεζών (Office of Thrift Supervision).

Με την παραπάνω συμφωνία η Αμερικάνικη Αρχή Εποπτείας των Αποταμιευτικών και Συνεταιριστικών Τραπεζών καθίσταται συμβαλλόμενο μέρος της αρχικής συμφωνίας του 1999 για την ανταλλαγή πληροφοριών και τη συνεργασία μεταξύ των εποπτικών αρχών των κρατών μελών της Ε.Ε. και των Η.Π.Α. (Jermakowicz, 2001).

Το 2006, το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υπέγραψε Μνημόνιο Συνεννόησης με το αντίστοιχο Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων των Η.Π.Α. (FASB) με απώτερο σκοπό τη σύγκλιση των δύο Πλαισίων Λογιστικών Προτύπων σε καίρια ζητήματα.

Στη συνέχεια, στις 24 Ιουλίου 2006, ανακοινώθηκε η απόφαση του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.) να μην απαιτήσει την εφαρμογή των υπό ανάπτυξη νέων Δ.Π.Χ.Π. ή σημαντικών τροποποιήσεων στα υφιστάμενα πρότυπα πριν από την 1η Ιανουαρίου 2009.

Η σημαντικότητα αυτής της απόφασης κρίνεται εκ του αποτελέσματος, εφόσον δίνεται χρόνος από τη μια στο Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και στην Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων να εργαστούν με χρονική άνεση και συνέπεια για την σύγκλιση, και από την άλλη, με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζονται τέσσερα χρόνια σταθερότητας για τις εταιρείες που υιοθέτησαν τα Δ.Π.Χ.Π. το 2005.

Στις 6 Ιουλίου 2007 έγινε η πρώτη έκθεση προς την ευρωπαϊκή επιτροπή κινητών αξιών και το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο της σχετικά με τη σύγκλιση μεταξύ των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) και των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών τρίτων χωρών. ([www. taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr))

Ενώ στις 16 Νοεμβρίου 2007 Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1347/2007 της Επιτροπής της για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 περί της υιοθέτησης ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) 8 (Επίσημη Εφημερίδα L 300 της 17.11.2007).

Στις 21 Νοεμβρίου 2007 δημιουργήθηκε ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ.1358/2007 της Επιτροπής της για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ.1725/2003 περί της υιοθέτησης ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) 8 (Επίσημη Εφημερίδα L 304 της 22.11.2007).

Στις 27 Νοεμβρίου 2009 δημιουργήθηκε ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1164/2009 της Επιτροπής της για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1126/2008 περί της υιοθέτησης ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον

αφορά τη Διερμηνεία 18 της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΕΔΔΠΧΠ) ([www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)).

Τέλος, οι τελευταίες εξελίξεις σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) έχει ανακοινώσει τα εξής:

α) Η Ε.Λ.Τ.Ε. είναι αρμόδια να εισηγείται στον Υπουργό Οικονομικών θέματα Λογιστικής Τυποποίησης, καθώς και την εναρμόνιση των Λογιστικών Προτύπων με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και τα διεθνή πρότυπα.

β) Η Ε.Λ.Τ.Ε., γνωρίζοντας ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θα υιοθετήσει ειδικά λογιστικά πρότυπα για τις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις και τα οποία θα πρέπει ακολούθως να ενσωματωθούν στο εθνικό δίκαιο, ενημέρωσε πρόσφατα τις ελεγκτικές εταιρείες ότι το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) της Ε.Λ.Τ.Ε. ότι προτίθεται να ξεκινήσει δημόσια συζήτηση προκειμένου να καταγραφούν οι ιδιαιτερότητες της Ελλάδας και να διαμορφωθούν ενιαίες θέσεις της χώρας μας στη διαδικασία επεξεργασίας του προτύπου που θα προταθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή.

γ) Προσφάτως, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έθεσε σε δημόσια διαβούλευση σχέδιο προτύπου με την επωνυμία “*International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities*” και το οποίο βασίζεται στο πρότυπο “*International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Enterprises*” του Οργανισμού “*International Accounting Standards Board*” (I.A.S.B.) ([www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)).

### **3.3. Γενικές Αρχές Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα βασίζονται σε κάποιες γενικές παραδεκτά λογιστικές αρχές οι οποίες διασφαλίζουν την αντικειμενικότητα, εγκυρότητα και αξιοπιστία τους. Πιο αναλυτικά, οι αρχές αυτές παρουσιάζονται παρακάτω.

#### **3.3.1 Αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίασης**

Οι οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών που καταρτίζονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. θα πρέπει να συμμορφώνονται απαραίτητα σε όλες τις αρχές των προτύπων και να παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. η εφαρμογή

τους θα πρέπει να είναι πολύ προσεκτική ούτως ώστε να μην παραποιούνται τα οικονομικά δεδομένα των εταιρειών προς παραπληροφόρηση των χρηστών των καταστάσεων. Σε κάποιες περιπτώσεις η χρήση ενός προτύπου μπορεί να οδηγήσει σε στρεβλή πληροφόρηση. Αυτό μπορεί να αποφευχθεί κάτω από συγκεκριμένες προϋποθέσεις που παρουσιάζονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, όπου εκεί ερμηνεύονται και οι οικονομικές επιπτώσεις που έχουν οι ενέργειες αυτές στην επιχείρηση. Έτσι κάθε παρέκκλιση από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γίνεται με την προϋπόθεση ότι θα εξηγείται ο λόγος που συμβαίνει αυτό.

### ***3.3.2 Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας***

Η Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας τονίζει ότι η οικονομική μονάδα θα πρέπει να παρουσιάζει συνεχιζόμενη δραστηριότητα, η οποία θα φαίνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές, οπότε το γεγονός αυτό γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις.

### ***3.3.3 Αρχή Δεδουλευμένων Εσόδων-Εξόδων***

Με βάση την Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων, τα έσοδα και τα έξοδα λογίζονται στη χρήση που αφορούν, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους. Έσοδα ή έξοδα προηγούμενων χρήσεων δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη. Συνεπώς κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη από την άλλη.

### ***3.3.4 Αρχή της Αυτοτέλειας των χρήσεων***

Σύμφωνα με την Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη από τις άλλες. Γίνεται ειδική μνεία, στην παράγραφο 26: «Οι συναλλαγές απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις όταν πραγματοποιούνται και απεικονίζονται κατά τις χρήσεις που αυτές αφορούν».

### ***3.3.5 Ομοιομορφία των Οικονομικών Καταστάσεων***

Η εμφάνιση και ταξινόμηση των στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να παραμένει η ίδια από χρήση σε χρήση, εκτός αν πραγματοποιηθεί: μεταβολή στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχειρηματικής μονάδας και μεταβολή που απαιτείται από τα Δ.Λ.Π..



### *3.3.6 Σπουδαιότητα και ολότητα*

Κάθε σημαντικό στοιχείο θα πρέπει να παρουσιάζεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις ενώ τα επουσιώδη ποσά-στοιχεία θα πρέπει να συναθροίζονται με ποσά-στοιχεία όμοιας φύσης. Η παράλειψη σημαντικών οικονομικών δεδομένων θεωρείται ατόπημα και μπορεί να αποβεί μοιραίο για τις επενδυτικές αποφάσεις των χρηστών.

### *3.3.7 Συμψηφισμοί*

Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός στοιχείων ενεργητικού - παθητικού, εσόδων - εξόδων, ζημιών - κερδών, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, εκτός από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 33, στο Δ.Λ.Π. 1.

### *3.3.8 Συγκριτική Πληροφόρηση*

Οι διαχρονικές καταστάσεις πρέπει να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες έτσι ώστε οι χρήστες να εκτιμούν τις τάσεις και να προβαίνουν σε προβλέψεις για το μέλλον. Για να επιτευχθεί αυτός ο σκοπός, επιτρέπεται η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σε δυο στήλες, ούτως ώστε να φαίνονται τα κονδύλια της τρέχουσας και της προηγούμενης περιόδου αναφοράς ή των προηγούμενων περιόδων και να υπάρχει χρονική, κλαδική και διακλαδική σύγκριση. Σε κάποιες περιπτώσεις μπορεί να συμβεί να υπάρξει παρέκκλιση από τη προηγούμενη περίοδο, αλλά αυτό θα συμβεί μόνο στην περίπτωση που επιτρέπονται από τα πρότυπα.

## **3.4. Η Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Στην Ελλάδα**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) συντάσσονται από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με βάση την εντολή του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου της Λισαβόνας. Η επιτροπή εξέδωσε Κανονισμό «για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων» που θα βοηθούσε τη βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο.

Βασικός σκοπός του Κανονισμού είναι να καταστήσει υποχρεωτικό για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες να εφαρμόζουν μια ενιαία, υψηλής ποιότητας δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων τους. Θα ήταν ιδιαίτερα σημαντικό να τονίσουμε ότι η

καθιέρωση του Κανονισμού πρέπει να συντελεί στην αντικειμενική και αξιόπιστη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της οντότητας.

Ο Κανονισμός στρέφεται προς δυο είδη εταιρειών:

- Στις εισηγμένες εταιρείες στο χρηματιστήριο: αυτές τηρούν ενοποιημένους λογαριασμούς, δηλαδή και της μητρικής και των θυγατρικών σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- Στις μη εισηγμένες που τηρούν ετήσιους λογαριασμούς και οι οποίες μπορούν αν θέλουν να καταρτίσουν τις ετήσιες ή ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
- Για τις υπόλοιπες ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι προαιρετική.

Για την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η Ελληνική Κυβέρνηση εξέδωσε το Νόμο 3229/2004, με βάση τον οποίο δίνεται η δυνατότητα σε εταιρείες νομικής μορφής Ανώνυμης Εταιρείας και Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης να προβλέπει τις προϋποθέσεις και διαδικασίες που θα πρέπει να ακολουθήσουν και να ρυθμίσουν διάφορα πρακτικής φύσεως προβλήματα, που προκύπτουν από την εφαρμογή του Κοινοτικού Κανονισμού.

Στην Ελλάδα, υπήρχαν και κάποια περιστατικά εταιρειών που πριν από είκοσι χρόνια υπήρχαν εταιρείες που συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. Παρατηρώντας αυτές τις εταιρείες μπορούμε να εξάγουμε τα παρακάτω συμπεράσματα. Γι' αυτές τις εταιρείες μπορούμε να αναφέρουμε τα παρακάτω:

- Αυτό συνέβαινε στις θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων. Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, αυτές οι εταιρείες έπρεπε να συντάσσουν και να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Επιπροσθέτως, συνέτασσαν και οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για να τα αποστείλουν στις αντίστοιχες μητρικές εταιρείες, συνοδευόμενες πάτα φυσικά από το πιστοποιητικό ελέγχου των ελεγκτών τους, οι οποίοι συνήθως ήταν πιστοποιημένα στελέχη των μεγάλων ελεγκτικών εταιριών.

- Επίσης, συνέβαινε σε εταιρείες που είχαν αντλήσει (ή επιθυμούσαν να αντλήσουν) κεφάλαια από το εξωτερικό.
- Τέλος, συνέβαινε και σε εταιρίες που δραστηριοποιούνται στη ναυτιλία και οι υποχρεώσεις τους περί σύνταξης οικονομικών καταστάσεων κατά την ελληνική νομοθεσία είναι περιορισμένες, όμως οι συναλλαγές τους, κυρίως στο εξωτερικό, απαιτούσαν τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Τα επόμενα χρόνια όλο και περισσότερες ελληνικές εταιρίες συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, παράλληλα βέβαια με τις κατά Ελληνικό Λογιστικό Πρότυπο απαιτούμενες οικονομικές καταστάσεις τους. Οι κολοσσοί επιχειρήσεων είχαν μεγαλύτερη ευχέρεια στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, λόγω του παγκόσμιου εύρους των δραστηριοτήτων τους. Εντούτοις, οι μικρότερες από τις εισηγμένες επιχειρήσεις προσπαθούσαν να συντάξουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αλλά με δυσκολίες γιατί το έργο ήταν χρονοβόρο πολυδάπανο και απαιτούσε πολύ εμπειρία και πολλές γνώσεις με λιγότερα μέσα και με μικρότερη ή μηδενική εμπειρία να ανταπεξέλθουν στο έργο αυτό, παρ' όλο που είναι χρονοβόρο και πολυδάπανο.

Κάποιες από τις εταιρείες που είχαν συντάξει οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, πριν ακόμη ισχύσει η υποχρεωτική τήρηση των κανόνων και των αρχών των Δ.Λ.Π. από τις εισηγμένες εταιρίες ήταν η Εμπορική τράπεζα και η Cosmote. Κάποιες εταιρίες μάλιστα είχαν περιλάβει σε απολογισμούς τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως η Eurobank, ΟΠΑΠ, Ελληνικά Πετρέλαια (Bellas Athanasios, Toudas Kanellos, Papadatos Konstantinos , 2005).

### **3.5. Ο Βαθμός Ετοιμότητας των Εταιριών Για τη Μετάβαση**

Από μια έρευνα της PricewaterhouseCoopers, που διεξήχθη το 2002, όσον αφορά το βαθμό απήχησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, αποδείχθηκε ότι ήταν επιθυμία

των ανώτατων διοικητικών στελεχών των επιχειρήσεων το δικαίωμα εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το συντομότερο δυνατό.

Αυτό θα είχε σαν αποτέλεσμα να υπάρχει μεγαλύτερη συγκρισιμότητα και διαφάνεια στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και να γίνει εφικτή η δημιουργία μίας ενιαίας ευρωπαϊκής κεφαλαιαγοράς.

Αυτοί που συμμετείχαν στην έρευνα ήταν 650 οικονομικοί διευθυντές (από αυτούς οι 56 ήταν έλληνες) εισηγμένων εταιρειών από 15 κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Πάνω από τους οχτώ στους δέκα (81% των ερωτηθέντων) υποστηρίζει ότι η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. αποτελεί τη μεγαλύτερη μεταβολή στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην Ευρώπη εδώ και 30 χρόνια και δήλωσαν ότι θα ήθελαν διακαώς να είχαν την επιλογή να τα χρησιμοποιήσουν πριν από το 2005. Επιπλέον, το 82% των επιχειρήσεων, οι οποίες είχαν πραγματοποιήσει τη μετάβαση, αποζητούσαν την επέκταση εφαρμογής των Δ.Λ.Π. και στις θυγατρικές τους εταιρείες.

Πολλές επιχειρήσεις επιθυμούσαν να εφαρμόσουν τα Διεθνή κι όχι τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα πριν 2005, αλλά απαγορευόταν. Το 2002 μόνον τέσσερα κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης -Αυστρία, Βέλγιο, Φινλανδία και Γερμανία- επέτρεψαν στις εισηγμένες εταιρείες τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για τις οικονομικές τους καταστάσεις.

Στην Ελλάδα, όλες οι εισηγμένες εταιρείες στο ΧΑΑ απαιτούνταν να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π. για τις οικονομικές τους καταστάσεις το 2003, δύο χρόνια νωρίτερα από τις εισηγμένες εταιρείες των υπολοίπων κρατών - μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Εφημερίδα «Καθημερινή», 2006).

Όσον αφορά τα άλλα κράτη- μέλη, οι εταιρείες μπορούσαν να δημοσιεύσουν τις οικονομικές καταστάσεις βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αλλά μόνο παράλληλα με τα Εθνικά Πρότυπα. Πρόβλημα προξένησε βέβαια η δημοσίευση και τον δυο προτύπων γιατί ήταν δαπανηρή και χρονοβόρα.

Επιπροσθέτως, βασιζόμενοι στα συμπεράσματα της έρευνας, βλέπουμε ότι τα δύο τρίτα των οικονομικών διευθυντών (62%) πίστευαν ότι η καθιέρωση των Διεθνών

Λογιστικών Προτύπων αποτελεί σημαντικό βήμα για την ενιαία ευρωπαϊκή κεφαλαιαγορά, ενώ πάνω από τους 8 στους 10 πίστευε ότι τα Πρότυπα αυτά είναι επωφελή για τις εταιρείες.

Η μετάβαση στα Δ.Λ.Π. είναι επιτακτική και χρειάζεται άμεσος προγραμματισμός για την χρησιμοποίησή τους. Παρά το γεγονός πως υπήρξε υποστήριξη για τη μετάβαση στα Δ.Λ.Π. και το 93% των ερωτηθέντων εξέφρασε την πεποίθηση ότι οι εταιρείες τους βρίσκονται σε ετοιμότητα, η έρευνα έδειξε ότι μόνο το ένα πέμπτο των επιχειρήσεων ήταν πλήρως προετοιμασμένη.

Το 70% των ερωτηθέντων δήλωσαν ότι ήταν περισσότερο προετοιμασμένοι από όσο πριν από ένα χρόνο, ενώ το 60% δεν είχε καν ξεκινήσει το προγραμματισμό για να συμβεί αυτό.

Αν κρίναμε τα αποτελέσματα θα λέγαμε ότι δεν προκαλούν έκπληξη, εφόσον κατά τη διεξαγωγή της έρευνας ο κανονισμός της Ε.Ε. σχετικά με τα Δ.Λ.Π. δεν είχε θεσπιστεί νομοθεσία και το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δεν είχε δημοσιεύσει το νέο λογιστικό πρότυπο για την πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π..

Οι εισηγμένες επιχειρήσεις, οι οποίες είχαν ήδη πραγματοποιήσει τη μετάβαση, δήλωναν ότι ο έγκαιρος και έγκαιρος προγραμματισμός είναι απαραίτητος. Παρόλα ταύτα, σχεδόν οι μισές από τις επιχειρήσεις που είχαν ήδη ολοκληρώσει τη διαδικασία μετάβασης (43%) δήλωσαν ότι η διαδικασία διήρκεσε περισσότερο από το αναμενόμενο. Το ποσοστό αυτό αυξήθηκε στο 64% για τις επιχειρήσεις παροχής χρηματοοικονομικών υπηρεσιών (International Financial Reporting Standards Ready to take the plunge, June 2002, PricewaterhouseCoopers).

Αν κάνουμε μια αναφορά στις ελληνικές εισηγμένες επιχειρήσεις, θα παρατηρήσουμε ότι δεν ήταν καθόλου προετοιμασμένες να αντιμετωπίσουν την επικείμενη εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων (I.A.S./I.F.R.S.) παρατηρήθηκε σε έρευνα που διεξήγαγε η εταιρεία παροχής ελεγκτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών Grant Thornton, σε συνεργασία με το Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών το 2003 (Πέτρος Κρυσταλλάκος, Εφημερίδα Ναυτεμπορική, «Τέσσερις στις πέντε επιχειρήσεις ανέτοιμες για τα νέα πρότυπα»).

Τα συμπεράσματα της έρευνας έδειξαν ότι μόλις το 17% των συμμετεχόντων εταιρειών στην έρευνα δήλωσε ότι είχε διεξάγει έγκαιρο προγραμματισμό και είχε ξεκινήσει την υλοποίηση του, ενώ 44% βρισκόταν ακόμα σε στάδιο προκαταρκτικό.

Τρεις στις τέσσερις εισηγμένες επιχειρήσεις εμφανίζονταν επιφυλακτικές ως προς το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής των Δ.Λ.Π. Ακόμα, αξίζει να επισημάνουμε ότι το 41% των εταιρειών ήταν υπέρ της παράλληλης εφαρμογής και των δυο προτύπων, τουλάχιστον κατά το πρώτο στάδιο εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

Ενώ, σε ποσοστό 36% οι επιχειρήσεις έκαναν την τραγική διαπίστωση ότι τα στελέχη των εισηγμένων εταιρειών αντιμετώπιζαν προβλήματα όσον αφορά τις γνώσεις τους και την εμπειρία τους πάνω στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η πρώτη χρησιμοποίηση των Δ.Λ.Π. έγινε σε συνεργασία με εξειδικευμένους εξωτερικούς συνεργάτες, ενώ μόνο το 30% των επιχειρήσεων προσέλαβε εξειδικευμένο προσωπικό. Σίγουρα, υπήρξε έντονο ενδιαφέρον για ενημέρωση και επιμόρφωση στο νέο αντικείμενο, κυρίως από τα στελέχη των οικονομικών υπηρεσιών.

Ακόμα, άξιο λόγου είναι να αναφερθεί ότι το 46% των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα δεν είχε αναπτύξει καμία πρωτοβουλία για την αλλαγή των πληροφοριακών τους συστημάτων στις απαιτήσεις του λογιστικού περιβάλλοντος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Το 38% αυτών αποφάσισε να μεταβεί σταδιακά στις απαιτούμενες εργασίες και ένα άλλο 39% είχε προβεί σε πρόχειρο υπολογισμό του κόστους μετάβασης στα νέα λογιστικά πρότυπα.

Οι εισηγμένες επιχειρήσεις κατά ποσοστό 40% θεωρούσαν ότι η χρήση των νέων λογιστικών προτύπων θα τους βοηθήσει στην εισχώρησή τους και στην επικράτησή τους στη παγκόσμια αγορά.

Επιπροσθέτως, οι επιχειρήσεις εκτιμούσαν ότι διευκολύνονταν στην προσπάθεια τους για προσέλκυση ξένων επενδυτών και την αύξηση των πηγών χρηματοδότησης, με τις κατασκευαστικές και τις μεταποιητικές επιχειρήσεις να προσδοκούν τα μεγαλύτερα οφέλη.

Επισημαίνουμε ότι το 30% των επιχειρήσεων εκτιμά ότι η οικονομική τους κατάσταση σύμφωνα με τα νέα πρότυπα θα βελτιωνόταν, αλλά μία στις τέσσερις επιχειρήσεις δήλωνε ότι αδυνατούσε να εκτιμήσει επακριβώς τις επιδράσεις που θα είχε στις οικονομικές καταστάσεις η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. (Πρωτονοταρίου Μαρίνα, Εφημερίδα Ημερησία, «Έλλειψη πληροφόρησης για την πορεία των εισηγμένων»).

Σύμφωνα με έρευνα του διεθνούς επενδυτικού οίκου UBS, η χώρα μας, η Φινλανδία, η Γαλλία, η Γερμανία και η Αυστρία στα τέλη του 2004 βρίσκονταν στο «κόκκινο», στην κατάταξη των χωρών με γνώμονα τις αποκλίσεις που παρατηρούνται μεταξύ των εθνικών και των διεθνών λογιστικών προτύπων.

Αυτό σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις, οι αναλυτές και οι υπόλοιποι παράγοντες της αγοράς καθώς και οι επενδυτές θα συναντήσουν περισσότερες δυσκολίες στην προσπάθεια τους να παρακολουθήσουν τη διαδικασία μετάβασης προς τα Δ.Λ.Π. (Εφημερίδα Επενδυτής, 2001).

Στον αντίποδα βρίσκονταν η Ιρλανδία και η Βρετανία εξαιτίας του υψηλού βαθμού συνάφειας των μεθόδων καταγραφής των οικονομικών μεγεθών των επιχειρήσεων που ακολουθούν με αυτές που επρόκειτο να υιοθετούσαν. Ακόμη, όμως, και σε αυτές της χώρες, όπως και στις υπόλοιπες ευρωπαϊκές, οι ανησυχίες για την επικείμενη υιοθέτηση των νέων προτύπων ήταν έντονες (Εφημερίδα Ημερησία, 2001).

### **3.6. Σημαντικότερες Αλλαγές από την Καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Είναι ευρέως γνωστό ότι η καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έφερε δέκα βασικές αλλαγές στις φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με εγκύκλιο του υπουργείου Οικονομικών αλλάζει ο τρόπος τήρησης των βιβλίων με βάση τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, οι πρόσθετες υποχρεώσεις των επιχειρήσεων, η αποτίμηση μετοχών και αποθεμάτων και η δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων (Εφημερίδα Ναυτεμπορική, 2001).

Επιπλέον, παρέχεται η δυνατότητα στην εκάστοτε επιχείρηση να εφαρμόζει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προαιρετικά ή υποχρεωτικά, να επιλέξει τον τρόπο τήρησης των λογιστικών της βιβλίων και να τηρήσει αυτά σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

Πιο συγκεκριμένα, όταν ο επιτηδευματίας επιλέγει να τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις δεν έχει καμία πρόσθετη υποχρέωση σε ό,τι αφορά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.

Ενώ, δεύτερον, αν ο επιτηδευματίας τηρεί τα λογιστικά του βιβλία σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. πρέπει να τηρεί Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων και να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης, Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Πίνακα Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών καθώς και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών.

Τρίτον, η ενημέρωση του «νέου» βιβλίου «Φορολογικό Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων» θα πρέπει να γίνεται μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού.

Τέταρτον, ο επιτηδευματίας προσδιορίζει το κόστος των ιδιοπαραχθέντων ετοιμών προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη και αποτιμά τα αποθέματα με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π.

Πέμπτον, παρέχεται η δυνατότητα αποτίμησης των μετοχών των ανωνύμων εταιρειών που δεν έχουν εισαχθεί στο Χρηματιστήριο και των συμμετοχών σε επιχειρήσεις που δεν έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας στην τιμή κτήσης τους των ανωτέρω μετοχών και συμμετοχών των διαχειριστικών περιόδων που λήγουν μέχρι την 30/6/2005, αντί της αποτίμησης αυτών στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης τους και της τρέχουσας τιμής τους.

Κατόπιν, από λογιστή φοροτεχνικό κάτοχο σχετικής άδειας ασκήσεως επαγγέλματος υπογράφονται ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται εκ των τηρουμένων λογιστικών βιβλίων.



Έτσι, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. υπογράφεται ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τα Δ.Λ.Π.

Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας υπογράφεται ο «φορολογικός» Ισολογισμός και ο λογαριασμός Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται με τις διατάξεις να υπογράφεται ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τους κανόνες και τις αρχές των Δ.Λ.Π.

Έβδομον, δημοσιεύονται οι καταστάσεις (ισολογισμός - λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης και λοιπές καταστάσεις) που συντάσσονται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Τέλος, Λόγος ανεπάρκειας των τηρουμένων βιβλίων αποτελεί ακόμη η μη σύνταξη και η μη καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών του Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης (Κυρίτσης, 2006).

### **3.7. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**

#### *3.7.1. Δ.Λ.Π. 1: «Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων»*

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 (I.A.S. 1: Presentation of Financial Statements), είναι το πιο σημαντικό εφόσον αποτελεί το πρώτο λογιστικό πρότυπο που θεσπίστηκε από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Πιο αναλυτικά, το Δ.Λ.Π. 1 καθορίζει την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η χρονική, κλαδική και διακλαδική συγκρισιμότητα.

Οι οικονομικές καταστάσεις τις οποίες υποχρεούται να δημοσιεύει μια επιχείρηση, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 είναι οι ακόλουθες: (Βρουστούρης, 2002)

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

Οι Γνωστοποιήσεις είναι οι πληροφορίες που χρειάζονται οι χρήστες για να κατανοήσουν την λογική των λογιστικών πρακτικών κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και να μπορέσουν να οδηγηθούν σ' ένα ασφαλές συμπέρασμα για την κατάσταση της επιχείρησης.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 οι Επεξηγηματικές Σημειώσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν με την συγκεκριμένη σειρά τα εξής στοιχεία:

1. τη Δήλωση Συμμόρφωσης,
2. Περίληψη των εφαρμοζόμενων Λογιστικών Πολιτικών,
3. Επεξηγηματικές πληροφορίες για τα κονδύλια που περιλαμβάνονται στις λογιστικές καταστάσεις, ανάλογα με τη σειρά παρουσίασης.
4. Άλλες Γνωστοποιήσεις (π.χ. στόχοι επιχείρησης) (Φίλος, 2001).

### **3.7.2. Δ.Λ.Π. 2 «Αποθέματα»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 (I.A.S. 2 “Inventories”) έχει σχέση με το ζήτημα των αποθεμάτων των εμπορικών κυρίως επιχειρήσεων, καθώς τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα δεν διαθέτουν ιδιαίτερα αποθέματα λόγω της φύσης των εργασιών τους.

Βασικό μέλημα του Δ.Λ.Π. 2 είναι να θέσει το πλαίσιο προσδιορισμού του τρόπου παρουσίασης, αναγνώρισης και αποτίμησης αποθεμάτων στις λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Επιπροσθέτως, στόχος του Δ.Λ.Π. 2 είναι ο καθορισμός του κόστους και η αναγνώριση του σαν στοιχείο του ενεργητικού, καθώς και η αποτίμηση του στη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του.

### **3.7.3 Δ.Λ.Π. 7 «Κατάσταση Ταμειακών Ροών»**

Το Δ.Λ.Π. 7 «Καταστάσεις Ταμειακών Ροών» (I.A.S. 7 “Cash Flow Statements”), αναφέρεται στην κατάρτιση των καταστάσεων ταμειακών ροών, θέτοντας το πλαίσιο των αρχών που πρέπει να εφαρμόζονται κατά τη σύνταξη τους.

Οι καταστάσεις ταμειακών ροών δίνουν πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων για τα ταμειακά διαθέσιμα καθώς και για τα ταμειακά

ισοδύναμα που έχει στην κατοχή της η επιχειρηματική μονάδα μέχρι την στιγμή της κατάρτισης τους.

Οι ταμειακές ροές της επιχείρησης προέρχονται από τρεις κύριες κατηγορίες δραστηριοτήτων, οι οποίες είναι:

- Λειτουργικές δραστηριότητες,
- Επενδυτικές δραστηριότητες,
- Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

### **3.7.4 Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 (I.A.S. 8 “Accounting Policies, changes in Accounting Estimates and Errors”), διαπραγματεύεται τις λογιστικές πρακτικές που θα πρέπει να ακολουθούνται στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε να υπάρχει ενιαία αντιμετώπιση ορισμένων λογιστικών γεγονότων από όλες τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Εκτός από αυτό το ζήτημα, το Δ.Λ.Π. 8 ασχολείται και με το Θέμα των λογιστικών λαθών και τον τρόπο διόρθωσης τους, ώστε να διασφαλίζεται η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

Ταυτόχρονα θέτει τα όρια και τους λόγους αλλαγής λογιστικών πολιτικών και μεθόδων. Για το Δ.Λ.Π. 8 έχουν εκδοθεί οι παρακάτω Διερμηνείες για τη διαλεύκανση ζητημάτων που δεν αναλύονται επαρκώς από το πρότυπο.

### **3.7.5 Δ.Λ.Π. 10 «Γεγονότα μετά την ημερομηνία ισολογισμού»**

Το Δ.Λ.Π. 10 (IAS 10 “Events After the Balance Sheet Date”), ασχολείται με το ζήτημα των λογιστικών γεγονότων που λαμβάνουν χώρα μετά την κατάρτιση και έγκριση του ισολογισμού μιας επιχείρησης. Παράλληλα, θέτει το πλαίσιο των πληροφοριών που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις, που συνέβησαν μετά την έγκριση του ισολογισμού.

Το ζήτημα που διαπραγματεύεται το λογιστικό πρότυπο 10 αφορά ένα θέμα με το οποίο πολλές επιχειρήσεις έρχονται αντιμέτωπες στην ημερομηνία λήξης της χρήσης τους, δεδομένου ότι από την ημερομηνία λήξης μέχρι την ημερομηνία έγκρισης μεσολαβεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα.

Στο χρονικό διάστημα αυτό είναι πιθανό να συμβούν οικονομικά γεγονότα τα οποία να έχουν επίδραση στην οικονομική θέση της επιχείρησης. Λέγοντας γεγονότα μετά τον ισολογισμό εννοούμε τα θετικά ή αρνητικά γεγονότα που συμβαίνουν στο χρονικό διάστημα μεταξύ της κατάρτισης του ισολογισμού και της έγκρισης του.

### **3.7.6 Δ.Λ.Π 11 «Κατασκευαστικές Συμβάσεις»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 11 (I.A.S. 11 “Construction Contracts”) ασχολείται με τη λογιστική επεξεργασία των εσόδων και εξόδων που προκύπτουν από τις συμβάσεις κατασκευής έργων συνήθως μακροχρόνιας διάρκειας.

Η σύμβαση έργου είναι στην ουσία η συμφωνία μεταξύ ενός κατασκευαστή και του πελάτη για την κατασκευή ενός στοιχείου ενεργητικού μέσα σε ένα συμφωνημένο χρονικό διάστημα και έναντι προσυμφωνημένου ποσού.

Οι συμβάσεις κατασκευής διακρίνονται σε συμβάσεις σταθερής τιμής και σε συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής. Οι συμβάσεις σταθερής τιμής αφορούν συμφωνίες σταθερής αμοιβής για τον κατασκευαστή. Αντίθετα, οι συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής αφορούν συμφωνίες κατά τις οποίες ο κατασκευαστής θα εισπράξει την συμφωνημένη αμοιβή συν ένα ποσοστό πάνω από το κόστος.

Δεν υπάρχουν διατάξεις στο Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο που να ασχολούνται ξεχωριστά με τη περίπτωση της λογιστικής επεξεργασίας των εσόδων και εξόδων που προκύπτουν από τις συμβάσεις κατασκευής έργων μακροχρόνιας διάρκειας. Με λίγα λόγια δεν υπάρχει αντίστοιχη νομοθεσία στα Ελληνικά Πρότυπα.

### **3.7.7 Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 (I.A.S. 12 “Income Taxes”) αναφέρεται στους φόρους εισοδήματος που προκύπτουν από τη λειτουργία μιας επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήσης. Κύριος στόχος του προτύπου 12 είναι να θέσει το πλαίσιο των

λογιστικών χειρισμών των τρεχόντων και μελλοντικών φόρων. Επίσης να εισάγει τις έννοιες της τρέχουσας και αναβαλλόμενης φορολογίας και τον τρόπο υπολογισμού τους (Αληφαντής, 2002). Αναφέρεται τέλος στις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιεί η επιχείρηση στις Επεξηγηματικές της Σημειώσεις.

### **3.7.8 Το Δ.Λ.Π. 14 «Οικονομικές επιχειρήσεις κατά Τομέα»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 14 (I.A.S. 14 “Segment Reporting”), καθορίζει τις αρχές που θα πρέπει να διέπουν την κατά τομέα πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Παράλληλα, καθορίζει και τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνουν οι επιχειρήσεις στις Επεξηγηματικές τους Σημειώσεις.

### **3.7.9 Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματα Πάγια»**

Το Δ.Λ.Π. 16 θα πρέπει να εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που παράγουν ή κατασκευάζουν πάγια στοιχεία με σκοπό να τα επενδύσουν σε ακίνητα. Στην περίπτωση που τα πάγια αυτά δεν πληρούν τα κριτήρια για να συμπεριληφθούν στο λογαριασμό «Επενδύσεις σε ακίνητα» θα πρέπει να κατατάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16.

Θα πρέπει ωστόσο να σημειώσουμε ότι όταν η κατασκευή των παγίων ολοκληρωθεί, τότε τα πάγια θα συμπεριληφθούν στο παραπάνω λογαριασμό και η επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόσει το Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα».

### **3.7.10 Το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17 (I.A.S. 17 “Leases”) αναφέρεται στο θέμα των μισθώσεων και στους λογιστικούς χειρισμούς που απαιτούνται για την ορθή και τεκμηριωμένη παρακολούθησή τους. Ταυτόχρονα, οριοθετεί τις πληροφορίες που είναι υποχρεωμένη να γνωστοποιεί η επιχείρηση στις Επεξηγηματικές της Σημειώσεις.

Οι σχετικές Διερμηνείες είναι η Μ.Ε.Δ. 15 «Λειτουργικές Μισθώσεις- Κίνητρα», η Μ.Ε.Δ. 27 «Εκτίμηση της Ουσίας των Συναλλαγών που Συνεπάγονται το Νομικό Τύπο μιας Μίσθωσης» και τέλος το ΕΔΔΠΧΠ 4 «Προσδιορίζοντας κατά πόσο μια Σύμβαση Περιλαμβάνει μια Μίσθωση». Το Δ.Λ.Π. 17 αναθεωρήθηκε στις 31/3/2004 και μπορούσε να εφαρμοστεί από 01/01/05.

Το πρότυπο 17 εφαρμόζεται για όλες τις μισθώσεις που συνάπτουν οι επιχειρήσεις πλην μερικών εξαιρέσεων, όπως είναι: οι συμφωνίες μισθώσεων για εξεύρεση και εξόρυξη μεταλλευμάτων, πετρελαίου, οι συμφωνίες για παροχή πνευματικών δικαιωμάτων, οι συμβάσεις άδεια θεατρικών παραστάσεων (Μαυρομάτης, 2003).

### **3.7.11 Το Δ.Λ.Π. 18 «Έσοδα»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 18 (I.A.S. 18 “Revenues”), αναφέρεται στο ζήτημα των εσόδων μιας επιχείρησης. Το Πρότυπο 18 έχει σαν στόχο να καθορίσει τους απαιτούμενους λογιστικούς χειρισμούς για την ορθή λογιστική καταγραφή των εσόδων μιας επιχειρηματικής μονάδας.

Τα έσοδα προκύπτουν από την επιχειρηματική δραστηριότητα της εκάστοτε επιχείρησης, στα πλαίσια της οποίας λαμβάνουν χώρα ορισμένες συναλλαγές από τις οποίες πηγάζουν οικονομικά οφέλη. Τα έσοδα αυξάνουν τα οικονομικά οφέλη της επιχείρησης ή μειώνουν τις υποχρεώσεις της, γεγονός που οδηγεί σε αύξηση της καθαρής της θέσης.

Ο επίσημος και πληρέστερος ορισμός των εσόδων είναι *«Έσοδο είναι η μικτή εισροή οικονομικών οφελών κατά τη διάρκεια της χρήσης, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης, όταν η εισροή αυτή έχει σαν αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εκτός της αύξησης που σχετίζεται με εισφορά κεφαλαίου από τους μετόχους»*. Τα έσοδα εισπράττονται μόνο όταν αφορούν την επιχείρηση και όχι εισπράξεις για λογαριασμό τρίτων.

### **3.7.12 Τα Δ.Λ.Π. 19 και 26**

Το Δ.Λ.Π. 19 «Παροχές σε εργαζομένους» (I.A.S. 19 “Employee Benefits”) αναφέρεται στους απαιτούμενους λογιστικούς χειρισμούς για την καταγραφή των

παροχών των εργοδοτών προς στους εργαζόμενους. Οι παροχές με βάση το πρότυπο 19 διακρίνονται στις εξής κατηγορίες:

- βραχυχρόνιες παροχές
- παροχές λόγω διακοπής εργασιακής σχέσης
- παροχές σε συμμετοχικούς τίτλους
- παροχές μετά τη λήξη της απασχόλησης
- μακροχρόνιες παροχές

Το ζήτημα των παροχών στην Ελλάδα επικεντρώνεται κυρίως γύρω από τις άμεσες παροχές, όπως είναι η καταβολή μισθοδοσίας και όλα τα επιμέρους έξοδα, π.χ. επιδόματα, δώρα, αμοιβές ασθένειας.

Το βάρος του ενδιαφέροντος των επιχειρήσεων πέφτει στο θέμα των αποζημιώσεων του προσωπικού, είτε λόγω συνταξιοδότησης, είτε λόγω αποχώρησης από την εργασία. Οι μοναδικές επιχειρήσεις στην ελληνική αγορά που παρέχουν στους εργαζόμενους τους παροχές συνταξιοδότησης είναι τα τραπεζικά ιδρύματα, οι εργαζόμενοι άλλων επιχειρήσεων καλύπτονται από δημόσιους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

### **3.7.13 Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20 «Λογιστική των κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης» (I.A.S. 20 “Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance”), αναφέρεται στο ζήτημα των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς επίσης να θέσει τα κριτήρια και το χρόνο αναγνώρισης τους. Οι σχετικές Διερμηνείες που έχουν εκδοθεί είναι η Μ.Ε.Δ. 10 «Κρατική Υποστήριξη – Καμία Ειδική Σχέση με Επιχειρηματικές Δραστηριότητες» και το ΕΔΔΠΧΠ 3 «Δικαιώματα Εκπομπών Ρύπων».

### **3.7.14 Το Δ.Λ.Π. 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος» (IAS 21 “The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates”), αναφέρεται στο ζήτημα των συναλλαγματικών διαφορών και στο λογιστικό χειρισμό

τους. Κύριος στόχος του προτύπου 21 είναι να θέσει τις αρχές και τις τεχνικές αναγνώρισης και λογιστικής καταγραφής των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα.

### **3.7.15 Το Δ.Λ.Π. 23 «Κόστος Δανεισμού»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 23 «Κόστος Δανεισμού» (I.A.S. 23 “Borrowing Cost”), αναφέρεται στη λογιστική αντιμετώπιση του δανειακού κόστους των επιχειρήσεων.

Το πρότυπο 23 οριοθετεί την έννοια του δανειακού κόστους και ορίζει τις αρχές και τα κριτήρια για την αναγνώριση του. Παράλληλα, αναφέρεται στις πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνει στις Επεξηγηματικές του Σημειώσεις.

Το πρότυπο για τη σωστή και τεκμηριωμένη παρακολούθηση του δανειακού κόστους απαιτεί την άμεση αναγνώριση του δανειακού κόστους ως έξοδο και την καταχώρηση του στα αντίστοιχα αποτελέσματα.

Τονίζεται ότι το πρότυπο δεν αναγνωρίζει σαν κόστος δανεισμού το πραγματικό ή υπολογιστικό κόστος των ιδίων κεφαλαίων.

Διευκρινιστικά αναφέρουμε, ότι το κόστος δανεισμού αποτελείται από τους τόκους του δανεισμού καθώς και από τα λοιπά έξοδα δανείου, π.χ. μακροπρόθεσμοι και βραχυπρόθεσμοι τόκοι, προμήθειες, συναλλαγματικές διαφορές δανείων (Σταθόπουλος, 2006).

### **3.7.16 Το Δ.Λ.Π. 24 « Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 24, αναφέρεται στους κανόνες κατάρτισης και στις πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης και των συνδεδεμένων με αυτή μερών.

Το πρότυπο 24 θέτει ένα πλαίσιο αρχών, μεθόδων και κανόνων κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που αποτελούνται από πολύπλοκα νομικά και επιχειρηματικά σχήματα.



### **3.7.17 Το Δ.Λ.Π. 27 «Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 (I.A.S. 27 “Consolidated and Separate Financial Statements”), θέτει τις αρχές και τις λογιστικές τεχνικές αντιμετώπισης των ενοποιημένων και ατομικών οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης.

Παράλληλα, ασχολείται με το ζήτημα της λογιστικής καταγραφής των επενδύσεων σε θυγατρικές, συγγενείς ή σε κοινοπραξίες και πως αυτές θα απεικονίζονται στις ατομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης.

### **3.7.18 Το Δ.Λ.Π. 28 «Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 28 (I.A.S. 28 “Investments in Associates”), διαπραγματεύεται το ζήτημα των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις, πλην των επιχειρήσεων που κατέχονται από επιχειρήσεις venture capital ή από αμοιβαία κεφάλαια, πιστωτικά συγκροτήματα επενδύσεων και συναφείς επιχειρήσεις συμπεριλαμβανομένων και των ασφαλιστικών κεφαλαίων.

Οι επενδύσεις αυτές έχουν χαρακτηριστεί σαν κατεχόμενες για εμπορικούς σκοπούς από το Δ.Λ.Π. 39 και μπορούν να αποτιμηθούν σε εύλογες αξίες. Οποιαδήποτε μεταβολή τους καταχωρείται είτε σαν κέρδος, είτε σαν ζημία στα αποτελέσματα χρήσης.

### **3.7.19 Δ.Λ.Π. 29 «Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων με Υπερπληθωρισμό»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 29 (I.A.S. 29 “Interests in Joint Venture”), αναφέρεται στις λογιστικές τεχνικές των οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων που δρουν σε υπερπληθωριστικές οικονομίες. Το πρότυπο προτείνει μεθόδους προσαρμογής των λογιστικών καταστάσεων, έτσι ώστε να τηρείται η αρχή της συγκρισιμότητας.

Το Δ.Λ.Π. 29 εφαρμόζεται στις βασικές οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, από την έναρξη της χρήσης που διαπιστώνεται υπερπληθωρισμός στην οικονομία. Στις χώρες που αντιμετωπίζουν υπερβάλλοντα πληθωρισμό οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων καταρτίζονται με δύο τρόπους.

Ο ένας τρόπος είναι με βάση το ιστορικό κόστος και ο άλλος με βάση το τρέχον κόστος.

Ωστόσο σε αγορές με υπερπληθωρισμό, οι οικονομικές καταστάσεις έχουν νόημα μόνο αν καταρτίζονται με βάση την τρέχουσα μονάδα μέτρησης, στην ημερομηνία του ισολογισμού.

### **3.7.20 Το Δ.Λ.Π. 30 «Γνωστοποιήσεις στις Λογιστικές Καταστάσεις Τραπεζών»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 30 (I.A.S. 30 “Disclosures in the Financial Statements at Banks & Similar Financial Institution”), καθορίζει το πλαίσιο κατάρτισης των λογιστικών καταστάσεων των τραπεζών και τις πληροφορίες που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές.

Το πρότυπο 30 εφαρμόζεται από όλα τα τραπεζικά και λοιπά χρηματοοικονομικά ιδρύματα που έχουν υιοθετήσει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Το πεδίο εφαρμογής του προτύπου καλύπτει τόσο τις ατομικές καταστάσεις των τραπεζών, όσο και τις ενοποιημένες καταστάσεις των τραπεζικών ομίλων.

Η αναγκαιότητα δημιουργίας του προτύπου 30 προέκυψε από την ριζοκίνδυνη φύση των δραστηριοτήτων των τραπεζών. Οι τράπεζες έρχονται αντιμέτωπες με μια σειρά κινδύνων, όπως είναι η ανεπαρκής ρευστότητα, οι συναλλαγματικοί κίνδυνοι, η μεταβολή των επιτοκίων κ.α.

Οι κίνδυνοι αυτοί περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών, ωστόσο για λόγους ασφάλειας των επενδυτών απαιτούνται επιπρόσθετες πληροφορίες. Η ανάγκη για πληρέστερη πληροφόρηση των χρηστών καλύπτεται με το Δ.Λ.Π. 30. Το πρότυπο 30 εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις με διαχειριστικές περιόδους μέχρι την 31/12/2006. Για τις λογιστικές καταστάσεις από 01/01/2007 και έπειτα θα εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π. 7 «Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις».

### **3.7.21 Το Δ.Λ.Π. 31 «Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 31 (I.A.S. 31 “Interests in Joint Venture”), αναφέρεται στη λογιστική παρακολούθηση και αναγνώριση των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες. Παράλληλα, ορίζει τον τρόπο παρουσίασης των στοιχείων του ενεργητικού, των υποχρεώσεων, των εσόδων και εξόδων των κοινοπραξιών στις λογιστικές καταστάσεις της επενδύτριας επιχείρησης.

### ***3.7.22 Το Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και παρουσίαση»***

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 32 (I.A.S. 32 “Financial Instruments: Disclosure and Presentation”), θέτει το πλαίσιο και τον τρόπο παρουσίασης των πληροφοριών των Χρηματοοικονομικών μέσων που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Ταυτόχρονα, αναφέρει και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Η δημιουργία του προτύπου αποσκοπεί στην όσο το δυνατόν καλύτερη πληροφόρηση των χρηστών αναφορικά με τα χρηματοοικονομικά στοιχεία και την επίπτωση τους στην οικονομική θέση της επιχείρησης.

### ***3.7.23 Το Δ.Λ.Π. 33 «Κέρδη ανά Μετοχή»***

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 33 (I.A.S. 33 “Earnings per Share”), θέτει τις αρχές προσδιορισμού και παρουσίασης του κονδυλίου «κέρδη ανά μετοχή», ώστε να παρέχεται ορθή, πλήρης και συγκρίσιμη πληροφόρηση στους χρήστες. Παράλληλα, καθορίζει ποια στοιχεία σχετικά με τα κέρδη ανά μετοχή θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

### ***3.7.24 Το Δ.Λ.Π. 34 «Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις»***

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 34 (I.A.S. 34 “Interim Financial Reporting”), αναφέρεται στις αρχές αναγνώρισης, αποτίμησης και κατάρτισης ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων.

Παράλληλα, καθορίζει και τα στοιχεία που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο μέρος των Επεξηγηματικών Σημειώσεων.

### *3.7.25 Το Δ.Λ.Π. 36 «Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού»*

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 (I.A.S. 36 “Impairment of Assets”), αναφέρεται στην έννοια μείωσης της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού, μια έννοια που μέχρι πρόσφατα δεν υπήρχε στα λογιστικά πεπραγμένα.

Στόχος του προτύπου είναι να ανιχνεύσει πιθανές ζημίες από τη μείωση της αξίας στοιχείων του ενεργητικού, ώστε να μην εμφανιστούν τα στοιχεία αυτά σε αξία μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη τους. Παράλληλα, επιτυγχάνει τον ποσοτικό προσδιορισμό του μεγέθους της ζημίας λόγω μείωσης της αξίας. Επίσης προσδιορίζει τις προϋποθέσεις για αναστροφή της αναγνωρισμένης ζημίας λόγω μείωσης της αξίας των στοιχείων.

Οι σχετικές Διερμηνείες είναι το ΕΔΔΠΧΠ 1 «Μεταβολές σε Υφιστάμενες Υποχρεώσεις Αποδέσμευσης, Αποκατάστασης και Συναφείς Υποχρεώσεις», καθώς και το ΕΔΔΠΧΠ 3 «Δικαιώματα Εκπομπών Ρύπων». Το πρότυπο αναθεωρήθηκε τον Μάρτιο του 2004, απώτερος σκοπός ήταν η εναρμόνιση του με το Δ.Π.Χ.Π. 3.

Το πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, για όλα τα στοιχεία του ενεργητικού. Ελάχιστες εξαιρέσεις στοιχείων εξαιρούνται από την εφαρμογή του προτύπου 36, όπως είναι τα αποθέματα, οι επενδύσεις σε ακίνητα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις (Παπάζογλου Μιχαήλ και Λασσανιάνου Μάριος, 2003).

### *3.7.26 Το Δ.Λ.Π. 37 «Προβλέψεις Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις»*

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 37 (I.A.S. 37 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”) αναφέρεται στις λογιστικές τεχνικές παρακολούθησης, αναγνώρισης και εκτίμησης των προβλέψεων, απαιτήσεων και υποχρεώσεων μιας επιχείρησης. Το πρότυπο αναφέρεται επίσης στις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Στην Ελλάδα οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να διενεργούν προβλέψεις για πιθανούς κινδύνους και ζημίες, το Δ.Λ.Π. 37 καθορίζει τους λογιστικούς χειρισμούς που απαιτούνται για την ορθή τήρηση αυτών των κονδυλίων. Η εφαρμογή των διατάξεων

του προτύπου 37 καθιστά τις οικονομικές καταστάσεις περισσότερο συγκρίσιμες και πιο βελτιωμένες σε θέματα σχετικότητας στοιχείων και γεγονότων.

### **3.7.27 Το Δ.Λ.Π. 38 «Άυλα στοιχεία του ενεργητικού»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38 (I.A.S. 38 “Intangible Assets”), αναφέρεται στα κριτήρια και τις αρχές αναγνώρισης στοιχείων, ως άυλων στοιχείων ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Παράλληλα, καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση αυτών των στοιχείων, καθώς και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις.

### **3.7.28 Το Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39 (I.A.S. 39 “Financial instruments: Recognition and Measurements”), αναφέρεται στις λογιστικές μεθόδους που πρέπει να χρησιμοποιούνται για την αναγνώριση, αποτίμηση και απεικόνιση των χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις.

Το πρότυπο κατατάσσει τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού σε τέσσερις κατηγορίες, γεγονός που υποδεικνύει και τη βάση αποτίμησης τους. Οι κατηγορίες είναι:

- Χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού στην εύλογη αξία μέσω της κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης
- Δια κρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις
- Δάνεια και Απαιτήσεις
- Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες:

- Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία μέσω της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης
- Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αποτιμώμενες στο αναπόσβεστο κόστος.

### **3.7.29 Το Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 40 (I.A.S. 40 “Investment Property”), αναφέρεται στις λογιστικές τεχνικές που απαιτούνται για την παρακολούθηση των ακινήτων που κατέχει ή ενοικιάζει μια επιχείρηση με χρηματοοικονομική μίσθωση.

Τα ακίνητα αυτά δεν χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία, αλλά αποφέρουν εισόδημα μέσω της μίσθωσης τους ή κατέχονται για ενίσχυση κεφαλαίου. Παράλληλα, στο πρότυπο αναφέρονται οι μέθοδοι αποτίμησης επενδύσεων σε ακίνητα, που έχουν εκμισθωθεί, βάσει λειτουργικής μίσθωσης.

### **3.7.30 Το Δ.Λ.Π. 41 «Γεωργία»**

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 41 (I.A.S. 41 “Agriculture”), αναφέρεται στην λογιστική παρακολούθηση των δραστηριοτήτων μιας γεωργικής επιχείρησης.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### Θεσμικό Πλαίσιο για το Δ.Λ.Π. 27 και το Δ.Π.Χ.Π. 3

#### 4.1. Το Νομοθετικό Πλαίσιο του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27

Το Δ.Λ.Π. 27 πρέπει να εφαρμόζεται στην ετοιμασία και στην παρουσίαση των *Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων* για ένα όμιλο οντοτήτων που βρίσκεται κάτω από τον έλεγχο μίας μητρικής επιχείρησης.

Επιπλέον, πέρα από την προετοιμασία και την παρουσίαση των Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, το Δ.Λ.Π. 27 πρέπει να εφαρμόζεται και στην λογιστικοποίηση των επενδύσεων σε θυγατρικές, σε επιχειρήσεις κάτω από κοινό έλεγχο και σε συνδεδεμένες, όταν η επιχείρηση επιλέγει να παρουσιάζει ξεχωριστές χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 δεν καθορίζει τον πρότυπο λογιστικό χειρισμό για επιχειρηματικές συνενώσεις και τις επιδράσεις του στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης και της λογιστικής υπεραξίας που προκύπτει από την επιχειρηματική συνένωση. Ο καθορισμός αυτός προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 3.

Οι Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις ενός ομίλου οικονομικών οντοτήτων παρουσιάζουν τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες για ολόκληρο τον όμιλο σαν να ήταν για μία ενιαία οικονομική οντότητα, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι η κάθε οικονομική οντότητα - που είναι μέρος του ομίλου - αποτελεί ξεχωριστή νομική οντότητα. Ένας όμιλος οικονομικών μονάδων αποτελεί ξεχωριστή οικονομική οντότητα, αλλά όχι νομική.

Μία μητρική επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να παρουσιάζει τις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις της, στις οποίες θα παρουσιάζονται και οι επενδύσεις στις θυγατρικές της, όπως ορίζεται από το Δ.Λ.Π. 27.

Υπάρχουν όμως και κάποιες περιπτώσεις μητρικών που εξαιρούνται από την παραπάνω υποχρέωση. Οι περιπτώσεις όπου μία μητρική δεν είναι υποχρεωμένη να παρουσιάζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι οι ακόλουθες:

- ✓ Η ίδια η μητρική κατέχεται στο σύνολό της ή αποτελεί μία μερικώς – κατεχόμενη θυγατρική μίας άλλης οικονομικής οντότητας και οι άλλοι ιδιοκτήτες της, συμπεριλαμβανομένων και εκείνων που υπό άλλες συνθήκες δεν θα είχαν δικαίωμα ψήφου, έχουν ενημερωθεί για, και δεν διαφωνούν με τη μη-παρουσίαση ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων από τη μητρική.
- ✓ Δεν υπάρχουν εργαλεία δανεισμού ή Ιδίων Κεφαλαίων της μητρικής που να αποτελούν αντικείμενο εμπορίας σε δημόσια αγορά (τοπικό ή διεθνές χρηματιστήριο ή εξωχρηματιστηριακή αγορά, συμπεριλαμβανομένων των τοπικών και των περιφερειακών αγορών).
- ✓ Η μητρική δεν κατέθεσε, ούτε είναι σε διαδικασία κατάθεσης, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της σε επιτροπή κεφαλαιαγοράς ή άλλο θεσμικό οργανισμό για σκοπούς έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας εργαλείων σε μία δημόσια αγορά.
- ✓ Η τελική, ή η οποιαδήποτε ενδιάμεση μητρική της μητρικής, ετοιμάζει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες είναι διαθέσιμες στο ευρύ κοινό και οι οποίες συμμορφώνονται με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμπεριλαμβάνουν όλες τις θυγατρικές της μητρικής. Εάν στην εξαγορά μίας θυγατρικής, η θυγατρική πληροί τα κριτήρια για να ταξινομηθεί ως «κατεχόμενη για πώληση» σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α 5, τότε πρέπει να λογιστικοποιείται σύμφωνα με το πρότυπο αυτό.

Μία θυγατρική δεν εξαιρείται από την ενοποίηση λόγω του ότι οι επιχειρηματικές δραστηριότητές της είναι διαφορετικές από τις δραστηριότητες της μητρικής ή άλλων οντοτήτων του ομίλου.

Επιπλέον, μία θυγατρική δεν μπορεί να εξαιρεθεί από την ενοποίηση απλώς επειδή ο επενδυτής είναι μία εταιρεία επιχειρηματικών συμμετοχών, ένα αμοιβαίο κεφάλαιο, μία εταιρεία επενδύσεων ή μία παρόμοια οντότητα.



### ✓ Έλεγχος Θυγατρικών

Έλεγχος θεωρείται ότι υπάρχει όταν η μητρική κατέχει άμεσα, ή έμμεσα μέσω θυγατρικών, περισσότερο από το ήμισυ των δικαιωμάτων ψήφου μίας οντότητας, εκτός εάν σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να αποδειχτεί εμφανώς ότι τέτοια ιδιοκτησία δεν συνιστά έλεγχο.

Έλεγχος υπάρχει, επίσης, όταν η μητρική κατέχει το ήμισυ ή λιγότερο των δικαιωμάτων ψήφου μίας οντότητας αλλά έχει:

- ✓ εξουσία σε περισσότερα από τα μισά δικαιώματα ψήφου δυνάμει συμφωνίας με άλλους επενδυτές,
- ✓ εξουσία στη διοίκηση των χρηματοοικονομικών και λειτουργικών πολιτικών μίας οντότητας δυνάμει συμφωνίας ή νομοθεσίας,
- ✓ εξουσία στο διορισμό ή παύση της πλειοψηφίας των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου (Δ.Σ.) ή ισοδύναμου προς αυτό διοικητικού σώματος και ο έλεγχος της οντότητας γίνεται μέσω αυτού του συμβουλίου ή σώματος, ή
- ✓ δικαίωμα πλειοψηφίας ψήφων στις συνεδριάσεις του Δ.Σ. ή ισοδύναμου προς αυτό διοικητικού σώματος και ο έλεγχος της οντότητας γίνεται μέσω αυτού του συμβουλίου ή σώματος.

### ✓ Δυνητικά Δικαιώματα Ψήφου

Μία οικονομική μονάδα μπορεί να έχει στην κατοχή της δικαιώματα αγοράς μετοχών, δικαιώματα προαίρεσης για αγορά, εργαλεία δανεισμού ή Ιδίων Κεφαλαίων που είναι μετατρέψιμα σε κοινές μετοχές ή άλλα παρόμοια εργαλεία τα οποία δυνητικά, εάν εξασκηθούν ή μετατραπούν, δίνουν στην οικονομική αυτή οντότητα δικαιώματα ψήφου, ή μειώνουν τα δικαιώματα ψήφου μίας άλλης οικονομικής οντότητας, πάνω στις χρηματοοικονομικές και τις λειτουργικές πολιτικές μίας άλλης οντότητας («δυνητικά δικαιώματα ψήφου»).

Η ύπαρξη και η επίπτωση των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου τα οποία είναι *άμεσα εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα*, συμπεριλαμβανομένων και των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου που κατέχονται από μία άλλη οντότητα, λαμβάνονται υπόψη όταν γίνεται έλεγχος του κατά πόσο μία οντότητα έχει το δικαίωμα να ελέγχει ή και να

διαμορφώνει τις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές πολιτικές μίας άλλης οντότητας.

Αντίθετα, τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου δεν είναι άμεσα εξασκίσιμα ή μετατρέψιμα όταν, για παράδειγμα, δεν μπορούν να εξασκηθούν ή να μετατραπούν μέχρι μία μελλοντική ημερομηνία ή μέχρι να λάβει χώρα ένα μελλοντικό γεγονός.

Στην εξέταση του κατά πόσον τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου αποτελούν κριτήριο για δικαίωμα ελέγχου, η οντότητα εξετάζει όλα τα γεγονότα και τις συνθήκες τα οποία επηρεάζουν τα δυνητικά δικαιώματα ψήφου, εκτός από τις προθέσεις της διεύθυνσης και τη χρηματοοικονομική δυνατότητα (της διεύθυνσης) να εξασκήσει ή να μετατρέψει τα δικαιώματα.

#### ✓ **Ενοποίηση «Γραμμή προς Γραμμή»**

Κατά την ετοιμασία των Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων (Ε.Χ.Κ.), οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (Χ.Κ.) της μητρικής και των θυγατρικών συνενώνονται «γραμμή προς γραμμή», συναθροίζοντας όμοια στοιχεία ενεργητικού, υποχρεώσεων, Ιδίων Κεφαλαίων, εισοδημάτων και εξόδων.

Για να γίνει εφικτό οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις να παρουσιάσουν χρηματοοικονομικές πληροφορίες για τον όμιλο ως εάν να επρόκειτο για μία ενιαία ξεχωριστή οντότητα, πρέπει να ακολουθούνται τα εξής:

- απαλείφεται η λογιστική αξία της επένδυσης της μητρικής σε κάθε θυγατρική και το συμφέρον της μητρικής στα Ίδια Κεφάλαια της κάθε θυγατρικής,
- προσδιορίζεται το συμφέρον άνευ ελέγχου στο κέρδος ή ζημιά των ενοποιημένων θυγατρικών για την περίοδο αναφοράς, και
- προσδιορίζεται το συμφέρον άνευ ελέγχου στα καθαρά στοιχεία ενεργητικού των ενοποιημένων θυγατρικών ξεχωριστά από το συμφέρον των κατόχων Ιδίων Κεφαλαίων της μητρικής.

Το συμφέρον άνευ ελέγχου στα καθαρά στοιχεία ενεργητικού αποτελείται από:

- το ποσό εκείνου του συμφέροντος άνευ ελέγχου κατά την ημερομηνία της αρχικής συνένωσης υπολογιζόμενο σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π 3, και

- το μερίδιο του συμφέροντος άνευ ελέγχου στις μεταβολές Ιδίων Κεφαλαίων από την ημερομηνία της αρχικής συνένωσης μέχρι την ημερομηνία της ενοποιημένης Κατάστασης Χρηματοοικονομικής Θέσης.

Όταν υπάρχουν *δυνητικά δικαιώματα ψήφου*, τα μερίδια του κέρδους ή ζημιάς και των μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων που κατανέμονται στη μητρική και στο συμφέρον άνευ ελέγχου καθορίζονται στη βάση των *παρόντων ποσοστών ιδιοκτησίας* και δεν αντικατοπτρίζουν την πιθανή εξάσκηση ή μετατροπή των δυνητικών δικαιωμάτων ψήφου.

#### **4.2. Το Νομοθετικό και Θεσμικό Πλαίσιο του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 3**

Σκοπός του Δ.Π.Χ.Π 3 είναι να βελτιώσει τη συνάφεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα των πληροφοριών που παρέχει μία αναφέρουσα οντότητα στις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σε σχέση με μία επιχειρηματική συνένωση, καθώς και τις συνέπειες των πληροφοριών αυτών.

Για την επίτευξη αυτού του στόχου το Δ.Π.Χ.Π 3 καθορίζει τις αρχές και τα απαιτούμενα κριτήρια ως προς το πώς ο εξαγοραστής:

- ✓ αναγνωρίζει και επιμετρά, στις χρηματοοικονομικές του καταστάσεις, τα προσδιορίσιμα στοιχεία ενεργητικού που εξαγοράζονται, τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνονται και οποιοδήποτε συμφέρον άνευ ελέγχου του εξαγοραζόμενου,
- ✓ αναγνωρίζει και επιμετρά την εξαγοραζόμενη υπεραξία στην επιχειρηματική συνένωση ή την «αύξηση από ευκαιριακή αγορά», και
- ✓ καθορίζει ποιες πληροφορίες να γνωστοποιεί οι οποίες να καθιστούν τους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ικανούς να αξιολογούν τη φύση και τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις της επιχειρηματικής συνένωσης.

Το Δ.Π.Χ.Π 3 εφαρμόζεται για μία συναλλαγή ή άλλο γεγονός που πληροί τον ορισμό της επιχειρηματικής συνένωσης. Το Δ.Π.Χ.Π 3 δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις:

- ✓ ίδρυσης μίας κοινοπραξίας,

- ✓ εξαγοράς στοιχείου ή ομάδας στοιχείων ενεργητικού, η οποία (εξαγορά) δεν αποτελεί επιχείρηση. Σε τέτοιες περιπτώσεις ο εξαγοραστής πρέπει να προσδιορίσει και να αναγνωρίσει το καθένα από τα εξαγοραζόμενα προσδιορίσιμα στοιχεία ενεργητικού (περιλαμβανομένων και όσων στοιχείων ενεργητικού ανταποκρίνονται στον ορισμό, και πληρούν τα κριτήρια αναγνώρισης, των άυλων στοιχείων όπως αυτά καθορίζονται από το Δ.Λ.Π. 38) καθώς και τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνονται. Το κόστος του συνόλου πρέπει να κατανέμεται στα κχωρισμένα προσδιορίσιμα στοιχεία ενεργητικού και στις υποχρεώσεις με βάση τις σχετικές δίκαιες αξίες τους κατά την ημερομηνία εξαγοράς. Από τέτοιου είδους συναλλαγή ή γεγονός δεν προκύπτει υπεραξία,
- ✓ συνενώσεις μεταξύ οντοτήτων ή επιχειρήσεων υπό κοινό έλεγχο.

### **Προσδιορισμός μίας Επιχειρηματικής Συνένωσης**

Μία οντότητα πρέπει να καθορίσει κατά πόσο μία συναλλαγή ή άλλο γεγονός αποτελεί «επιχειρηματική συνένωση», εφαρμόζοντας τον ορισμό που δίνει το Δ.Π.Χ.Π 3, ο οποίος (ορισμός) απαιτεί όπως τα εξαγοραζόμενα στοιχεία ενεργητικού και οι αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις αποτελούν μία επιχείρηση.

Εάν τα στοιχεία ενεργητικού που εξαγοράζονται δεν συνιστούν επιχείρηση η αναφέρουσα οντότητα πρέπει να λογιστικοποιήσει τη συναλλαγή ή άλλο γεγονός ως εξαγορά στοιχείων ενεργητικού

### **Προσδιορισμός της Επιχειρηματικής Συνένωσης**

Το Δ.Π.Χ.Π 3 ορίζει την επιχειρηματική συνένωση ως συναλλαγή ή άλλο γεγονός κατά το οποίο ένας εξαγοραστής αποκτά τον έλεγχο μίας ή περισσότερων επιχειρήσεων. Ένας εξαγοραστής θα μπορούσε να αποκτήσει τον έλεγχο του εξαγοραζόμενου με διάφορους τρόπους, για παράδειγμα:

- ✓ μεταβιβάζοντας μετρητά, ισοδύναμα μετρητών ή άλλα στοιχεία ενεργητικού (περιλαμβανομένων καθαρών στοιχείων ενεργητικού που αποτελούν μία επιχείρηση),
- ✓ επιβαρυνόμενος με υποχρεώσεις,
- ✓ εκδίδοντας συμφέροντα Ιδίων Κεφαλαίων,

- ✓ παρέχοντας τιμήματα διαφόρων τύπων, ή
- ✓ χωρίς τη μεταβίβαση τιμήματος, αλλά με άλλους τρόπους όπως, και αποκλειστικά, διά συμβάσεως.

Μία επιχειρηματική συνένωση μπορεί να δομηθεί με διάφορους τρόπους για νομικούς, φορολογικούς ή άλλους λόγους οι οποίοι περιλαμβάνουν, αλλά δεν περιορίζονται στους ακόλουθους:

- ✓ μια ή περισσότερες επιχειρήσεις μετατρέπονται σε θυγατρικές του εξαγοραστή, ή τα καθαρά στοιχεία ενεργητικού μίας ή περισσότερων επιχειρήσεων συγχωνεύονται νομικά με τον εξαγοραστή,
- ✓ μια συνενωμένη οντότητα μεταβιβάζει τα καθαρά στοιχεία ενεργητικού της, ή οι ιδιοκτήτες της μεταφέρουν τα συμφέροντά τους στα Ίδια Κεφάλαια, σε άλλη συνενωμένη οντότητα ή τους ιδιοκτήτες της,
- ✓ όλες οι συνενωμένες οντότητες μεταβιβάζουν τα καθαρά στοιχεία ενεργητικού τους, ή οι ιδιοκτήτες αυτών των οντοτήτων μεταβιβάζουν τα συμφέροντά τους στα Ίδια Κεφάλαια, σε μία νεοσυσταθείσα οντότητα (αυτό κάποτε περιγράφεται ως «συναθροιστική συναλλαγή» – “roll-up” ή “put-together transaction”),
- ✓ μία ομάδα των προηγούμενων ιδιοκτητών μίας εκ των συνενωμένων οντοτήτων αποκτά τον έλεγχο της συνενωθείσας οντότητας.

Το Δ.Π.Χ.Π 3 δεν εφαρμόζεται σε επιχειρηματικές συνενώσεις μεταξύ οντοτήτων ή επιχειρήσεων που βρίσκονται υπό κοινό έλεγχο. Μία επιχειρηματική συνένωση που αφορά σε οντότητες ή επιχειρήσεις υπό κοινό έλεγχο είναι επιχειρηματική συνένωση στην οποία όλες οι συνενωμένες οντότητες ή επιχειρήσεις τελικά ελέγχονται από την ίδια ομάδα ή ομάδες τόσο πριν όσο και μετά την επιχειρηματική συνένωση, και ο εν λόγω έλεγχος δεν είναι προσωρινός.

Μία ομάδα ατόμων πρέπει να θεωρείται ότι έχει τον έλεγχο μίας οντότητας όταν, ως αποτέλεσμα συμβατικών διευθετήσεων, τα άτομα αυτά έχουν ομαδικά την εξουσία να διαχειρίζονται τις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές της πολιτικές ώστε να λαμβάνουν οφέλη από τις δραστηριότητές της. Επομένως, μία επιχειρηματική συνένωση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π 3 όταν η ίδια ομάδα ατόμων έχει, ως αποτέλεσμα συμβατικών διευθετήσεων, τελικά, συλλογική εξουσία

να διαχειρίζεται τις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές πολιτικές της κάθε μίας από τις συνενωμένες οντότητες ώστε να λαμβάνονται οφέλη από τις δραστηριότητές τους, και αυτή η συλλογική εξουσία δεν είναι προσωρινή.

Μία οντότητα μπορεί να ελέγχεται από άτομο ή ομάδα ατόμων που ενεργούν μαζί βάσει συμβατικής διευθέτησης, και το εν λόγω άτομο ή ομάδα μπορεί να μην υπόκεινται στις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Π για χρηματοοικονομική αναφορά. Επομένως, για να θεωρηθεί μία επιχειρηματική συνένωση ως συνένωση οντοτήτων υπό κοινό έλεγχο δεν είναι απαραίτητο για τις συνενωμένες οντότητες να περιλαμβάνονται ως μέρος των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Το ποσοστό των συμφερόντων άνευ ελέγχου στην κάθε μία από τις συνενωμένες οντότητες πριν από, και μετά, την επιχειρηματική συνένωση είναι άσχετο κριτήριο για να καθοριστεί κατά πόσον η συνένωση αφορά σε οντότητες υπό κοινό έλεγχο. Παρομοίως, το γεγονός ότι μία από τις συνενωμένες οντότητες είναι θυγατρική η οποία δεν έχει περιληφθεί στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, είναι άσχετο κριτήριο για να καθοριστεί κατά πόσο μία συνένωση αφορά σε οντότητες υπό κοινό έλεγχο.

## **ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΕΞΑΓΟΡΑΣ**

Μία οντότητα πρέπει να λογιστικοποιεί κάθε επιχειρηματική συνένωση εφαρμόζοντας τη μέθοδο εξαγοράς.

Η εφαρμογή της μεθόδου εξαγοράς απαιτεί:

- ✓ τον καθορισμό της ταυτότητας του εξαγοραστή,
- ✓ τον καθορισμό της ημερομηνίας εξαγοράς
- ✓ την αναγνώριση και την επιμέτρηση των εξαγοραζόμενων προσδιορίσιμων στοιχείων ενεργητικού, των αναλαμβανόμενων υποχρεώσεων και οποιουδήποτε συμφέροντος άνευ ελέγχου στον εξαγοραζόμενο, και
- ✓ την αναγνώριση και την επιμέτρηση της υπεραξίας ή οποιασδήποτε «αύξησης ευκαιριακής αγοράς».

## **Προσδιορισμός του Εξαγοραστή**

Σε κάθε επιχειρηματική συνένωση, μία από τις οντότητες που συνενώνονται πρέπει να προσδιορίζεται ως ο εξαγοραστής.

Για τον καθορισμό του εξαγοραστή πρέπει να χρησιμοποιείται η καθοδήγηση του Δ.Λ.Π. 27 – συγκεκριμένα ο εξαγοραστής είναι εκείνη η οντότητα που αποκτά τον έλεγχο του εξαγοραζόμενου.

Εάν έχει γίνει επιχειρηματική συνένωση αλλά η καθοδήγηση του Δ.Λ.Π. 27 δεν οδηγεί σε σαφή ένδειξη ως προς το ποια από τις αποτελούσες τη συνένωση οντότητα είναι ο εξαγοραστής, τότε, για να καθοριστεί ο εξαγοραστής, πρέπει να ληφθούν υπόψη οι πιο κάτω παράγοντες.

Σε μία επιχειρηματική συνένωση που πραγματοποιείται πρωτίστως με τη μεταβίβαση μετρητών ή άλλων στοιχείων ενεργητικού ή με την επιβάρυνση υποχρεώσεων, ο εξαγοραστής είναι συνήθως η οντότητα που μεταβιβάζει τα μετρητά ή άλλα στοιχεία ή επωμίζεται τις υποχρεώσεις.

Σε μία επιχειρηματική συνένωση η οποία πραγματοποιείται πρωτίστως με την ανταλλαγή συμφερόντων Ιδίων Κεφαλαίων, ο εξαγοραστής είναι συνήθως η οντότητα που εκδίδει τα (μετοχικά) συμφέροντα Ιδίων Κεφαλαίων. Όμως, σε μερικές επιχειρηματικές συνενώσεις, συνήθως αποκαλούμενες «αντίστροφες εξαγορές», η εκδίδουσα οντότητα είναι ο εξαγοραζόμενος.

Άλλα συναφή γεγονότα και συνθήκες πρέπει, επίσης, να λαμβάνονται υπόψη για τον καθορισμό της ταυτότητας του εξαγοραστή με την ανταλλαγή συμφερόντων Ιδίων Κεφαλαίων. Τέτοια γεγονότα ή συνθήκες συμπεριλαμβάνουν:

### **Σχετικά Δικαιώματα Ψήφου στη Συνενωμένη Οντότητα μετά το Σχηματισμό της Επιχειρηματικής συνένωσης**

Ο εξαγοραστής είναι συνήθως η συνενωμένη οντότητα της οποίας οι ιδιοκτήτες ως ομάδα διατηρούν ή αποκτούν το μεγαλύτερο μερίδιο δικαιωμάτων ψήφου στη συνενωθείσα οντότητα. Στον καθορισμό της ομάδας ιδιοκτητών η οποία διατηρεί ή αποκτά το μεγαλύτερο μερίδιο δικαιωμάτων ψήφου, μία οντότητα πρέπει να λαμβάνει υπόψη την ύπαρξη οποιωνδήποτε ασυνήθιστων ή ειδικών διευθετήσεων ψήφησης και επιλογών, δικαιωμάτων μελλοντικής αγοράς ή μετατρέψιμων χρεογράφων.

### **Η Ύπαρξη Μεγάλου Συμφέροντος Άνευ Ελέγχου με Δικαίωμα Ψήφου εάν Κανένας Άλλος Ιδιοκτήτης ή Οργανωμένη Ομάδα Ιδιοκτητών δεν Έχει Σημαντικά Δικαιώματα Ψήφου**

Ο εξαγοραστής είναι συνήθως η συνενωμένη οντότητα της οποίας ο μοναδικός ιδιοκτήτης, ή οργανωμένη ομάδα ιδιοκτητών, έχει το μεγαλύτερο ποσοστό συμφερόντων άνευ ελέγχου με δικαίωμα ψήφου στη συνενωθείσα οντότητα.

### **Η Σύσταση του Διοικητικού Συμβουλίου της Συνενωθείσας Οντότητας**

Ο εξαγοραστής είναι συνήθως η συνενωμένη οντότητα της οποίας οι ιδιοκτήτες έχουν την ικανότητα (εξουσία) να εκλέγουν ή να διορίζουν ή να απομακρύνουν από τη θέση τους την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού συμβουλίου της συνενωμένης οντότητας.

### **Η Σύσταση της Ανώτερης Διοίκησης της Συνενωθείσας Οντότητας**

Ο εξαγοραστής είναι συνήθως η συνενωμένη οντότητα της οποίας η (προηγούμενη) διοίκηση έχει κυρίαρχη θέση στη διοίκηση της συνενωμένης οντότητας.

### **Οι Όροι της Ανταλλαγής των Συμφερόντων Ιδίων Κεφαλαίων**

Ο εξαγοραστής είναι συνήθως η συνενωμένη οντότητα η οποία καταβάλλει επιπλέον τίμημα (πριμ), πέραν της προ-της-συνένωσης δίκαιης αξίας των συμφερόντων Ιδίων Κεφαλαίων της άλλης ή των άλλων συνενωμένων οντοτήτων.

Ο εξαγοραστής είναι συνήθως η συνενωμένη οντότητα της οποίας το συγκριτικό μέγεθος (επιμετρημένο, για παράδειγμα, σε στοιχεία ενεργητικού, έσοδα ή κέρδη) είναι σημαντικά μεγαλύτερο από εκείνο της άλλης ή άλλων συνενωμένων οντοτήτων.

Σε μία επιχειρηματική συνένωση που περιλαμβάνει πέραν των δύο οντοτήτων, ο καθορισμός του εξαγοραστή πρέπει να λαμβάνει υπόψη, μεταξύ άλλων, ποια από τις συνενωμένες οντότητες έκανε την πρωταρχική κίνηση για τη δημιουργία της συνένωσης, καθώς και το συγκριτικό μέγεθος των συνενωμένων οντοτήτων.

Μία νέα οντότητα που δημιουργείται για να λάβει χώρα η επιχειρηματική συνένωση δεν είναι, απαραίτητα, ο εξαγοραστής. Εάν δημιουργηθεί μία νέα οντότητα για την



έκδοση μετοχικών συμφερόντων Ιδίων Κεφαλαίων με σκοπό τη δημιουργία επιχειρηματικής συνένωσης, μία από τις συνενωμένες οντότητες που προϋπήρχαν της επιχειρηματικής συνένωσης πρέπει να ταυτιστεί με τον εξαγοραστή. Κατ' αντίθεση, μία νέα οντότητα η οποία μεταβιβάζει μετρητά ή άλλα στοιχεία ενεργητικού, ή επιβαρύνεται με υποχρεώσεις ως μορφή τιμήματος, είναι δυνατό να αποτελεί τον εξαγοραστή.

### **Ελληνική Νομοθεσία και Διαφορές με Δ.Λ.Π. 27**

Τα άρθρα 90-109 του Ν. 2190/1920 ορίζουν τα περί ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Συγκεκριμένα, ενοποιημένες καταστάσεις συντάσσουν όσες επιχειρήσεις έχουν τα 2 από τα 3 κάτωθι κριτήρια για 2 συνεχή χρόνια:

- ✓ Ενοποιημένο σύνολο ενεργητικού πάνω από € 3.700.000
- ✓ Ενοποιημένο κύκλο εργασιών πάνω από € 7.400.000
- ✓ Μέσο αριθμό υπαλλήλων πάνω από 250

Όλες οι εισηγμένες εταιρείες, σε χρηματιστήριο εντός της Ε.Ε., πρέπει να συντάσσουν ενοποιημένες καταστάσεις ανεξάρτητα των παραπάνω κριτηρίων. Δεν ενοποιούνται πλήρως όσες θυγατρικές έχουν αντικείμενο διαφορετικό της μητρικής.

Επίσης, εξαιρούνται της ενοποίησης εταιρείες οι οποίες:

- ✓ Έχουν μητρική εταιρεία εντός της Ε.Ε. (η και εκτός Ε.Ε.), κατά τουλάχιστον 90% η οποία συντάσσει ενοποιημένες καταστάσεις.
- ✓ Υπάρχουν αυστηροί περιορισμοί ή το κόστος ενοποίησης είναι σημαντικό.
- ✓ Ο έλεγχος είναι προσωρινός.

Για την απόδειξη ύπαρξης ελέγχου, το άρθρο 106 παρ. 1 απαιτεί την ύπαρξη συμμετοχής κατά τουλάχιστον 20% σε μετοχές ή δικαιώματα ψήφου. Το άρθρο 96 του Ν. 2190/1920 επίσης ορίζει την ύπαρξη ελέγχου όταν υπάρχει κοινή διοίκηση η σύμβαση συμμετοχής στη διοίκηση.

Η τεχνική ενοποίησης είναι η ίδια με τα Δ.Λ.Π.. Ωστόσο, η διαφορά της εγγραφής συμψηφισμού μεταξύ κόστους συμμετοχής και καθαρής θέσης θυγατρικής

ονομάζεται διαφορά ενοποίησης και λογίζεται στην καθαρή θέση. Όταν είναι χρεωστική είναι δυνατό να λογισθεί στα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία και να αποσβένεται σε 5 χρόνια. Ακόμα, σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία τα δικαιώματα μειοψηφίας και οι διαφορές ενοποίησης αποτελούν μέρος των ενοποιημένων ιδίων κεφαλαίων. Στην Ελληνική νομοθεσία δεν υπάρχουν διατάξεις για ενοποίηση των Ειδικού Σκοπού Οικονομικών Μονάδων (ΕΣΟΜ). Όμως, με βάση το άρθρο 96 που μιλάει περί κοινής διοίκησης, εμμέσως τίθεται το πλαίσιο ερμηνείας για ενοποίηση τέτοιων εταιρειών. Όσον αφορά τις συγγενείς επιχειρήσεις, το άρθρο 106 του Ν. 2190/1920 ορίζει τη διαδικασία εμφάνισης τους στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Το άρθρο αυτό ορίζει ότι η διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της εσωτερικής λογιστικής αξίας της επένδυσης, κατά την πρώτη φορά που εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης, εμφανίζεται είτε ως άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο και αποσβένεται, (εφάπαξ ή εντός πενταετίας), είτε αφαιρετικά (στη περίπτωση χρεωστικής διαφοράς) των ιδίων κεφαλαίων του ενοποιημένου ισολογισμού.

Οποιαδήποτε μεταγενέστερη μεταβολή της εσωτερικής λογιστικής αξίας των συγγενών επιχειρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα. Με βάση το άρθρο 28 του Κ.Β.Σ., η αποτίμηση των συμμετοχών συνδεδεμένων επιχειρήσεων δε διαφέρει σε σχέση με την αποτίμηση των χρεογράφων γενικά, γίνεται δηλαδή στη συνολικά χαμηλότερη τιμή μεταξύ τρέχουσας και κόστους κτήσης.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 28, όμως, οι οικονομικές καταστάσεις (όχι ενοποιημένες) της μητρικής επιχείρησης μπορεί να απεικονίζουν την αξία των συμμετοχών σε θυγατρικές είτε στο κόστος κτήσης, είτε σε αναπροσαρμοσμένες τιμές, είτε με βάση τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

Επίσης, το άρθρο 26 του Κ.Β.Σ., όπως και το άρθρο 29 του Κ.Φ.Ε., επιβάλλουν στις Ελληνικές επιχειρήσεις να κλείνουν χρήση είτε στις 30 Ιουνίου, είτε στις 31 Δεκεμβρίου κάθε χρόνου. Κατ' εξαίρεση μόνο, επιτρέπουν οι διατάξεις αυτές τη μετάθεση της σχετικής ημερομηνίας, ώστε να προσαρμόζεται στην αντίστοιχη ημερομηνία μητρικής, αλλά μόνο όταν η τελευταία συμμετέχει στο κεφάλαιο της πρώτης με ποσοστό τουλάχιστον 50%. Ωστόσο, με βάση το Δ.Λ.Π. 28, επιχειρήσεις που υπάγονται σε ενοποίηση πρέπει να κλείνουν χρήση σε ημερομηνίες που δεν

απέχουν περισσότερο από τρεις μήνες από τις αντίστοιχες ημερομηνίες της μητρικής επιχείρησης.

Από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου του 2013, εισάγεται σε εφαρμογή το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφορά 10 «Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις», το οποίο θα εφαρμόζεται για ετήσιες λογιστικές καταστάσεις που θα καταρτώντας πέραν της ημερομηνίας έναρξης της εφαρμογής του.

Πιο συγκεκριμένα, το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 10 αντικαθιστά το μέρος του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27 που αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Το νέο αυτό πρότυπο επανακαθορίζει τον ορισμό του ελέγχου σε μία οικονομική οντότητα προκειμένου να καθορίσει εάν η οικονομική αυτή οντότητα ελέγχεται και συνεπώς είναι απαραίτητο να ενοποιηθεί με τη μητρική. Το πρότυπο αυτό παρέχει μία σειρά από διευκρινήσεις σχετικά με το πότε θεωρείται ότι ασκείται έλεγχος σε μία οντότητα από τη μητρική εταιρεία. Η Ευρωπαϊκή Ένωση δεν έχει υιοθετήσει ακόμα το πρότυπο αυτό, διότι βρίσκεται ακόμα στη διαδικασία εξέτασης της επίδρασης αυτού του προτύπου στις οικονομικές καταστάσεις των ομίλων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

Στις 25 Ιουνίου 2003, η Εταιρεία Ω Α.Ε. εξαγόρασε το 20% από την Εταιρεία Α και το 60% από την Εταιρεία Χ. Στην Εταιρεία Α, η Ω ασκεί δεσπόζουσα επιρροή, δηλαδή διαθέτει άμεσα ή έμμεσα, δηλαδή μέσω τρίτων που ενεργούν για λογαριασμό της επιχείρησης αυτής, τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και, ταυτόχρονα, ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της τελευταίας. Στην Εταιρεία Χ η Ω κατέχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου της πρώτης.

Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και λόγω του γεγονότος πως η Ω κατέστη μητρική των δύο θυγατρικών (ο όμιλος που σχηματίζεται είναι οριζόντιος), είναι υποχρεωμένη να καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις συμπεριλαμβανομένων και των θυγατρικών της.

Η κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων της μητρικής θα γίνει όπως φαίνεται αναλυτικά παρακάτω, ξεκινώντας πρώτα από τις εγγραφές ενοποίησης.

#### Εγγραφή ενοποίησης για την Θυγατρική (Α):

	Χρέωση	Πίστωση
Μετοχικό Κεφάλαιο (Α)	5.000.000	
20%*25.000.000		
Συμμετοχές (Α)		5.000.000

#### Εγγραφή ενοποίησης για την Θυγατρική (Χ):

	Χρέωση	Πίστωση
Μετοχικό Κεφάλαιο (Χ)	6.000.000	
60%*10.000.000		
Συμμετοχές (Χ)		6.000.000

Οι παραπάνω εγγραφές αφορούν την «Απάλειψη του λογαριασμού «Συμμετοχών».

Οι επόμενες εγγραφές που πρέπει να προηγηθούν για την κατάρτιση του ενοποιημένου Ισολογισμού αφορούν στην εμφάνιση των Δικαιωμάτων Μειοψηφίας.

	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
<b>Μετοχικό Κεφάλαιο (Α)</b>	<b>15.000.000</b>	
<b>60%*25.000.000</b>		
<b>Δικαιώματα Μειοψηφίας (Α)</b>		<b>15.000.000</b>

	<b>Χρέωση</b>	<b>Πίστωση</b>
<b>Μετοχικό Κεφάλαιο (Χ)</b>	<b>2.000.000</b>	
<b>20%*10.000.000</b>		
<b>Δικαιώματα Μειοψηφίας (Χ)</b>		<b>2.000.000</b>

## 5.1 ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

ποσά εκφρασμένα σε εκατομμύρια ευρώ

	Μητρική	<u>Θυγατρική</u> <u>Α</u>	<u>Θυγατρική</u> <u>Χ</u>
<b><u>ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</u></b>			
Ιδιοχρησιμοποιούμενα ενσώματα πάγια στοιχεία	30.000	10.000	4.000
Επενδύσεις σε ακίνητα	58.000	12.000	10.000
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	15.000	2.500	3.100
Λοιπά μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Αποθέματα	10.000	3.000	1.000
Απαιτήσεις από πελάτες	8.000		
Λοιπά κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία προοριζόμενα για πώληση			
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>121.000</b>	<b><u>25.500</u></b>	<b><u>18.100</u></b>
<b><u>ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ ΚΑΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟ</u></b>			
Μετοχικό (ή Εταιρικό) Κεφάλαιο	25.000	5.000	6.000
Μακροπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις	6.000	2.500	1.600
Προβλέψεις / Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	18.000	3.000	6.000
Βραχυπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις	20.000	6.000	1.000
Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	16.000	4.000	500
Υποχρεώσεις που σχετίζονται με μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία προοριζόμενα για πώληση	20.000	3.000	2.000
Σύνολο υποχρεώσεων	16.000	2.000	1.000
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>121.000</b>	<b><u>25.500</u></b>	<b><u>18.100</u></b>

## 5.2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

ποσά εκφρασμένα σε εκατομμύρια ευρώ

	Μητρική	Θυγατρική Α	Θυγατρική Χ
Κύκλος εργασιών	75.000	60.000	40.000
Μικτά κέρδη / (ζημιές)	8.000	4.000	3.000
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων	2.000	1.000	2.000
Κέρδη / (ζημιές) προ φόρων	4.000	3.000	2.000
Κέρδη / (ζημιές) μετά από φόρους	3.000	2.000	2.000
Μετόχους εταιρίας	500	500	0

Μετόχους μειοψηφίας	500	500	0
Κέρδη μετά από φόρους ανά μετοχή – βασικά (σε €)	1.000	1.000	0
Προτεινόμενο μέρισμα ανά μετοχή –(σε €)	2.000	0	2.000

### **Πληροφορίες του Ομίλου επί των οικονομικών καταστάσεων με βάση το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27 και το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 3.**

Με βάση το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 27, η λογιστική αξία της συμμετοχής της μητρικής στις δύο θυγατρικές της την (Α) και την (Χ) πρέπει να υποκατασταθεί με το μέρος των περιουσιακών στοιχείων αλλά και των υποχρεώσεων καθώς και των ιδίων κεφαλαίων των θυγατρικών που αναλογεί στο ποσό συμμετοχής της μητρικής.

Λόγω του γεγονότος ότι η μητρική κατέχει διαφορετικά ποσοστά σε κάθε μία από τις δύο θυγατρικές της πριν την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της μητρικής έπρεπε να προηγηθούν δύο διαφορετικές εγγραφές ενοποίησης για την κάθε θυγατρική – και στο σύνολο τέσσερις-.

Κατά την ενοποίηση, τα στοιχεία του ενεργητικού και οι υποχρεώσεις κάθε θυγατρικής επιχείρησης ενοποιούνται με τα αντίστοιχα στοιχεία και υποχρεώσεις της μητρικής, κατά το μέρος όμως που αναλογεί στο ποσοστό συμμετοχής της μητρικής σ' αυτές.

Ακόμη και τα στοιχεία των εσόδων και εξόδων που συνθέτουν τα αποτελέσματα χρήσεως κάθε θυγατρικής επιχείρησης ενοποιούνται και αυτά με τα αντίστοιχα της μητρικής, και πάλι κατά το μέρος που αναλογεί στο ποσοστό συμμετοχής της μητρικής σ' αυτές.

Κατά την εφαρμογή της ενοποίησης δεν εμφανίζονται δικαιώματα τρίτων στον ενοποιημένο ισολογισμό.

Παρακάτω αναλύονται διεξοδικά όλες οι εφαρμογές του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27 στην προκειμένη μελέτη περίπτωσης.

## **1. Μητρική επιχείρηση**

Ο λογαριασμός «Συμμετοχές σε Συγγενείς επιχειρήσεις» ύψους 5 εκατ. ευρώ περιλαμβάνει συμμετοχή με 30% στο Μετοχικό Κεφάλαιο της συγγενούς επιχείρησης (E) αξίας κτήσης 4 εκατ. ευρώ ως και στην (K) με 40%, αξίας κτήσης 1 εκατ. ευρώ.

Τα ίδια κεφάλαια των συγγενών αυτών επιχειρήσεων την 31/12/2001 ήταν 10 εκατ. και 5 εκατ. ευρώ αντίστοιχα.

Ο λογαριασμός «Συμμετοχές σε Συνδεδεμένες Επιχειρήσεις» ύψους 6 εκατ. ευρώ αφορά συμμετοχή στο Μετοχικό Κεφάλαιο της θυγατρικής επιχείρησης (A) με 20%, αξίας κτήσης 2 εκατ., ως και στη θυγατρική (X) με 60%, αξίας κτήσης 4 εκατ. ευρώ.

Ο λογαριασμός «Απαιτήσεις κατά συνδεδεμένες επιχειρήσεις» ύψους 8 εκατ. ευρώ περιλαμβάνει απαιτήσεις κατά της θυγατρικής επιχείρησης (A) ύψους 6 εκατ. ευρώ και της (X) ύψους 2 εκατ. ευρώ

Στον κύκλο εργασιών περιλαμβάνονται και πωλήσεις ύψους 10 εκατ. ευρώ κόστους 8 εκατ. ευρώ που έγιναν προς τη θυγατρική επιχείρηση (X).

## **2. Θυγατρική (A)**

Ο λογαριασμός «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» ύψους 2 εκατ. ευρώ αφορά συμμετοχή στο Μετοχικό Κεφάλαιο της επιχείρησης (X) ύψους 6 εκατ. με 20%, αξίας κτήσης 1 εκατ. ευρώ και μετοχές της μητρικής επιχείρησης αξίας 1 εκατ. ευρώ

Ο λογαριασμός «Υποχρεώσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις» ύψους 6 εκατ. ευρώ αφορά ισόποση υποχρέωση προς τη μητρική επιχείρηση.

## **3. Θυγατρική (X)**

Ο λογαριασμός «Συμμετοχές σε συνδεδεμένες Επιχειρήσεις» ύψους 4 εκατ. ευρώ αφορά συμμετοχή στο Μετοχικό Κεφάλαιο της (A) ύψους 10 εκατ. ευρώ με ποσοστό 20%, αξίας κτήσης 2 εκατ. ευρώ και μετοχές της μητρικής επιχείρησης, αξίας κτήσης 2 εκατ. ευρώ



Ο λογαριασμός «Απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ύψους 2 εκατ. ευρώ αφορά ισόποση απαίτηση από τη μητρική επιχείρηση.

Στον κύκλο εργασιών περιλαμβάνονται πωλήσεις που προήλθαν από αγορές που έγιναν από τη μητρική επιχείρηση ύψους 10 εκατ. ευρώ, μέρος αυτών ύψους 9 εκατ. ευρώ πωλήθηκαν σε τρίτους εκτός ομίλου αντί του τιμήματος των 10 εκατ. ευρώ

Στα αποθέματα περιλαμβάνονται εμπορεύματα αξίας 1 εκατ. δραχμών που προέρχονται από υπόλοιπο αγορών, που έγιναν από τη μητρική επιχείρηση.

### **Προσδιορισμός αξίας συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις**

Σύμφωνα με τις πληροφορίες που δόθηκαν παραπάνω, προσδιορίζονται οι διαφορές της αξίας συμμετοχών της μητρικής στις συγγενείς επιχειρήσεις, οι οποίες έχουν ως εξής:

- Η συμμετοχή της μητρικής στο Μετοχικό Κεφάλαιο των 10 εκατ. ευρώ της συγγενούς επιχείρησης (Ε), ανέρχεται σε 30%. Επομένως η συμμετοχή στα ίδια κεφάλαια αυτής ανέρχεται σε:

10.000.000 * 30%	3.000.000 ευρώ
- Λογιστική αξία συμμετοχής	4.000.000 ευρώ
<b>Διαφορά (Ζημία)</b>	<b>1.000.000 ευρώ</b>

- Η συμμετοχή της μητρικής επιχείρησης στο Μετοχικό Κεφάλαιο των 5 εκατ. δραχμών της συγγενούς επιχείρησης (Κ) ανέρχεται σε 40%. Επομένως, η συμμετοχή στα ίδια κεφάλαια αυτής ανέρχεται σε:

5.000.000 * 40%	2.000.000 ευρώ
- Λογιστική αξία συμμετοχής	1.000.000 ευρώ
<b>Διαφορά (Υπεραξία)</b>	<b>1.000.000 ευρώ</b>

Τελικά, η διαφορά της λογιστικής και εσωτερικής λογιστική αξίας των συμμετοχών σε συγγενείς είναι μηδενική (Ζημία 1 εκατ. + Κέρδος 1 εκατ. = 0).

Αν το υπόλοιπο που προκύπτει από τον προσδιορισμό αυτό είναι θετικό, τότε η διαφορά αυτή θα εμφανισθεί στο Παθητικό του ενοποιημένου Ισολογισμού και στη θέση των ιδίων κεφαλαίων ως αποθεματικό από συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις. Ενώ αν είναι χρεωστικό θα εμφανισθεί στο Ενεργητικό ως προσθετικό στοιχείο στις συμμετοχές από συγγενείς επιχειρήσεις και στο Παθητικό ως αρνητικό κονδύλι στη θέση των ιδίων κεφαλαίων ως «Ζημίες από συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις».

### **Προσδιορισμός διαφοράς αξίας συμμετοχών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις**

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα, προσδιορίζουμε τη διαφορά της αξίας των συμμετοχών και στη συνέχεια τα δικαιώματα της μειοψηφίας.

### **Προσδιορισμός ποσοστών δικαιωμάτων μειοψηφίας**

Τα ποσοστά συμμετοχής στα Κεφάλαια των επιχειρήσεων του ομίλου έχουν ως εξής:

Επιχείρηση	Θυγατρικές	
	A	X
Μητρική	20%	60%
Θυγατρική A		20%
Θυγατρική X	20%	
Σύνολο Ομίλου	40%	80%
<b>Δικαιώματα μειοψηφίας</b>	<b>60%</b>	<b>20%</b>
Σύνολο	100%	100%

### Προσδιορισμός αξίας δικαιωμάτων μειοψηφίας

Η αξία των δικαιωμάτων με βάση την καθαρή θέση των θυγατρικών επιχειρήσεων κατά την 31/12/2003 έχει ως εξής:

Θυγατρική επιχείρηση	A	X	Σύνολο
Μετοχικό Κεφάλαιο	Ευρώ 5 εκατ.	Ευρώ 6 εκατ.	Ευρώ 11 εκατ.
Αποθεματικά	Ευρώ 3 εκατ.	Ευρώ 2 εκατ.	Ευρώ 5 εκατ.
Υπόλοιπο κερδών εις νέο	Ευρώ 1 εκατ.	-	Ευρώ 1 εκατ.
Σύνολο καθαρής θέσης	Ευρώ 9 εκατ.	Ευρώ 8 εκατ.	Ευρώ 17 εκατ.
Ποσοστά δικαιωμάτων μειοψηφίας	60%	20%	80%
Ποσοστά μειοψηφίας	5,4 εκατ.	1,6 εκατ.	7 εκατ.

### Προσδιορισμός διαφορών ενοποίησης

Μετά τον προσδιορισμό της αξίας των δικαιωμάτων της μειοψηφίας στα ίδια κεφάλαια των θυγατρικών επιχειρήσεων που ανέρχονται στα 7 εκατ. ευρώ βρίσκουμε τα υπόλοιπα των συμμετοχών της πλειοψηφίας που ανήκουν στον όμιλο, οι οποίες ανέρχονται στα 10 εκατ. ευρώ (9 εκατ. μείον 5,4 + 8 εκατ. μείον 1,6 εκατ.).

Το υπόλοιπο της αξίας των συμμετοχών που ανήκει στον Όμιλο το αφαιρούμε από τη συνολική λογιστική αξία των συμμετοχών που εμφανίζονται στους Ισολογισμούς των προς ενοποίηση επιχειρήσεων και βρίσκουμε τις διαφορές της ενοποίησης, ήτοι:

Σύνολο ιδίων κεφαλαίων θυγατρικών	17.000.000
-Δικαιώματα μειοψηφίας εκτός ομίλου	7.000.000
Υπόλοιπο ομίλου	10.000.000
-Λογιστική αξία συμμετοχών	
Μητρική	6.000.000
Θυγατρική A	1.000.000
Θυγατρική X	2.000.000

Το υπόλοιπο αυτό εμφανίζεται στο Παθητικό του ενοποιημένου Ισολογισμού και στη θέση των Ιδίων Κεφαλαίων με τον τίτλο «Διαφορές ενοποίησης».

Επίσης το ποσό των 7 εκατ. ευρώ εμφανίζεται και αυτό στο Παθητικό του ενοποιημένου Ισολογισμού και στη θέση των ιδίων κεφαλαίων ως «Δικαιώματα μειοψηφίας».

### **Απαλοιφές διεταιρικών κερδών που περιλαμβάνονται στον ενοποιημένο Ισολογισμό**

Από τις πληροφορίες που δόθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι στα αποθέματα περιλαμβάνονται εμπορεύματα αξίας 1 εκατ. ευρώ και έμειναν από τις αγορές που έκανε η «X» θυγατρική από τη μητρική με διεταιρικά κέρδη ύψους 0,20 εκατ. ευρώ τα οποία απαλείφονται λόγω μη πραγματοποίησης των, μειώνοντας το υπόλοιπο του λογαριασμού των αποθεμάτων του ενοποιημένου Ισολογισμού με ισόποση μείωση των ιδίων κεφαλαίων του Ομίλου και μάλιστα του λογαριασμού «Ενοποιημένα Αποθεματικά».

Αν τελικά το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού είναι χρεωστικό, το κονδύλι αυτό θα εμφανισθεί ως αρνητικό των ιδίων κεφαλαίων και με τον τίτλο «Ζημίες λόγω απαλοιφής διεταιρικών κερδών».

### **Τακτοποιήσεις των απαιτήσεων και υποχρεώσεις μεταξύ των ενοποιημένων επιχειρήσεων**

Κατά την κατάρτιση του ενοποιημένου Ισολογισμού, βασιζόμενοι στις πληροφορίες που δόθηκαν από τις ενοποιημένες επιχειρήσεις για τις μεταξύ των απαιτήσεις και υποχρεώσεις οι οποίες αφορούν, απαίτηση της μητρικής 8 εκατ. (6 εκατ. + 2 εκατ.) και της θυγατρικής (X) 2 εκατ., με ισόποση υποχρέωση της μητρικής υπέρ αυτής, θα πρέπει να απαλειφθούν. Δηλαδή δεν θα απεικονισθούν στον ενοποιημένο Ισολογισμό ούτε οι απαιτήσεις ύψους 10 εκατ. ευρώ (8 εκατ. + 2 εκατ.) κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ούτε οι ισόποσες υποχρεώσεις (2 εκατ. + 6 εκατ. +2 εκατ.) προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι οι απαλείψεις πρέπει να γίνουν, αν βεβαίως υπάρχουν, και για απαιτήσεις και υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται σε οποιουδήποτε λογαριασμούς των Ισολογισμών των προς ενοποίηση επιχειρήσεων όπως π.χ. «Πελάτες», «Προμηθευτές», «Γραμμάτια Εισπρακτέα», «Γραμμάτια Πληρωτέα» κ.λπ.

### **Υπόδειγμα κατάρτισης ενοποιημένου Ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσης**

Με βάση τις παραπάνω απαλείψεις και συμψηφισμούς συντάσσεται ο ενοποιημένος Ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης ως εξής:

## ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΣΕ ΕΚΑΤΟΜΜΥΡΙΑ ΕΥΡΩ

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΜΗΤΡΙΚΗ	ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ (Α)	ΘΥΓΑΤΡΙΚΗ (Χ)	ΣΥΝΟΛΟ	ΑΠΑΛΟΙΦΕΣ ΚΑΙ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΙ	ΣΥΝΟΛΟ
Ενσώματες και ασώματες ακινητοποιήσεις	30	10	4	44	0	44
Συμμετοχή σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις	6	2	4	12	-12	0
Συμμετοχή σε συγγενείς επιχειρήσεις	5	0	0	5	0	5
Χρεόγραφα	0	0	0	0	3	3
Απαιτήσεις κατά συνδεδεμένων επιχειρήσεων	8	0	2	10	-10	0
Αποθέματα	10	3	1	14	-0,2	13,8
Διαθέσιμα	6	4	3	13	0	13
<b>Σύνολο Ενεργητικού</b>	<b><u>65</u></b>	<b><u>19</u></b>	<b><u>14</u></b>	<b><u>98</u></b>	<b><u>22,2</u></b>	<b><u>78,8</u></b>
<b>ΠΑΘΗΤΙΚΟ</b>						
Μετοχικό Κεφάλαιο	25	5	6	36	-11	25
Αποθεματικά	5	3	2	10	-5	5
Ζημίες λόγω απάλειψης διεταιρικών κερδών	0	0	0	0	-0,2	-0,2
Υπόλοιπο κερδών εις νέον	1	1	0	2	-1	1
Διαφορές ενοποίησης	0	0	0	0	1	1
Δικαιώματα μειοψηφίας	0	0	0	0	7	7
Υποχρεώσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις	2	6	2	10	-10	0
Λοιπές υποχρεώσεις	32	4	4	40	0	40
<b>Σύνολο Παθητικού</b>	<b><u>65</u></b>	<b><u>19</u></b>	<b><u>14</u></b>	<b><u>98</u></b>	<b><u>-9,2</u></b>	<b><u>78,8</u></b>

## ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

	Μητρική	Θυγατρική (Α)	Θυγατρική (Χ)	Σύνολο	Απαλοιφές και συμφηφισμοί	Σύνολο
Κύκλος εργασιών	75	60	40	175	Πωλήσεις προς (Χ) -10	165
Μείον Κόστος πωληθέντων	67	56	37	160	Πωλήσεις εκτός Ομίλου 9+0,8 αποθέματα -9,8	150,2
<i>Μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης</i>	<u>8</u>	<u>4</u>	<u>3</u>	<u>15</u>	<u>0,2</u>	<u>14,8</u>
Μείον Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	3	2	1	6		6
<i>Μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης</i>	<u>5</u>	<u>2</u>	<u>2</u>	<u>9</u>		<u>8,8</u>
Συν Τόκοι και συναφή έσοδα	2	1	2	5		5
Μείον Τόκοι χρεωστικοί και συναφή έξοδα	3	0	2	5		5
<i>Καθαρά αποτελέσματα χρήσης</i>	<u>4</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>9</u>		<u>8,8</u>
Μείον φόροι εισοδήματος	2	2	2	5		5
<i>Καθαρά κέρδη χρήσης</i>	<u>2</u>	<u>1</u>	<u>1</u>	<u>4</u>		<u>3,8</u>
<i>Μείον Αναλογία μετόχων μειοψηφίας</i>						
Θ (Α) Κέρδη χρήσης 1.000.000 * 60% = 0,60 εκατομύρια						
Θ (Χ) Κέρδη χρήσης 1.000.000 * 20% = 0,20 εκατομύρια						0,8
						<b>Υπόλοιπο Κερδών Ομίλου</b>
						<u>3</u>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις Ελληνικές επιχειρήσεις εξασφαλίζεται ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις και δίνεται η δυνατότητα σύγκρισης μεταξύ των Ελληνικών επιχειρήσεων και ομοειδών εταιριών του εξωτερικού.

Τα συγκεκριμένα πρότυπα παρουσιάζονται ως τα πιο κατάλληλα και τα πιο αποδοτικά για να αποτελέσουν τον κοινό παρανομαστή που θα επιφέρει τη δυνατότητα στις εισηγμένες εταιρίες για άντληση κεφαλαίων από τις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Η ουσιαστική συμβολή τους είναι η ενίσχυση της πληροφόρησης και της αξιοπιστίας των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Η πληροφόρηση που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αποτελεί πολύτιμο εργαλείο για τις διοικήσεις, τους οικονομικούς αναλυτές, τις εποπτικές αρχές, τους θεσμικούς επενδυτές.

Ο όγκος των πληροφοριών δεν έχει τόσο σημασία όσο το γεγονός ότι οι πληροφορίες είναι σημαντικές όταν είναι σε θέση να επηρεάσουν τις αποφάσεις των χρηστών, διευκολύνοντας τους στην διαμόρφωση, στην επιβεβαίωση ή στη διόρθωση προβλέψεων αναφορικά με την έκβαση προηγθέντων, τρεχόντων ή μελλοντικών συμβάντων και συμβάλλει στην λήψη αποφάσεων των χρηστών.

Αυξάνεται ο βαθμός χρησιμότητας της λογιστικής πληροφόρησης παρέχοντας έγκαιρες και έγκυρες πληροφορίες για την παρακολούθηση της πορείας της εταιρίας με σκοπό τη διασφάλιση της απόδοσης των κεφαλαίων του επενδυτικού κοινού.

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις κεφαλαιαγορές της Ευρωπαϊκής Ένωσης μπορεί να συμβάλλει στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία τους με την προϋπόθεση ότι καλλιεργείται κλίμα εμπιστοσύνης στους επενδυτές και μπορεί επιπλέον να βελτιώσει τους όρους ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων και να διευκολύνει τους επενδυτές στην αξιόπιστη εκτίμηση των επιδόσεων των επιχειρήσεων.



Η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οδήγησε σε σημαντικές διαφορές στα Αποτελέσματα χρήσης, γιατί δίνουν έμφαση στην ορθή απεικόνιση της κερδοφορίας των οικονομικών μονάδων από οικονομικής άποψης ακολουθώντας αυστηρά τις αρχές της λογιστικής που δεν σχετίζονται με τις φορολογικές διατάξεις.

Επιπροσθέτως, βελτιώνεται η ποιότητα της πληροφόρησης των Λογιστικών Καταστάσεων βελτιώνεται από την χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από την σωστή παρουσίαση των παράγωγων μέσων. Λόγω της έλλειψης πληροφόρησης που παρείχαν τα Ελληνικά πρότυπα κάθε επιχείρηση:

- έκθετε στους Ισολογισμούς μια ορισμένη δραστηριότητα με διαφορετικό τρόπο,
- τα πραγματοποιηθέντα κέρδη και ζημιές συχνά αναφέρονταν στο Ενεργητικό και Παθητικό αντίστοιχα και όχι ως έσοδα και δαπάνες και
- δεν αποκαλύπτονταν σε τιμές fair value αλλά στο ιστορικό κόστος. Ως αποτέλεσμα ο εξωτερικός αναλυτής δεν δύναται να προσδιορίσει τον βαθμό κινδύνου.

Μια από τις σημαντικότερες αρχές που εισάγονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι αυτή της οικονομικής ουσίας πάνω από τον νομικό τύπο. Αυτό σημαίνει ότι εμφανίζεται η οικονομική ουσία των γεγονότων και των συναλλαγών και όχι απλώς και μόνο της νομικής υπόστασης αυτών.

Παραδείγματος χάριν, η παρουσίαση χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις και ειδικότερα η αναγνώριση και αποτίμηση των στοιχείων θα πρέπει να γίνεται σύμφωνα με την οικονομική ουσία των συναφθέντων συμφωνητικών και όχι απλά την οικονομική τους υπόσταση.

Σημαντική επίδραση της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί και το γεγονός ότι είναι απαλλαγμένα από φορολογικές πρακτικές δίνοντας έμφαση στη πληρέστερη και αξιόπιστη ενημέρωση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, ούτως ώστε να λαμβάνουν και πιο έγκυρες και αξιόπιστες αποφάσεις.

Μέχρι τώρα η Εθνική φορολογική νομοθεσία επηρέαζε σημαντικά τις λογιστικές μετρήσεις δημιουργώντας κίνητρο αποκάλυψης μικρότερου ύψους κερδών σε σχέση με τα υλοποιηθέντα, γεγονός που υποβαθμίζει την αξία των ισολογισμών ως βοηθητικό μέσο λήψης επενδυτικών αποφάσεων.

Κύριο μέλημα της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί η διασφάλιση του δηλούμενου εισοδήματος να μην είναι μικρότερο από το πραγματικό, ενώ αντίθετα οι επενδυτές πρωτίστως ενδιαφέρονται να διασφαλιστεί η μη απεικόνιση πλασματικών κερδών στις οικονομικές καταστάσεις.

Με την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επιχειρείται η ουδετερότητα και όχι ο συντηρητισμός αφού εφαρμόζεται η αρχή της αυτοτέλειας της χρήσης. Συνεπώς οι μελλοντικές υποχρεώσεις καταχωρούνται στις παρούσες αξίες τους και με το πέρασ του χρόνου, με το επιτόκιο προεξόφλησης, εμφανίζεται η ταμειακή υποχρέωση (ονομαστική αξία στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης).

Με αυτό τον τρόπο διακόπτονται πλέον α. ευνοϊκές κρατικές παρεμβάσεις με αποφάσεις όπως η σταδιακή απόσβεση ζημιών από αρνητικές διαφορές αποτίμησης χρεογράφων σε επόμενες χρήσεις.

β. Τα κέρδη ή οι ζημίες από επενδύσεις σε χρεόγραφα και οι συναλλαγματικές διαφορές θα εμφανίζονται στα αποτελέσματα της χρήσης.

Επιπροσθέτως , αντιμετωπίζεται η αυθαίρετη κεφαλαιοποίηση εξόδων. Με βάση την Ελληνική νομοθεσία συγκεκριμένες κατηγορίες δαπανών καταχωρούνταν στον Ισολογισμό και αποσβένονταν σταδιακά, ενώ αντίθετα με τα πρότυπα καθορίζονται συγκεκριμένα κριτήρια καταχώρησης τους στον Ισολογισμό. Στοιχεία που δεν πληρούν αυτές τις προϋποθέσεις εμφανίζονται στην Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

Η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων εξασφαλίζεται με την εκπόνηση αναλογιστικών μελετών για την εκτίμηση υποχρεώσεων που αναφέρονται σε παροχές μετά την λήξη της απασχόλησης.

Η Ελληνική νομοθεσία ορίζει ως νομικά επαρκή και αποδεκτό τον σχηματισμό πρόβλεψης που ισούται με το 40% της συνολικής υποχρέωσης όπως προκύπτει από τις διατάξεις του Ν2190/1920 για αποζημιώσεις λόγω απόλυσης ή συνταξιοδότησης.

Επιπλέον η Ελληνική νομοθεσία δεν απαιτεί από μεγάλες επιχειρήσεις (π.χ. τράπεζες) οι οποίες διατηρούν δικούς τους φορείς (ταμεία) διαχείρισης των προγραμμάτων καθορισμένων παροχών να αναγνωρίζουν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τις υποχρεώσεις για τις καθορισμένες παροχές που έχουν υποσχεθεί στους εργαζομένους.

Επομένως μια άμεση συνέπεια της εφαρμογής είναι η αναγνώριση πρόσθετων υποχρεώσεων για τις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν προγράμματα καθορισμένων παροχών μετά την απασχόληση.

Ακόμα, εξασφαλίζεται η ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις και καθίσταται εφικτή η διαδικασία εισαγωγής και διαπραγματεύσεως των ελληνικών μετοχών των εισηγμένων επιχειρήσεων στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα αποτελέσουν το διαβατήριο για την πρόσβαση υγιών και οικονομικά εύρωστων Ελληνικών επιχειρήσεων στις Ευρωπαϊκές Κεφαλαιαγορές και να διασφαλίσουν υψηλά rating από τους αρμόδιους ελεγκτικούς οίκους.

Σημαντική επίδραση από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. παρατηρήθηκε τόσο στην παρουσία των επιχειρήσεων όσο και στα αποτελέσματα των κλάδων. Μια συνοπτική εικόνα των επιδράσεων στα αποτελέσματα χρήσης των εισηγμένων στο ΧΑΑ επιχειρήσεων με την πρώτη εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι η ακόλουθη.

Θετική επίδραση είχαμε στα αποτελέσματα της χρήσης με την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων καθώς και με το σχηματισμό προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου των ανέλεγκτων φορολογικά χρήσεων. Σε μικρότερο βαθμό επηρεάστηκαν τα αποτελέσματα της χρήσης από την προσαρμογή της αξίας των απαιτήσεων και τον σχηματισμό επισφαλών προβλέψεων.

Σημαντική θετική επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης προέκυψε από την προσαρμογή των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων, καθώς επίσης, και στην αναγνώριση και αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία μέσω της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Η μεγαλύτερη θετική επίδραση των ιδίων κεφαλαίων προήλθε από την αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων (υπεραξίες), από την εφαρμογή του ΔΠΧΠ 3 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων» σχετικά με την αναγνώριση της υπεραξίας κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων, από την ετεροχρονισμένη αναγνώριση διάθεσης κερδών της χρήσης με την έγκριση της γενικής συνέλευσης και από την αποτίμηση χρηματοοικονομικών στοιχείων διαθεσίμων προς πώληση.

Οι θετικές επιπτώσεις αναφέρονται κυρίως στην παροχή χρήσιμης πληροφόρησης στις επιμέρους λειτουργικές μονάδες της επιχείρησης, στην ανάδειξη σημαντικών θεμάτων ή κινδύνων καθώς και στην υποβοήθηση της λήψης στρατηγικών αποφάσεων και της αξιολόγησης των αποτελεσμάτων αυτών. Η υιοθέτηση των ΔΛΠ θεωρείται ότι έχει προσδώσει κύρος στην επιχείρηση και έχει βελτιώσει την πιστοληπτική ικανότητα τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό.

Οι κυριότερες αρνητικές επιδράσεις στα ίδια κεφάλαια προέκυψαν από την αναγνώριση παροχών και προγράμματα αποχώρησης των εργαζομένων σύμφωνα με τα ΔΛΠ 19 και ΔΛΠ 26 καθώς και από την προσαρμογή αξίας απαιτήσεων, ακόμα από την εφαρμογή του ΔΠΧΠ 3 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων» σχετικά με την αναγνώριση του Goodwill, από την διαγραφή εξόδων εγκατάστασης ασώματων ακινητοποιήσεων και την αναστροφή των αποσβέσεών τους και τέλος, από την αναγνώριση των επιχορηγήσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 20. Μεγαλύτερη ήταν η επιβάρυνση στα ίδια κεφάλαια από την εφαρμογή των ΔΛΠ 19 και ΔΛΠ 26 που αφορούν την αναγνώριση παροχών και προγράμματα αποχώρησης των εργαζομένων.

Εύκολα κανείς μπορεί να συμπεράνει ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα τόσο ευρύ θέμα που δεν εξαντλείται σε μια μελέτη. Υπάρχουν πολλά θέματα στο συγκεκριμένο αντικείμενο που χρήζουν περαιτέρω επιστημονικής έρευνας. Ένα θέμα είναι η ανάλυση των επερχόμενων διερμηνειών, οι επιπτώσεις τους στην αγορά και ο βαθμός αποδοχής τους από το σύνολο των επιχειρήσεων.

Επιπλέον, χρήσιμη θα ήταν η ανασκόπηση της διαφοράς των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Ακόμα μια χρήσιμη έρευνα είναι η εκτίμηση του επιπέδου ικανοποίησης της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Τέλος, καλή θα ήταν μια μελέτη με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στο τραπεζικό κλάδο.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **Ελληνική Βιβλιογραφία**

Βλάχος Χρήστος- Λούκα Λουκάς.,2007. «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007», εκδόσεις Globaltraining, Αθήνα.

Ντζανάτος Δημήτρης. 2008. «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα.

Παπάζογλου Μιχαήλ – Λασσανιάνος Μάριος. 2003. «Επιχείρηση: Εταιρική Δράση, Φορολογία, Λογιστική, Εργατικά, Ασφαλιστικά», εκδόσεις Νομικής Βιβλιοθήκης, Αθήνα.

Σταθόπουλος Μιχαήλ. 2006. «Επιτομή Γενικού Ενοχικού Δικαίου», εκδόσεις Σάκουλας, Αθήνα.

Grand Thornton. 2006. «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», Τόμοι Α,Β, Γ, Εκδόσεις Grand Thornton, Αθήνα.

### **Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία**

Alexander David, Britton Anne. 1999. “Financial reporting”, International Thomson Business, London.

Alexander David, Nobes Christopher. 2001. “Financial accounting: an international introduction”, Financial Times, England.

American Institute of Certified Public Accountants, Improving Business Reporting-A Customer Focus: A Comprehensive Report of the Special Committee on Financial Reporting, New York AICPA, 1994.

Armstrong, C., Barth, M., Jagolinzer, A. and Riedl, E. (2010). Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe. *Accounting Review*, 85 (1), 31.

Ashbauch Hans, Marcus Pincus, International Accounting Standards, Diversity in Accounting and the Predictability of Earnings, Working paper, University of Iowa, 1999.

Bailey Georgette T., Wild Ken. 2000. "International accounting standards: a guide to preparing accounts", ABG Professional Information, London.

Ball R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for Investors. *Accounting and Business Research*, Volume 36, Supplement 1.

Baker R, Wallage P. (2000). "The future of financial reporting in Europe: its role in corporate governance", *The International Journal of Accounting*, Vol. 35, No 2, pp.173-187.

Barth M. Landsman, W. and Lang, M. (2008). «International Accounting Standards and Accounting Quality», Stanford University, University of North Carolina.

Bellas A., Toudas K., and Papadatos K., (2005) «What International Accounting Standards (I.A.S.) bring about to the financial statements of Greek Listed Companies? The case of the Athens Stock Exchange», University of Patras, March.

Bloom, R. (2000). "An Analysis of: Two Vision Statements on International Accounting Standard Setting". *Ohio CPA Journal*, Vol. 59 Issue 1, p24, 3p.

Bradbury, M.E. (2003). Implications for the Conceptual Framework Arising From Accounting for Financial Instruments. *Abacus*, Vol. 39 Issue 3, p388-397, 10p.

Cairns D. (2006). The Use of Fair Value in IFRS. *Accounting in Europe*, Volume 3, Issue 1.

Cordazzo M. (2006). The Impact of IAS/IFRS on Accounting Practices: Evidences from Italian Listed Companies. *Accounting in Europe*, Volume 4, Issue 6.

Daske H. (2006) Economic Benefits of Adopting IFRS or US GAAP—Have the Expected Cost of Equity Capital Really Decreased?, *Journal of Business Finance & Accounting*. Volume 33, Issue 3-4, pages 329–373, April/May.

Flegm, E.H. (2008). The Need for Reliability in Accounting. *Journal of Accountancy*, Vol. 205 Issue 5, p37-39, 3p.

Haller, A. (2002), Financial Accounting Developments in the European Union: Past events and Future Prospects. *The European Accounting Review*, 11, 1: 153 – 190.

Haller A., Ernstberger J. and Froschhammer M. (2009). Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, Implications of the mandatory transition from national GAAP to IFRS — Empirical evidence from Germany, *Advances in International Accounting* 25, 226–236.

Hamberg M., Novak J. and Paananen M. (2006). Evidence of European IFRS Adoption: The effect on goodwill and intangible assets. *Journal of Accountancy*, Volume 140, Issue 6.

Heald, D.A. and Georgiou, G. (2011). The Macro Fiscal Role of the U.K. Whole of Government Account (December 2011). *Abacus*, Vol. 47, Issue 4, pp. 446-476.

Horngrén Charles T., Sundem Gary L., Stratton William O. 2005. *Introduction to management accounting*, Pearson Prentice Hall, N.J.

Hope, O., Jin, J. and Kang, T. (2006). Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS. *Journal of International Accounting Research*, 5, (2).

I.A.S.B., (2007), “IFRS for Small and Medium-sized Entities”, July 2009.

Iatridis G. and Rouvolis S. (2010) The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 19, 55–65.

Jermakowicz, KE. S. Gornik-Tomaszewski, (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15 (2006) 170–196.

Joos P. (2001). Discussions of the Economic Consequences of increased Disclosures, *Journal of Accounting Research*, Vol. 38 Supplement 2000, 2001.



Lefebvre Ch., Lin Liang – Qi. (1991). On the scope of consolidation: A comparative study of the EEC 7th directive, IAS27 and the Belgian Royal Decree on consolidation. *The British Accounting Review*, Volume 23, Issue 2, June. Pages 133–147.

Leuz, C. and Veraccia, R. (2001). The Economic Consequences of Increased Disclosure, *Journal of Accounting Research*, Vol.38 supplement.

Mazars. (2005). The Impact that Changing to IAS – IFRS Will Have on European Companies: Somewhere in Between Opportunities and Complexity. [www.mazars.com](http://www.mazars.com).

Paananen M. and Henghsiu L. (2009) The Development of Accounting Quality of IAS and IFRS over Time: The Case of Germany. *Journal of International Accounting Research: Spring*, Vol. 8, No. 1, pp. 31-55.

Palea, V. (2007). The Effects of the IAS/IFRS Adoption in the European Union on the Financial Industry. *The European Union Review*, 12 (1 – 2).

Parker, Roan 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, p162-164, 3p.

PricewaterhouseCoopers, International Financial Reporting Standards Ready to take the plunge, June 2002.

PricewaterhouseCoopers, International Financial Reporting Standard Setting, 2002.

PricewaterhouseCoopers, First-time Adoption of IFRS,2003.

Reiland, M. (2011). Consolidation: Identifying Subsidiaries under IFRS 10, (December 7, 2011). Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1934288> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1934288>

Roberts C.B., Gordon P. Weetman P. (2002). “International financial accounting: a comparative approach”, Pearson, New York.

Rudhede, P. and Wahlberg, I. (2003). Implementation of IAS in SKF. Unpublished MSc Dissertation, Graduate Business School – Gotenborg. [http://www.handels.gu.se/epc/archive/00002756/01/gbs\\_thesis\\_2002\\_47.pdf](http://www.handels.gu.se/epc/archive/00002756/01/gbs_thesis_2002_47.pdf)

So S. and Smith M. (2009). Value Relevance of IAS 27 (2003) Revision on presentation of Non-Controlling Interest: Evidence from Hong Kong. *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol. 20, No. 2, pp. 166-198, Summer.

Spathis, C. and Georgakopoulou, E. (2007). The Adoption of IFRS in South Eastern Europe: The Case of Greece. *International Journal Financial Services Management*, 2 (1/2): 50 – 63.

Tsalavoutas I. and Lewis, E. (2008). “Transition to IFRS and Value Relevance in a Small but Developed Market: A Look at Greek Evidence”.

Weibenberger, B.E., Stahl, A. B. and Vorstius, S. (2004). Changing from German GAAP to IFRS or US GAAP: A Survey of German Companies. *Accounting in Europe*, 1:169-189.

Whittington, G. (2005). The Adoption of International Accounting Standards in the European Union. *European Accounting Review*, 14 (1): 127 – 153.

Wilson, A. (2001). IAS: The Challenge for Management. *Accountancy*, 128 (1300), 90.

Weissenberger E. Barbara, Stahl B. Anne and Sven Vorstius, «Changing from German GAAP to IFRS or US GAAP: A Survey of German Companies», Justus-Liebig University, Giessen, Germany and Wissenschaftliche Hochschule für Unternehmensführung, Vallendar, Germany, *Accounting in Europe*, Vol. 1, 2004.

## **ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ**

Αληφαντής Στ. Γεώργιος, «Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας βάση του ΔΛΠ 12», *Λογιστής*, Δεκέμβριος 2002.

Αληφαντής Στ. Γεώργιος, «Η λογιστική των παγίων περιουσιακών στοιχείων», Ναυτεμπορική, 2/11/2002.

Αληφαντής Στ. Γεώργιος, «Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας επί αφορολόγητων διαφορών», Λογιστής, Ιούνιος 2005.

Βρουστούρης Παναγιώτης, «Η λογιστική των εντόκων χρηματοοικονομικών στοιχείων σύμφωνα με το ΔΛΠ 39» Λογιστής, Σεπτέμβρης 2002.

Βρουστούρης Παναγιώτης, «Οικονομικές καταστάσεις και λογιστικές αρχές ή μέθοδοι κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, Φεβρουάριος 2002.

Πέττας Κωνσταντίνος, «Μια πρόκληση και μια ευκαιρία για τους Έλληνες Λογιστές», Οικονομικά Χρονικά, Δεκέμβριος 2001- Ιανουάριος 2002.

Πρωτοψάλτης Νικόλαος, «Η αλήθεια για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, Μάρτιος 2002.

Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος, «Λογιστικές οδηγίες από την Ευρωπαϊκή Ένωση και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, Σεπτέμβριος 2001.

Φίλος Λ. Ιωάννης, «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και οι κύριες διαφορές τους από την ελληνική νομοθεσία», Λογιστής, Απρίλιος 2001.

Φίλος Λ. Ιωάννης, «Γνωστοποιήσεις στο προσάρτημα σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, Φεβρουάριος 2002.

## **ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ ΣΕ ΕΦΗΜΕΡΙΔΕΣ**

Αληφαντής Στ. Γεώργιος, «Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας επί των αποσβέσεων βάσει του ΔΛΠ 12», Ναυτεμπορική, 5/10/2002.

Αληφαντής Στ. Γεώργιος, «Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας επί των λογιστικών διαφορών», Ναυτεμπορική, Μάρτιος 2006.

Αληφαντής Στ. Γεώργιος, «Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας επί φορολογικών διαφορών βάσει του ΔΛΠ 12», Ναυτεμπορική, Μάρτιος 2006.

Βήμα, «Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα: Θετικές συνέπειες για ελεγκτές, λογιστές και επιχειρήσεις- Σοβαρές δομικές αδυναμίες των εποπτικών αρχών εντόπισε η έρευνα , Τρίτη 6 Ιανουαρίου 2009.

Βουργάνα Μαρία, «10 Αλλαγές που φέρνουν τα ΔΛΠ στα βιβλία των επιχειρήσεων», Ημερησία, 23 Φεβρουαρίου 2005.

Βουτσά Νίκου, «Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων θα αποδώσει διαφάνεια», Ημερησία, 5 Απριλίου 2006.

Ένωση Ελληνικών Τραπεζών, «Κυριότερες Διαφορές μεταξύ Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Αρχών (Μελέτη όπως εκπονήθηκε από την Arthur Andersen)», Αθήνα, Ιανουάριος 2002. Διαθέσιμο στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <http://www.hba.gr/7logistica/diafores.pdf>.

Εξπρές, «Εφιάλτης τα ΔΛΠ». 3/6/2007.

Επενδυτής, «Τι σημαίνει η ελληνική πρωτιά στα Δ.Λ.Π.», Δεκέμβριος 2008.

Επίσημη εφημερίδα των Ευρωπαϊκών κοινοτήτων 11.9.2002, σελ. L 243/3.

Επίσημη εφημερίδα των Ευρωπαϊκών κοινοτήτων 11.9.2002, σελ. L 243/4.

Επίσημη εφημερίδα L 300 της 17.11.2007.

Επίσημη εφημερίδα L 304 της 22.11.2007.

Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, «Νέος κανονισμός την Ευρωπαϊκής Ένωσης για την έγκριση νέας ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑΣ Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Α.17 -Διανομές Μη-Ταμειακών Περιουσιακών Στοιχείων σε Ιδιοκτήτες», Friday November 27, 2009 02:57 PM.

Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, «Νέοι κανονισμοί ΔΛΠ - Προσθήκη Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π 18 - τροποποιήσεις σε ΔΠΧΑ 4 ΔΠΧΑ 1 και ΔΠΧΑ 7», Tuesday December 01, 2009 12:27 AM.

Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, «Οδηγίες για την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Δ.Π.Χ.Α. στις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις», Tuesday March 02, 2010 12:15 PM.

Ημερησία, «Έκρηξη κερδών για τις εισηγμένες», 16 Μαρτίου 2006.

Ημερησία Online, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Προσαρμόζονται στα δεδομένα της κρίσης, 15/3/2010.

Καθημερινή, «Υπέρ των ΔΛΠ οι ελληνικές επιχειρήσεις», 1/7/2007.

Καθημερινή, «Συναγερμός στην αγορά για τα ΔΛΠ», 2/4/2009.

Κρυσταλλάκος Πέτρος, «Τέσσερις στις πέντε επιχειρήσεις ανέτοιμες για τα νέα πρότυπα», Ναυτεμπορική, 5 Δεκεμβρίου 2003.

Κυρίτσης Κωνσταντίνος, «Ριζικές αλλαγές στην λογιστική με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», Ημερησία, Αφιέρωμα στην εκπαίδευση, Σεπτέμβριος 2005.

Ναυτεμπορική, «Ειδικό αφιέρωμα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Μέρος Α», 5 Απριλίου 2004 145.

Ναυτεμπορική, «Τι αλλάζει για τις επιχειρήσεις με τα ΔΛΠ».

Πρωτονοταρίου Μαρίνα, «Έλλειψη πληροφόρησης για την πορεία των εισηγμένων», Ημερησία, 28 Νοεμβρίου 2004.

Πρωτόπαπας Αναστάσιος, Παλάσκας Κωνσταντίνος, «Αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τα ΔΛΠ», Ναυτεμπορική, 22/12/2004.

Ρομποτή Κωνσταντίνου, «Στο «κόκκινο» η Ελλάδα με την εφαρμογή των ΔΛΠ», Ημερησία, 5 Δεκεμβρίου 2004.

## ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

[http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή\\_Λογιστικά\\_Πρότυπα](http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή_Λογιστικά_Πρότυπα)  
<http://research.altec.gr/iris/html/dlp.htm>

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004R0707:EL:HTML>  
[https://www.epixeirisi.gr/actions/lemma/?item\\_id=4704724](https://www.epixeirisi.gr/actions/lemma/?item_id=4704724)  
[http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=29&ved=0CEkQFjAIOBQ&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F3.doc&ei=FzBIToCYGcWd-QbortCaBw&usg=AFQjCNFUxyDr51k135Jy3puOIn\\_Kx1jcGQ](http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=29&ved=0CEkQFjAIOBQ&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F3.doc&ei=FzBIToCYGcWd-QbortCaBw&usg=AFQjCNFUxyDr51k135Jy3puOIn_Kx1jcGQ)  
<http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=4&ved=0CCsQFjAD&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F4.doc&ei=aTBITrYKw-76Btu63ZwH&usg=AFQjCNHwouwhxbqmmvJsNe6FsnIEDfLimA>  
<http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=4&ved=0CCsQFjAD&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F4.doc&ei=aTBITrYKw-76Btu63ZwH&usg=AFQjCNHwouwhxbqmmvJsNe6FsnIEDfLimA>  
[http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=7&ved=0CEAQFjAG&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F5.doc&ei=sTBITinItCagbw\\_\\_GPBw&usg=AFQjCNHNtp9HFhPuM\\_5FRBQ0VU-NXizbwg](http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=7&ved=0CEAQFjAG&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F5.doc&ei=sTBITinItCagbw__GPBw&usg=AFQjCNHNtp9HFhPuM_5FRBQ0VU-NXizbwg)  
<http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=4&ved=0CCsQFjAD&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F6.doc&ei=datFTvWxBoj4sgb207GgBw&usg=AFQjCNHFxTfUnaWUt0K-291Ou2cjN0owYw>  
[http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=1&ved=0CBcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F7.doc&ei=qqxFtvuKMFvfgaepeCtCQ&usg=AFQjCNGhf82RTgdG5\\_fdEckZstpQm0VhUg](http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=1&ved=0CBcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F7.doc&ei=qqxFtvuKMFvfgaepeCtCQ&usg=AFQjCNGhf82RTgdG5_fdEckZstpQm0VhUg)  
<http://www.orangepartners.gr/financeinfo.html>

www.taxheaven.gr, Tuesday March 02, 2010 12:15PM

www.taxheaven.gr, Tuesday December 01, 2009 12: 27 AM