



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**"Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις.
Ιδιαιτερότητες και προβλήματα κατά την πρώτη εφαρμογή τους
στις Ελληνικές Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις."**

ΓΕΡΜΑΝΟΥ ΚΑΡΙΝΑ

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ: ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ ΧΥΤΗΣ, καθηγητής εφαρμογών.

ΠΡΕΒΕΖΑ 2013

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή

Τόπος, Ημερομηνία

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή

2. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή

3. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή

Ο Προϊστάμενος του Τμήματος

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω θερμά τον επιβλέπων καθηγητή μου, τον κ. Ευάγγελο Χύτη, για την μεγάλη υπομονή και υποστήριξη που μου έδειξε σε όλη την διάρκεια της συγγραφής, καθώς και για τις ώρες που μπόρεσε να αποσπάσει από την εργασία του, για να είναι διαθέσιμος προς την επικοινωνία μας.

Περίληψη

Στις μέρες μας, η παγκοσμιοποίηση και το άνοιγμα των εθνικών αγορών καθιστούν επιτακτική την ανάγκη για συγκρισιμότητα των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων των επιχειρήσεων του Ιδιωτικού και του Δημόσιου τομέα τόσο σε εθνικό, όσο και σε Διεθνές επίπεδο. Η κρίση που ταλαιπωρεί αυτή τη περίοδο τις αγορές, καθώς επίσης και η έλλειψη εμπιστοσύνης των επενδυτών προς τις χρηματιστηριακές αγορές, καθιστά αναγκαία την εφαρμογή ομοιόμορφων λογιστικών αρχών.

Η Ελλάδα επηρεάζεται από τις παραπάνω εξελίξεις και αλλαγές στο σύγχρονο χρηματοοικονομικό και οφείλει να τις παρακολουθήσει. Το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και γενικότερα η σχετική νομοθεσία πιθανόν να μην καλύπτουν πλέον τις ανάγκες πληροφόρησης του επενδυτικού κοινού και να είναι υπερβολικά συντηρητικό. Η καθιέρωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έρχεται για να ενισχύσει και να διασφαλίσει την απαιτούμενη διαφάνεια που χρειάζονται οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων σε όλο τον κόσμο. Με την εφαρμογή τους δημιουργείται μια κοινή βάση σύγκρισης των χρηματοοικονομικών και λογιστικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, διευκολύνοντας με αυτόν τον τρόπο τους επενδυτές να πάρουν τις αποφάσεις τους για μια πιο αποδοτική τοποθέτηση των κεφαλαίων τους.

Οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις (ΜΜΕ) αποτελούν τη σπονδυλική στήλη της οικονομίας της ευρωπαϊκής ένωσης (ΕΕ), ενώ παράλληλα είναι πηγή ανάπτυξης της επιχειρηματικότητας και των καινοτομιών. Γι αυτόν τον λόγο και ήταν απαραίτητη η θέσπιση ενός ΔΠΧΠ που θα απευθύνεται και θα λαμβάνει υπόψη τις ιδιαιτερότητες των ΜΜΕ. Η επέκταση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις ολοκληρώθηκε τον Ιούλιο του 2009 με την έκδοση του Προτύπου από τον IASB. Ο σκοπός του προτεινόμενου προτύπου είναι να αυξήσει την ανταγωνιστικότητα των ΜΜΕ και να μειώσει το κόστος εφαρμογής τους, προσφέροντας ένα απλοποιημένο, αυτοτελές σύνολο λογιστικών αρχών οι οποίες είναι κατάλληλες για μικρότερες, μη εισηγμένες εταιρίες, καταργώντας επιλογές λογιστικής μεταχείρισης, απαλείφοντας θέματα που γενικά δεν σχετίζονται με τις ΜΜΕ και απλοποιώντας μεθόδους αναγνώρισης και επιμέτρησης.

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι η ανάλυση και η παρουσίαση των βασικών χαρακτηριστικών του ΔΠΧΠ για χρήση από μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Πιο συγκεκριμένα, το Κεφάλαιο 1 αποτελεί μια αναδρομή στην ιστορία των ΔΛΠ και παρουσιάζει τα βασικά χαρακτηριστικά των ΔΛΠ, το Κεφάλαιο 2 καταπιάνεται με την μορφή των μικρομεσαίων

επιχειρήσεων στην Ελλάδα και το εξωτερικό, ενώ το Κεφάλαιο 3, που αποτελεί και την καρδιά της εργασίας, παρουσιάζει την διαδικασία μετάβασης των μικρομεσαίων επιχειρήσεων από τα ελληνικά στα διεθνή πρότυπα. Τέλος, στο Κεφάλαιο 4 γίνεται μια κριτική προσέγγιση του προτύπου και παρουσιάζονται οι ιδιαιτερότητες που πρέπει να ληφθούν υπόψη και τα προβλήματα που αναμένεται να προκύψουν κατά την εφαρμογή του προτύπου από τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

Πίνακας περιεχομένων

1 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	4
1.1 Ιστορική αναδρομή	4
1.2 Η ελληνική πορεία για την υιοθέτηση των ΔΛΠ.....	10
1.3 Ο ορισμός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	11
1.4 Γενικές Αρχές Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	12
1.4.1 Αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίασης	12
1.4.2 Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας.....	13
1.4.3 Αρχή Δεδουλευμένων Εσόδων-Εξόδων	13
1.4.4 Αρχή της Αυτοτέλειας των χρήσεων	13
1.4.5 Ομοιομορφία των Οικονομικών Καταστάσεων.....	13
1.4.6 Σπουδαιότητα και ολότητα	14
1.4.7 Συμψηφισμοί.....	14
1.4.8 Συγκριτική Πληροφόρηση	14
1.5 Όργανα κατάρτισης των ΔΛΠ.....	14
1.5.1 Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.)	15
1.5.2 Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.).....	15
1.5.3 Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.)	16
1.5.4 Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.).....	17
1.6 Το Πλαίσιο Κατάρτισης (Framework).....	17
1.6.1 Σκοπός του Πλαισίου	18
1.6.2 Πεδίο εφαρμογής του Πλαισίου.....	18
1.7 Διαδικασίες κατάρτισης και έκδοσης των ΔΛΠ.....	19
2 ΟΙ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	20
2.1 Ορισμός των μικρομεσαίων επιχειρήσεων	20
2.2 Παρουσίαση των ΜΜΕ σε Ευρωπαϊκό επίπεδο.....	21

2.2.1 Βασικά χαρακτηριστικά των ΜΜΕ.....	21
2.3 ΜΜΕ στην Ελλάδα.....	24
2.3.1 Βασικά στοιχεία των ΜΜΕ στην ελληνική οικονομία.....	24
2.3.2 Διάκριση ΜΜΕ με κριτήριο τον κλάδο δραστηριότητας.....	26
2.3.3 Διάκριση ΜΜΕ με κριτήριο το μέγεθος.....	26
2.3.4 Διάκριση ΜΜΕ με κριτήριο τη νομική μορφή.....	27
2.3.5 Συμβολή των ΜΜΕ στην οικονομική ανάπτυξη της Ελλάδος.....	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	30
3.1 Η αναγκαιότητα και ο σκοπός καθιέρωσης των ΔΠΧΠ.....	30
3.2 Η δημιουργία του απλοποιημένου προτύπου πρώτης εφαρμογής ειδικά για τις ΜΜΕ ..	32
3.3 Ποιές επιχειρήσεις χαρακτηρίζονται μικρομεσαίες σύμφωνα με το πρότυπο των ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ (Παράγραφος 1)	33
3.4 Στάδια προετοιμασίας για την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων	34
3.5 Η Μετάβαση στο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για τις Μικρομεσαίες επιχειρήσεις (Παράγραφος 35).....	35
3.5.1 Πρώτη εφαρμογή	36
3.5.2 Διαδικασίες δημιουργίας οικονομικών καταστάσεων κατά την ημερομηνία μετάβασης	37
3.5.3 Βασικές απλοποιήσεις του προτύπου.....	38
3.6 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (ΔΛΠ 1).....	39
3.6.1. Σκοπός.....	39
3.6.2 Πεδίο εφαρμογής.....	39
3.6.3 Ορισμοί	40
3.6.4 Οι διαφορές ΔΛΠ 1 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....	42
3.7 Οι διαφορές μεταξύ βασικών λογαριασμών ελληνικού σχεδίου και διεθνών προτύπων	44
4. ΟΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΠΧΠ, ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ, ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΝΑΤΑ ΚΑΙ ΤΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ..	45
4.1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και ελληνικό θεσμικό πλαίσιο	45

4.2 Τα συνήθη σφάλματα κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ.....	48
4.2.1 Χρησιμοποίηση μη επικαιροποιημένης έκδοσης των ΔΛΠ.....	49
4.2.2 Εσφαλμένος Υπολογισμός και Χειρισμός της «Υπεραξίας».....	50
4.2.3 Εσφαλμένος Υπολογισμός Αποσβέσεων.....	51
4.2.4 Εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων.....	51
4.2.5 Ασυμφωνία ή πλασματική συμφωνία λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον».....	52
4.2.6 Εσφαλμένος Υπολογισμός ή και παρουσίαση των Δικαιωμάτων Μειοψηφίας.....	53
4.2.7 Εσφαλμένος υπολογισμός των Αναβαλλόμενων φόρων.....	53
4.2.8 Σφάλματα Κοστολόγησης.....	54
4.3 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα από την Εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ.....	55
4.4 Θέματα που θα αντιμετωπίσουν οι ελληνικές ΜΜΕ κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ.....	56
4.5 Χρήστες της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των ελληνικών ΜΜΕ.....	58
4.6 Σχέση κόστους/οφέλους κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ.....	61
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	62
Πίνακας Συντομογραφιών.....	64
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.....	66
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2.....	86
Βιβλιογραφία.....	87

1 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

1.1 Ιστορική αναδρομή

Τον Ιούνιο του 1973 έγινε η πρώτη προσπάθεια κοινής σύγκλισης των οργανισμών λογιστικής της Αυστραλίας, των ΗΠΑ, 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)¹. 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 (IASB) και η Διεθνή 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 IASB. Το 1989 η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει τη διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής και τη μεγαλύτερη ανάμειξη της IASB. Στις αρχές της δεκαετίας του '90 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 IASB 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 IASB. Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο της Λισσαβόνας (23-24/3/2000) έκανε λόγο για την ανάγκη

¹ Pricewaterhouse Coopers, International Financial Reporting Standard Setting, 2002

επιτάχυνσης της ολοκλήρωσης της εσωτερικής αγοράς χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών. Επίσης, στις 13/6/2000 εκδόθηκε ανακοίνωση της επιτροπής με τίτλο « Στρατηγική Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης της ΕΕ: Μελλοντική Πορεία», με την οποία ζήτησε να γίνει υποχρεωτικό για όλες τις κοινοτικές επιχειρήσεις εισηγμένες σε χρηματιστήριο της ΕΕ 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 (IASC) 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 ΔΛΠ. 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 οποιουδήποτε 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». ²

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 οποιουδήποτε κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ, ή

² Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών κοινοτήτων 11.9.2002, σελ. L 243/3

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».³

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 ΔΛΠ ως ενιαία δέσμη Διεθνών Λογιστικών Προτύπων παγκοσμίως για όλες τις κοινοτικές εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο σε οργανωμένη αγορά της κοινότητας.⁴

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 (ΜΕΔ). Ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει στη Διερμηνεία 8, η οποία αναφέρεται στην «Πρώτη Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ως Βασικό Λογιστικό Πλαίσιο». Η ΜΕΔ 8 αναφέρει ότι όταν τα ΔΛΠ 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.⁵

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

³ Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων 11/9/02, σελ. L243/4

⁴ Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων 11/9/02, σελ. L243/4

⁵ Weissenberger: «Changing from German GAAP to IFRS or US GAAP: A Survey of German Companies»

Κανονισμός αυτός υιοθετεί τις Διερμηνείες που ενέκρινε η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ).

Στις 19/6/2003 το Συμβούλιο των ΔΛΠ αποφάσισε να αντικαταστήσει την ΜΕΔ 8 με το νέο ΔΠΧΠ 1 «Πρώτη Εφαρμογή των Προτύπων Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης».

Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 1, κάθε επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά τα ΔΛΠ πρέπει να συμμορφώνεται με καθένα από τα ΔΛΠ 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 ΔΠΧΠ.

Το ΔΠΧΠ 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 ΔΛΠ.

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

Με την παραπάνω συμφωνία η Αμερικανική 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 ΕΕ και των ΗΠΑ.⁶

Το 2006, το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υπέγραψε Μνημόνιο Συνεννόησης με το αντίστοιχο Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων των ΗΠΑ (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 (ΣΔΛΠ) να μην απαιτήσει την εφαρμογή των υπό ανάπτυξη νέων ΔΠΧΠ ή σημαντικών τροποποιήσεων στα υφιστάμενα πρότυπα πριν από την 1 η 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

⁶ Jermakowicz K. Eva, Sylwia Gornik-Tomaszewski, «Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies»

από την άλλη, με τον τρόπο αυτό εξασφαλίζονται τέσσερα χρόνια σταθερότητας για τις εταιρείες που υιοθέτησαν τα ΔΠΧΠ 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 (ΔΠΧΠ) και των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών τρίτων χωρών.⁷

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 (ΔΠΧΠ) 8.⁸

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 (ΔΠΧΠ) 8.⁹

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).¹⁰

Τέλος, οι εξελίξεις σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μέχρι τις 28 Ιανουαρίου 2010, η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) ανακοινώνει τα εξής:

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

⁷ Ημερησία Online, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Προσαρμόζονται στα δεδομένα της κρίσης

⁸ [Επίσημη Εφημερίδα L 300 της 17.11.2007]

⁹ [Επίσημη Εφημερίδα L 304 της 22.11.2007]

¹⁰ www.taxheaven.gr

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” (IASB).¹¹

Πίνακας 1.1 Η ιστορία του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ

Το έργο μεταφέρθηκε από τον προκάτοχο IASC		
Ιούνιος 2004	Δημοσιεύεται σχετικό άρθρο για περαιτέρω ανάλυση του	http://www.iasplus.com/en/Plone/en/binary/pressrel/2004pr17.pdf
11 Απριλίου 2005	ΜΜΕ συμπληρώνουν τα ερωτηματολόγια πάνω στα θέματα της αναγνώρισης και επιμέτρησης	
13-14 Οκτωβρίου 2005	Δημόσιες συνεδριάσεις σχετικά με τις δυνατές απλουστεύσεις του προτύπου	
15 Φεβρουαρίου 2007	Προμελέτη του ΔΠΧΠ 1	http://www.iasplus.com/en/Plone/en/binary/pressrel/0702smeed.pdf
9 Ιουλίου 2009	Εκδίδεται τελική έκδοση του ΔΠΧΠ 1, η οποία έχει ισχύ μέχρι	

¹¹ www.taxheaven.gr

	και σήμερα	
--	------------	--

Πηγή: <http://www.iasplus.com/en/standards/standard54>

1.2 Η ελληνική πορεία για την υιοθέτηση των ΔΛΠ

Οι δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων στην Ελλάδα εξυπηρετούν κυρίως τους σκοπούς της φορολογίας και ως συνέπεια αυτής της πραγματικότητας το ιστορικό κόστος κυριαρχεί στην εικόνα της επιχείρησης. Ομοίως δίνεται λιγότερη έμφαση στην Ελλάδα στην αποκάλυψη πληροφοριών, αφού η λογιστική παρουσίαση των πληροφοριών είναι άμεσα συνδεδεμένη με τις απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Με βάση την μεθοδολογία εκτίμησης, που χρησιμοποίησαν οι Lamb, Nobes και Roberts (1998), για το βαθμό της συνάφειας μεταξύ της φορολογικής νομοθεσίας και πρακτικής και της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και πρακτικής φαίνεται ότι η Ελλάδα κατατάσσεται στην Case IV (Tax leads)¹² ή σε ορισμένες περιπτώσεις στην Case V (Tax dominates)¹³. Η Ελλάδα επιπρόσθετα κατατάσσεται, με βάση τα παραπάνω χαρακτηριστικά της στις χώρες της ηπειρωτικής Ευρώπης, όπου η επίδραση των φόρων είναι σχετικά μεγάλη στην σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η Ελλάδα ως μέρος της ΕΕ, αλλά και στην προσπάθεια της να ανακτήσει την εμπιστοσύνη των επενδυτών, θέσπισε με τον Ν2992/2002 (άρθρο 1) την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ από τις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. εταιρείες από την αρχή του έτους 2003. Ειδικότερα, η Ελλάδα έχει υιοθετήσει τα ΔΛΠ με τον Ν2992/2002 νωρίτερα από άλλα κράτη της ΕΕ. Ο Ν2992/2002 προέβλεπε την εφαρμογή των ΔΛΠ από το 2003 στις ελληνικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. υποχρεωτικά, ενώ για τις μη εισηγμένες που ελέγχονται από ορκωτούς ελεγκτές, η εφαρμογή θα είναι προαιρετική.

Με άλλο νεώτερο νόμο (Ν.3148/3.6.03) η Ελλάδα προσπάθησε να αμβλύνει τα πιθανά προβλήματα που θα προέκυπταν από την βιασύνη της να εισάγει την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ το 2003. Έτσι δόθηκε η ευκαιρία στις εταιρίες να δημοσιεύσουν μόνο Ισολογισμό

¹² Φορολογικός κανόνας, που ακολουθείται για το φορολογικό σκοπό και επίσης για τον οικονομικό σκοπό. Αυτό είναι δυνατόν λόγω της απουσίας ενός συγκεκριμένου (ή γενικού) οικονομική κανονισμού.

¹³ Φορολογικός κανόνας, που ακολουθείται για τον φορολογικό σκοπό, καθώς επίσης και για οικονομικούς σκοπούς αντί για έναν αντικρουόμενο δημοσιονομικό κανονισμό.

με βάση τα ΔΛΠ για την χρήση του 2003. Ουσιαστικά πρόκειται περί προσαρμογής μονό του Ισολογισμού με βάση τα ΔΛΠ και όχι εφαρμογής των ΔΛΠ. Ο νεότερος αυτός νόμος (Ν.3148) προχωρά ένα βήμα παραπέρα για την εδραίωση της εμπιστοσύνης των επενδυτών με την καθιέρωση Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.). Η Επιτροπή αυτή ως θεσμικό όργανο θα εποπτεύει τους ορκωτούς ελεγκτές για τη σωστή τήρηση των κανόνων δεοντολογίας, την πιστοποίηση των ικανοτήτων τους για την άσκηση ελέγχου, αλλά και για την ποιότητα με την οποία γίνεται ο έλεγχος.

1.3 Ο ορισμός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Στην προσπάθειά μας να εξηγήσουμε με απλοποιημένο τρόπο τι είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θα λέγαμε 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 επίσημο ορισμό θα βασιζόμαστε 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 (ΔΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και οι συναφείς ερμηνείες (ερμηνείες της SIC- ΔΠΧΠ), 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 αντικατοπτρίζεται 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.¹⁴

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.¹⁵

1.4 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.

1.4.1 Αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίασης

Οι οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών που καταρτίζονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ 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

¹⁴ Πέττας Κωνσταντίνος, «Μια πρόκληση και μια ευκαιρία για τους Έλληνες Λογιστές»

¹⁵ Barth Mary, «International Accounting Standards and Accounting Quality», Stanford University

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.

1.4.2 Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας

Η Αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας (going concern) 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.

1.4.3 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.

1.4.4 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».

1.4.5 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.

- μεταβολή που απαιτείται από τα ΔΛΠ.

1.4.6 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.

1.4.7 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 ΔΛΠ 1.

1.4.8 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.

1.5 Όργανα κατάρτισης των ΔΛΠ

Τα βασικότερα όργανα κατάρτισης λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο είναι η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.), το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.), η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C), η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.) και η Ευρωπαϊκή Ένωση.

1.5.1 Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.)

Η Επιτροπή Διεθνών λογιστικών προτύπων (International Accounting Standards Committee) είναι ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα την πολιτεία του Delaware των ΗΠΑ. Οι στόχοι που υπηρετούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά αναφέρονται στο καταστατικό της Επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.C.), είναι:

Η δημιουργία ενός ενιαίου συνόλου κατανοητών, επιβλητέων και υψηλής ποιότητας Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το κοινό συμφέρον, τα οποία να απαιτούν διαφανή, συγκρίσιμη και υψηλής ποιότητας πληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις και τις λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές, ώστε να βοηθούν τους συμμετέχοντες στις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές και τους άλλους χρήστες στις οικονομικές τους αποφάσεις, η προώθηση της χρήσης και της κατά γράμμα εφαρμογής αυτών των προτύπων, και η προσπάθεια σύγκλισης των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για την επίτευξη λύσεων υψηλής ποιότητας. Η επιτροπή αποτελείται σήμερα από είκοσι δύο μέλη, τα οποία ονομάζονται θεματοφύλακες και είναι επιφορτισμένοι με τη διοίκηση της. Προκειμένου να εξασφαλιστεί μία ευρεία διεθνής βάση, τα είκοσι δύο μέλη προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές.

Συγκεκριμένα:

- Έξι θεματοφύλακες προέρχονται από τη Βόρειο Αμερική
- Έξι θεματοφύλακες προέρχονται από την Ευρώπη
- Έξι θεματοφύλακες προέρχονται από την Ασία και την περιοχή του Ειρηνικού
- Τέσσερεις θεματοφύλακες προέρχονται από οποιαδήποτε άλλη περιοχή, ώστε να επιτυγχάνεται γεωγραφική ισορροπία.

1.5.2 Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.)

Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων-ΣΔΛΠ (International Accounting Standards Board), μητρική εταιρεία του οποίου θεωρείται η Επιτροπή Διεθνών λογιστικών προτύπων (IASB), με έδρα το Λονδίνο, αποτελεί μια ανεξάρτητη αρχή και έχει την ευθύνη κατάρτισης και έκδοσης των Λογιστικών προτύπων.

Αποτελείται από δώδεκα μέλη πλήρους απασχόλησης και δύο μέλη μερικής απασχόλησης. Τα μέλη του σώματος επιλέγονται από την I.A.S.C. Το κριτήριο της επιλογής είναι η δημιουργία μίας ομάδας που θα συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες, την εμπειρία σε θέματα

διεθνών αγορών και επιχειρήσεων και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές, με σκοπό τη συνεισφορά στην ανάπτυξη παγκοσμίων Λογιστικών Προτύπων υψηλής ποιότητας.

Το σώμα έχει ως βασικές αρμοδιότητες την πλήρη ευθύνη για την ανάπτυξη και έκδοση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) καθώς και των Προσχεδίων του Προτύπων (Exposure Draft). Πριν από την έκδοση κάθε προτύπου, το ΣΔΛΠ πρέπει να δημοσιεύει ένα προσχέδιο του Προτύπου, το οποίο και τίθεται στη διάθεση των ενδιαφερομένων για σχολιασμό.

Οι σκοποί του ΣΔΛΠ σύμφωνα με το καταστατικό της είναι:

- να δημιουργεί και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα με βάση τα οποία θα συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις,
- να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους,
- να λαμβάνει υπόψη τις νέες ανάγκες για οικονομική πληροφόρηση που προκύπτουν τόσο από τις μεγάλες όσο και από τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, και
- να προωθεί την σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για την επίτευξη λύσεων υψηλής ποιότητας,
- να εργάζεται γενικότερα, για τη βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

1.5.3 Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.)

Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council) αποτελεί το επίσημο συμβουλευτικό όργανο του ΣΔΛΠ. Αποτελείται από τριάντα ή και παραπάνω μέλη που αποτελούν ένα ευρύ φάσμα εκπροσώπων από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και από διαφορετικούς επαγγελματικούς χώρους. Μέλη της επιτροπής είναι εκπρόσωποι φορέων, οικονομικοί αναλυτές, ακαδημαϊκοί, ελεγκτές, μέλη επαγγελματικών λογιστικών οργανισμών και επενδυτικών ομίλων που επηρεάζονται από και ενδιαφέρονται για τις εργασίες του ΣΔΛΠ. Τα μέλη του συμβουλευτικού συμβουλίου διορίζονται από τους διαχειριστές και η θητεία τους διαρκεί τρία χρόνια. Στην πραγματικότητα συνδέει το ΣΔΛΠ με τις επιτροπές λογιστικής τυποποίησης σε κάθε χώρα. Για την επίτευξη των σκοπών της προβλέπονται ανά έτος τρεις τακτικές δημόσιες συνεδριάσεις με το ΣΔΛΠ, οι οποίες έχουν ως σκοπό:

- την παροχή συμβουλών προς το ΣΔΛΠ, σχετικά με τα τρέχοντα έργα, και
- την πληροφόρηση του ΣΔΛΠ για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων Προτύπων στους χρήστες αυτών.

1.5.4 Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.)

Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Interpretations Committee) αποτελείται από δώδεκα μέλη, τα οποία διορίζονται από τους επιτρόπους (trustees) και η διάρκεια της θητείας τους ανέρχεται σε τρία έτη και έχει ως σκοπό την διευκόλυνση του έργου του Συμβουλίου για την απρόσκοπτη και ορθή εφαρμογή των προτύπων, εκδίδοντας οδηγίες, λύσεις και παραδείγματα εφαρμογής. Η επιτροπή συνεδριάζει όταν αυτό απαιτείται και η βασική αρμοδιότητά της είναι η ερμηνεία των Προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα Πρότυπα (ΔΛΠ και ΔΠΧΠ).

1.6 Το Πλαίσιο Κατάρτισης (Framework)

Για να πετύχει το όλο εγχείρημα δημιουργίας και εφαρμογής των ΔΛΠ & ΔΠΧΠ το ΣΔΛΠ θα πρέπει να ακολουθεί μία σειρά προϋποθέσεων ώστε το αποτέλεσμα να δίνει λύσεις σε πολύπλοκα θέματα που αντιμετωπίζει ο κόσμος της λογιστικής στην καθημερινή πράξη. Για αυτόν τον λόγο υπάρχει η ανάγκη για μία ισχυρή θεωρητική βάση, που θα αποτελεί οδηγό προκειμένου τα πρότυπα να έχουν συνοχή, συνέπεια και το κυριότερο ευρεία αποδοχή, τόσο από τον κόσμο που καλείται να τα εφαρμόσει, όσο και γενικότερα από τον κόσμο της οικονομίας. Η ικανοποίηση αυτής της θεωρητικής βάσης ήρθε με την δημιουργία ενός πλαισίου αρχών, ενός είδους δηλαδή συνταγματικού χάρτη για την ανάπτυξη των προτύπων.

Η πρώτη προσπάθεια για δημιουργία του πρώτου πλαισίου αρχών έγινε το 1976 από το FASB¹⁶. Ακολούθησε το ΣΔΛΠ το 1989 με το Πλαίσιο Κατάρτισης (framework) για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Το Πλαίσιο Κατάρτισης είναι ένα εννοιολογικό πλαίσιο που θέτει τις αρχές που διέπουν την κατάρτιση και αξιολόγηση των προτύπων και

¹⁶ Το Αμερικανικό Συμβούλιο Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής (FASB) είναι μια ιδιωτική, μη κερδοσκοπική οργάνωση της οποίας πρωταρχικός σκοπός είναι να αναπτύξει τις γενικά αποδεκτές λογιστικές αρχές (GAAP) στο εσωτερικό των Ηνωμένων Πολιτειών προς το συμφέρον του κοινού. Δημιουργήθηκε το 1973, ως οργανισμός που είναι υπεύθυνος για τον καθορισμό των λογιστικών προτύπων για τις δημόσιες επιχειρήσεις στις ΗΠΑ.

συνεπώς δεν είναι Πρότυπο. Μέσω του Πλαισίου δίνεται η πληροφορία και στους ελεγκτές να σχηματίζουν ευκολότερα γνώμη ως προς το εάν οι καταστάσεις είναι σύμφωνες με τα ΔΛΠ.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να τονίσουμε ότι το Πλαίσιο δεν είναι ΔΛΠ ή ΔΠΧΠ και κατά συνέπεια τίποτα από αυτό δεν υπερισχύει των ιδιαίτερος οριζομένων στα επιμέρους ΔΛΠ & ΔΠΧΠ. Επιπρόσθετα, το ΣΔΛΠ αναγνωρίζει ότι, μεταξύ Πλαισίου και επί μέρους ΔΛΠ & ΔΠΧΠ ενδεχομένως να υπάρχουν μερικές αντιθέσεις, οι οποίες όμως με την πάροδο του χρόνου θα μειώνονται συνεχώς. Άλλωστε, το Πλαίσιο ανανεώνεται σε συνεχή βάση, ώστε να εξαλείφονται αυτές οι διαφορές και να αντικατοπτρίζεται η αποκτώμενη από την εφαρμογή εμπειρία. Θα μπορούσαμε να πούμε ότι το πλαίσιο αρχών αποτελεί το θεμέλιο πάνω στο οποίο στηρίζεται η ανάπτυξη και η επέκταση του λογιστικού οικοδομήματος.

1.6.1 Σκοπός του Πλαισίου

Σκοπός του πλαισίου είναι να βοηθήσει :

- Την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην ανάπτυξη των μελλοντικών ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και στην αναθεώρηση των υφιστάμενων ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.
- Τα αρμόδια εθνικά σώματα στην ανάπτυξη εθνικών προτύπων.
- Τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να καταλάβουν εάν οι πληροφορίες που δίνουν οι καταστάσεις αυτές έχουν καταρτιστεί σύμφωνα με τις αρχές των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.
- Τους ελεγκτές των οικονομικών καταστάσεων να σχηματίσουν γνώμη για το αν οι εξεταζόμενες οικονομικές καταστάσεις ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.
- Τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων στην ερμηνεία των πληροφοριών που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις.

1.6.2 Πεδίο εφαρμογής του Πλαισίου

Το πλαίσιο ασχολείται με τα ακόλουθα θέματα :

- τον σκοπό των οικονομικών καταστάσεων
- τις βασικές παραδοχές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων

- τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων.
- τον ορισμό, την αναγνώριση και αποτίμηση των στοιχείων από τα οποία συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις.
- τις έννοιες του κεφαλαίου και της διατήρησής του.

1.7 Διαδικασίες κατάρτισης και έκδοσης των ΔΛΠ

Ένα Δ.Λ.Π. είναι το τελικό προϊόν μιας συστηματικής και εντατικής προσπάθειας, που διεξάγεται με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Γι' αυτό τα εκδιδόμενα από την I.A.S.B πρότυπα δε στερούνται αφενός του απαραίτητου επιστημονικού κύρους και είναι αφετέρου πρακτικώς εφαρμόσιμα σε διεθνή κλίμακα. Συνοπτικά, η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π. είναι η παρακάτω:

1. οι κατευθυντήριες επιτροπές επιλέγουν αρχικώς τα σημαντικά θέματα, τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή μελέτη. Κατόπιν, αφού ληφθούν υπόψη οι απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα σχέδιο για το συγκεκριμένο θέμα.
2. το σχέδιο υποβάλλεται στο συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 των μελών του, ενώ ζητείται και η γνώμη του συμβουλευτικού συμβουλίου.
3. το εγκεκριμένο από το συμβούλιο σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα λογιστικά σώματα και στις κυβερνήσεις, στα χρηματιστήρια αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και στους λοιπούς ενδιαφερόμενους. Αφήνεται επαρκής χρόνος για την κατανόηση και το σχολιασμό του σχεδίου.
4. τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του σχεδίου επεξεργάζονται από το συμβούλιο και, εφόσον είναι αναγκαίο ορισμένα σημεία του σχεδίου αναθεωρούνται.
5. το αναθεωρημένο σχέδιο πρέπει να εγκριθεί τουλάχιστον από τα 3/4 των μελών του συμβουλίου, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το πρότυπο.
6. σε κάποιο από τα προηγούμενα στάδια, το συμβούλιο της I.A.S.B μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθηθεί η συζήτηση ενός θέματος, ή για να παρέχεται επαρκής χρόνος για να διατυπωθούν απόψεις, πρέπει να εκδίδεται ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο προϋποθέτει την αποδοχή της πλειοψηφίας του συμβουλίου.
7. το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σ' αυτό.

8. στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο συμβούλιο με μια ψήφο.

Το εγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή προτύπου είναι αυτό που εκδίδεται από την I.A.S.B. στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη είναι υπεύθυνα για την εκπόνηση μεταφράσεων των σχεδίων και των προτύπων στην επίσημη γλώσσα της χώρας τους. Μεμονωμένα, ούτε η I.A.S.B. ούτε οι λογιστές έχουν τη δύναμη να επιβάλλουν διεθνή συμφωνία ή να απαιτήσουν συμμόρφωση προς τα Δ.Λ.Π. Η επιτυχία των προσπαθειών της I.A.S.B εξαρτάται από την αναγνώριση και την υποστήριξη του έργου της από πολλές και διαφορετικές ενδιαφερόμενες ομάδες, που ενεργούν στα όρια της δικής τους δικαιοδοσίας. Τα μέλη της I.A.S.B πιστεύουν ότι η αποδοχή στις χώρες τους των Δ.Λ.Π. μαζί με τη γνωστοποίηση της εφαρμογής τους, θα αποφέρουν με την πάροδο των ετών, ένα σημαντικό αποτέλεσμα. Η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων θα βελτιωθεί και θα υπάρξει ένας αυξανόμενος βαθμός συγκρισιμότητας. Επιπλέον, η αξιοπιστία και συνεπώς η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων θα επεκταθεί παγκοσμίως.

2 ΟΙ ΜΙΚΡΟΜΕΣΑΙΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

2.1 Ορισμός των μικρομεσαίων επιχειρήσεων

Παρόλο τον κυρίαρχο ρόλο που διαδραματίζουν οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις (ΜΜΕ) στο παγκοσμιοποιημένο οικονομικό περιβάλλον, δεν υπάρχει ένας διεθνώς αποδεκτός ορισμός για την σκιαγράφηση των ΜΜΕ. Ο ορισμός των ΜΜΕ διαφοροποιείται ανάλογα κάθε φορά με τις συγκεκριμένες οικονομικές, κοινωνικές και πολιτικές συνθήκες κάθε χώρας.

Με βάση τη διεθνή βιβλιογραφία οι περισσότερες χώρες προκειμένου να ορίσουν την έννοια της ΜΜΕ χρησιμοποιούν κατά κύριο λόγο ποσοτικά κριτήρια με κυρίαρχο μέγεθος τον αριθμό των εργαζομένων και μετέπειτα τον κύκλο εργασιών. Στις ΗΠΑ, ως ΜΜΕ θεωρείται η επιχείρηση που απασχολεί λιγότερους από 500 εργαζόμενους. Στην Ιαπωνία ως ΜΜΕ θεωρείται η επιχείρηση που απασχολεί λιγότερους από 300 εργαζόμενους. Ενώ, στη Γερμανία, τη Γαλλία και την Ιταλία (πριν από την καθιέρωση του ορισμού της Ευρωπαϊκής Ένωσης) θεωρείται αυτή με λιγότερους από 200 εργαζόμενους και για την Ελλάδα έως 100 εργαζόμενους.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση την 6^η Μαΐου 2003¹⁷ ενέκρινε ένα νέο ορισμό των ΜΜΕ απευθύνοντας στα κράτη μέλη, την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων και το Ευρωπαϊκό Ταμείο Επενδύσεων, ζητώντας τους να εφαρμόζουν έναν κοινό ορισμό για τις ΜΜΕ από την 1^η Ιανουαρίου 2005. Παρόλο που τα κράτη μέλη και τα δύο χρηματοπιστωτικά δεν είναι υποχρεωμένα να συμμορφωθούν με τον νέο ορισμό, η συμμόρφωση είναι υποχρεωτική όσον αφορά την πρόσβαση των επιχειρήσεων στους εθνικούς μηχανισμούς και στα ευρωπαϊκά προγράμματα υποστήριξης προς τις ΜΜΕ.

Με βάση την απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής η προϋπόθεση για να αναγνωριστεί ως ΜΜΕ μια επιχείρηση είναι να τηρεί τα όρια αναφορικά με τον αριθμό του προσωπικού και, είτε τα όρια του ισολογισμού, είτε εκείνα του κύκλου εργασιών. Ειδικότερα για τον καθαρισμό σε μεσαίες, μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις αναφέρεται:

2.2 Παρουσίαση των ΜΜΕ σε Ευρωπαϊκό επίπεδο.

2.2.1 Βασικά χαρακτηριστικά των ΜΜΕ.

Οι ΜΜΕ αποτελούν τη βασική κινητήρια δύναμη ανάπτυξης και καινοτομίας σε όλες τις οικονομίες παγκοσμίως. Με βάση τα στοιχεία του ΟΟΣΑ στις χώρες με υψηλό κατά κεφαλήν Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν (ΑΕΠ) συνεισφέρουν περισσότερο από 55% του ΑΕΠ και 65% της απασχόλησης, ενώ στις χώρες χαμηλού κατά κεφαλήν ΑΕΠ συνεισφέρουν περισσότερο από 70% του ΑΕΠ και 95% της απασχόλησης.

Η στήριξη των ΜΜΕ αποτελεί ένα από τα βασικότερα μελήματα της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) τις τελευταίες τρεις δεκαετίες. Στα πλαίσια των μέτρων για τη βελτίωση της επιχειρηματικότητας, της οικονομικής μεγέθυνσης και της κοινωνικής συνοχής των κρατών μελών της Ε.Ε. έχουν αναπτυχθεί και υλοποιηθεί αρκετά χρηματοδοτικά προγράμματα. Επίσης, αρκετές πρωτοβουλίες έχουν ληφθεί στη διαμόρφωση ενός οικονομικού περιβάλλοντος όπου οι ΜΜΕ θα μπορούν να αναπτυχθούν δυναμικά βελτιώνοντας την παραγωγικότητα τους και δημιουργώντας νέες θέσεις εργασίας.

Την δεκαετία 1989-1999 τα Διορθωτικά Ταμεία χρηματοδότησαν περίπου 1,5 εκατομμύριο ΜΜΕ, ενώ εκτιμάται ότι 2 εκατομμύρια θέσεις εργασίας δημιουργήθηκαν ή διατηρήθηκαν στην Ευρώπη εξαιτίας των προγραμμάτων αυτών (Παλάσκας και Τσάμπρα, 2005). Επίσης,

¹⁷ <http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/9642>

για την περίοδο 2000-2006 η χρηματοδότηση των Διαρθρωτικών Ταμείων σε προγράμματα που αφορούν ΜΜΕ ανήλθε στα 16 δισεκατομμύρια ευρώ.

Πίνακας 2.2.1 Διαρθρωτικά χαρακτηριστικά των ΜΜΕ στη Ε.Ε.-27, 2005

	Σύνολο Επιχειρή- σεων (000)	Αριθμός απασχο- λούμενων (000)	Προστιθέ- μενη αξία ανά απασχολού- μενο (000)	Σύνολο	Αριθμός	Προστιθ.
				Επιχει- ρήσεων	απασχο- λούμενων	αξία ανά απασχο- λούμενο
				% ΜΜΕ σε εθνικό σύνολο		
Ε.Ε.-27	19.602	85.000	3.090	99,8	67,1	57,6
Βέλγιο	395	1.602	83	99,8	66,6	57,8
Βουλγαρία	240	1.318	5	99,7	72,6	53,2
Τσεχία	878	2.461	30	99,8	68,9	56,7
Δανία	202	1.129	67	99,7	66	64,8
Γερμανία	1.654	12.357	553	99,5	60,6	53,2
Εσθονία	38	305	4	99,6	78,1	75,1
Ιρλανδία	85	654	53	99,5	67,5	58,2
Ελλάδα	820	2.031	44	99,9	81,9	69,2
Ισπανία	2.542	10.538	339	99,9	78,7	68,5
Γαλλία	2.274	8.834	412	99,8	61,4	54,2
Ιταλία	3.819	12.182	420	99,9	81,3	70,9
Κύπρος	43	174	5	99,9	84,3	80,0
Λετονία	62	469	5	99,7	75,6	71,1
Λιθουανία	93	619	5	99,7	72,9	58,5
Λουξεμβ.	21	120	7	99,6	70,8	58,5

Ουγγαρία	556	1.783	20	99,8	70,9	50,2
Μάλτα	-	-	-	-	-	-
Ολλανδία	492	3.146	146	99,7	67,6	61,5
Αυστρία	272	1.589	76	99,7	67,4	60,0
Πολωνία	1.405	5.289	59	99,8	69,8	48,4
Πορτογαλία	848	2.676	47	99,9	82,0	67,8
Ρουμανία	410	2.463	13	99,5	60,8	48,4
Σλοβενία	88	371	8	99,7	66,4	60,6
Σλοβακία	42	501	7	98,8	54,0	44,5
Φιλανδία	187	717	40	99,7	58,5	53,9
Σουηδία	523	1.667	83	99,8	63,2	55,6
Ην. Βασίλ.	1.535	9.636	501	99,6	54,0	51,0
Νορβηγία	241	895	102	99,8	69,6	68,6

Πηγή: Eurostat (2008)¹⁸

2.2.2 Βασικά στατιστικά στοιχεία των ΜΜΕ σε Ευρώπη.

Οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις (ΜΜΕ) αποτελούν τη σπονδυλική στήλη της οικονομίας της ευρωπαϊκής ένωσης (ΕΕ). Η συμβολή τους είναι ιδιαίτερα κρίσιμη για την οικονομική ανάπτυξη, και την απασχόληση χωρίς να περιορίζεται μόνον σε αυτά. Οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις αποτελούν την βάση της κοινωνικής οικονομίας ενώ παράλληλα είναι πηγή ανάπτυξης της επιχειρηματικότητας, και των καινοτομιών.

Ωστόσο, η ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας των ΜΜΕ στην ΕΕ, αντιμετωπίζει μεγάλα και σοβαρά εμπόδια μεταξύ των οποίων, κυρίαρχη θέση κατέχει η παρεχόμενη χρηματοοικονομική πληροφόρηση προς τους χρήστες που καλούνται να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Η εφαρμογή από τα κράτη μέλη, διαφορετικών λογιστικών προτύπων, δυσχεραίνει τη αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης και των επιδόσεων των ΜΜΕ και δημιουργεί εμπόδια στη πρόσβαση τους στις αγορές κεφαλαίου. Παράλληλα, οι ΜΜΕ έχουν

¹⁸ Νικόλαος Φ. Ματσατσίνης, Ευάγγελος Γρηγορούδης, Χρυσοβαλάντης Γαγάνης, Κωνσταντίνος Ζοπουνίδης «Ανάπτυξη και Λειτουργία Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων», εκδόσεις "Κλειδάριθμος" 2010.

να αντιμετωπίσουν και σημαντικά προβλήματα διοικητικού φόρτου, τα οποία σχετίζονται με το κανονιστικό πλαίσιο που ισχύει σε κάθε κράτος μέλος. Μεταξύ των εμποδίων του διοικητικού φόρτου, κυρίαρχη θέση συγκατέχουν οι λογιστικές υποχρεώσεις καθώς επίσης οι λογιστικοί και οι οικονομικοί έλεγχοι.

Η επιβάρυνση των ΜΜΕ από τις υποχρεώσεις συμμόρφωσης και τήρησης των νομοθετικών και διοικητικών ρυθμίσεων είναι ασύμμετρα μεγαλύτερη αυτής των μεγάλων επιχειρήσεων, καθότι όσο μικρότερη είναι η επιχείρηση τόσο πιο δύσκολη είναι η διάθεση των απαραίτητων χρηματοοικονομικών και ανθρωπίνων πόρων που απαιτούνται για την εκπλήρωση αυτών των υποχρεώσεων.

Ο αριθμός των ΜΜΕ στην Ε.Ε.-27 το 2005 έφθασε στα 19,6 εκατομμύρια (σε σύνολο 19,65 εκατομμυρίων επιχειρήσεων). Ο μεγαλύτερος αριθμός ΜΜΕ καταγράφεται στην Ιταλία με 3,81 περίπου εκατομμύρια, ενώ ακολουθούν η Ισπανία και η Γαλλία με 2,54 και 2,27 περίπου εκατομμύρια αντίστοιχα.

Όσο αφορά τον αριθμό των εργαζομένων που απασχολούνται στις ΜΜΕ στην Ε.Ε.-27 ανήλθαν το 2005 σε 85 περίπου εκατομμύρια εργαζόμενοι (σε σύνολο 126,7 εκατομμυρίων εργαζόμενων). Η Γερμανία καταλαμβάνει την πρώτη θέση σε απασχόληση εργαζομένων όπου ανέρχεται σε 12,35 περίπου εκατομμύρια εργαζόμενοι και ακολουθεί η Ιταλία με την Ισπανία με 12,18 και 12,35 περίπου εργαζόμενοι.

2.3 ΜΜΕ στην Ελλάδα

2.3.1 Βασικά στοιχεία των ΜΜΕ στην ελληνική οικονομία

Η ελληνική οικονομία δεν υιοθέτησε ποτέ ένα αναπτυξιακό μοντέλο που να βασίζεται στις μεγάλες βιομηχανικές μονάδες. Με βάση τα στοιχεία του ΟΟΣΑ¹⁹ (1998) το μέσο ποσοστό

¹⁹ Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας & Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) έχει ιδρυθεί με σκοπό να προωθήσει την ευημερία με τη δημιουργία ενός δικτύου συμβατών πολιτικών και πρακτικών των Κρατών Μελών του.

Για να επιτύχει αυτόν τον στόχο διενεργεί συστηματικές και διεξοδικές αναλύσεις και ανασκοπήσεις όλων των στοιχείων που είναι πιθανόν να επηρεάσουν την οικονομική και την κοινωνική πολιτική (όπως την γεωργία, το περιβάλλον, το εμπόριο, την εκπαίδευση και τις ξένες επενδύσεις).

Έτσι έχει δημιουργήσει Επιτροπές και Ομάδες εμπειρογνομόνων και εκπροσώπων της πολιτικής και νομοθετικής εξουσίας για πάνω από 200 θέματα, που συζητούν, αποφασίζουν και καταλήγουν σε επίσημες

επιχειρηματιών στο σύνολο του εργατικού δυναμικού για την Ελλάδα είναι 18,6%. Το ίδιο βέβαια μοντέλο ισχύει και σε άλλες Μεσογειακές χώρες όπως Ισπανία, Ιταλία και Πορτογαλία με μέσο ποσοστό επιχειρηματιών στο σύνολο του εργατικού δυναμικού 13%, 18,2% και 15,2% αντίστοιχα. Οι λόγοι έχουν να κάνουν καταρχήν με το μικρό μέγεθος της ελληνικής αγοράς, το διάσπαρτο περιφερειακό επιχειρηματικό περιβάλλον, τους καθορισμένους φυσικούς πόρους καθώς και με τα καταναλωτικά πρότυπα και την εξέλιξη τους στην ελληνική αγορά.

Επίσης, ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζεται και στα ποσοστά χρηματοδότησης των νέων επιχειρηματικών εγχειρημάτων. Με βάση τα στοιχεία της GEM (2008) το 40,4% των Ελλήνων όπου έχουν ξεκινήσει ένα επιχειρηματικό εγχείρημα την τελευταία τριετία έχουν αναφέρει ότι τα κεφάλαια που χρηματοδότησαν την έναρξη της επιχειρηματικής δραστηριότητας τους ανήκουν στο οικογενειακό-συγγενικό περιβάλλον τους και χωρίς ο χρηματοδότης τους να έχει κάποια σύνδεση με την δραστηριότητα της επιχείρησης. Μάλιστα το ποσό αυτό ανέρχεται κατά μέσο όρο στα επίπεδα των 40.000 ευρώ. Ωστόσο, το χαρακτηριστικό των «άτυπων επενδυτών» είναι ιδιαίτερα έντονος σε πολλές από τις Μεσογειακές χώρες όπου ο ρόλος της οικογένειας διαδραματίζει ιδιαίτερη βαρύτητα ευρύτερο κοινωνικοοικονομικό γίνεσθαι.

Πίνακας 2.3.1: Αριθμός επιχειρήσεων και κύκλος εργασιών σε περιφερειακό επίπεδο

Περιφέρεια	Αριθμός Επιχειρήσεων		Κύκλος Εργασιών (εκατ. ευρώ)	
	Σύνολο	%	Σύνολο	%
Κεντρική Μακεδονία	156.265	17,5	28.487	11,0
Δυτική Μακεδονία	26.632	3,0	2.530	1,0
Ανατ. Μακεδονία & Θράκη	43.186	4,8	6.662	2,7
Ήπειρος	28.078	3,2	3.435	1,3
Θεσσαλία	54.160	6,0	7.491	3,0

συμφωνίες, μεταξύ άλλων και για την περιβαλλοντική προστασία. Η Επιτροπή Περιβάλλοντος του ΟΟΣΑ συχνά εξετάζει θέματα που συζητούνται παράλληλα και στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Ιόνια Νησιά	27.882	3,0	2.542	1,0
Αττική	314.231	35,0	167.509	67,0
Δυτική Ελλάδα	47.324	5,3	6.088	2,5
Στερεά Ελλάδα	41.997	4,7	5.622	2,2
Βόρειο Αιγαίο	17.415	2,0	1.997	0,8
Νότιο Αιγαίο	38.215	4,3	4.698	2,0
Κρήτη	52.626	6,0	8.277	3,3
Σύνολα	848.011	94,8	245.338	97,8

Πηγή: ΕΣΥΕ (2003)²⁰

2.3.2 Διάκριση ΜΜΕ με κριτήριο τον κλάδο δραστηριότητας ²¹

Με βάση το κριτήριο αυτό διακρίνουμε τρεις κατηγορίες επιχειρήσεων :

Επιχειρήσεις του *πρωτογενούς* τομέα παραγωγής. Σε αυτές ανήκουν επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμετάλλευση του υπεδάφους, την καλλιέργεια γεωργικών εδαφών και την εκμετάλλευση του θαλάσσιου και δασικού πλούτου.

Επιχειρήσεις του *δευτερογενούς* τομέα. Αυτές αναλαμβάνουν την μεταποίηση των προϊόντων του πρωτογενούς τομέα και τη μετατροπή τους σε αγαθά τελικής κατανάλωσης. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν οι βιομηχανίες και οι βιοτεχνίες.

Επιχειρήσεις του *τρίτογενούς* τομέα. Αποστολή των επιχειρήσεων της κατηγορίας αυτής είναι η διάθεση των προϊόντων που παράγουν οι επιχειρήσεις των παραπάνω δύο κατηγοριών και η παροχή υπηρεσιών.

2.3.3 Διάκριση ΜΜΕ με κριτήριο το μέγεθος

Από άποψη μεγέθους κατατάσσονται οι επιχειρήσεις σε δύο κατηγορίες: *μικρές* και *μεγάλες*, ενώ στην καθημερινή πρακτική χρησιμοποιείται και μια τρίτη κατηγορία, των *μεσαίων*

²⁰ Νικόλαος Φ. Ματσατσίνης, Ευάγγελος Γρηγορούδης, Χρυσοβαλάντης Γαγάνης, Κωνσταντίνος Ζοπουνίδης «Ανάπτυξη και Λειτουργία Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων», εκδόσεις "Κλειδάριθμος» 2010.

²¹ Παναγιώτης Γ. Κυριαζόπουλος, Κωνσταντίνος Π. Τερζίδης «Διοίκηση Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων», εκδόσεις «Σύγχρονη Εκδοτική», Αθήνα 2000

επιχειρήσεων. Σύμφωνα με την προαναφερόμενη διάταξη της Ε.Ε. (6^η Μαΐου 2003) ο διαχωρισμός των επιχειρήσεων με κριτήριο το μέγεθος γίνεται ως εξής:

Οι *μεσαίες επιχειρήσεις* διαθέτουν προσωπικό μεταξύ 50 και 249 ατόμων. Το όριο του κύκλου εργασιών προσδιορίζεται μέχρι 50 εκατομμύρια ευρώ και εκείνο του συνόλου του ισολογισμού μεταξύ 43 εκατομμύρια ευρώ.

Οι *μικρές επιχειρήσεις* διαθέτουν προσωπικό μεταξύ 10 και 49 ατόμων. Το όριο του κύκλου εργασιών και του συνόλου του ισολογισμού προσδιορίζεται στα 10 εκατομμύρια ευρώ.

Οι *πολύ μικρές* διαθέτουν προσωπικό μικρότερο των 10 ατόμων. Το όριο του κύκλου εργασιών και του συνόλου του ισολογισμού προσδιορίζεται στα 2 εκατομμύρια ευρώ.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή μπορεί να τροποποιήσει τη σύσταση, ιδίως τα επίπεδα των ορίων, όταν επιθυμεί και κατά κανόνα κάθε 4 έτη. Όμως ο ορισμός είναι υποχρεωτικός σε όλα τα ευρωπαϊκά προγράμματα που εφαρμόζονται και τα οποία αφορούν τα ΜΜΕ.

2.3.4 Διάκριση ΜΜΕ με κριτήριο τη νομική μορφή

Ανάλογα με την νομική μορφή με την οποία έχουν συσταθεί οι επιχειρήσεις, διακρίνονται σε ατομικές και σε εταιρικές.²²

Ατομική ονομάζεται μια επιχείρηση της οποίας ο φορέας είναι μόνο ένα άτομο, το οποίο ενεργεί με τα δικά του κεφάλαια. Επιχείρηση και άτομο ταυτίζονται κατά τέτοιον τρόπο ώστε η επιχείρηση να μην μπορεί να διαχωρισθεί από το πρόσωπο.

Εταιρική είναι η επιχείρηση που έχει τη νομική μορφή εταιρίας, δηλαδή ένωσης περισσότερων φυσικών προσώπων που επιδιώκουν κοινό οικονομικό σκοπό. Η ένωση αυτή αποκτά νομική προσωπικότητα με κατάρτιση δικαιοπραξίας που βασίζεται στην ελεύθερη βούληση των συμμετεχόντων μελών της. Οι εταιρικές επιχειρήσεις διακρίνονται με βάση το κριτήριο της κεφαλαιακής συμμετοχής. Στην πρώτη περίπτωση μιλάμε για προσωπικές εταιρίες:

- ομόρρυθμες εταιρείες,
- απλές ετερόρρυθμες,
- συμμετοχικές ,
- αφανείς εταιρείες,

²² Παναγιώτης Γ. Κυριαζόπουλος, Κωνσταντίνος Π. Τερζίδης «Διοίκηση Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων» , εκδόσεις «Σύγχρονη Εκδοτική», Αθήνα 2000

- συνεταιρισμούς.

Στην δεύτερη περίπτωση μιλάμε για τις εταιρείες κεφαλαιουχικές:

- ανώνυμες Εταιρείες,
- κατά μετοχή Ετερόρρυθμες Εταιρείες,
- Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης.

2.3.5 Συμβολή των ΜΜΕ στην οικονομική ανάπτυξη της Ελλάδος

Η συμβολή των ΜΜΕ στην ελληνική οικονομία είναι ιδιαίτερα σημαντική αφού αποτελούν τη βασική ραχοκοκαλιά του παραγωγικού ιστού της χώρας μας. Η συνεισφορά τους είναι ιδιαίτερα σημαντική κυρίως στο τομέα της απασχόλησης, της εξωστρέφειας, της δημιουργίας νέων επενδύσεων σε όλους τους κλάδους και τις περιφέρειες της Ελλάδος βελτιώνοντας το βιοτικό επίπεδο των ατόμων και συγκρατώντας τους στις εστίες κατοικίας τους.

Πίνακας 2.3.5α : Κλαδική ποσοστιαία κατανομή ΜΜΕ σε απασχόληση και ακαθάριστη προστιθέμενη αξία

	Απασχόληση %	Ακαθ. Προστιθ. Αξία %
Πρωτογενείς Τομέας	12,4	3,9
Δευτερογενείς Τομέας	22,4	18,7
Ορυχεία και Λατομεία	0,4	0,3
Μεταποιητικές Βιομηχανίες	12,8	9,2
Ηλεκτρισμός-Φυσικό Αέριο	0,9	2,1
Κατασκευές	8,3	7,0
Τριτογενείς Τομέας	65,2	73,6
Χονδρικό και Λιανικό Εμπόριο	17,8	13,0
Ξενοδοχεία και Εστιατόρια	6,8	9,9
Μεταφορές, αποθήκευση	6,2	8,0

Χρηματοπιστωτικοί οργανισμοί	2,6	4,0
Λοιπά	32,3	38,7

Πηγή: ΕΣΥΕ

Σύμφωνα με την ΕΣΥΕ παρατηρείται ότι ο Τριτογενής τομέας των ΜΜΕ συμβάλει περισσότερο στην προστιθέμενη αξία (73,6%) με το κλάδο χονδρικό και λιανικό εμπόριο να κατέχει μια σχετικά υψηλή ακαθάριστη προστιθέμενη αξία²³ της τάξης του 13%. Σημαντική είναι και η συμβολή του Δευτερογενή τομέα με 18,7% στην ΑΠΑ και με 22,4% της συνολικής απασχόλησης. Ο κλάδος της μεταποίησης κατέχει την σημαντικότερη θέση στο δευτερογενή τομέα συμβάλλοντας περίπου με το 50% στο τομέα αυτό.

Όσον αφορά τη συνεισφορά των ΜΜΕ στο Εμπορικό Ισοζύγιο παρόλο που παρατηρείται μια μικρή αύξηση των εξαγωγών την περίοδο 2006-2008 δεν είναι σε θέση εντούτοις να καλύψουν το αρκετά υψηλότερο μέγεθος των εισαγωγών. Στον Πίνακα 1.1 καταγράφονται τα προσωρινά μεγέθη των ελληνικών εισαγωγών και εξαγωγών όπως αυτά δίδονται από την ΕΣΥΕ την περίοδο Ιανουαρίου-Σεπτεμβρίου 2005-2007. Από τον Πίνακα 2.3.5β φαίνεται το μεγάλο έλλειμμα του ελληνικού εμπορικού ισοζυγίου το οποίο σε ένα μεγάλο βαθμό οφείλεται στο γεγονός ότι η ελληνική οικονομία είναι η λιγότερη εξωστρεφής οικονομία στην Ευρωπαϊκή Ένωση προσανατολισμένη κατά κύριο λόγο στη μικρή εσωτερική αγορά της (ΕΟΜΜΕΧ²⁴, 2008)

Πίνακας 2.3.5β Το ελληνικό Εμπορικό Ισοζύγιο (σε εκατ. ευρώ)

	2005	2006	2007
Εξαγωγές	10.166	12.339	12.667
Εισαγωγές	32.672	37.865	41.366

²³ Ακαθάριστη Προστιθέμενη Αξία (ΑΠΑ) υπολογίζεται αν από το ΑΕΠ σε αγοραίες τιμές αφαιρεθούν οι φόροι μείον οι επιδοτήσεις στα προϊόντα.

²⁴ Ο ΕΟΜΜΕΧ (Ελληνικός Οργανισμός Μικρών-Μεσαίων Επιχειρήσεων και Χειροτεχνίας) είναι ελληνικός δημόσιος οργανισμός, με στόχο να προωθήσει και να στηρίξει την εθνική βιοτεχνία και χειροτεχνία.

Εμπορικό	-22.506	-25.526	-28.699
Ισοζύγιο			

Πηγή: ΕΣΥΕ (2008)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

3.1 Η αναγκαιότητα και ο σκοπός καθιέρωσης των ΔΠΧΠ

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

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

Πέραν των ανωτέρω, πολλές ΜΜΕ έχουν εξωτερικούς επενδυτές, οι οποίοι δεν αναμειγνύονται στη καθημερινή διοίκηση της επιχείρησης. Η χρήση ομοιόμορφων και γενικά αποδεκτών λογιστικών προτύπων προάγει τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση και τη

συνεπαγόμενη συγκρισιμότητα ειδικά όταν οι εξωτερικοί επενδυτές είναι εγκατεστημένοι σε χώρες με διαφορετικές νομοθεσίες, ή και όταν έχουν ενδιαφέροντα και σε άλλες ΜΜΕ.

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

Πιο συγκεκριμένα ο IASB δημοσίευσε ένα ΔΠΧΠ σχεδιασμένο για χρήση από Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις (ΜΜΕ), οι οποίες υπολογίζεται να αντιπροσωπεύσουν περισσότερο από το 95 τοις εκατό όλων των εταιριών. Το πρότυπο αυτό είναι αποτέλεσμα μιας αναπτυξιακής διαδικασίας πέντε ετών μετά από εκτεταμένη σύσκεψη των ΜΜΕ παγκοσμίως.

Σύμφωνα με τον ίδιο οργανισμό, το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ είναι ένα ανεξάρτητο πρότυπο περίπου 230 σελίδων προσαρμοσμένο στις ανάγκες και τις ικανότητες των μικρότερων επιχειρήσεων. Έχουν απλουστευθεί πολλές από τις αρχές που βρίσκονταν σε ένα πλήρες ΔΠΧΠ σχετικά με την αναγνώριση και τον υπολογισμό προσόντων, ικανοτήτων, εισοδήματος και εξόδων, έχουν παραληφθεί θέματα άσχετα με τις ΜΜΕ ενώ έχει μειωθεί σημαντικά ο αριθμός των απαιτούμενων γνωστοποιήσεων. Για περαιτέρω μείωση των αναφορών που φορτίζουν τις ΜΜΕ, οι αναθεωρήσεις σχετικά με το ΔΠΧΠ θα περιοριστούν στο ένα κάθε τρία χρόνια.

Το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ είναι ξεχωριστό από το πλήρες ΔΠΧΠ και για αυτό το λόγο εξαρτάται από κάθε δικαιοδοσία εάν επιθυμεί να υιοθετήσει ή όχι το πλήρες ΔΠΧΠ. Εξαρτάται επίσης από κάθε δικαιοδοσία να προσδιορίσει ποιές επιχειρήσεις θα πρέπει να χρησιμοποιήσουν το πρότυπο. Είναι αποτελεσματικό άμεσα κατά την δημοσίευσή του.

Για την ανάπτυξη του ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ ο IASB προέβη σε εκτεταμένες συσκέψεις παγκοσμίως. Μια 40-μελής ομάδα εργασίας από ειδικούς των ΜΜΕ παρείχε συμβουλές στον IASB για τη δομή και το περιεχόμενο του ΔΠΧΠ σε όλο το στάδιο ανάπτυξής του. Το προσχέδιο του ΔΠΧΠ, που δημοσιεύτηκε το 2007, μεταφράστηκε σε πέντε γλώσσες για να βοηθήσει τις ΜΜΕ να ανταποκριθούν στην πρόταση. Έλαβαν χώρα περισσότερες από 50 συναντήσεις και σεμινάρια για να παρατηρηθούν οι αντιδράσεις και τα αποτελέσματα του

προτύπου, ενώ το προσχέδιο του ΔΠΧΠ δοκιμάστηκε στην πράξη σε περισσότερες από 100 μικρές επιχειρήσεις σε 20 χώρες.

3.2 Η δημιουργία του απλοποιημένου προτύπου πρώτης εφαρμογής ειδικά για τις ΜΜΕ

Έτσι λοιπόν, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) δημοσίευσε τον Ιούλιο του 2009 το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις - ΔΠΧΠ για ΜΜΕ (IFRS for SMEs) το οποίο είναι διαθέσιμο δωρεάν από την ιστοσελίδα του IASB (www.iasb.org). Το πρότυπο δεν έχει νομοθετηθεί ακόμη από την Ευρωπαϊκή Ένωση, ούτε έχει περιληφθεί σαν θέμα στις διαδικασίες κύρωσης των προτύπων της EFRAG, παρότι η Ε.Ε. συμμετείχε ενεργά στη διαδικασία εκπόνησής του.

Το πρότυπο βρίσκεται στη διαδικασία των διαβουλεύσεων στην Ε.Ε., κυρίως για τον προσδιορισμό των μικρομεσαίων επιχειρήσεων σε κάθε χώρα και για το πότε θα ξεκινήσει η εφαρμογή του. Σε κάθε περίπτωση οι διαβουλεύσεις προβλέπεται να ολοκληρωθούν σχετικά σύντομα και η νομοθέτηση του ΔΠΧΑ των ΜΜΕ είναι αναπόφευκτη.

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

Για να βοηθηθούν οι εταιρίες στην προετοιμασία λογαριασμών βασισμένων στο προτεινόμενο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, οι απαιτήσεις των ΔΠΧΠ έχουν απλοποιηθεί και ξανασχεδιαστεί. Κατ' αυτόν τον τρόπο, οι ΜΜΕ που αποφασίζουν να αναβαθμιστούν ώστε να χρησιμοποιούν τα πλήρη ΔΠΧΠ θα βρουν την μετάβαση εξομαλυμένη αφού και τα δύο σύνολα προτύπων βασίζονται στις ίδιες βαθύτερες αρχές.

Η υιοθέτηση των ΔΠΧΠ για ΜΜΕ θα είναι απόφαση κάθε χώρας ή δικαιοδοσίας που τα υιοθετεί. Για παράδειγμα, η Ε.Ε. απαιτεί οι εισηγμένες εταιρίες να συμμορφώνονται με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, θα αφήσει όμως κάθε Κράτος-Μέλος

να αποφασίσει ποια πρότυπα θα πρέπει να ακολουθήσουν οι ΜΜΕ. Το IASB προτείνει οι εισηγμένες εταιρίες, ανεξάρτητα από το πόσο μικρές είναι, να μην δικαιούνται να χρησιμοποιήσουν τα ΔΠΧΠ για ΜΜΕ.

Όσον αφορά την υποχρεωτική ή μη εφαρμογή του προτύπου, η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ για πολλούς αποτελεί μετά την καθιέρωση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και της λογιστικής τυποποίησης που αυτό επέβαλε στην τήρηση των λογιστικών προτύπων, την δεύτερη μεγαλύτερη επανάσταση στον χώρο της λογιστικής.²⁵

Πιο συγκεκριμένα, τα ΔΛΠ στην πλήρη τους μορφή, αφορούν το 5% περίπου του αριθμού των επιχειρήσεων παγκοσμίως. Το υπόλοιπο 95% των επιχειρήσεων που εκδίδουν οικονομικές καταστάσεις, καλύπτονται από το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ. Επομένως είναι αυτονόητη η τεράστια σημασία του για τους λογιστές, τους ελεγκτές και όλους τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Το ίδιο αυτονόητο είναι πως οι επαγγελματίες πρέπει έγκαιρα να προετοιμαστούν για την εφαρμογή τους.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται υποχρεωτικά από τις εισηγμένες στα χρηματιστήρια των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης επιχειρήσεις και προαιρετικά από μικρό σχετικά αριθμό επιχειρήσεων που έχουν όμως το μέγεθος να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις των ΔΛΠ είτε είναι συνδεδεμένες με τις εισηγμένες επιχειρήσεις και υποχρεούνται εμμέσως στην εφαρμογή τους. Η συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων σήμερα εφαρμόζουν τους κανόνες κάθε χώρας που κατά βάση είναι προσαρμοσμένοι στις φορολογικές ιδιαιτερότητες και απέχουν σημαντικά από τις αρχές των ΔΛΠ / ΔΠΧΠ.

3.3 Ποιές επιχειρήσεις χαρακτηρίζονται μικρομεσαίες σύμφωνα με το πρότυπο των ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ (Παράγραφος 1)

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

Σύμφωνα με το πρότυπο, οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις είναι αυτές που:

(α) δεν έχουν δημόσια ευθύνη, και

²⁵ Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., 2006.

(β) δεν εκδίδουν γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις για εξωτερικούς χρήστες

Πιο συγκεκριμένα το πρότυπο διευκρινίζει ότι:

Υπάρχει δημόσια ευθύνη αν:

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

Δημόσια ευθύνη δεν υπάρχει όταν μία εταιρεία μπορεί να διαχειρίζεται πόρους ευρέως φάσματος τρίτων, αλλά αυτή να μην είναι η κύρια δραστηριότητά της. Τέτοιες περιπτώσεις είναι π.χ. μεσίτες ακινήτων, πρακτορεία ταξιδιών, σχολεία, φιλανθρωπικοί οργανισμοί, συνεταιρισμοί και πωλητές που παίρνουν προκαταβολές για παράδοση αγαθών.

Αν μία εταιρία με δημόσια ευθύνη, εφαρμόζει το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ, έστω και αν η εσωτερική νομοθεσία το επιτρέπει, οι οικονομικές καταστάσεις δεν θα αναφέρουν ότι είναι σύμφωνες με αυτό.

Τώρα όσον αφορά τις θυγατρικές εταιρείες, μια θυγατρική της οποίας η μητρική ή ο όμιλος εφαρμόζουν τα πλήρη ΔΠΧΠ, μπορεί για τις ατομικές της καταστάσεις να εφαρμόσει το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ αν πληροί τα κριτήρια, με την προϋπόθεση να το εφαρμόζει πλήρως.

3.4 Στάδια προετοιμασίας για την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων

Σύμφωνα με την ελεγκτική εταιρεία KPMG, η προετοιμασία για την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να διακριθεί σε πέντε φάσεις. Κατά την πρώτη φάση της προετοιμασίας είναι απαραίτητο οι επιχειρήσεις να έλθουν σε επαφή και να ενημερώσουν για την χρησιμότητα και την εφαρμογή των ΔΛΠ όλες εκείνες ομάδες χρηστών λογιστικής πληροφόρησης, με τις οποίες σχετίζονται και οι οποίες θα επηρεαστούν από την χρήση των ΔΛΠ. Στη δεύτερη φάση της προετοιμασίας οι επιχειρήσεις πρέπει να διεξάγουν μια πρώτη ανάλυση των απαιτήσεων και των επιπτώσεων του διεθνούς λογιστικού συστήματος, καθώς και να προσδιορίσουν τις λογιστικές πολιτικές που θα επηρεαστούν και την πρόσθετη λογιστική που θα απαιτηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των ΔΛΠ. Η τρίτη φάση της προετοιμασίας αναφέρεται στη λεπτομερή αξιολόγηση των διαφορών που υπάρχουν μεταξύ του υπάρχοντος και του διεθνούς λογιστικού συστήματος. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να είναι χρήσιμο να συσταθούν συγκεκριμένες ομάδες εργασίας, με σκοπό τον εντοπισμό διαφορών ανάμεσα στις υπάρχουσες λογιστικές πολιτικές και διαδικασίες και εκείνες που υπαγορεύονται από τα

ΔΛΠ. Στο πλαίσιο της τρίτης φάσης, οι επιχειρήσεις πρέπει επίσης να διευκρινίσουν το πώς θα επηρεαστεί ο μηχανισμός λήψης αποφάσεων και ο αντίστοιχος χρονικός ορίζοντας τους. Στην τέταρτη φάση της προετοιμασίας πρέπει να αναπτυχθούν εκείνοι οι τρόποι που θα καλύψουν τις διαφορές μεταξύ του υπάρχοντος και του διεθνούς λογιστικού συστήματος. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις πρέπει να προσδιορίσουν τα διάφορα τεχνικά ζητήματα που προκύπτουν σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ, όπως και τις άλλες αλλαγές που πρέπει να πραγματοποιηθούν στις επιμέρους διαδικασίες και συστήματα. Είναι απαραίτητο στην φάση αυτή οι επιχειρήσεις να διευκρινίσουν στους χρήστες της λογιστικής πληροφόρησης την επίδραση των ΔΛΠ στη χρηματοοικονομική κατάσταση τους και στον εν γένει προσανατολισμό και συμπεριφορά τους στην αγορά. Στην πέμπτη φάση της προετοιμασίας οι επιχειρήσεις αναλαμβάνουν να υλοποιήσουν τις απαιτούμενες αλλαγές. Είναι σημαντικό να δημιουργηθούν προγράμματα κατάρτισης των στελεχών των επιχειρήσεων, ώστε να γίνουν πλήρως κατανοητά το νέο λογιστικό σύστημα και η σχετική μεθοδολογία και προσέγγιση των διαφόρων λογιστικών γεγονότων, καθώς και να μην υπάρχουν αποκλίσεις και λάθη στην πρακτική εφαρμογή των ΔΛΠ. Παράλληλα, οι επιχειρήσεις οφείλουν να ελέγχουν την ποιότητα και την ακρίβεια της παρεχόμενης λογιστικής πληροφόρησης και να διορθώνουν τις αδυναμίες και τις ατέλειες της διαδικασίας προσαρμογής τους στο διεθνές λογιστικό σύστημα.

3.5 Η Μετάβαση στο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για τις Μικρομεσαίες επιχειρήσεις (Παράγραφος 35)²⁶

Στη συνέχεια ακολουθεί το απόσπασμα από το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ, το οποίο έχει δημοσιευτεί στην σελίδα της IASB.

Στην παράγραφο 35 του παρόντος προτύπου περιγράφεται η διαδικασία της μετάβασης στο εν λόγω πρότυπο και όλες οι απαραίτητες ενέργειες στις οποίες πρέπει να προβαίνουν οι επιχειρήσεις για να επιτευχθεί η ομαλή μετάβασή τους στο πρότυπο.

Σύμφωνα, λοιπόν, με το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ προβλέπονται τα παρακάτω:

35.1 Η παράγραφος αυτή αφορά αυτούς που εφαρμόζουν για πρώτη φορά το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ, ανεξάρτητα αν το προηγούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ήταν τα πλήρη Διεθνή Χρηματοοικονομικά Πρότυπα ή άλλες Γενικώς Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές

²⁶ Πλήρης πρότυπο βλ. Παράρτημα 1

(GAAP). Μία εταιρία μπορεί να κάνει πρώτη εφαρμογή του ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ μόνο μία φορά.

35.2 Αν το εφαρμόσει, κατόπιν σταματήσει για ένα διάστημα και στη συνέχεια από υποχρέωση ή επιλογή το ξανα-εφαρμόσει, οι ειδικές εξαιρέσεις, οι απλουστεύσεις και οι άλλες ρυθμίσεις αυτού του προτύπου δεν ισχύουν για αυτήν.

3.5.1 Πρώτη εφαρμογή

35.3 Όποια εταιρία υιοθετήσει για πρώτη φορά το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, εφαρμόζει την Παράγραφο 35 στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που συντάσσει με βάση ότι ορίζει το πρότυπο.

35.4 Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις με βάση το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ, είναι οι πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τις οποίες συντάσσει η εταιρία και στις οποίες δηλώνεται ρητά και ανεπιφύλαχτα ότι εφαρμόζεται το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ. Οι πρώτες καταστάσεις που συντάσσονται με το ΔΠΧΠ, είναι πρώτες αν παραδείγματος χάρη:

(α) είναι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις που συντάσσει η εταιρία,

(β) οι αμέσως προηγούμενες είχαν συνταχθεί με βάση τα εθνικά πρότυπα,

(γ) οι αμέσως προηγούμενες είχαν συνταχθεί με βάση τα πλήρη ΔΠΧΠ.

35.5 Η παράγραφος 3.17 αυτού του προτύπου, αναφέρει από τι απαρτίζονται οι πλήρεις οικονομικές καταστάσεις.

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

3.5.2 Διαδικασίες δημιουργίας οικονομικών καταστάσεων κατά την ημερομηνία μετάβασης

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

- (α) με λογισμό όλων των ενεργητικών στοιχείων και υποχρεώσεων, που προβλέπονται από το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ,
- (β) με μη λογισμό στοιχείων, σαν ενεργητικών ή υποχρεώσεων, τα οποία δεν επιτρέπεται να λογίζονται σύμφωνα με το ΔΠΧΠ των ΜΜΕ,
- (γ) με αναδιάταξη σε λογαριασμούς ενεργητικών στοιχείων, υποχρεώσεων ή στοιχείων της καθαρής θέσης, που με τα προηγούμενα πρότυπα εμφανίζονταν σε λογαριασμούς διαφορετικούς από αυτούς που προβλέπονται από το ΔΠΧΠ των ΜΜΕ,
- (δ) με αποτίμηση όλων των ενεργητικών στοιχείων και υποχρεώσεων, με βάση τις ρυθμίσεις του ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ.

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

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

- (α) αποαναγνώριση (derecognition) των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων,
- (β) λογιστική αντιστάθμιση κινδύνου (hedge accounting),
- (γ) λογιστικές εκτιμήσεις,
- (δ) διακοπείσες λειτουργίες,

- (ε) αποτίμηση των δικαιωμάτων μειοψηφίας: Οι υποχρεώσεις της παραγράφου 5.6 για κατανομή των αποτελεσμάτων ανάμεσα σε μειοψηφία και ιδιοκτήτες, στις ενοποιημένες καταστάσεις, εφαρμόζονται από την ημερομηνία μετάβασης και μετά.

Αν όμως με βάση αυτό το πρότυπο (παράγραφος 35.10) έγινε προσαρμογή προηγούμενων συνενώσεων, εφαρμόζονται από την ημερομηνία της προσαρμογής.

3.5.3 Βασικές απλοποιήσεις του προτύπου

Μία επιχείρηση μπορεί να κάνει μια ή περισσότερες από τις παρακάτω εξαιρέσεις, κατά την πρώτη εφαρμογή του ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ:

Πίνακας 3.6.3 Οι απλουστεύσεις του ΔΠΧΠ 1 κατά την πρώτη εφαρμογή του από τις ΜΜΕ

<p><u>Δ.Π.Χ.Π 3</u></p> <p>«Επιχειρηματικές συνενώσεις και υπεραξία»</p>	<p><u>Παράλειψη εφαρμογής αν:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • οι ενοποιήσεις πραγματοποιήθηκαν πριν την μετάβαση στο παρόν πρότυπο • εάν οι ενοποιήσεις πραγματοποιήθηκαν μετά, η επιχείρηση πρέπει να δηλώσει και μεταγενέστερες ενοποιήσεις
<p><u>Δ.Π.Χ.Π 2</u></p> <p>«Πληρωμές με βάση την αξία των μετοχών»</p>	<p><u>Παράλειψη εφαρμογής για:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • στοιχεία καθαρής θέσης, που έχουν παραχωρηθεί ή πληρωμές, που έχουν διακανονιστεί πριν την ημερομηνία μετάβασης
<p><u>ΔΛΠ 16</u></p> <p>Ενσώματες ακινητοποιήσεις</p>	<p><u>Παράλειψη εφαρμογής και:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • αποτίμηση κατά την ημερομηνία μετάβασης των ενσώματων ακινητοποιήσεων, επενδυτικών ακινητοποιήσεων ή άυλων στοιχείων σε εύλογη αξία, η οποία θα θεωρηθεί σαν τεκμαρτό κόστος • «Παράγραφος 20.3» - υποχρεώσεις παροπλισμού αποτιμούνται όπως είναι την ημερομηνία μετάβασης και όχι όπως ήταν όταν αρχικά δημιουργήθηκαν

<u>ΔΛΠ 39</u> Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση	<u>Παράλειψη εφαρμογής αν:</u> <ul style="list-style-type: none"> το στοιχείο της υποχρέωσης δεν είναι σε εκκρεμότητα κατά την ημερομηνία μεταβίβασης
<u>ΔΛΠ 12</u> Φόροι εισοδήματος	<u>Παράλειψη εφαρμογής αν:</u> <ul style="list-style-type: none"> απαιτεί υπερβολικό κόστος ή προσπάθεια
<u>ΔΛΠ 17</u> Μισθώσεις	<u>Παράγραφος 20.3</u> <ul style="list-style-type: none"> αξιολόγηση σύμβασης με μίσθωση με βάση τα δεδομένα της ημερομηνίας μετάβασης και όχι της ημερομηνία σύναψης της σύμβασης

3.6 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (ΔΛΠ 1)

Ωστόσο καθαριστικό ρόλο κατά την μετάβαση των επιχειρήσεων σε διεθνή πρότυπα παίζει το ΔΛΠ 1, η ανάλυση του οποίου ακολουθεί:

3.6.1. Σκοπός

Το παρόν Πρότυπο περιγράφει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οικονομικής οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

3.6.2 Πεδίο εφαρμογής

Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο για την κατάρτιση και την παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.).

Άλλα Δ.Π.Χ.Α. θέτουν τις απαιτήσεις αναγνώρισης, επιμέτρησης και γνωστοποίησης συγκεκριμένων συναλλαγών και άλλων γεγονότων.

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται στη δομή και το περιεχόμενο συνοπτικών ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 34 Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Αναφορά. Ωστόσο, οι παράγραφοι 15-35 εφαρμόζονται σε τέτοιες οικονομικές καταστάσεις. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται εξ ίσου σε όλες τις οικονομικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που παρουσιάζουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και εκείνων που παρουσιάζουν ατομικές οικονομικές καταστάσεις καθώς ορίζεται στο Δ.Λ.Π. 27 Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις.

Το παρόν Πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για μία οικονομική οντότητα κερδοσκοπικού χαρακτήρα, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρήσεων του δημόσιου τομέα. Εάν οικονομικές οντότητες με μη κερδοσκοπικές δραστηριότητες του ιδιωτικού ή του δημόσιου τομέα εφαρμόζουν αυτό το Πρότυπο, μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα συγκεκριμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις.

Ομοίως, οικονομικές οντότητες που δεν διαθέτουν ίδια κεφάλαια όπως ορίζονται στο Δ.Λ.Π. 32 Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση (π.χ., κάποια αμοιβαία κεφάλαια) και οικονομικές οντότητες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο δεν αποτελείται από ίδια κεφάλαια (π.χ., κάποιες συλλογικές οικονομικές οντότητες) μπορεί να χρειαστεί να προσαρμόσουν την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις των συμμετοχών των μελών ή των μεριδιούχων.

3.6.3 Ορισμοί

Οι οικονομικές καταστάσεις γενικής χρήσης (εφεξής «οικονομικές καταστάσεις») είναι εκείνες που προορίζονται για την ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών οι οποίοι δεν είναι σε θέση να ζητήσουν από τις οικονομικές οντότητες οικονομικές αναφορές ειδικά καταρτιζόμενες για να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης.

Η εφαρμογή μιας απαίτησης είναι ανέφικτη όταν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να την εφαρμόσει έχοντας καταβάλει κάθε εύλογη προσπάθεια προς αυτήν την κατεύθυνση.

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οικονομικής οντότητας.

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας, που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ευρέος κύκλου χρηστών. Οι οικονομικές

καταστάσεις παρουσιάζουν επίσης τα αποτελέσματα της διαχείρισης από τη διοίκηση των πόρων που της εμπιστεύθηκαν. Για να επιτύχουν αυτό το σκοπό, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της εταιρείας :

- (α) τα περιουσιακά στοιχεία,
- (β) τις υποχρεώσεις,
- (γ) τα ίδια κεφάλαια,
- (δ) τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών,
- (ε) τις εισφορές από τους ιδιοκτήτες υπό την ιδιότητά τους αυτή καθώς και τις διανομές προς αυτούς, και
- (στ) τις ταμιακές ροές.

Αυτές οι πληροφορίες, παράλληλα με άλλες πληροφορίες στις σημειώσεις, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της οικονομικής οντότητας και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα αυτών.

Πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων

Μια πλήρης σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- (α) κατάσταση οικονομικής θέσης στο τέλος της περιόδου,
- (β) κατάσταση συνολικών εσόδων για την περίοδο,
- (γ) κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων για την περίοδο,
- (δ) κατάσταση των ταμιακών ροών για την περίοδο,
- (ε) σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις και
- (στ) κατάσταση οικονομικής θέσης κατά την έναρξη της πρώτης συγκριτικής περιόδου όπου μια οικονομική οντότητα εφαρμόζει αναδρομικά μια λογιστική πολιτική ή που επαναδιατυπώνει αναδρομικά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων ή που ανακατατάσσει στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

Οι γενικές αρχές που καθορίζει το ΔΛΠ 1 για τις οικονομικές καταστάσεις είναι:

1. Ακριβοδίκαιη παρουσίαση, όπου α) ακατάλληλες λογιστικές πολιτικές δεν αποκαθίστανται με γνωστοποιήσεις ή σημειώσεις και β) κάποιες παρεκκλίσεις από απαιτήσεις μπορεί να αιτιολογούνται.
2. Συνεχιζόμενη δραστηριότητα.
3. Εφαρμογή της αρχής των δεδουλευμένων εσόδων/εξόδων, με προφανή εξαίρεση την κατάρτιση της κατάστασης των ταμειακών ροών.
4. Συνέπεια στην παρουσίαση από περίοδο σε περίοδο.
5. Ουσιώδης πληροφόρηση.
6. Δυνατότητα συμψηφισμού (κατά κανόνα δεν συμψηφίζονται μεταξύ τους περιουσιακά στοιχεία με υποχρεώσεις καθώς και έσοδα με δαπάνες, εκτός α ρητά απαιτείται ή επιτρέπεται).
7. Συγκριτική πληροφόρηση (περιλαμβάνει όλες τις οικονομικές καταστάσεις, ακόμη και τις σημειώσεις, στον βαθμό που η πληροφόρηση είναι απαραίτητη για την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων της τρέχουσας περιόδου).

3.6.4 Οι διαφορές ΔΛΠ 1 και Ελληνικής Νομοθεσίας

Οι διαφορές που υπάρχουν σήμερα μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ και αφορούν τις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις και τις πληροφορίες που παρέχονται από αυτές, είναι οι εξής:

1. Σχετικά με τη δομή και το περιεχόμενο του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης, υπάρχουν διαφορές μεταξύ των οποίων οι σημαντικότερες είναι οι παρακάτω:
 - Στον ισολογισμό, δεν δίνεται ανάλυση της αξίας των ενσώματων ή ασώματων παγίων σε επιμέρους κατηγορίες. Στον ισολογισμό αναφέρονται μόνο τα συνολικά μεγέθη, ενώ η ανάλυση σε κατηγορίες και η παροχή πληροφόρησης για το ύψος των αποσβέσεων, δίνεται στο προσάρτημα.
 - Οι επιχορηγήσεις, κατά τα ΔΛΠ πρέπει επίσης να εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι, έξω από τα ίδια κεφάλαια, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις των ΕΛΠ, που προβλέπουν την παρουσίαση τους ως στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων.
 - Έτσι, η κατά ΔΛΠ Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης δείχνει τόσα τα «Αποτελέσματα προ φόρων» όσο και τα «Αποτελέσματα μετά από φόρους».

2. Ενώ τα ΔΛΠ απαιτούν την κατάρτιση Πίνακα Μεταβολών Ίδιων Κεφαλαίων, δεν υπάρχει τέτοια απαίτηση από την ελληνική νομοθεσία. Όσον αφορά τις κατά ΕΛΠ ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, το κενό αυτό καλύπτεται στον μεγαλύτερο βαθμό από την σύνταξη Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Σημειώνεται ότι ο Πίνακας Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων περιέχει πληροφορίες που περιέχονται στον συντασσόμενο κατά ΕΛΠ Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, αλλά και πρόσθετες πληροφορίες που κρίνονται απαραίτητες για να αιτιολογηθούν πλήρως όλες οι μεταβολές στην καθαρή θέση, κατά εκάστοτε κλειόμενη χρήση.
3. Ενώ τα ΔΛΠ προβλέπουν τη σύνταξη Κατάστασης Ταμειακών Ροών, η ελληνική νομοθεσία δεν απαιτεί την κατάρτιση τέτοιας κατάστασης. Μία προφανής αιτία για τη μη απαίτηση της Ελληνικής νομοθεσίας για κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών είναι και το γεγονός ότι η κατάσταση αυτή δεν είναι απαραίτητη για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.
4. Σχετικά με το περιεχόμενο των Σημειώσεων (προσαρτήματος), τα ΔΛΠ απαιτούν

Οι παραπάνω διαφορές φαίνονται στον πίνακα που ακολουθεί:

ΕΛΠ	ΔΛΠ
<u>Κατάρτιση Καταστάσεων:</u> Άρθρο 42 του Ν.2190/1920. <u>Ενοποιημένες Καταστάσεις:</u> Άρθρο 100 <u>Οικονομικές Καταστάσεις:</u> Ισολογισμός Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων Προσάρτημα <u>Αρχές Κατάρτισης</u> Άρθρο 42, παρ. 2, Ν.2190/1920 Σαφήνεια Παρουσίασης	<u>Κατάρτιση Καταστάσεων:</u> ΔΛΠ1 <u>Οικονομικές Καταστάσεις:</u> Ισολογισμός Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων Κατάσταση ταμειακών Ροών Επεξηγηματικές Σημειώσεις <u>Αρχές Κατάρτισης</u> ΔΛΠ1

<p style="text-align: center;"><u>Τρόπος Παρουσίασης</u></p> <p>Ισολογισμός: Οριζόντια κατάταξη στοιχείων ενεργητικού και παθητικού με αντίστροφη σειρά του βαθμού ρευστοποίησης και λιτότητας αντίστοιχα, εκτός από τις τράπεζες όπου καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τη σειρά του βαθμού ρευστοποίησης και λιτότητας. Η Κ.Α.Χ. συντάσσεται με τη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία. Κατάσταση Ταμειακών Ροών συντάσσουν μόνο οι εισηγμένες.</p>	<p>Ακριβοδίκαιη Παρουσίαση, Συνέχιση Επιχειρηματικής Δραστηριότητας, Αυτοτέλεια Χρήσεων, Ομοιομορφία Παρουσίασης, Συγκρισιμότητα, Συμμόρφωση με τα ΔΛΠ.</p> <p style="text-align: center;"><u>Τρόπος Παρουσίασης</u></p> <p>Τα στοιχεία των λογιστικών καταστάσεων κατατάσσονται σε κατηγορίες (κυκλοφορούντα και μη / βραχυπρόθεσμες- μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις). Η ΚΑΧ συντάσσεται είτε με τη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία, είτε με τη μέθοδο δαπανών κατ' είδος. Κατάσταση Ταμειακών Ροών ορίζεται από το ΔΛΠ 7.</p>
--	--

3.7 Οι διαφορές μεταξύ βασικών λογαριασμών ελληνικού σχεδίου και διεθνών προτύπων

Ολοκληρώνοντας το τρίτο κεφάλαιο, πρέπει να αναφερθούμε σε κύριους λογαριασμούς του ελληνικού σχεδίου και στις διαφοροποιήσεις που δέχονται κατά την εφαρμογή των ΔΠΧΠ.

Όσον αφορά τις αποσβέσεις, με βάση την Ελληνική Νομοθεσία υπολογίζονται με σταθερούς συντελεστές οι οποίοι θα πρέπει να εφαρμόζονται πάγια από την κάθε επιχείρηση. Με βάση τα ΔΛΠ, κάθε εταιρεία θα πρέπει να εκτιμά την ωφέλιμη ζωή των περιουσιακών στοιχείων της και μάλιστα αυτή η εκτίμηση θα πρέπει να υπόκειται σε τακτικούς ελέγχους και εάν κριθεί απαραίτητο να αναπροσαρμόζεται. Ωστόσο πρέπει να σημειώσουμε ότι αυτή η διαφορά υπολογισμού αποσβέσεων έχει αντίκτυπο στα αποτελέσματα χρήσης (κέρδος/ζημιά) άρα και στον φόρο, που θα πληρώσει η εταιρεία.

Επίσης, με βάση την Ελληνική Νομοθεσία τα γήπεδα και τα κτίρια αναπροσαρμόζονται υποχρεωτικά με βάση τον Ν.2065/1992 κάθε τέσσερα χρόνια και με τους συντελεστές που

ορίζει ο νόμος. Αντίθετα, στα ΔΛΠ, η αναπροσαρμογή επιτρέπεται υπό ορισμένες προϋποθέσεις για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο, και ο προσδιορισμός της αναπροσαρμοσμένης αξίας γίνεται κατόπιν εργασίας που εκτελείται από εξειδικευμένο εκτιμητή και όχι με σταθερούς συντελεστές.

Οι μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων, με βάση την Ελληνική Νομοθεσία, είτε πρόκειται για χρηματοδοτικές είτε για λειτουργικές, δεν απεικονίζονται στον Ισολογισμό του μισθωτή, αντίθετα παραμένουν και απεικονίζονται στον Ισολογισμό του εκμισθωτή. Το ετήσιο μίσθωμα λογίζεται συνολικά ως δαπάνη για τον μισθωτή και ως έσοδο για τον εκμισθωτή. Τα ΔΛΠ κάνουν διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και σε λειτουργικές και απαιτούν οι χρηματοδοτικές να καταχωρούνται, για τον μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια, για τον δε εκμισθωτή ως πώληση παγίων.

Τέλος όσον αναφορά τους αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, με βάση την Ελληνική Νομοθεσία στις Οικονομικές καταστάσεις απεικονίζονται μόνο οι φόροι οι οποίοι υπολογίζονται με βάση τις διατάξεις της Ελληνικής Φορολογικής Νομοθεσίας. Τα ΔΛΠ απαιτούν ο κάθε φόρος εισοδήματος να αντιμετωπίζεται ως δαπάνη, και ως τέτοια θα πρέπει να συσχετίζεται με τις συναλλαγές τις οποίες αφορά. Έτσι οι υποχρεώσεις από τις τρέχουσες χρονικές λογιστικές διαφορές θα πρέπει να υπολογίζονται και να εμφανίζονται είτε ως μελλοντικές υποχρεώσεις πληρωτέων φόρων είτε ως απαιτήσεις αντιπροσωπεύοντας προπληρωμές φόρων.

4. ΟΙ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΠΧΠ, ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ, ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΝΑΤΑ ΚΑΙ ΤΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

4.1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και ελληνικό θεσμικό πλαίσιο

Τα βασικότερα νομοθετήματα που ρυθμίζουν την σύνταξη και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων είναι ο Ν. 2190/1920 περί ανωνύμων Εταιρειών (άρθρα 99 133)²⁷, ο Κώδικας φορολογίας εισοδήματος Ν.2238/1994²⁸ και ο Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων (Κ.Β.Σ)

²⁷ <http://nomothesia.ependyseis.gr/eu-law/getFile/2190+1920+amendment+3604+2007.pdf?bodyId=665449>

²⁸ <http://nomothesia.ependyseis.gr/eu-law/getFile/%CE%9D+2238+1994.pdf?bodyId=907603> Ο Ν.2238/1994 είναι κωδικοποιημένος με τον νόμο 4110/2013 την 2013-01-23.

Δηλαδή ο επιτηδευματίας που συντάσσει τις Ετήσιες Οικονομικές του Καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ τηρεί τα λογιστικά του βιβλία ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

Αν ο επιτηδευματίας τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τους κανόνες των ΔΛΠ υποχρεούται:

- Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.). Στον Πίνακα αυτόν καταχωρούνται σε χωριστές στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση:
 - α) Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Λογιστική βάση).
 - β) Η αξία όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική βάση).
 - γ) Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης.
- Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας και χρησιμοποιείται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού των αναγκαίων καταχωρήσεων στον Π.Σ.Λ.Φ.Β. και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, στο βαθμό που, κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ, προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων.
- Να συντάσσει Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών, των οποίων τα δεδομένα προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο.

Πιο συγκεκριμένα, αν θέλαμε να εξετάσουμε τα μητρώα των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, αυτά διαφοροποιούνται μόνο στις περιπτώσεις που διαφοροποιείται η λογιστική από τη φορολογική «βάση» των παγίων, δηλαδή στις περιπτώσεις που η λογιστική και η φορολογική αξία των επιμέρους πάγιων στοιχείων δεν ταυτίζονται. Στις περιπτώσεις αυτές ο νόμος θέτει δύο εναλλακτικές προσεγγίσεις στη διάθεση των επιχειρήσεων: η πρώτη προσέγγιση βασίζεται στην απεικόνιση της φορολογικής «βάσεως» των παγίων (εφόσον διαφοροποιείται από τη λογιστική τους «βάση») σε ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο

Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας (για παράδειγμα, με τη δημιουργία ξεχωριστών πεδίων).

Η δεύτερη λύση βασίζεται στην απεικόνιση των διαφορών (και μόνον) σε ιδιαίτερο Μητρώο Φορολογικών Διαφορών Πάγιων, Περιουσιακών Στοιχείων, ανάλογου με το Καθολικό Φορολογικών Διαφορών.²⁹ Μετά την υιοθέτηση των ΔΛΠ δεν επηρεάζεται ο χρόνος και ο τρόπος είσπραξης και απόδοσης του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, δεδομένου ότι με ρητή νομοθετική διάταξη ο κρίσιμος χρόνος (για σκοπούς ΦΠΑ) συνεχίζει να είναι εκείνος της έκδοσης του σχετικού τιμολογίου, δηλαδή ο χρόνος κατά τον οποίο μια απαίτηση καθίσταται οριστική.

Σύμφωνα με τον ν. 3229/2004³⁰ παρέχεται η δυνατότητα απόκλισης από το ΕΓΛΣ για την σωστή και εύρυθμη εφαρμογή των ΔΛΠ και επιβάλλεται η απόκλιση, στην περίπτωση σύγκρουσης των κανόνων αποτίμησης. Στην εταιρική νομοθεσία ρυθμίζονται θέματα που συναρτώνται με λογιστικά μεγέθη ή αφορούν λογιστικά μεγέθη, τα μεγέθη αυτά είναι εκείνα που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Με τον όρο «λογιστικά μεγέθη» εννοούμε τα νομισματικά ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ή υποσύνολα ή σύνολα των ποσών αυτών. Οι διατάξεις αυτές είναι ιδιαίτερης σπουδαιότητας από τη σκοπιά της εταιρικής διακυβέρνησης. Παραδείγματος χάριν, η καθαρή περιουσία της επιχείρησης, για σκοπούς επιμέτρησης των απολεσθέντων κεφαλαίων και ανάκλησης της άδειας λειτουργίας της εταιρείας, είναι εκείνη που προκύπτει από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Τα διανεμητέα κέρδη, για σκοπούς καταβολής μερίσματος, είναι εκείνα που προκύπτουν από την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Οι ρυθμίσεις αυτές είναι απαραίτητες και λογικές εφόσον από τη στιγμή που –κατά τεκμήριο- οι συντεταγμένες, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν τα «πραγματικά» κέρδη και την «πραγματική» καθαρή περιουσία της επιχείρησης, θα ήταν ανόητο να μπορεί μια επιχείρηση να διανέμει ανύπαρκτα κέρδη ή να συνεχίζει τη λειτουργία της (παρά το ότι έχει απολέσει τα κεφάλαιά της), εφόσον δεν είναι αναγκασμένη από τη φορολογική νομοθεσία να δημιουργήσει επαρκείς προβλέψεις για απαιτήσεις της που έχουν καταστεί επισφαλείς και πιθανολογείται ότι δεν θα εισπραχθούν ποτέ. Σύμφωνα με την έκθεση του διοικητικού συμβουλίου, το (νέο) άρθρο 136 του ν. 2190/1920 παρέχει στις επιχειρήσεις τη δυνατότητα σύνταξης «ενιαίας» ετήσιας Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου. Έτσι ανακόπτεται η άσκοπη (μέχρι σήμερα

²⁹ Καραγιάννης Δ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Παραδείγματα και εφαρμογές»

³⁰ <http://nomothesia.ependyseis.gr/eu-law/getFile/%CE%9D+3229+2004.pdf?bodyId=568906>

ακολουθούμενη) πρακτική της σύνταξης και δημοσιοποίησης δύο Εκθέσεων του Διοικητικού Συμβουλίου- μιας «ενοποιημένης» και μιας «απλής».

Αδιαμφισβήτητα, τα «ενοποιημένα» οικονομικά στοιχεία και δεδομένα είναι εκείνα που αφορούν τους μετόχους της μητρικής εταιρείας και σε αυτά τα στοιχεία και δεδομένα είναι εκείνα που ενδιαφέρουν τους μετόχους της μητρικής εταιρείας και σε αυτά τα στοιχεία και δεδομένα εστιάζει τη προσοχή του ο νομοθέτης και υποχρεώνει την επιχείρηση να πράξει το ίδιο. Η Νομοθεσία ακόμα προβλέπει για τη σύνταξη «Εκθέσεων του Διοικητικού Συμβουλίου» κενών περιεχομένου, πράγμα όχι ιδιαίτερα κολακευτικό για τις ελληνικές Επιχειρήσεις. Η υιοθέτηση του προδιαγραφόμενου από τα ΔΛΠ περιεχομένου της Έκθεσης ελπίζεται ότι θα συντελέσει στην αναβάθμιση του σημαντικού αυτού εγγράφου.

Πιο αναλυτικά, επεξηγούνται οι κύριες παράμετροι των οικονομικών επιδόσεων και της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης ως και οι βασικές αβεβαιότητες τις οποίες η επιχείρηση αντιμετωπίζει. Σημειώνεται ότι οι νομοθετικές ρυθμίσεις που αφορούν την Έκθεση του διοικητικού Συμβουλίου (ή των Διαχειριστών) ισχύουν γενικά για όλες τις εταιρείες (ανεξάρτητα του αν εφαρμόζουν τα ΔΛΠ ή όχι).

Τέλος, το (νέο) άρθρο 137 του ν. 2190/1920 καθιστά υποχρεωτική τη χρησιμοποίηση Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών από όλες τις εταιρείες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ. Πέραν από την προσδοκώμενη αναβάθμιση της ποιότητας των διενεργούμενων ελέγχων, σημαντικές αλλαγές επέρχονται και στο λεκτικό του «πιστοποιητικού ελέγχου» (που πρέπει να είναι βασισμένο στα Διεθνή Ελεγκτικά Πρότυπα) ενώ εισάγεται και η έννοια του «πιστοποιητικού επισκόπησης» (σε σχέση με τις εξαμηνιαίες ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις).³¹

4.2 Τα συνήθη σφάλματα κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ

Η μετάβαση από τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα στα διεθνή αποτελεί μια δύσκολη και επίπονη διαδικασία, με δεδομένη τόσο την ελλιπή προετοιμασία των επιχειρήσεων όσο και τη σωρεία των αλλαγών που επιφέρει ο νέος τρόπος απεικόνισης των οικονομικών καταστάσεων.³² Κατά τις εργασίες μετατροπής των κατά ελληνικών λογιστικών προτύπων οικονομικών καταστάσεων, είναι αναγκαίο να αντιμετωπισθούν ορισμένα σημεία με ιδιαίτερη προσοχή. Αυτό οφείλεται κυρίως στην πολυπλοκότητα των θεμάτων και τη μικρή

³¹ Φίλος, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- οδηγός πρώτης εφαρμογής», Εκδόσεις Πάμισος

³² ΕΞΠΕΣ, «Εφιάλτης τα ΔΛΠ»

έως και ανύπαρκτη εμπειρία των στελεχών, τα οποία καλούνται είτε να καταρτίσουν είτε να ελέγξουν τις εν λόγω εργασίες.³³

Σε αυτό το σημείο αναφέρονται τα πλέον συνήθη σφάλματα που γίνονται ή μπορεί να γίνουν κατά τις εργασίες μετατροπής των κατά Ε.Λ.Π. οικονομικών καταστάσεων σε κατά Δ.Λ.Π. αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις. Τα πιο συνήθη σφάλματα είναι τα εξής:

1. Χρησιμοποίηση μη επικαιροποιημένης έκδοσης των Δ.Λ.Π.
2. Εσφαλμένος υπολογισμός ή / και χειρισμός της «υπεραξίας».
3. Εσφαλμένος υπολογισμός αποσβέσεων.
4. Εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων.
5. Ασυμφωνία ή πλασματική συμφωνία λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον».
6. Εσφαλμένος υπολογισμός ή και παρουσίαση των δικαιωμάτων μειοψηφίας.
7. Εσφαλμένος υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων.
8. Σφάλματα κοστολόγησης.

Τα παραπάνω θέματα απαιτούν αυξημένη προσοχή από αυτούς που καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις κατά την μεταβίβαση από ΕΓΛΣ σε ΔΠΧΠ. Ωστόσο δεν πρέπει να παραβλέπουμε και τον ρόλο των ελεγκτών, ο οποίος μπορεί να είναι συμβουλευτικός, για την πρόσληψη και αποφυγή των σφαλμάτων αυτών.

4.2.1 Χρησιμοποίηση μη επικαιροποιημένης έκδοσης των ΔΛΠ

Δεν είναι απαραίτητη η ειδική μνεία σε συγκεκριμένο ΔΛΠ για να διεξάγουμε το συμπέρασμα ότι είναι σημαντικό να χρησιμοποιείται η πλέον επικαιροποιημένη έκδοση των ΔΛΠ και περαιτέρω οι κίνδυνοι και οι συνέπειες που υπάρχουν σε αντίθετη περίπτωση. Το κείμενο των Δ.Λ.Π. - στην ελληνική γλώσσα - το οποίο πρέπει να γίνει νόμος του Ελληνικού κράτους, θα αποτελεί προφανώς την πλέον επικαιροποιημένη έκδοση των Δ.Λ.Π. κατά τη στιγμή της έκδοσης του σχετικού νόμου. Για όσους όμως προσπάθησαν ή προσπαθούν να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π., χρειάζεται αυξημένη προσοχή ως προς την έκδοση των Δ.Λ.Π. που χρησιμοποιείται είτε χρησιμοποιείται το πρωτότυπα κείμενο στην Αγγλική γλώσσα είτε χρησιμοποιείται η (μέχρι σήμερα) μετάφραση στην Ελληνική γλώσσα. Πρέπει, μάλιστα, στην περίπτωση της χρησιμοποίησης της μετάφρασης, ο αναγνώστης να δείξει ιδιαίτερη προσοχή, για τον πρόσθετο λόγο ότι δεν υπάρχουν ετήσιες επανεκδόσεις όπως γίνεται στην περίπτωση του πρωτότυπου στην αγγλική κείμενο.

³³ First-time Adoption of IFRS, 2003, PricewaterhouseCoopers

4.2.2 Εσφαλμένος Υπολογισμός και Χειρισμός της «Υπεραξίας»

Ο υπολογισμός της υπεραξίας, δηλαδή της διαφοράς του τιμήματος που καταβάλλεται για την απόκτηση μιας συμμετοχής (όχι αναγκαστικά του 100% των μετοχών της εκδότριας εταιρίας - όπως προβλέπεται στο Ελληνικό Λογιστικό Πρότυπο - αλλά του μικρότερου ποσοστού) γίνεται με τη χρήση δύο βασικών παραμέτρων:

- του τιμήματος που συμφωνείται (και συνήθως καταβάλλεται μέσα στη χρήση) και
- της λογιστικής αξίας της εκδότριας εταιρίας κατά την ημερομηνία απόκτησης της συμμετοχής.

Σχετικά με το πρώτο από τα σημεία αυτά, δηλαδή με το τίμημα, συνήθως δεν υπάρχει δυσκολία στον προσδιορισμό, εκτός των περιπτώσεων εκείνων όπου π.χ.: υπάρχουν δικαιώματα απόκτησης συμμετοχής, υπό ορους ή συμφωνείται το τίμημα να είναι συνάρτηση μεγεθών που ενδεχομένως κάποια από αυτά δεν έχουν ακόμα οριστικοποιηθεί (π.χ. αποτελέσματα επόμενου έτους, περαίωση φορολογικών ελέγχων κ.λ.π.)

Τις πιο πολλές φορές, γίνονται πολλά σφάλματα που αφορούν το δεύτερο από τα παραπάνω σημεία, δηλ. τον υπολογισμό της λογιστικής αξίας της εκδότριας εταιρίας (η οποία πολλαπλασιαζόμενη επί το ποσοστό συμμετοχής της επενδύτριας εταιρίας επί αυτής, καταλήγει στη λογιστική αξία του κρινόμενου μεριδίου) κατά την ημερομηνία απόκτησης της συμμετοχής, δεδομένου ότι στη λογιστική αξία πρέπει να περιλαμβάνεται:

- και το αποτέλεσμα της περιόδου που δεν έχει υπολογιστεί και δεν έχει μεταφερθεί στα ίδια κεφάλαια (όπου η εκτίμηση μπορεί να γίνει με αναλογικότητα μηνών , όπου η εκτίμηση μπορεί να γίνει με αναλογικότητα μηνών, αν δεν υπάρχουν άλλοι περιοριστικοί παράγοντες- πρέπει να υπολογίζεται αναλογία όλων των μεγεθών που συνθέτουν το αποτέλεσμα. και
- η αναλογία των μερισμάτων πληρωτέων που θα εισπραχθούν στη συνέχεια από το μέτοχο- αγοραστή.

Σημειωτέον ότι ο υπολογισμός των σημαντικών αυτών μεγεθών που συνθέτουν τη λογιστική αξία της εκδότριας εταιρίας κατά την ημερομηνία απόκτησης της εν λόγω συμμετοχής, πρέπει να γίνουν με βάση τα στοιχεία της εκδότριας κατά Δ.Λ.Π.

4.2.3 Εσφαλμένος Υπολογισμός Αποσβέσεων

Εάν τα πάγια παρακολουθούνται ταυτόχρονα σε δύο διαφορετικά μητρώα παγίων (στο ένα κατά Ε.Λ.Π. και στο άλλο κατά Δ.Λ.Π.) υπάρχει η διασφάλιση ότι υπολογίζονται σωστά οι αποσβέσεις κατά Δ.Λ.Π., αρκεί βέβαια να έχει καταχωρηθεί σωστά η αρχική αξία των παγίων και να έχει εκτιμηθεί βάσιμα και με προσοχή η ωφέλιμη ζωή τους. Όμως και με αυτή την τήρηση του κατά Δ.Λ.Π. μητρώου παγίων, χρειάζεται προσοχή ώστε:

- το τελικό αποτέλεσμα των κατά Δ.Λ.Π. αποσβέσεων να είναι αυτό που κοστολογείται και να κοστολογείται σωστά και
- το αποτέλεσμα που προκύπτει κατά την πώληση ενός παγίου να υπολογίζεται επίσης κατά Δ.Λ.Π. και να είναι αυτό που καταχωρείται στα αποτελέσματα (και αυτό επίσης που απαλείφεται ως διεταιρικό αποτέλεσμα σε περίπτωση που η πώληση έγινε μεταξύ εταιριών του ίδιου ομίλου).

Στην περίπτωση όμως που τα πάγια δεν παρακολουθούνται ταυτόχρονα σε δύο διαφορετικά μητρώα παγίων, τότε είναι απαραίτητο να υπολογισθούν οι διαφορές των αποσβέσεων μεταξύ:

- των κατά Ε.Λ.Π. που έχουν καταχωρηθεί και
- των κατά Δ.Λ.Π. που έπρεπε να είχαν καταχωρηθεί.

4.2.4 Εσφαλμένες μεταβολές σε χαρτοφυλάκια χρεογράφων

Έστω ότι η εταιρία έχει δημιουργήσει δύο χαρτοφυλάκια χρεογράφων με καταχωρημένες τις αξίες κτήσης και τις τρέχουσες αξίες. Ας υποθέσουμε ότι στα κατά Δ.Λ.Π. βιβλία της η εταιρία:

- καταχωρεί στα αποτελέσματα χρήσεως τη διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του Χαρτοφυλακίου των Διαθεσίμων προς πώληση.
- επιλέγει να καταχωρεί στα ίδια κεφάλαια τη διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου της.

Στην περίπτωση που ένας τίτλος περιληφθεί σε λανθασμένο χαρτοφυλάκιο, λόγω αδυναμίας συστήματος ή εκ παραδρομής, τότε το αποτέλεσμα θα είναι να υπάρχει σημαντική διαφοροποίηση στα Ίδια Κεφάλαια, εκτός κι αν ληφθούν κατάλληλα υπόψη οι επιδράσεις των αναβαλλόμενων φόρων.

4.2.5 Ασυμφωνία ή πλασματική συμφωνία λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον»

Στις εργασίες κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, η συμφωνία του λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον» είναι ένα από τα βασικά σημεία ελέγχου της πληρότητας και ορθότητας των εργασιών αυτών και βεβαίως και του τελικού αποτελέσματος. Γίνεται επιτακτική η ανάγκη της παρακολούθησης και συμφωνίας της σύνδεσης της κλεισμένης χρήσης με την προηγούμενη χρήση, στην περίπτωση που:

- τηρούνται τα λογιστικά βιβλία με κάποιους κανόνες κατά τη διάρκεια της χρήσης ή της περιόδου και
- στο τέλος της χρήσης γίνονται κάποιες εξωλογιστικές προσαρμογές (άσχετα αν τηρείται ειδικό ημερολόγιο εγγραφών) προκειμένου να καταρτιστούν άλλες οικονομικές καταστάσεις.

Σε αυτή την περίπτωση, δύο από τα βασικότερα σημεία στα οποία πρέπει να εστιάζεται η προσοχή του καταρτίζοντος και του ελέγχοντος τις οικονομικές καταστάσεις είναι:

- τα ίδια κεφάλαια ενάρξεως (κυρίως ο λογαριασμός «αποτελέσματα εις νέον» ενάρξεως) και
- η διασφάλιση ότι τα αποτελέσματα αθροίζουν διαχρονικά στο σωστό σύνολο.

Παραδείγματος χάριν, μια αποσβεστέα αξία πρέπει να αποσβεστεί πλήρως κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Η εμπειρία από την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κατά την ελληνική νομοθεσία (νόμος 2190/20), δεν ήταν αντιπροσωπευτική σχετικά με το θέμα της παρακολούθησης του εν λόγω λογαριασμού. Κανονικά έπρεπε να υπάρχει στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις μια ισότητα της μορφής $A = B + \Gamma$ (δηλαδή, ενοποιημένα ίδια κεφάλαια λήξεως = ενοποιημένα ίδια κεφάλαια ενάρξεως +/- μεταβολές από αποτελέσματα χρήσεως) συνυπολογίζοντας βεβαίως κάποιες επιδράσεις που συμβαίνουν κατά τη διάρκεια της χρήσης π.χ. αυξήσεις μετοχικών κεφαλαίων, λήψη επιχορηγήσεων κ.τ.λ.). βέβαια η μη ύπαρξη ισότητας στο σημείο αυτό δεν αποδεικνύει οπωσδήποτε και σφάλμα, αφού οι ενδεχόμενες μεταβολές που επήλθαν από την κλειόμενη χρήση στη σύνθεση των ομίλων, μπορεί να δικαιολογούν εν μέρει ή και στο σύνολο τους τις διαφορές αυτές. Στην περίπτωση των Δ.Λ.Π. προβλέπεται η κατάρτιση του πίνακα μεταβολής ιδίων κεφαλαίων όπου εκεί επεξηγείται η ισότητα $A=B+\Gamma$.

4.2.6 Εσφαλμένος Υπολογισμός ή και παρουσίαση των Δικαιωμάτων Μειοψηφίας

Τα σημεία στα οποία πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη προσοχή, σχετικά με τα δικαιώματα μειοψηφίας, είναι:

- το ποσοστό συμμετοχής στις περιπτώσεις όπου υπάρχουν αμοιβαίες συμμετοχές.
- η σκοπιμότητα της εξέτασης της τυχόν επίδρασης επί των δικαιωμάτων μειοψηφίας από μεταβολές των ποσοστών συμμετοχής κατά τη διάρκεια της χρήσης και
- η βάση υπολογισμού των δικαιωμάτων μειοψηφίας που πρέπει να είναι τα κατά Διεθνή

Λογιστικά Πρότυπα μεγέθη και όχι τα κατά Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, αντίστοιχα μεγέθη (τα δικαιώματα μειοψηφία επί των ιδίων κεφαλαίων πρέπει να υπολογίζονται επί των κατά Δ.Λ.Π. ιδίων κεφαλαίων της θυγατρικής και τα δικαιώματα μειοψηφίας επί των αποτελεσμάτων χρήσεως πρέπει να υπολογίζονται επί των κατά Δ.Λ.Π. αποτελεσμάτων χρήσεως της θυγατρικής).

4.2.7 Εσφαλμένος υπολογισμός των Αναβαλλόμενων φόρων

Ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων λαμβάνει υπόψη δύο βασικές παραμέτρους:

- τις προσωρινές διαφορές που υπάρχουν κατά την ημερομηνία ισολογισμού, σωρευτικά μεταξύ των λογιστικών και φορολογικών αποτελεσματικών μεγεθών και
- το συντελεστή υπολογισμού των φόρων.

Επίσης, ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων στηρίζεται στην ισχύουσα φορολογική νομοθεσία. Πολλές μεταβολές ή ρυθμίσεις της ισχύουσας νομοθεσίας μπορεί να επηρεάζουν σημαντικά και τις προηγούμενες χρήσεις. Κάποιες από αυτές τις περιπτώσεις μπορεί να είναι οι παρακάτω:

- η μεταβολή του συντελεστή υπολογισμού του φόρου εισοδήματος, δεδομένου ότι σε περίπτωση τέτοιων μεταβολών, ο υπολογισμός των αναβαλλόμενων φόρων κατά την προηγούμενη χρήση έγινε μάλλον με διαφορετικό συντελεστή από τον υπολογισμό των αναβαλλόμενων φόρων της κλειόμενης χρήσης και
- η ενδεχόμενη ύπαρξη ρύθμισης περαιώσης ανέλεγκτων φορολογικά χρήσεων, για τις

οποίες κατά την προηγούμενη περίοδο είχε γίνει υπολογισμός και καταχώρηση σχετικής πρόβλεψης, χωρίς βέβαια να ληφθεί υπόψη η ρύθμιση η οποία δεν είχε εκδοθεί ακόμα.

Εντός του προγραμματισμού των ταμειακών ροών της επιχείρησης ή του ομίλου πρέπει να λαμβάνει υπόψη κατάλληλα την αναμενόμενη χρονική διασπορά της αναγνώρισης των προσωρινών διαφορών που θα σημαίνουν και την αντίστοιχη φορολογική αναγνώριση. Έτσι μια υποχρέωση αναβαλλόμενων φόρων (η οποία ωφέλιμη ζωή είναι Α έτη κατά Ε.Λ.Π. και Β έτη κατά Δ.Λ.Π.) να αναμένεται να τακτοποιηθεί στην περίοδο των Χ επόμενων ετών, αρχής γενομένης από τη χρήση Ψ.

Αξίζει να σημειωθεί ότι οι αναβαλλόμενοι φόροι δεν είναι πάντοτε κονδύλι υποχρέωσης. Συνεπώς, πρέπει να δίνεται προσοχή ώστε ο κατά άλλα ορθός υπολογισμός αναβαλλόμενων φόρων να λογιστικοποιείται και να εμφανίζεται από τη σωστή πλευρά του υπολογισμού.

4.2.8 Σφάλματα Κοστολόγησης

Δύο από τα σημαντικότερα κονδύλια που περιλαμβάνονται και συνυπολογίζονται στις εργασίες κοστολόγησης είναι:

- οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων και
- οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού.

Το πρώτο από τα δύο μεγέθη, οι αποσβέσεις, αποτελούν μια από τις περιοχές που αναμένονται σημαντικές μεταβολές μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π.. Οι μεταβολές επί των αποσβέσεων, αφού εντοπισθούν και υπολογισθούν, πρέπει στη συνέχεια να αναμορφώσουν τα κονδύλια εκείνα στα οποία είχαν οι κατ' αρχήν υπολογισμένες κατά Ε.Λ.Π. αποσβέσεις κοστολογηθεί. Παρατηρείται συχνά, κατά τη μετατροπή, για λόγους διευκόλυνσης, να λαμβάνεται ως δεδομένο ότι οι διαφορές επί των αποσβέσεων της χρήσης μεταφέρονται στο αποτελεσματικό κονδύλι «Κόστος Πωληθέντων». Εάν όμως οι αποσβέσεις των παγίων είχαν επιβαρύνει μόνο κατά 50% το κονδύλι «Κόστος Πωληθέντων» και επιπλέον είχαν επιβαρύνει τα κονδύλια «Έξοδα Διοίκησης» και «Έξοδα Διάθεσης» κατά 30% και 20% αντίστοιχα, τότε η τακτοποίηση και η λογιστική εγγραφή πρέπει να είναι διαφορετικές. Όσον αφορά στο δεύτερο μέγεθος, οι αμοιβές και τα έξοδα προσωπικού πρέπει να προσαυξηθούν με το κόστος εκείνο που πρέπει να επιβαρύνει την κλειόμενη χρήση και αναφέρεται στη δημιουργία

πρόβλεψης για παροχές και αποζημιώσεις προσωπικού. Οι μεταβολές αυτές επί του κόστους του προσωπικού πρέπει να αναμορφώσουν τα κονδύλια εκείνα στα οποία είχαν οι λοιπές αμοιβές και έξοδα προσωπικού κοστολογηθεί. Εκτός από τα δύο αυτά μεγέθη πρέπει να εξετασθεί αν υπάρχουν και άλλες πράξεις που είναι διαφοροποιημένες μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π. και επηρεάζουν τους κοστολογικούς υπολογισμούς.

4.3 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα από την Εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ

Όχι μόνο τα ΔΠΧΠ βρίσκονται στο επίκεντρο του ενδιαφέροντος, όσο των ελλήνων, τόσο και των ξένων οικονομολόγων, αλλά και οι επιπτώσεις που προκαλούν. Σε αυτό το σημείο οι απόψεις των ειδικών δίστανται. Η δημιουργία, καθώς και η εφαρμογή των προτύπων κρίνεται αναγκαία και αποτελεσματική λύση στην ύφεση που βιώνει η παγκόσμια οικονομία, αλλά η ενσωμάτωση τους σε διαφορετικές οικονομίες μπορεί να έχει αρνητικό αντίκτυπο. Ωστόσο η συζήτηση περί των επιπτώσεων από την χρήση των ΔΠΧΠ παραμένει ανοιχτή. Πιο συχνά οι έμπειροι οικονομολόγοι της χώρας μας εκφράζουν την άποψη τους πάνω στο θέμα σε ειδικά συνέδρια της χώρας μας και του εξωτερικού. Στον 7ο Ετήσιο Συνέδριο του Συνδέσμου Επιστημόνων Χρηματοοικονομικής & Λογιστικής Ελλάδος (Η.Φ.Α.Α.) 2008³⁴, ο Νικόλαος Π. Γεραντώνης και ο Κανέλλος Σ. Τούντας τονίζουν μέσα τις εργασίας τους τα μειονεκτήματα και πλεονεκτήματα που φέρνει η εφαρμογή των ΔΠΧΠ.

Μερικά από τα σπουδαιότερα πλεονεκτήματα που προσφέρει η χρήση του προτύπου είναι ότι τα ΜΜΕ θα ανταποκρίνονται στις δυνατές παγκόσμιες απαιτήσεις και των ανεπτυγμένων, αλλά και των αναπτυσσόμενων οικονομιών. Συγκεκριμένα, το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ θα παρέχει βελτιωμένη συγκρισιμότητα για τους χρήστες λογαριασμών, θα ενισχύσει την συνολική αυτοπεποίθηση στους λογαριασμούς των ΜΜΕ και θα μειώσει το σημαντικά έξοδα που συμπεριλαμβάνονται στη συντήρηση προτύπων σε εθνική βάση. Το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ θα προετοιμάζει τις ΜΜΕ που σκοπεύουν να συμμετάσχουν στις δημόσιες αγορές κεφαλαίων, όπου η εφαρμογή του πλήρους ΔΠΧΠ είναι απαραίτητη.

Με αυτόν τον τρόπο, τα κύρια πλεονεκτήματα μετάβασης στο πρότυπο είναι τα εξής:

- Θα προσφέρεται η συγκρισιμότητα των ολοκληρωμένων ΔΠΧΠ ενώ θα μειωθούν οι δυσκολίες για την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί. Στους χρήστες θα παρέχονται

³⁴ ΒΛ. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2.

ομοιόμορφες και συγκρίσιμες πληροφορίες για όλες τις επιχειρήσεις, το γεγονός που θα έχει άμεση αντίκτυπο στις σωστές οικονομικές αποφάσεις.

- Θα εξασφαλιστεί σε μεγαλύτερο βαθμό η αξιοπιστία, η ακρίβεια και η συνέπεια των λογιστικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο και θα ενισχυθεί η εμπιστοσύνη των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων, όχι μόνο προς όφελος των ιδίων, αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα.
- Ειδικά για τους χρήστες και τους ενδιαφερόμενους που το ενδιαφέρον τους επικεντρώνεται κατά βάση στις Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις, το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ είναι σαφώς πιο απλοποιημένο από αυτό των ολοκληρωμένων ΔΠΧΠ.
- Οι αναπτυσσόμενες χώρες θα εξοικονομήσουν χρόνο και πόρους λόγω δεν θα χρειαστεί να αναπτύξουν ένα δικό τους πρότυπο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Ιδιαίτερα σημαντικό πλεονέκτημα αν σε περίοδο οικονομικής κρίσης.
- Το πρότυπο για τις ΜΜΕ θα κάνει τις λογιστικές απαιτήσεις πιο προσιτές στους μικρότερους χρήστες τόσο στις αναπτυσσόμενες όσο και στις αναδυόμενες αγορές.

Παρά τα πλεονεκτήματα που μόλις αναφέρθηκαν, δεν πρέπει να παραλείψουμε τα μειονεκτήματα, που είναι ισοδύναμης σπουδαιότητας:

- Το υψηλό κόστος που χρειάζεται η εφαρμογή των νέων προτύπων και σχετίζεται κυρίως με την απαιτούμενη γενική αναδιάρθρωση των επιχειρήσεων, όπως π.χ. οι υποδομές, εκπαίδευση, εξωτερικοί σύμβουλοι κ.α., μπορεί να είναι δυσβάσταχτο για κάποιες Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις.
- Τα απλοποιημένα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις μπορεί να περιορίζουν και τις σχετικές πληροφορίες και οδηγίες σε σχέση πάντα με τα πλήρη ΔΠΧΠ.
- Τα ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, ως απλοποιημένο πρότυπο, μπορεί να οδηγήσει σε διαφορετική ερμηνεία ορισμένων θεμάτων σε σχέση με τα πλήρη ΔΠΧΠ.

4.4 Θέματα που θα αντιμετωπίσουν οι ελληνικές ΜΜΕ κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ

Όπως αναφέραμε και πιο πάνω, η επέκταση εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στις ΜΜΕ αναμένεται να συμβάλλει θετικά στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής τους πληροφόρησης, παρέχοντας μεγαλύτερη διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα των

οικονομικών μεγεθών των ΜΜΕ. Εάν και δεν έχουν ολοκληρωθεί οι εργασίες για την οριστικοποίηση του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, η αποτίμηση της εμπειρίας που έχει αποκτηθεί από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ επιβάλλει τη συντονισμένη δράση προκειμένου τόσο στην κατεύθυνση να αντιμετωπιστούν θέματα και να αποτραπούν προβλήματα που δημιουργούνται κατά τη μετάβαση από το ΕΓΛΣ στο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, όσο και στην κατεύθυνση της λήψης μέτρων που θα εξασφαλίσουν άμεσα οφέλη για τις ΜΜΕ. Ωστόσο οι ΜΜΕ αναμένεται να βρεθούν αντιμέτωπες με εξής ζητήματα:

- την ανάγκη έγκαιρου και ολοκληρωμένου νομοθετικού πλαισίου. Σήμερα υπάρχει πληθώρα νόμων (όπως κ.ν.2190/1920, Κώδικας Βιβλίων & Στοιχείων, Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας) που έχουν εφαρμογή στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και γενικότερα στην παροχή της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στη χώρα μας. Η εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ μπορεί να προσφέρει μια καλή λύση στο νομοθετικό «μπέρδεμα» (κατάργηση του ΕΓΛΣ υιοθέτηση του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ), όσο και στην εξάλειψη διατάξεων που δημιουργούν εμπόδια στην ανάπτυξη των ΜΜΕ και αυξάνουν το διοικητικό τους φόρτο. Ειδικότερα η Ελληνική νομοθεσία θα πρέπει να ορίσει τα κριτήρια για το ποιες ΜΜΕ θα ενταχθούν στους σκοπούς του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ και ενδεχόμενα ποιες θα υποχρεωθούν να κληθούν να εφαρμόσουν τα πλήρη ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Η αναμόρφωση του νομοθετικού πλαισίου πρέπει να γίνει έγκαιρα προκειμένου να παρασχεθεί στις ΜΜΕ ο απαραίτητος χρόνος προσαρμογής.
- απαραίτητη θεωρείται η συνεχής ενημέρωση λογιστών και ελεγκτών για οποιεσδήποτε αλλαγές, αλλά και για τεχνικά ζητήματα, προκειμένου να υπάρχει ομαλή μετάβαση στο πρότυπο.
- εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ απαιτεί την ενίσχυση των λογιστικών υπηρεσιών, την εκπαίδευση του προσωπικού και τη βελτίωση των μηχανογραφικών τους συστημάτων.
- οι εταιρείες θα είναι αναγκασμένες να αντιμετωπίσουν το κόστος κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων

Εξίσου κρίσιμο ζήτημα είναι έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων για την ποιότητα της παρεχόμενης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, που θα συντάσσονται σύμφωνα με το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ. Το υπάρχον θεσμικό πλαίσιο ιδιαίτερα για τις επιχειρήσεις οι οποίες δεν έχουν υποχρέωση ελέγχου από νόμιμους (ορκωτούς) ελεγκτές – λογιστές χρειάζεται απαραίτητα συμπληρώσεις. Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το

ΔΠΧΠ για ΜΜΕ απαιτεί εξειδικευμένες τεχνικές και λογιστικές γνώσεις τις οποίες οι ΜΜΕ ενδεχόμενα δεν θα διαθέτουν.

Ένα άλλο σοβαρό θέμα είναι η κρατική εποπτεία. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία η εποπτεία και επομένως η εποπτεία των οικονομικών καταστάσεων των Ανωνύμων Εταιριών και των ΕΠΕ ασκείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 51-53 του κ.ν.2190/1920, μέσω των σχετικών τμημάτων της Νομαρχίας της έδρας κάθε επιχείρησης. Το υπάρχον θεσμικό πλαίσιο, τουλάχιστον όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν οι ΜΜΕ χρειάζεται αλλαγές. Το αν η εποπτεία και ο ποιοτικός έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων θα συνεχίσει να πραγματοποιείται από τις ίδιες αρχές ή θα ανατεθεί σε κάποια άλλη ίσως δεν είναι το πλέον καθοριστικό σημείο. Καθοριστικό για την εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, είναι η ικανότητα της αρμόδιας αρχής να ενημερώνει, να παρέχει επαρκή καθοδήγηση και συντονισμό καθώς και να παρεμβαίνει έγκαιρα για την επίλυση τυχόν προβλημάτων.

Επίσης η εφαρμογή του προτύπου και η κατάργηση του ΕΓΛΣ θα επιφέρει σίγουρα αλλαγές στα μέχρι τώρα ισχύοντα επαγγελματικά πρότυπα των λογιστών. Το επάγγελμα του λογιστή οπωσδήποτε θα γνωρίσει αλλαγές με ενίσχυση του ρόλου των συγκεκριμένων κατηγοριών (όπως των διευθυντών ή υπευθύνων των οικονομικών και λογιστικών υπηρεσιών), ενώ παράλληλα ένα μεγάλο μέρος των λογιστών με εμπειρία στο ΕΓΛΣ αλλά χωρίς επάρκεια στα ΔΛΠ θα αντιμετωπίσει προβλήματα. Αλλαγές θα υπάρξουν και στις λογιστικές υπηρεσίες που παρέχονται στις επιχειρήσεις από συνεργαζόμενα εξωτερικά λογιστικά γραφεία. Στο τομέα αυτό αναμένεται η αύξηση των λογιστικών εργασιών που προσφέρουν οι γνωστοί διεθνείς ελεγκτικοί οίκοι, (KPMG, PWC, E&Y, Grant Thornton, Deloitte και ΣΟΛ) σε βάρος των υπηρεσιών που σήμερα προσφέρουν τα ανεξάρτητα λογιστικά γραφεία.

Τέλος, η εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ και η συνεπαγόμενη κατάργηση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και του ΕΓΛΣ καθιστά αναγκαία την εκπαίδευση όλων των άμεσα εμπλεκόμενων στα πρότυπα αυτά και κατ' επέκταση στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Στην κατεύθυνση αυτή θα κριθεί αναγκαία και η προσαρμογή της εκπαιδευτικής διαδικασίας στη λογιστική, η οποία μέχρι σήμερα επικεντρώνεται στους κανόνες και τις αρχές που επιβάλλουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και το ΕΓΛΣ.

4.5 Χρήστες της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης των ελληνικών ΜΜΕ

Οι μικρομεσαίες εταιρείες είναι άμεσα εμπλεκόμενες με τρίτους, που με την σειρά τους θα υποστούν να βιώσουν και αυτοί επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ. Πιο συγκεκριμένα

οι αλλαγές στις οικονομικές καταστάσεις θα επηρεάσουν τους επενδυτές, λογιστές, κρατικές αρχές και άλλους.

Το αντικείμενο των οικονομικών καταστάσεων είναι να προβάλλουν πληροφορίες για τη χρηματοοικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης, οι οποίες να είναι χρήσιμες για αυτούς τους χρήστες οι οποίοι λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις. Γι' αυτό οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να σχεδιάζονται ώστε να αντιπροσωπεύουν τις ανάγκες των χρηστών. Οι κύριοι χρήστες για τους οποίους θα πρέπει να καθοριστούν οι ανάγκες πληροφόρησης είναι:

α) Οι επιχειρηματίες, ιδιοκτήτες και επενδυτές, οι οποίοι ενδιαφέρονται γενικά να έχουν πληροφόρηση για :

- την αποτίμηση της απόδοσης της επιχείρησης,
- να καθορίσουν ποιο μέρος των κερδών θα διανεμηθεί,
- την αποτίμηση του κινδύνου στη επιχείρηση και ιδιαίτερα πότε να αγοράσουν ή να πωλήσουν την επιχείρηση (ειδικά οι επενδυτές).

Οι ανωτέρω ανάγκες πληροφόρησης, αφορούν κύρια επιχειρηματίες ιδιοκτήτες και επενδυτές οι οποίοι δεν απασχολούνται στην επιχείρηση και ως εκ τούτου δεν έχουν πρόσβαση σε όλα τα στοιχεία της

β) Η διοίκηση της επιχείρησης η οποία μέσω των οικονομικών καταστάσεων ενδιαφέρεται να πληροφορηθεί για :

- την αποτίμηση των αποδόσεων της επιχείρησης,
- τη διαχείριση των ταμειακών ροών,
- την ανακάλυψη πιθανών χρηματοοικονομικών αναγκών,
- τη χρήση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στον σχεδιασμό και στις προβλέψεις,
- να προτείνει στους ιδιοκτήτες τη διανομή των κερδών,
- να προτείνει στους ιδιοκτήτες μια αλλαγή στην αλυσίδα παραγωγής ή της επιχείρησης,

Οι οικονομικές καταστάσεις γενικά δεν αναγνωρίζονται ως το πλέον χρήσιμο εργαλείο για τη διοίκηση της επιχείρησης, ωστόσο η παρεχόμενη μέσω των οικονομικών καταστάσεων χρηματοοικονομική πληροφόρηση βοηθά την πλειοψηφία των διευθυντών να λαμβάνουν διοικητικές πληροφορίες ή επιπλέον ανάλυση.

γ) Η κυβέρνηση και οι διάφορες αρχές οι οποίες ενδιαφέρονται για την παροχή πληροφοριών προκειμένου να προσδιορίσουν τις φορολογικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων, καθώς και για την παροχή πληροφοριών σχετικά με σκοπούς εποπτείας και στατιστικής ανάλυσης και επεξεργασίας.

Κύριος σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι και η πληροφόρηση του κράτους και ιδιαίτερα των φορολογικών αρχών. Η διασύνδεση των οικονομικών καταστάσεων αλλά και γενικότερα όλων των λογιστικών διαδικασιών που υιοθετούνται από τις επιχειρήσεις είναι προφανής, αφού άλλωστε οι φορολογικές υποχρεώσεις αποτυπώνονται στα λογιστικά βιβλία.

Ωστόσο, είναι γεγονός ότι στη χώρα μας οι διάφορες αρχές δεν αρκούνται στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που παρέχεται μέσω των οικονομικών καταστάσεων και συχνά ζητούνται πρόσθετα στοιχεία, ενώ σύνηθες είναι το φαινόμενο αμφισβήτησης (ειδικά από τις φορολογικές αρχές) της παρεχόμενης πληροφόρησης. Η εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ δεν πρόκειται να υποκαταστήσει ή να αντικαταστήσει στο ελάχιστο τις προβλεπόμενες φορολογικές υποχρεώσεις των ελληνικών ΜΜΕ. Όπως συμπεραίνεται και από τη μέχρι τώρα εμπειρία της εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στις εισηγμένες εταιρίες, η εφαρμογή των προτύπων δεν δημιουργεί εμπόδια τόσο στις επιχειρήσεις όσο και στις φορολογικές αρχές για τον προσδιορισμό των φορολογικών υποχρεώσεων.

δ) Οι τράπεζες και οι λοιποί πιστωτές ενδιαφέρονται για τις χρηματοοικονομικές πληροφορίες των επιχειρήσεων προκειμένου να εκτιμήσουν την πραγματική οικονομική κατάσταση της εταιρείας και να αποτιμήσουν τον κίνδυνο για παροχή πιστώσεων και διευκολύνσεων. Παρά τις αλλαγές που έχουν σημειωθεί τα τελευταία χρόνια, είναι γενικά παραδεκτό ότι οι τράπεζες στην Ελλάδα δεν βασίζουν την απόφαση για την παροχή χρηματοδότησης σε ΜΜΕ επιχείρηση μόνον στις πληροφορίες που αντλούν μέσω των οικονομικών καταστάσεων. Ωστόσο, η βελτίωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, της διαφάνειας και της συγκρισιμότητας των μεγεθών των οικονομικών καταστάσεων αναμένεται να συμβάλλουν στην πιο εύκολη πρόσβαση των ΜΜΕ στις αγορές χρήματος και κεφαλαίων.

ε) Οι πελάτες και οι προμηθευτές (ειδικά όταν πρόκειται για ενδιαφερόμενους από το εξωτερικό) επιθυμούν να έχουν χρηματοοικονομική πληροφόρηση προκειμένου να αποτιμήσουν τον κίνδυνο προκειμένου να συνάψουν εμπορικές σχέσεις με την επιχείρηση.

στ) Τέλος, οι εργαζόμενοι ενδιαφέρονται να έχουν χρηματοοικονομική πληροφόρηση

προκειμένου να ανακαλύψουν την καθαρή αξία της περιουσίας της επιχείρησης και κατά συνέπεια της αξιοπιστίας της.

4.6 Σχέση κόστους/οφέλους κατά την εφαρμογή του ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ

Η αναμενόμενη από την εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης οφείλει να διέπεται από τη αρχή του κόστους /οφέλους για τις ΜΜΕ.

Η εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ θα συνοδευτεί από μια αναγκαστική αύξηση του διοικητικού τους κόστους. Είναι γεγονός ότι για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, απαιτούνται αυξημένες δαπάνες για την ενίσχυση του λογιστικών υπηρεσιών και διαδικασιών, καθώς και αυξημένες δαπάνες για αμοιβές συμβούλων, εκτιμητών, ελεγκτών κλπ.

Κρίσιμο μέγεθος για κάθε ΜΜΕ είναι η αξιοποίηση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχει, προκειμένου να αποκτήσει οφέλη για τις δραστηριότητές της. Άλλωστε, σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να βοηθήσουν στην ανάπτυξη των συναλλαγών προβάλλοντας χρήσιμες πληροφορίες στους χρήστες οι οποίοι λαμβάνουν οικονομικές αποφάσεις.

Το όφελος που μπορεί να προκύψει δεν μπορεί να προσδιοριστεί και να υπολογιστεί άμεσα με ακρίβεια καθώς εξαρτάται από τις αποφάσεις που λαμβάνουν οι χρήστες και κύρια οι επενδυτές, οι τράπεζες και οι εθνικές αρχές. Σημαντικά οφέλη θα υπάρξουν για τις ΜΜΕ εάν η εφαρμογή του προτύπου συνοδευτεί και με κατάλληλα μέτρα διοικητικού κυρίως χαρακτήρα που θα συμβάλλουν στη μείωση του διοικητικού τους φόρτου.

Η εμπειρία από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στη χώρα μας κατέδειξε ότι τελικά το κόστος εφαρμογής τους δεν ήταν σημαντικό και μπόρεσε να απορροφηθεί σχετικά εύκολα από τις επιχειρήσεις.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Ο αιώνας που διανύουμε χαρακτηρίζεται από την απελευθέρωση των μεταφορών κεφαλαίων και των επενδύσεων πέρα από τα εθνικά σύνορα κάθε κράτους. Οι επενδυτές πλέον προκειμένου να βρουν την βέλτιστη τοποθέτηση για τα κεφάλαια τους δεν μελετάνε τα στοιχεία των επιχειρήσεων που εδρεύουν στη χώρα τους, αλλά ενδιαφέρονται και για επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται είτε σε κάποιο άλλο κράτος είτε σε πολλά κράτη. Με την εφαρμογή των ΔΛΠ από τις επιχειρήσεις δημιουργείται μια κοινή βάση σύγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων διευκολύνοντας με αυτόν τον τρόπο τους επενδυτές να πάρουν ορθολογικότερα τις αποφάσεις τους για την τοποθέτηση των κεφαλαίων τους .

Οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις (ΜΜΕ) αποτελούν τη σπονδυλική στήλη της οικονομίας της ευρωπαϊκής ένωσης (ΕΕ) και την βάση της κοινωνικής οικονομίας, ενώ παράλληλα είναι πηγή ανάπτυξης επιχειρηματικότητας και καινοτομιών. Γι αυτόν τον λόγο και ήταν απαραίτητη η θέσπιση ενός ΔΠΧΠ που θα απευθύνεται και θα λαμβάνει υπόψη τις ιδιαιτερότητες τους. Ενώ στα πλήρη ΔΠΧΠ παρέχεται επιλογή λογιστικής πολιτικής, στο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ υπάρχει μόνο η απλούστερη επιλογή, έχοντας όμως τη δυνατότητα να χρησιμοποιηθεί και η άλλη επιλογή με παραπομπή στο σχετικό ΔΠΧΠ. Τέλος το νέο πρότυπο προωθεί απλοποιήσεις αναγνώρισης και επιμέτρησης, κυρίως όσον αφορά τα χρηματοοικονομικά μέσα, την υπεραξία, τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης, τα προγράμματα παροχών προς το προσωπικό και κινήτρων, που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών κ.α.. Το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ προσφέρει ένα εύχρηστο, αυτοτελές σύνολο λογιστικών αρχών που θα επιτρέπει για πρώτη φορά στους επενδυτές να συγκρίνουν την οικονομική απόδοση των ΜΜΕ σε διεθνές επίπεδο με βάση σύγκρισης όμοιων στοιχείων. Επιπλέον, οι αναπτυσσόμενες χώρες θα εξοικονομήσουν χρόνο και πόρους λόγω του ότι δεν θα χρειαστεί να ετοιμάσουν και να εκδώσουν δικά τους πρότυπα.

Παρά τα σημαντικά πλεονεκτήματα που αποφέρει το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ στις επιχειρήσεις που επιλέγουν να το εφαρμόσουν, δεν πρέπει να παραβλέψουμε το σημαντικό κόστος που θα προκύψει από την εφαρμογή και αφορά στην απαιτούμενη γενική αναδιάρθρωση των επιχειρήσεων (εκπαίδευση προσωπικού, νέα πληροφοριακά συστήματα κ.α.), για την οποία θα πρέπει να είναι έτοιμες τόσο οι επιχειρήσεις, αλλά και τα διάφορα κράτη που θα υιοθετήσουν το νέο πρότυπο. Συμπερασματικά, η επιτυχής εισαγωγή των νέων προτύπων στις μικρομεσαίες εταιρίες απαιτεί την αξιοποίηση των εμπειριών των εισηγμένων εταιριών, την δυναμική στρατηγική εκσυγχρονισμού και ανάπτυξη μέσω των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ και την

υιοθέτηση στρατηγικών στόχων: εμφάνιση πολύ καλών Ισολογισμών, Αποτελεσμάτων Χρήσης, Δεικτών και Ταμειακών Ροών. Παράλληλα, σημαντικό θέμα προς αντιμετώπιση είναι και η εξασφάλιση της απαιτούμενης γνώσης από τον λογιστικό κόσμο της Ελλάδας και από όλα τα εμπλεκόμενα μέρη (ελεγκτικές αρχές , τράπεζες, ορκωτούς ελεγκτές κλπ.) , με σκοπό τη γρήγορη και απρόσκοπτη υιοθέτηση και την αποδοχή του πρότυπου. Ειδικά για τις Ελληνικές Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις, η εφαρμογή του ΔΠΧΠ για ΜΜΕ μπορεί να κριθεί σωτήρια σε περιόδους οικονομικής ύφεσης, αφού με αυτόν τον τρόπο αυξάνουν την ανταγωνιστικότητά τους και γίνονται πιο ελκυστικές προς δυνητικούς επενδυτές από το εξωτερικό.

Πίνακας Συντομογραφιών

Ελληνικές Συντομογραφίες:

ΑΧΕΠΕΥ	Ανώνυμες Χρηματιστηριακές Εταιρείες Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών
ΔΛΠ	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΔΠΧΠ	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
ΕΓΛΣ	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
ΕΔΔΠΧ	Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
ΕΔΛΠ	Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
ΕΕ	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΕΛΤΕ	Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων
ΜΕΔ	Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών
ΜΜΕ	Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις
ΟΟΣΑ	Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας & Ανάπτυξης
ΠΣΛΦΒ	Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής-Φορολογικής Βάσης
ΣΔΛΠ	Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
ΣΕΠ	Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων
ΧΑ	Χρηματιστήριο Αθηνών

Ξένες Συντομογραφίες:

EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
FAS	Financial Accounting Standard
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAIS	International Association of Insurance Supervisors

IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
SAC	Standards Advisory Council
SEC	Securities and Exchange Commission
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

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

A/A Τίτλος

Παράγραφος 1 Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις

Παράγραφος 2 Αφετηρία και βασικές αρχές

Παράγραφος 3 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

Παράγραφος 4 Κατάσταση οικονομικής θέσης

Παράγραφος 5 Κατάσταση συνολικών αποτελεσμάτων και κατάσταση αποτελεσμάτων

Παράγραφος 6 Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και κατάσταση αποτελεσμάτων και αποτελεσμάτων σε νέο

Παράγραφος 7 Κατάσταση ταμειακών ροών

Παράγραφος 8 Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων

Παράγραφος 9 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις

Παράγραφος 10 Λογιστικές πολιτικές, εκτιμήσεις, λάθη

Παράγραφος 11 Βασικά χρηματοοικονομικά μέσα

Παράγραφος 12 Άλλα ζητήματα για τα χρηματοοικονομικά μέσα

Παράγραφος 13 Αποθέματα

Παράγραφος 14 Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις

Παράγραφος 15 Επενδύσεις σε κοινοπραξίες

Παράγραφος 16 Επενδύσεις σε ακίνητα

Παράγραφος 17 Ενσώματες ακινητοποιήσεις

- Παράγραφος 18 Άυλα στοιχεία
- Παράγραφος 19 Επιχειρηματικές συνενώσεις και υπεραξία
- Παράγραφος 20 Μισθώσεις
- Παράγραφος 21 Επιχειρηματικές συνενώσεις και υπεραξία
- Παράγραφος 22 Υποχρεώσεις και καθαρή θέση
- Παράγραφος 23 Έσοδα
- Παράγραφος 24 Κρατικές επιχορηγήσεις
- Παράγραφος 25 Κόστη δανεισμού
- Παράγραφος 26 Πληρωμές με βάση την αξία των μετοχών
- Παράγραφος 27 Απομείωση ενεργητικών στοιχείων
- Παράγραφος 28 Αμοιβές Προσωπικού
- Παράγραφος 29 Φόρος εισοδήματος
- Παράγραφος 30 Μετατροπή ξένων νομισμάτων
- Παράγραφος 31 Υπερπληθωρισμός
- Παράγραφος 32 Γεγονότα μετά την ημερομηνία αναφοράς
- Παράγραφος 33 Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- Παράγραφος 34 Εξειδικευμένες δραστηριότητες
- Παράγραφος 35 Μετάβαση στο ΔΠΧΑ για τις ΜΜΕ

Η Ανάπτυξη των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για Μικρομεσαίες Επιχειρήσεις³⁵

Το ΔΠΧΑ για τις ΜΜΕ προέκυψε:

(α) Χρησιμοποιώντας τις θεμελιώδεις έννοιες από το Πλαίσιο Κατάρτισης των Οικονομικών Καταστάσεων (Framework) του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών 48 Προτύπων (IASB) και τις αρχές και τη σχετική απαραίτητη καθοδήγηση από τα πλήρη Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (συμπεριλαμβανομένων και των Διερμηνειών), και

³⁵ IASB 2009, “IFRS for Small and Medium-sized Entities”

(β) προσαρμογές που έγιναν για να καλύψουν τόσο τις ειδικές ανάγκες των χρηστών για τις ΜΜΕ όσο και ζητήματα κόστους.

Αφετηρία και βασικές αρχές του προτύπου (Παράγραφος 2)

Η Παράγραφος 2 του παρόντος εντύπου (σελ. 12-21) είναι αρκετά εκτεταμένη και αποτελεί το θεωρητικό πλαίσιο πάνω στο πραγματικότητα αποτελεί το αντίστοιχο Πλαίσιο του πλήρους ΔΠΧΠ. Περιγράφεται το αντικείμενο των οικονομικών καταστάσεων των ΜΜΕ, τα στοιχεία της πληροφόρησης που τις κάνουν χρήσιμες και τις βασικές λογιστικές αρχές στις οποίες στηρίζεται το περιεχόμενό τους. Η κατανόηση του περιεχομένου του είναι απαραίτητη για την εφαρμογή του προτύπου. Σύμφωνα, λοιπόν, με το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ προβλέπονται τα παρακάτω:

2.2 Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφόρηση για την οικονομική κατάσταση, τα αποτελέσματα και τις ταμειακές ροές της εταιρίας σε ένα ευρύ φάσμα χρηστών που δεν έχουν τη δυνατότητα να παίρνουν άμεση ειδική για αυτούς πληροφόρηση.

2.3 Οι καταστάσεις επίσης δείχνουν τα αποτελέσματα της υπευθυνότητας της διοίκησης στη διαχείριση των πόρων που διαθέτει η εταιρία.

Ποιοτικά χαρακτηριστικά της πληροφόρησης των καταστάσεων

Σε αυτό το τμήμα του εντύπου περιγράφονται τα χαρακτηριστικά που πρέπει να διέπουν τις οικονομικές καταστάσεις τις οποίες συντάσσει η εταιρεία:

Κατανοητές από όλους τους χρήστες (Understandability):

2.4 Οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να παρουσιάζονται με ένα τρόπο κατανοητό, σε χρήστες που έχουν αφενός μέτρια γνώση πάνω σε θέματα επιχειρηματικής και οικονομικής δραστηριότητας και λογιστικής, και αφετέρου τη θέληση να μελετήσουν αυτές τις πληροφορίες με μια σχετική συνέπεια. Ωστόσο αυτό δεν σημαίνει πως πρέπει να παραλείπονται κάποιες από τις προβλεπόμενες πληροφορίες, με τη δικαιολογία ότι δεν θα είναι κατανοητές σε κάποιους από τους χρήστες.

Συνάφεια (Relevance)

2.5 Οι πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να βοηθούν τους χρήστες στη λήψη αποφάσεων. Οι πληροφορίες είναι κατάλληλες και σχετικές όταν μπορούν να βοηθήσουν τους χρήστες για την αξιολόγηση γεγονότων του παρελθόντος, του παρόντος ή

του μέλλοντος, καθώς και για την επιβεβαίωση ή τη διόρθωση προηγούμενων αξιολογήσεών τους.

Σημαντικότητα (Materiality)

2.6 Μία πληροφορία είναι σημαντική, αν η παράλειψή της ή το λάθος σε αυτήν, έχει επίδραση στις αποφάσεις που θα λάβουν οι χρήστες με βάση τις καταστάσεις. Η σημαντικότητα σχετίζεται με το μέγεθος της παράλειψης ή του λάθους, σε συνάρτηση με τις υπάρχουσες συνθήκες. Πάραυτα είναι λάθος να μην διορθώνονται έστω και μη σημαντικά λάθη που εντοπίζονται και αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις.

Αξιοπιστία (Reliability)

2.7 Οι πληροφορίες στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να είναι αξιόπιστες. Αυτό σημαίνει ότι δεν έχουν σημαντικά λάθη ή προκαταλήψεις και απεικονίζουν πιστά αυτό που δηλώνουν ότι απεικονίζουν ή αυτό που λογικά αναμένεται ότι απεικονίζουν. Ο συγγραφέας του προτύπου πάει ένα βήμα παραπέρα και εξηγεί πως διαφαίνεται η προκατάληψη στα στοιχεία που περιέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Οι οικονομικές καταστάσεις λοιπόν δεν είναι απαλλαγμένες από προκαταλήψεις, αν με τον τρόπο που γίνεται η παρουσίαση ή με την επιλογή των πληροφοριών που παρέχονται, ανεξάρτητα αν αυτές δεν έχουν λάθη, στοχεύουν να επηρεάσουν την κρίση ή την απόφαση του χρήστη, για την επίτευξη ενός προαποφασισμένου αποτελέσματος.

Η ουσία πάνω από τον τύπο (Substance over form)

2.8 Οι συναλλαγές και τα άλλα λογιστικά γεγονότα, πρέπει να λογίζονται στα βιβλία και να εμφανίζονται στις καταστάσεις με βάση την ουσία που μπορεί να μην συμβαδίζει πάντα με το νομικό τους τύπο. Αυτό ενισχύει την αξιοπιστία των καταστάσεων.

Σύνεση (Prudence)

2.9 Οι αβεβαιότητες που είναι σύμφυτες με ορισμένα γεγονότα ή καταστάσεις, αντιμετωπίζονται αφενός με την αποκάλυψη στις γνωστοποιήσεις της φύσης και της έκτασης τους, και αφετέρου με την επίδειξη σύνεσης για αυτά τα ζητήματα, αναφορικά με τα ποσά

που θα λογιστούν και θα εμφανιστούν στις καταστάσεις. Σύνεση σημαίνει ότι στις εκτιμήσεις που θα γίνουν για αυτά τα ζητήματα, εκφράζεται μία σχετική επιφύλαξη, ώστε τελικά να μην εμφανιστούν υπερεκτιμημένα τα ενεργητικά στοιχεία ή υποτιμημένες οι υποχρεώσεις. Αυτό δεν σημαίνει όμως ότι εσκεμμένα πρέπει να υποτιμούνται τα ενεργητικά στοιχεία ή να υπερτιμούνται οι υποχρεώσεις ή τα έξοδα. Σε αυτήν την περίπτωση ενεργούμε με προκατάληψη, με σκοπό να δημιουργηθούν προαποφασισμένες εντυπώσεις.

Πληρότητα (Completeness)

2.10 Για να είναι αξιόπιστη η πληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις, πρέπει να είναι πλήρης, στα πλαίσια που ορίζονται από την αρχή της σημαντικότητας και του κόστους παροχής της πληροφόρησης. Μία παράλειψη μπορεί να έχει σαν αποτέλεσμα λαθεμένη ή παραπλανητική πληροφόρηση και επομένως ανεπαρκή σε ότι αφορά την καταλληλότητά της.

Συγκρισιμότητα (Comparability)

2.11 Οι χρήστες πρέπει να μπορούν να συγκρίνουν διαχρονικά την οικονομική θέση, τα αποτελέσματα και τις ροές μίας εταιρίας. Επίσης θα πρέπει να μπορούν να συγκρίνουν αυτά τα στοιχεία μεταξύ διαφορετικών εταιριών. Κατά συνέπεια οι υπολογισμός και οι αποτιμήσεις όμοιων συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και η εμφάνιση των καταστάσεων, πρέπει διαχρονικά να γίνονται με τον ίδιο τρόπο τόσο σε μία εταιρία, όσο και σε όλες τις εταιρίες. Επιπλέον οι χρήστες των καταστάσεων, πρέπει να ενημερώνονται για τις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν για τη σύνταξη των καταστάσεων, καθώς και για κάθε αλλαγή στις πολιτικές που εφαρμόζονται, μαζί με την εμφάνιση της επίδρασης αυτών των αλλαγών.

Επικαιρότητα (Timeliness)

2.12 Για να είναι κατάλληλη η οικονομική πληροφόρηση, πρέπει να μπορεί να βοηθήσει τους χρήστες να πάρουν ανάλογες αποφάσεις με βάση τις καταστάσεις αυτές. Επικαιρότητα σημαίνει ότι η πληροφόρηση παρέχεται στα χρονικά πλαίσια που θα ληφθούν οι αποφάσεις. Αν καθυστερήσει αδικαιολόγητα, τότε χάνει την καταλληλότητά της. Η διοίκηση για να προσδιορίσει το χρόνο που θα παρέχεται κάθε φορά η πληροφόρηση, πρέπει να ισορροπήσει ανάμεσα στην καταλληλότητα και την αξιοπιστία, αφού δεν είναι δυνατό να παρέχεται αξιόπιστη πληροφόρηση παρά σε τακτά διαστήματα. Το κριτήριο επιλογής τελικά, είναι η

καλύτερη δυνατή ικανοποίηση των αναγκών των χρηστών, για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων από αυτούς.

Ισορροπία μεταξύ κόστους και οφέλους (Balance between benefit and cost)

2.13 Τα οφέλη από την παροχή της οικονομικής πληροφόρησης, πρέπει να είναι μεγαλύτερα από το κόστος για τη δημιουργία τους. Η αξιολόγηση φυσικά είναι θέμα κρίσης. Θα πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ότι το κόστος δεν το βαρύνεται κατ' ανάγκη ο κάθε χρήστης που μπορεί να αντλεί οφέλη, αφού τα οφέλη τα απολαμβάνει και ένας μεγάλος αριθμός εξωτερικών χρηστών.

2.14 Η οικονομική πληροφόρηση βοηθάει τους πάροχους κεφαλαίων να πάρουν πιο γρήγορα και πιο σωστές αποφάσεις, με αποτέλεσμα την καλύτερη λειτουργία των κεφαλαιαγορών και τη μείωση του κόστους άντλησης κεφαλαίων, στην οικονομία σαν σύνολο. Οι επιμέρους εταιρίες ωφελούνται από την ευκολότερη πρόσβασή τους στις κεφαλαιαγορές, βελτίωση της δημόσιας εικόνας τους και πιθανή άντληση κεφαλαίων με μικρότερο κόστος. Τα οφέλη από την μελέτη των οικονομικών καταστάσεων είναι πιθανόν να έχουν επιπτώσεις και στην διαδικασία λήψης διευθυντικών αποφάσεων, γιατί σε μεγάλο στηρίζονται στα στοιχεία που περιλαμβάνουν οι γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις.

Η οικονομική θέση

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

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

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

(γ) Ίδια κεφάλαια: Είναι η υπολειμματική αξία των ενεργητικών στοιχείων όταν αφαιρεθούν όλες οι υποχρεώσεις.

2.16 Μερικά στοιχεία που έχουν τα χαρακτηριστικά του ενεργητικού ή της υποχρέωσης μπορεί να μη εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης, επειδή δεν πληρούν τα κριτήρια του λογισμού (recognition) τους, όπως αυτά ορίζονται στις παραγράφους 2.27-2.32.

Ειδικότερα, η προσδοκία ότι θα εισρεύσουν ή θα εκρεύσουν στο μέλλον οφέλη για την εταιρία, δεν συνεπάγεται αυτοδίκαια το λογισμό ενός ενεργητικού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης. Πρέπει επιπλέον να εκπληρώνεται και το κριτήριο της πιθανότητας.

Στην συνέχεια το έντυπο καταγράφει πιο αναλυτικά τι περιέχουν οι όροι που μόλις αναφέρθηκαν:

Ενεργητικά στοιχεία

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

2.18 Πολλά ενεργητικά στοιχεία, όπως για παράδειγμα οι ενσώματες ακινητοποιήσεις, έχουν μία υλική μορφή. Παρολαυτά η υλική μορφή δεν είναι απαραίτητη για το χαρακτηρισμό ενός στοιχείου σαν ενεργητικού. Υπάρχουν και άυλα ενεργητικά στοιχεία.

2.19 Για τον καθορισμό ενός στοιχείου σαν ενεργητικού, το δικαίωμα ιδιοκτησίας δεν είναι απαραίτητο. Έτσι πάγια τα οποία έχουν αποκτηθεί με μίσθωση είναι ενεργητικά στοιχεία, εφόσον η εταιρία ελέγχει τα οφέλη που πρόκειται να προκύψουν από αυτά.

Υποχρεώσεις

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

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

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

2.21 Ο διακανονισμός μιας υποχρέωσης συνήθως γίνεται με πληρωμή σε μετρητά, μεταβίβαση άλλων ενεργητικών στοιχείων, παροχή υπηρεσιών, δημιουργία νέας υποχρέωσης σε αντικατάσταση της παλιάς ή μετατροπή της υποχρέωσης σε καθαρή θέση. Μία υποχρέωση

μπορεί επίσης να διαγραφεί από άλλες αιτίες, όπως όταν ο πιστωτής εκπίπτει ή παραιτείται από τα δικαιώματά του.

Ίδια Κεφάλαια

2.22 Τα Ίδια Κεφάλαια είναι η διαφορά των λογισμένων ενεργητικών στοιχείων μείον τις λογισμένες υποχρεώσεις. Μπορεί να αναλύεται σε επιμέρους λογαριασμούς. Π.χ. σε μία Ανώνυμη Εταιρία μπορεί να διακρίνεται στα κεφάλαια που έχουν εισφέρει οι μέτοχοι, στα αποτελέσματα σε νέο και στα αποθεματικά αναπροσαρμογής που μεταφέρονται κατευθείαν στην καθαρή θέση.

Αποτελέσματα (Performance)

2.23 Τα αποτελέσματα (απόδοση) μιας εταιρίας είναι η σχέση ανάμεσα στα έσοδα και τα έξοδά της σε μία περίοδο αναφοράς. Αυτό το πρότυπο επιτρέπει τα συνολικά αποτελέσματα της εταιρίας να εμφανίζονται εναλλακτικά σε με μία οικονομική κατάσταση (Κατάσταση Συνολικών Αποτελεσμάτων) ή σε δύο διαφορετικές καταστάσεις (Κατάσταση Κερδών ή Ζημιών και Κατάσταση Λοιπών Αποτελεσμάτων). Τα κέρδη ή ζημίες και τα συνολικά αποτελέσματα, χρησιμοποιούνται σαν βάση για άλλους υπολογισμούς όπως τα κέρδη ανά μετοχή και την απόδοση της επένδυσης. Οι όροι των εσόδων και εξόδων, σύμφωνα με το πρότυπο ορίζονται ως εξής:

(α) Έσοδο, είναι η αύξηση των οικονομικών ωφελειών της εταιρίας, με ταμειακές εισροές, αύξηση των ενεργητικών στοιχείων ή μείωση των υποχρεώσεων, που έχουν σαν αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, που δεν προέρχονται από συνεισφορές των μετόχων.

(β) Έξοδο, είναι η μείωση των οικονομικών ωφελειών της εταιρίας, με ταμειακές εκροές, μείωση των ενεργητικών στοιχείων ή αύξηση των υποχρεώσεων, που έχουν σαν αποτέλεσμα μείωση των ιδίων κεφαλαίων, που δεν προέρχεται από διανομές σε μετόχους.

2.24 Ο λογισμός των εσόδων και των εξόδων, εξαρτάται άμεσα από το λογισμό και την αποτίμηση των ενεργητικών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Τα κριτήρια λογισμού των εσόδων και εξόδων αναφέρονται στις παραγράφους 2.27-2.32.

Στην συνέχεια το έντυπο καταγράφει πιο αναλυτικά τι περιέχουν οι όροι που μόλις αναφέρθηκαν:

Έσοδα

2.25 Τα έσοδα με την ευρεία έννοια του εισοδήματος περιλαμβάνουν και τα απλά έσοδα και τα κέρδη.

(α) Έσοδα, προέρχονται από τις κανονικές δραστηριότητες της εταιρίας και μπορεί να αναφέρονται ως πωλήσεις, αμοιβές, τόκοι, μερίσματα, αμοιβές πνευματικών δικαιωμάτων (royalties) ή ενοίκια.

(β) Κέρδη, είναι άλλα στοιχεία που αποτελούν εισόδημα, αλλά δεν είναι έσοδα. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων, συνήθως εμφανίζονται διακριτά, γιατί η γνώση για αυτά είναι σημαντική για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

Έξοδα

2.26 Τα έξοδα στην ευρεία έννοιά τους, περιλαμβάνουν εκείνα που προέρχονται από την κανονική λειτουργία της εταιρίας αλλά και από τις ζημιές.

(α) Έξοδα, με τη στενή έννοια του όρου, είναι αυτά που πηγάζουν από τη συνήθη δραστηριότητα και μπορούν να έχουν τη μορφή του κόστους πωλήσεων, των αμοιβών προσωπικού, των αποσβέσεων κ.λ.π. Συνήθως σχετίζονται με την εκροή ταμειακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων ή τη μείωση στοιχείων του ενεργητικού όπως αποθέματα, ή πάγια στοιχεία.

(β) Ζημιές, είναι άλλα στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια του ορισμού του εξόδου και μπορεί και αυτές να προέρχονται από τη συνήθη λειτουργία της εταιρίας. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων συνήθως εμφανίζονται διακεκριμένα, επειδή η γνώση για αυτά είναι σημαντική για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

Λογισμός ενεργητικών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων

2.27 Η λογιστικοποίηση είναι μία διαδικασία που ενσωματώνει στις οικονομικές καταστάσεις ενεργητικά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα ή έξοδα που πληρούν δύο κριτήρια:

(α) Είναι πιθανό πως κάθε μελλοντικό οικονομικό όφελος που πηγάζει από το στοιχείο θα εισρεύσει στην εταιρία ή θα εκρεύσει από αυτήν.

(β) Το στοιχείο έχει ένα κόστος ή μία αξία που μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

2.28 Όποιο στοιχείο πληροί αυτά τα κριτήρια πρέπει να λογίζεται. Η παράλειψη λογισμού τους δεν διορθώνεται με τη γνωστοποίηση των λογιστικών πολιτικών ή τις σημειώσεις και άλλες γνωστοποιήσεις καταστάσεων.

Η πιθανότητα για τα μελλοντικά οικονομικά ωφελήματα

2.29 Πιο συγκεκριμένα, στον αρχικό λογισμό εφαρμόζεται το κριτήριο της πιθανότητας ότι τα μελλοντικά οφέλη από το στοιχείο θα εισρεύσουν ή θα εκρεύσουν από την εταιρία. Αυτό γίνεται επειδή σε πολλές περιπτώσεις υπάρχει παράγοντες αβεβαιότητας για αυτό το γεγονός. Τα λογισμένα ήδη στοιχεία, επανεξετάζονται με αυτό το κριτήριο στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς. Αυτή η επανεξέταση γίνεται διακεκριμένα για τα σημαντικά στοιχεία και σε ομάδες για τα λιγότερο σημαντικά.

Αξιοπιστία της αποτίμησης

2.30 Σε ορισμένες περιπτώσεις όμως πρέπει να γίνει εκτίμηση. Το γεγονός ότι γίνεται εκτίμηση δεν μειώνει την αξιοπιστία των καταστάσεων και πολλές φορές οι εκτιμήσεις παίζουν ένα σημαντικό ρόλο για αυτές. Αν όμως δεν μπορεί να γίνει αξιόπιστη εκτίμηση, δεν περιλαμβάνεται το στοιχείο στις καταστάσεις.

2.31 Ένα στοιχείο που δεν πληροί τα κριτήρια λογισμού τώρα, μπορεί να τα πληροί αργότερα σε περίπτωση που συμβεί κάποιο γεγονός ή μεταβληθούν κάποιες συνθήκες.

2.32 Ένα στοιχείο που δεν πληροί τα κριτήρια λογισμού, πρέπει να γνωστοποιηθεί στις σημειώσεις των καταστάσεων, στο λοιπό επεξηγηματικό υλικό τους ή σε ειδικούς πίνακες. Αυτό είναι απαραίτητο αν η γνώση για αυτό το στοιχείο είναι απαραίτητη στους χρήστες για την αξιολόγηση της οικονομικής θέσης, των αποτελεσμάτων και τη μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας.

Αποτίμηση ενεργητικών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων

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

2.34 Υπάρχουν δύο συνήθεις βάσεις αποτίμησης:

(α) Το ιστορικό κόστος: Το ιστορικό κόστος για ενεργητικά στοιχεία είναι το ποσό των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδυνάμων ή η εύλογη αξία του ανταλλάγματος που δόθηκε, για την απόκτηση του στοιχείου. Για τις υποχρεώσεις, το ιστορικό κόστος αντιστοιχεί στο καθαρό ποσό των ταμειακών διαθεσίμων ή ισοδυνάμων ή στην αξία μη ταμειακών ενεργητικών στοιχείων, που λήφθηκαν όταν δημιουργήθηκε η υποχρέωση. Σε ορισμένες περιπτώσεις (π.χ. φόροι εισοδήματος) είναι το ποσό των ταμειακών διαθεσίμων ή

ισοδυνάμων που αναμένεται να δοθεί για να διακανονιστεί η υποχρέωση, στα πλαίσια της συνήθους λειτουργίας της εταιρίας. Το αποσβεσμένο ιστορικό κόστος είναι το κόστος ενός ενεργητικού ή μίας υποχρέωσης, μείον ή πλέον, τα ποσά από αυτό το κόστος, που έχουν ήδη μεταφερθεί στα έξοδα ή τα έσοδα.

(β) Εύλογη αξία: Είναι το ποσό για το οποίο θα μπορούσε να μεταβιβαστεί ένα ενεργητικό στοιχείο ή να διακανονιστεί μία υποχρέωση, ανάμεσα σε συναλλασσόμενους που γνωρίζουν τι κάνουν, θέλουν να το κάνουν και έχουν ισότιμη διαπραγματευτική δύναμη για την προστασία των συμφερόντων.

Ειδικές αρχές λογισμού και αποτίμησης

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

Η αρχή του δεδουλευμένου

2.36 Εκτός από τις ταμειακές ροές, ο λογισμός για τις οικονομικές καταστάσεις, γίνεται με βάση την αρχή του δεδουλευμένου. Αυτό σημαίνει ότι τα ενεργητικά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα, λογίζονται όταν πληρούν τα κριτήρια λογισμού τους. Λογισμός στοιχείων για τις οικονομικές καταστάσεις Στο τμήμα αυτό ο συγγραφέας του προτύπου ορίζει πότε λογίζονται τα στοιχεία που περιγράφουν την οικονομική θέση μιας εταιρείας και αναφέρθηκαν εκτενώς παραπάνω.

Ενεργητικά στοιχεία

2.37 Ένα ενεργητικό λογίζεται, στην περίπτωση που είναι πιθανό ότι τα οικονομικά οφέλη που σχετίζονται με αυτό θα εισρεύσουν στην εταιρία και στην περίπτωση που μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Αν δεν αναμένεται να εισρεύσουν οικονομικά οφέλη, τότε

δεν λογίζεται σαν ενεργητικό στοιχείο, αλλά σαν έξοδο στην κατάσταση συνολικών αποτελεσμάτων ή στην κατάσταση κερδών ή ζημιών αν εμφανίζεται χωριστά.

2.38 Ένα ενδεχόμενο ενεργητικό στοιχείο δεν λογίζεται. Ωστόσο αν είναι σχεδόν σίγουρο ότι τα μελλοντικά ωφελήματα του θα εισρεύσουν στην εταιρία, τότε παύει να είναι ενδεχόμενο και λογίζεται.

Υποχρεώσεις

2.39 Μια υποχρέωση λογίζεται αν:

- (α) Υπάρχει στο τέλος της περιόδου σαν αποτέλεσμα προηγούμενων γεγονότων,
- (β) είναι πιθανό ότι η εταιρία θα μεταβιβάσει πόρους της που ενσωματώνουν οικονομικά ωφελήματα για να αποπληρώσει την υπάρχουσα υποχρέωση και
- (γ) μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

2.40 Μία ενδεχόμενη υποχρέωση είναι είτε μια πιθανή αλλά αβέβαιη υποχρέωση που μπορεί να προκύψει στο μέλλον είτε μία παρούσα υποχρέωση η οποία όμως δεν πληροί τα κριτήρια λογισμού της. Ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν λογίζονται, με την εξαίρεση των περιπτώσεων συνένωσης, από την πλευρά του αποκτώντα (πιο αναλυτικά περιγράφεται στην παράγραφο 19 του προτύπου).

Έσοδα

2.41 Ο λογισμός των εσόδων πηγάζει άμεσα από το λογισμό και την αποτίμηση των ενεργητικών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Λογίζεται ως έσοδο όταν υπάρχει αύξηση στα οικονομικά ωφελήματα, γεγονός που συνδέεται με την αύξηση των ενεργητικών στοιχείων ή την μείωση των υποχρεώσεων.

Έξοδα

2.42 Ο λογισμός των εξόδων πηγάζει άμεσα από το λογισμό και την αποτίμηση των ενεργητικών στοιχείων και των υποχρεώσεων. Λογίζεται ως έξοδο όταν υπάρχει μείωση στα οικονομικά ωφελήματα, γεγονός που συνδέεται με μείωση των ενεργητικών στοιχείων ή αύξηση των υποχρεώσεων. Τα συνολικά αποτελέσματα και τα κέρδη ή οι ζημιές

2.43 Το συνολικό αποτέλεσμα είναι η διαφορά ανάμεσα στα έσοδα μείον τα έξοδα. Δεν αποτελεί ένα ειδικό στοιχείο που να απαιτεί αρχές για το λογισμό του.

2.44 Τα κέρδη ή οι ζημιές, είναι η αριθμητική διαφορά των εσόδων μείον τα έξοδα, με την εξαίρεση εκείνων που σύμφωνα με αυτό το πρότυπο, περιλαμβάνονται στα "λοιπά συνολικά αποτελέσματα" και δεν απαιτούνται ειδικές αρχές για το λογισμό τους.

2.45 Το παρόν πρότυπο δεν επιτρέπει να λογίζεται κανένα ενεργητικό στοιχείο ή υποχρέωση που δεν πληροί τα κριτήρια λογισμού που ορίζονται από αυτό. Ακόμη και αν ένα τέτοιο στοιχείο προκύψει από τη λογιστική αρχή της "συγκέντρωσης όλων των στοιχείων μίας συναλλαγής" (Matching Concept), αν δεν πληροί τα κριτήρια λογισμού δεν λογίζεται.

Αποτίμηση κατά τον αρχικό λογισμό

2.46 Ο αρχικός λογισμός των ενεργητικών στοιχείων και των υποχρεώσεων γίνεται στο ιστορικό κόστος, εκτός αν από το πρότυπο απαιτείται ειδικά άλλη βάση αποτίμησης, όπως π.χ. η εύλογη αξία.

Μεταγενέστερη αποτίμηση

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις 2.47 Η εταιρία αποτιμά τα βασικά χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τις βασικές χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, όπως ορίζεται στην παράγραφο 11 του προτύπου, στο αποσβεσμένο κόστος τους μείον τυχόν προβλέψεις απομείωσης. Εξαίρεση αποτελούν επενδύσεις σε κοινές ή προνομιούχες μετοχές (μη μετατρέψιμες), οι οποίες αποτιμούνται σε εύλογη αξία και οι διαφορές αποτίμησης μεταφέρονται στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές), αν πληρούνται οι προϋποθέσεις να είναι εισηγμένες, να μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα με άλλο τρόπο ακόμη και αν δεν είναι εισηγμένες και δεν είναι εξαγοράσιμες σε συγκεκριμένη τιμή.

2.48 Όλα τα άλλα χρηματοοικονομικά ή χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις (εκτός από τα βασικά) αποτιμούνται καταρχήν σε εύλογη αξία και οι διαφορές αποτίμησης μεταφέρονται στα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές). Εξαίρεση αποτελούν περιπτώσεις που το ίδιο το πρότυπο επιβάλλει ή επιτρέπει διαφορετική αποτίμηση όπως π.χ. στο κόστος ή το αποσβεσμένο κόστος.

Μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

2.49 Τα περισσότερα μη χρηματοοικονομικά στοιχεία, που αρχικά αποτιμούνται στο ιστορικό κόστος, στη συνέχεια αποτιμούνται με άλλες βάσεις αποτίμησης. Ενδεικτικά αναφέρονται:

- (α) Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις αποτιμούνται στη μικρότερη τιμή ανάμεσα στο αναπόσβεστο κόστος και το ανακτήσιμο ποσό τους.
- (β) Τα αποθέματα αποτιμούνται στη μικρότερη τιμή ανάμεσα στο κόστος κτήσης τους και στην καθαρή τιμή πώλησης τους (μείον τα έξοδα πωλήσεων).
- (γ) Λογίζονται προβλέψεις απομείωσης για αυτά τα στοιχεία, είτε χρησιμοποιούνται είτε κρατούνται για διάθεση. Η αποτίμησή τους σε αυτές τις μικρότερες από το ιστορικό κόστος αξίες, σκοπό έχει να μην εμφανίζονται με αξία μεγαλύτερη από αυτήν που αναμένεται να ανακτηθεί από την πώληση ή τη χρήση τους.

2.50 Για τους πιο κάτω τύπους μη χρηματοοικονομικών στοιχείων, το πρότυπο επιβάλλει ή επιτρέπει να αποτιμούνται σε εύλογη αξία:

- (α) Επενδύσεις σε συγγενείς εταιρίες ή κοινοπραξίες, που αποτιμούνται σε εύλογη αξία (λεπτομέρειες στις παραγράφους 14.10 και 15.15 αντίστοιχα).
- (β) Επενδύσεις σε ακίνητα, που αποτιμούνται σε εύλογη αξία (παράγραφος 16.7).
- (γ) Γεωργικά περιουσιακά στοιχεία (βιολογικά στοιχεία και αγροτικά προϊόντα μέχρι τη συγκομιδή) που αποτιμούνται σε εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσής τους (παράγραφος 34.2)

Μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

2.51 Οι περισσότερες μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αποτιμούνται με βάση τη βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτούνταν για το διακανονισμό τους την ημερομηνία αναφοράς (κλεισίματος).

Συμψηφισμοί

2.52 Απαγορεύεται ο συμψηφισμός ενεργητικών στοιχείων και υποχρεώσεων ή εσόδων και εξόδων, εκτός αν επιβάλλεται ή επιτρέπεται από το πρότυπο.

- (α) Η αποτίμηση των ενεργητικών στοιχείων με την παραδείγματος χάρη αφαίρεση των προβλέψεων απομείωσης και την εμφάνιση του καθαρού ποσού δεν συνιστά συμψηφισμό.
- (β) Μία εταιρία που δεν περιλαμβάνεται στις δραστηριότητές της παραδείγματος χάρη η αγορά και πώληση ακινήτων ή επενδύσεων, εμφανίζει τα αποτελέσματα από τη διάθεσή τους,

μετά την αφαίρεση από το τίμημα, του αναπόσβεστου λογιστικού τους υπόλοιπου και των εξόδων πώλησης.

Η Μετάβαση στο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για τις Μικρομεσαίες επιχειρήσεις (Παράγραφος 35)

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

35.1 Η παράγραφος αυτή αφορά αυτούς που εφαρμόζουν για πρώτη φορά το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ, ανεξάρτητα αν το προηγούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης ήταν τα πλήρη Διεθνή Χρηματοοικονομικά Πρότυπα ή άλλες Γενικώς Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές (GAAP). Μία εταιρία μπορεί να κάνει πρώτη εφαρμογή του ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ μόνο μία φορά.

35.2 Αν το εφαρμόσει, κατόπιν σταματήσει για ένα διάστημα και στη συνέχεια από υποχρέωση ή επιλογή το ξανα-εφαρμόσει, οι ειδικές εξαιρέσεις, οι απλουστεύσεις και οι άλλες ρυθμίσεις αυτού του προτύπου δεν ισχύουν για αυτήν.

Πρώτη εφαρμογή

35.3 Όποια εταιρεία υιοθετήσει για πρώτη φορά το ΔΠΧΠ για ΜΜΕ, εφαρμόζει την Παράγραφο 35 στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που συντάσσει με βάση ότι ορίζει το πρότυπο.

35.4 Οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις με βάση το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ, είναι οι πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τις οποίες συντάσσει η εταιρεία ανεπιφύλαχτα ότι εφαρμόζεται το ΔΠΧΠ για τις ΜΜΕ. Οι πρώτες καταστάσεις που συντάσσονται με το ΔΠΧΠ, είναι πρώτες αν παραδείγματος χάρη:

(α) είναι οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις που συντάσσει η εταιρία,

(β) οι αμέσως προηγούμενες είχαν συνταχθεί με βάση τα εθνικά πρότυπα,

(γ) οι αμέσως προηγούμενες είχαν συνταχθεί με βάση τα πλήρη ΔΠΧΠ.

35.5 Η παράγραφος 3.17 αυτού του προτύπου, αναφέρει από τι απαρτίζονται οι πλήρεις οικονομικές καταστάσεις.

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

Διαδικασίες δημιουργίας οικονομικών καταστάσεων κατά την ημερομηνία μετάβασης

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

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

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

(γ) με αναδιάταξη σε λογαριασμούς ενεργητικών στοιχείων, υποχρεώσεων ή στοιχείων της καθαρής θέσης, που με τα προηγούμενα πρότυπα εμφανίζονταν σε λογαριασμούς διαφορετικούς από αυτούς που προβλέπονται από το ΔΠΧΠ των ΜΜΕ,

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

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

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

(α) αποαναγνώριση (derecognition) των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων,

και στις οποίες δηλώνεται ρητά και

(β) λογιστική αντιστάθμιση κινδύνου (hedge accounting),

(γ) λογιστικές εκτιμήσεις,

(δ) διακοπείσες λειτουργίες,

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

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

(α) Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο μπορεί να επιλέξει να μην εφαρμόσει την παράγραφο 18 «Επιχειρηματικές συνενώσεις και υπεραξία» στις ενοποιήσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν πριν από την ημερομηνία της μετάβασης στο νέο πρότυπο. Παρόλα αυτά, αν η επιχείρηση αυτή δηλώσει ξανά οποιαδήποτε ενοποίηση επιχείρησης σε συμμόρφωση με την παράγραφο 18, οφείλει να δηλώσει όλες τις μεταγενέστερες ενοποιήσεις.

(β) Συναλλαγές με βάση την αξία των μετοχών: Η εταιρία δεν απαιτείται να εφαρμόσει την παράγραφο 26 «Πληρωμές με βάση την αξία των μετοχών», για στοιχεία της καθαρής θέσης που έχουν παραχωρηθεί ή για πληρωμές που έχουν διακανονιστεί πριν από την ημερομηνία μετάβασης.

(γ) Εύλογη αξία σαν τεκμαρτό κόστος: Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο μπορεί να αποτιμήσει κατά την ημερομηνία μετάβασης, ενσώματες ακινητοποιήσεις, επενδυτικά ακίνητα ή άυλα στοιχεία σε εύλογη αξία και να θεωρήσει την εύλογη αξία ως τεκμαρτό κόστος αυτών των στοιχείων.

(δ) Αξία αναπροσαρμογής σαν τεκμαρτό κόστος: Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο μπορεί να χρησιμοποιήσει την αναπροσαρμογή βάσει μιας προηγούμενης Γενικώς Παραδεκτής Λογιστικής Αρχής ενός στοιχείου ιδιοκτησίας, μιας εγκατάστασης ή εξοπλισμού κατά την ημερομηνία μετάβασης ή προγενέστερα, ως τεκμαρτό κόστος κτήσης από αυτήν την ημερομηνία και μετά.

(ε) Σωρευτικές διαφορές μετατροπών: Βάσει της παραγράφου 30 «Συναλλαγματικές Μετατροπές», οι επιχειρήσεις οφείλουν να ταξινομήσουν κάποιες διαφορές μετατροπών ως ξεχωριστό στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων και να αναγνωρίζουν αυτές τις διαφορές καταλογίζοντας τις στα κέρδη ή στις ζημίες προς διάθεση. Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο μπορεί να επιλέξει να μην αναγνωρίσει τις σωρευτικές διαφορές μετατροπών στα ίδια κεφάλαια κατά την ημερομηνία μετάβασης.

(στ) Ατομικές οικονομικές καταστάσεις: Σύμφωνα με την παράγραφο 9.26 στις ατομικές καταστάσεις οι συμμετοχές εμφανίζονται στο κόστος μείον τις προβλέψεις ή στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων. Κατά τη μετάβαση οι συμμετοχές που παρακολουθούνται στο κόστος μπορούν να αποτιμηθούν στο κόστος όπως προσδιορίζεται από την Παράγραφο 9 ή στο τεκμαρτό κόστος που μπορεί να είναι η εύλογη αξία στην ημερομηνία μετάβασης ή το λογιστικό υπόλοιπο με τα προηγούμενα πρότυπα.

(ζ) Σύνθετοι χρηματοοικονομικοί τίτλοι: Βάσει της παραγράφου 22.13, οι επιχειρήσεις οφείλουν να διαχωρίζουν ένα σύνθετο χρηματοοικονομικό τίτλο στην υποχρέωση του και στην καθαρή αξία κατά την έκδοση του. Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο, δεν χρειάζεται να διαχωρίσει τα δύο αυτά στοιχεία αν το στοιχείο της υποχρέωσης δεν είναι σε εκκρεμότητα κατά την ημερομηνία μετάβασης.

(η) Αναβαλλόμενοι φόροι: Μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο μπορεί κατά την ημερομηνία μετάβασης να μην λογίζει αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις, στις περιπτώσεις που ο υπολογισμός τους απαιτεί υπερβολικό κόστος ή προσπάθεια.

(θ) Συμβάσεις παραχώρησης: Από μια επιχείρηση που εφαρμόζει για πρώτη φορά το παρόν πρότυπο δεν απαιτείται να εφαρμόσει τις παραγράφους 34.12 - 34.16 για συμβάσεις παραχώρησης που συνάφθηκαν πριν από την ημερομηνία μετάβασης στο νέο πρότυπο.

(ι) Εξορυκτικές δραστηριότητες: Μια εταιρία που δραστηριοποιείται στην έρευνα, αξιολόγηση, ανάπτυξη ή παραγωγή πετρελαίου ή φυσικού αερίου και για τα ενεργητικά

στοιχεία που χρησιμοποιούνται για αυτές τις δραστηριότητες εφαρμόζει τη μέθοδο του ολικού κόστους με βάση τα προηγούμενα πρότυπα, στην ημερομηνία μετάβασης μπορεί να ξεκινήσει με τα λογιστικά υπόλοιπα που προκύπτουν από τα προηγούμενα πρότυπα. Στη συνέχεια θα πρέπει να εφαρμόσει την Παράγραφο 27, για τυχόν απομειώσεις.

(ια) Συμβάσεις που εμπεριέχουν μίσθωση: Η εταιρία μπορεί να αξιολογήσει αν μία σύμβαση εμπεριέχει μίσθωση (παράγραφος 20.3), κατά την ημερομηνία μετάβασης, με βάση τα δεδομένα αυτής της ημερομηνίας και όχι της ημερομηνίας που συνάφθηκε η σύμβαση.

(ιβ) Υποχρεώσεις παροπλισμού που περιλαμβάνονται στο κόστος ενσώματων ακινητοποιήσεων: Σύμφωνα με την παράγραφο 17.10 στο κόστος των ενσώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνονται και τυχόν κόστη αποσυναρμολόγησης, απόρριψης ή διαμόρφωσης του χώρου, στο χρόνο της απόκτησής τους ή αργότερα, αν χρησιμοποιηθεί για σκοπό άλλο εκτός της παραγωγής αποθεμάτων. Η εταιρία στην ημερομηνία μετάβασης, μπορεί να αποτιμήσει αυτές τις υποχρεώσεις όπως είναι αυτήν την ημερομηνία και όχι όπως ήταν όταν αρχικά δημιουργήθηκαν.

35.11 Εάν δεν είναι εφικτό για μια επιχείρηση να αναπροσαρμόσει τον πρώτο ισολογισμό κατά την ημερομηνία μετάβασης βάσει του παρόντος προτύπου, θα πρέπει να εφαρμόσει τις παραγράφους 35.7 - 35.10 για την πρώτη χρήση για την οποία είναι εφικτό να το κάνει, ενώ οφείλει να γνωστοποιήσει την ημερομηνία μετάβασης και το γεγονός ότι τα στοιχεία που παρουσιάζονται για προηγούμενες χρήσεις δεν είναι συγκρίσιμα. Εάν δεν είναι εφικτό για μια επιχείρηση να παρέχει την πληροφόρηση που απαιτείται βάσει του παρόντος προτύπου για καμία χρήση πριν από τη χρήση κατά την οποία καταρτίζονται οι πρώτες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το παρόν πρότυπο, η παράλειψη αυτή πρέπει να γνωστοποιείται.

Γνωστοποιήσεις

Ανάλυση της Μετάβασης στο ΔΠΧΠ για ΜΜΕ

35.12 Οι επιχειρήσεις οφείλουν να αναλύουν πώς η μετάβαση από το προηγούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης στο παρόν πρότυπο επηρέασε την χρηματοοικονομική τους θέση, την χρηματοοικονομική τους απόδοση και τις ταμειακές τους ροές.

Συμφωνίες Λογαριασμών

35.13 Προκειμένου να συμμορφώνονται με την παράγραφο 35.12, οι πρώτες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης βάσει του παρόντος προτύπου πρέπει να περιλαμβάνουν:

(α) Περιγραφή των αλλαγών που έγιναν στις λογιστικές πολιτικές.

(β) Συμφωνία των ιδίων κεφαλαίων τους όπως αυτά είχαν καταγραφεί σύμφωνα με το προηγούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και των ιδίων κεφαλαίων τους βάσει του παρόντος προτύπου και για τις δύο από τις παρακάτω ημερομηνίες:

(i) την ημερομηνία μετάβασης στο παρόν πρότυπο, και

(ii) το τέλος της τελευταίας χρήσης που παρουσιάζεται στις πιο πρόσφατες ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης που καταρτίστηκαν βάσει του προηγούμενου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

(γ) Συμφωνία των λογαριασμών των κερδών ή ζημιών που έχουν αποτυπωθεί, σύμφωνα με το προηγούμενο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, στην τελευταία χρήση που παρουσιάζεται στις πιο πρόσφατες ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, σε σχέση με τα κέρδη ή ζημίες βάσει του παρόντος προτύπου για την ίδια χρήση.

35.14 Αν κατά τη μετάβαση, διαπιστωθούν λάθη που έλαβαν χώρα βάσει του προηγούμενου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και διορθωθούν, οι γνωστοποιήσεις της παραγράφου 35.13 (β) και (γ), στο βαθμό που είναι δυνατό διαχωρίζουν τις μεταβολές που προήλθαν από την αλλαγή λογιστικών πολιτικών, από τις μεταβολές που αφορούν διόρθωση λαθών.

35.15 Αν μια επιχείρηση δεν παρουσίασε χρηματοοικονομικές καταστάσεις για προηγούμενες χρήσεις, θα πρέπει να συμπεριλάβει αυτό το γεγονός στις πρώτες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται βάσει του παρόντος προτύπου.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2

Νικόλαος Π. Γεραντώνης, Πανεπιστήμιο Πειραιώς, ΠΔ 407/1980

Κανέλλος Σ. Τούντας, Πανεπιστήμιο Πατρών, ΠΔ 407/1980

IFRS for small and medium sized Entities – The case for the Greek firms

ABSTRACT

Μετά την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ από τις επιχειρηματικές οντότητες κινητές αξίες των οποίων διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και η Ευρωπαϊκή Ένωση έχουν ξεκινήσει τις διαδικασίες για την υιοθέτηση ενός ΔΠΧΠ για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις. Η υιοθέτηση του προτύπου αυτού στη χώρα μας, αναμένεται να επιφέρει σημαντικές αλλαγές στη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων που μέχρι τώρα καταρτίζουν οι Ελληνικές Μικρομεσαίες επιχειρήσεις και γενικότερα οι μη εισηγμένες επιχειρήσεις σύμφωνα με τα ισχύοντα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, γεγονός που εκτιμάται ότι θα συμβάλλει στην ποιοτική βελτίωση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης προς όφελος των χρηστών. Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι αφενός να περιγράψει τις προτάσεις που έχει επεξεργαστεί το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) στο σχέδιο του ΔΠΧΠ για τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, και αφετέρου να παρουσιάσει τις ιδιαιτερότητες, τα θέματα και τα προβλήματα που θα κληθούν να αντιμετωπίσουν από τη μελλοντική του εφαρμογή οι Ελληνικές Μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

Βιβλιογραφία

Ελληνική Βιβλιογραφία

1. Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών κοινοτήτων 11.9.2002, σελ. L 243/3
2. Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών κοινοτήτων 11/9/02, σελ. L243/4
3. Επίσημη Εφημερίδα L 300 της 17.11.2007
4. Πέττας Κωνσταντίνος, «Μια πρόκληση και μια ευκαιρία για τους Έλληνες Λογιστές», Οικονομικά Χρονικά, Ιανουάριος 2002
5. Grand Thornton, (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Τόμοι Α, Β, Γ. Εκδόσεις Grand Thornton, Αθήνα 2006
6. Καραγιάννης Δ., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Παραδείγματα και εφαρμογές», Α΄ Έκδοση. Εκδότης Καραγιάννης, Θεσσαλονίκη 2006
7. Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε συνδυασμό με Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχεδιο. Θεωρία και Πράξη. Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη 2006
8. Νικόλαος Φ. Ματσατσίνης, Ευάγγελος Γρηγορούδης, Χρυσοβαλάντης Γαγάνης, Κωνσταντίνος Ζοπουνίδης «Ανάπτυξη και Λειτουργία Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων». Εκδόσεις Κλειδάριθμος 2010.
9. Παναγιώτης Γ. Κυριαζόπουλος, Κωνσταντίνος Π. Τερζίδης «Διοίκηση Μικρομεσαίων Επιχειρήσεων». Εκδόσεις «Σύγχρονη Εκδοτική», Αθήνα 2000
10. Πρωτοψάλτης Γ. Νικόλαος, «Λογιστικές οδηγίες από την Ευρωπαϊκή Ένωση και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα». Εκδόσεις ΣΟΕΛ, Αθήνα 2002
11. Ιωάννης Φίλος, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - οδηγός πρώτης εφαρμογής». Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα, 2003
12. Ιωάννης Φίλος, Απόστολος Αποστόλου «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής». Εκδόσεις Κλειδάριθμος 2010

Ξένη Βιβλιογραφία

1. Barth Mary, «International Accounting Standards and Accounting Quality», Stanford University

2. Jermakowicz K. Eva, Sylwia Gornik-Tomaszewski, «Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies»
3. Weissenberger: «Changing from German GAAP to IFRS or US GAAP: A Survey of German Companies»
4. First-time Adoption of IFRS, PricewaterhouseCoopers, 2003
5. IASB, (2007), “IFRS for Small and Medium-sized Entities”, July 2009
6. Pricewaterhouse Coopers, International Financial Reporting Standard Setting, 2002

Ηλεκτρονική Βιβλιογραφία

1. <http://www.iasplus.com/en/standards/standard54>
2. <http://nomothesia.ependyseis.gr/>
3. <http://nomothesia.ependyseis.gr/eu-law/getFile/%CE%9D+2238+1994.pdf?bodyId=907603>
4. www.taxheaven.gr
5. <http://www.hfaa.gr/>