

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΟ  
ΤΜΗΜΑ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

ΤΙΤΛΟΣ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ: «ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ  
ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ ΤΑ  
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ».

ΟΝΟΜΑ ΦΟΙΤΗΤΡΙΑΣ: ΧΑΤΖΙΚΙΑΝ ΘΕΟΔΩΡΑ

Α.Μ: 47/10

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: κ.ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ:31/8/2011

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....σελ.7	σελ.7
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....σελ.8	σελ.8
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ-ΟΡΙΣΜΟΙ.....σελ.9	σελ.9
ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....σελ.10	σελ.10
ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.10	σελ.10
ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΠΕΡΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.....σελ.14	σελ.14
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.15	σελ.15
Δ.Λ.Π.1 (ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.15	σελ.15
Δ.Λ.Π.2 (ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.18	σελ.18
Δ.Λ.Π.7 (ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.20	σελ.20
Δ.Λ.Π.8 (ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.21	σελ.21
Δ.Λ.Π.10 (ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.22	σελ.22
Δ.Λ.Π.11 (ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.23	σελ.23
Δ.Λ.Π.12 (ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.25	σελ.25

Δ.Λ.Π.14 (ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.27

Δ.Λ.Π.16 (ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.27

Δ.Λ.Π.17 (ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.30

Δ.Λ.Π.18 (ΕΣΟΔΑ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.32

Δ.Λ.Π.19 (ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.33

Δ.Λ.Π.20 (ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.35

Δ.Λ.Π.21 (ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.36

Δ.Λ.Π.23 (ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.38

Δ.Λ.Π.24 (ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.39

Δ.Λ.Π.27 (ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.40

Δ.Λ.Π.28 (ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.41

Δ.Λ.Π.29 (ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.43

Δ.Λ.Π.31(ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.44

Δ.Λ.Π.32 (ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ-ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.45

Δ.Λ.Π.33 (ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.46

Δ.Λ.Π.34 (ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.47

Δ.Λ.Π.36 (ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.48

Δ.Λ.Π.37 (ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.49

Δ.Λ.Π.38 (ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.51

Δ.Λ.Π.39 (ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ-ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.53

Δ.Λ.Π.40 (ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΑ ΑΚΙΝΗΤΑ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.57

Δ.Λ.Π.41(ΒΙΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.59

ΤΙ ΟΡΙΖΕΙ ΤΟ Δ.Π.Χ.Π.1; (ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΥΤΟ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ ΜΟΝΟ ΤΗ ΧΡΟΝΙΑ ΠΟΥ ΓΙΝΕΤΑΙ Η ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ) .....

σελ.60

Δ.Π.Χ.Π.2 (ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.62

Δ.Π.Χ.Π.3 (ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.63

Δ.Π.Χ.Π.4 (ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.66

Δ.Π.Χ.Π.5 (ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΚΟΠΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.67

Δ.Π.Χ.Π.6 (ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΟΡΥΚΤΩΝ ΠΟΡΩΝ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.69

Δ.Π.Χ.Π.7 (ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ:ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....σελ.70

ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....σελ.70

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ORANGE PARTNERS

ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Π.Χ.Π(ΕΤΟΥΣ 2010).....σελ.71
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ FORTHNET Α.Ε. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ(ΕΤΟΥΣ 2004).....σελ.131 Α
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....σελ.132
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....σελ.134

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Οι μεταπτυχιακές μου σπουδές στο τμήμα Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, μου έδωσαν το έναυσμα να εκπονήσω μια διπλωματική εργασία που θα είχε ως θέμα της τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και συγκεκριμένα τις διαφορές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Στο προπτυχιακό επίπεδο δεν είχα την ευκαιρία να ενημερωθώ σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οπότε θεώρησα απαραίτητο, τελειώνοντας το μεταπτυχιακό μου, να αποκτήσω τις απαραίτητες γνώσεις πάνω στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σε σχέση πάντα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, εντοπίζοντας τις διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στα Διεθνή και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα εργασία ασχολείται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και συγκεκριμένα εστιάζει στις διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα σε αυτά και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Αρχικά γίνεται μια εισαγωγή πάνω στον ορισμό των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, στη συνέχεια ακολουθεί λεπτομερειακή ιστορική αναδρομή για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τελικά γίνεται παρουσίαση των διαφορών που υπάρχουν ανάμεσα σε κάθε ένα χωριστά., σε σχέση με αυτά που ισχύουν σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία. Μετά το θεωρητικό κομμάτι, παραθέτονται οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας παροχής επενδυτικών υπηρεσιών, Orange Partners, της οποίας οι καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι οικονομικές καταστάσεις μίας άλλης εταιρείας, της Forthnet A.E., της οποίας οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Γίνεται παράθεση αυτών των οικονομικών καταστάσεων για να γίνει αντιληπτή η διαφορά που υπάρχει ανάμεσα στις οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Στο τέλος, παρουσιάζονται συμπεράσματα σχετικά με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.



## ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ-ΟΡΙΣΜΟΙ

### ΟΡΙΣΜΟΙ

«Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι Πρότυπα και Διερμηνείες τα οποία υιοθετούνται από το Συμβούλιο Διεθνών Προτύπων(Σ.Δ.Λ.Π.)

Αυτά περιλαμβάνουν :

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, και

Διερμηνείες που δημιουργούνται από την Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης(Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.) ή την προγενέστερη Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών(Μ.Ε.Δ.), και υιοθετούνται από το Συμβούλιο».

βλ. 6.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ, ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΕΡΤΙΔΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΓΕΡΜΑΝΟΣ,ΣΕΛ.23.

«Μιλώντας γενικά για λογιστικά πρότυπα εννοούμε ένα σύνολο αρχών, μεθόδων και οδηγιών για την αντιμετώπιση συγκεκριμένων θεμάτων λογιστικής φύσης, η εφαρμογή των οποίων οδηγεί στον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, με αυστηρά προσδιοριζόμενο και ομοιόμορφο τρόπο».

βλ.1.ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΩΝ, ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΟΝΤΟΣ,σελ.2.

«Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards - IAS) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Μετά από μια μικρή καθυστέρηση στην επιτακτικότητα της εφαρμογής τους, καθίστανται υποχρεωτικά από το 2006 και έπειτα, αρχικώς για τις εισηγμένες αλλά και σε λοιπές εταιρίες. Τα ΔΛΠ εμπλουτίζονται με οδηγίες που αλλάζουν τον αρχικό αυτηρώς λογιστικό τους προσανατολισμό και είναι πλέον γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης(IFRS). Τα πρότυπα εκδόθηκαν την περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)».

βλ. [http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή\\_Λογιστικά\\_Πρότυπα](http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή_Λογιστικά_Πρότυπα)

«Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των

δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης. Οι καταστάσεις αυτές είναι:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως
- Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων (είναι μια νέα οικονομική κατάσταση για την Ελλάδα και παρουσιάζει τις επιμέρους μεταβολές που επήλθαν στα ίδια κεφάλαια κατά την διάρκεια της χρήσης.)
- Κατάσταση Ταμιακών ροών
- Προσάρτημα με σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων».

βλ. <http://research.altec.gr/iris/html/dlp.htm>

## ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

«Τα όργανα που ασχολούνται με την κατάρτιση και δημοσιοποίηση των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. είναι:

- Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(.ΙΑ.Σ.Σ.)-Μη κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα την πολιτεία του Delaware των Η.Π.Α..
- Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΙΑ.Σ.Β.) με έδρα το Λονδίνο-ανεξάρτητη αρχή που έχει την ευθύνη κατάρτισης και έκδοσης των Λογιστικών Προτύπων
- Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (S.A.C.)-Σκοπός της η παροχή συμβουλών στο IASB και η πληροφόρησή του για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών.
- Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (I.F.R.I.C.). Αρμοδιότητά της, η ερμηνεία των Προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των προτύπων.
- Η Ευρωπαϊκή Ένωση»

βλ. 6.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ, ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΕΡΤΙΔΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΓΕΡΜΑΝΟΣ,ΣΕΛ.24.

## ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

«Η ανάγκη και το ενδιαφέρον για τα λογιστικά πρότυπα έχει αυξηθεί τα τελευταία χρόνια, καθώς έχουν πραγματοποιηθεί σημαντικές εξελίξεις στο γενικότερο οικονομικό περιβάλλον, με αποτέλεσμα το περιεχόμενο της λογιστικής πληροφορίας

να αποκτήσει μέγιστη σημασία. Σημαντικός παράγοντας που σηματοδότησε τις εξελίξεις υπήρξε η ριζική μεταβολή στη μετοχική σύνθεση της σύγχρονης επιχείρησης, που ενώ παλιά υπήρχε ένας περιορισμένος αριθμός μετόχων, πλέον μέσω του Χρηματιστηρίου η επιχείρηση απευθύνεται σε ένα ευρύ επενδυτικό κοινό. Μετά το Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο, η άνοδος που σημειώθηκε στις οικονομίες των χωρών του Δυτικού Κόσμου, δημιούργησε τη σύγχρονη, μεγάλη και πολύπλοκη επιχείρηση, που για να χρηματοδοτήσει τα επενδυτικά της σχέδια και να ανταποκριθεί στην αυξημένη ζήτηση σε προϊόντα απευθύνθηκε μέσω της Κεφαλαιαγοράς στο ευρύ επενδυτικό κοινό. Η συμμετοχή ιδιωτών και θεσμικών επενδυτών στο κεφάλαιο επιχειρήσεων έλαβε εκρηκτικές διαστάσεις τη δεκαετία του 1990, με αποκορύφωμα το 1999 που έλαβε χώρα σε παγκόσμιο επίπεδο η μεγάλη χρηματιστηριακή κρίση.

Αρχικά η συμμετοχή του κοινού στο κεφάλαιο είχε τοπικά χαρακτηριστικά, καθώς η κίνηση κεφαλαίων από χώρα σε χώρα ήταν αν όχι αδύνατη, πολύ δύσκολη. Οπότε, ο δεύτερος σημαντικός παράγοντας που συνέβαλλε στο αυξημένο ενδιαφέρον για τη λογιστική τυποποίηση είναι η απελευθέρωση της κίνησης κεφαλαίων στις περισσότερες ανεπτυγμένες χώρες και η περαιτέρω διεύρυνση της μετοχικής σύνθεσης. Πλέον στο μετοχικό κεφάλαιο των επιχειρήσεων δε συμμετέχουν μόνο εγχώριοι επενδυτές αλλά επενδυτές από όλα τα μέρη του κόσμου. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν οι μεγάλες ελληνικές τράπεζες, όπως η Εθνική, η Alpha, η EFG Eurobank-Εργασίας, η Πειραιώς, στις οποίες το ποσοστό συμμετοχής των ξένων θεσμικών επενδυτών στο μετοχικό τους κεφάλαιο, υπερβαίνει σήμερα το 35%, έναντι του πολύ μικρού ποσοστού που υπήρχε πριν 10 και 15 χρόνια.

Η συμμετοχή του ανώνυμου ιδιώτη επενδυτή, εγχώριου ή ξένου και κυρίως η συμμετοχή θεσμικών επενδυτών (αμοιβαίων κεφαλαίων, συνταξιοδοτικών ταμείων κ.λ.π. ) στο μετοχικό κεφάλαιο μιας εταιρείας που είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών, είναι μια πολύ σοβαρή επενδυτική απόφαση και απαιτεί να ληφθούν υπόψη πλήθος κρίσιμων, αλλά κυρίως συγκρίσιμων, πληροφοριών. Πώς είναι, άλλωστε, δυνατόν ένας επενδυτής π.χ. από τη Σουηδία, να αγοράσει μετοχές μιας ελληνικής τράπεζας, αν δεν είναι σε θέση να συγκρίνει τις επιδόσεις της συγκεκριμένης τράπεζας με τις επιδόσεις άλλων τραπεζών, ελληνικών και ξένων; Επομένως, η τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την αποτελεσματική λειτουργία της Κεφαλαιαγοράς, τόσο σε τοπικό όσο και σε διεθνές επίπεδο. Η δημιουργία αξιόπιστου συστήματος λογιστικής πληροφόρησης ενδιαφέρει επίσης ολόκληρο το χρηματοπιστωτικό σύστημα της οικονομίας όπως προμηθευτές, τράπεζες και γενικά αυτούς που χορηγούν πάσης φύσεως πιστώσεις. Το ενδιαφέρον εκτείνεται επίσης και στις διάφορες κρατικές υπηρεσίες, τη Φορολογική Αρχή, τις εποπτικές αρχές και άλλους που καθέναν για δικούς του λόγους χρειάζεται να αντλεί πληροφορίες χρήσιμες για την εκτέλεση του έργου του.» βλ 1.ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΩΝ, ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΟΝΤΟΣ,ΣΕΛ.2,3.

«Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα σύνολο κειμένων της τάξης των δύο χιλιάδων. Είναι επιστημονικά κείμενα που έχουν όμως και νομικό χαρακτήρα. Όπως

σε κάθε νομικό κείμενο, η γνώση, κατά τεκμήριο, είναι συμπυκνωμένη και χρησιμοποιούνται σύνθετοι επιστημονικοί όροι για να περιγράψουν συνοπτικά καταστάσεις ή συναλλαγές, που διαφορετικά θα απαιτούσαν πολύ χώρο για να αναλυθούν.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εκδόθηκαν αρχικά στην αγγλική γλώσσα. Στη συνέχεια, για να αποτελέσουν ελληνικό νομικό κείμενο, με βάση τις ρυθμίσεις που διέπουν τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, μεταφράστηκαν επίσημα και στην ελληνική γλώσσα. Όπως συμβαίνει με όλα τα ανάλογα κείμενα, η μετάφραση της επιστημονικής ορολογίας παρουσιάζει μεγάλες αδυναμίες, πράγμα που είναι φυσικό και δεν είναι, βέβαια, ευθύνη των μεταφραστών. Όμως, ακόμα και αν κάποιος γνωρίζει την αγγλική γλώσσα και δύναται να μελετήσει το πρωτότυπο κείμενο, δε σημαίνει ότι έλυσε το πρόβλημα της ορολογίας. Δε σημαίνει ότι μπορεί να δημιουργήσει τον καλύτερο δυνατό αντίστοιχο ελληνικό όρο με το ίδιο περιεχόμενο. Δυστυχώς, για την έκφραση ενός νέου επιστημονικού όρου σε μια γλώσσα δεν αρκεί η κατανόηση του περιεχομένου του, όπως αυτό εκφράζεται στη γλώσσα που αρχικά διατυπώθηκε ο όρος.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιδιώκουν να αντιμετωπίσουν τα προβλήματα που σχετίζονται με τη λογιστική, όπως αυτή χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο. Η λογιστική αποτυπώνει συναλλαγές. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν ως φιλοδοξία να καλύψουν με τις διατάξεις τους το σύνολο των παγκόσμιων συναλλαγών των επιχειρήσεων. Σε μία μικρή χώρα όπως είναι η Ελλάδα, είναι λογικό πολλές από αυτές τις συναλλαγές να μη γίνονται. Το γεγονός αυτό κάνει ακόμα πιο δύσκολη την κατανόησή τους, γιατί είναι εξαιρετικά δύσκολο για τον αναγνώστη να καταλάβει ρυθμίσεις για συναλλαγές τις οποίες δεν έχει κατανοήσει και, κυρίως, δεν τις έχει βιώσει στην πράξη.

Τέλος, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από τη φύση τους αποτελούν ένα γενικό πλαίσιο. Είναι κάτι ανάλογο με το Σύνταγμα της χώρας μας. Δε ρυθμίζουν τις λεπτομέρειες, αλλά αντιμετωπίζουν τα ζητήματα με τα οποία ασχολούνται από μία γενικότερη σκοπιά. Το γεγονός αυτό καθιστά πιο δύσκολη την κατανόησή τους. Ας αναφερθούμε σ' αυτό το σημείο σε αυτούς που είναι οι καθημερινοί χρήστες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Αυτοί είναι πρώτα απ' όλα οι Έλληνες λογιστές που πρέπει να τα χρησιμοποιήσουν και να τα εφαρμόσουν. Είναι κατόπιν οι Έλληνες Ορκωτοί Ελεγκτές που πρέπει να ελέγξουν την ορθότητα της εφαρμογής τους. Είναι στη συνέχεια τα ελεγκτικά όργανα της πολιτείας, όπως η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, η ΕΛΤΕ, το Υπουργείο Ανάπτυξης και άλλοι φορείς, οι οποίοι έχουν ως αρμοδιότητα να ελέγχουν την ορθή εφαρμογή των Λογιστικών Προτύπων.

Όλοι αυτοί είναι ένας μικρός μόνο αριθμός σε σχέση με τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Για να έχουν τη δυνατότητα να είναι χρήστες, πρέπει να κατανοήσουν το περιεχόμενο και τις διατάξεις που περιέχουν τα Πρότυπα. Αυτοί οι χρήστες είναι όλο το χρηματοπιστωτικό σύστημα που έρχεται σε επαφή με τις επιχειρήσεις και, επομένως,

με τις οικονομικές καταστάσεις που οι επιχειρήσεις συντάσσουν. Είναι οι επενδυτές που θα χρησιμοποιήσουν τα αποτελέσματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, δηλαδή τις οικονομικές καταστάσεις που εκδίδονται με βάση αυτά τα Πρότυπα. Επίσης είναι και το πανεπιστήμιο και οι νέοι οικονομολόγοι της χώρας που θα πρέπει να μελετήσουν, να κατανοήσουν, να εκπαιδεύσουν και να εκπαιδευτούν με βάση αυτά τα νέα Πρότυπα, καθώς αυτά θα εφαρμόζονται στο μέλλον.»

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δίνονται να χρησιμοποιηθούν από τους χρήστες του ως ένα έργο κακογραμμένο και δυσνόητο, που αποτελείται από δύο χιλιάδες λέξεις. Δεν υπάρχουν ακόμη αναλυτικοί νόμοι, νομολογία και βιβλιογραφία επαρκής. Τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα κάθε χώρας τα ακολουθούσε ένα τεράστιο υπόβαθρο από βιβλιογραφία, από δικαστικές αποφάσεις και από χειρισμούς που είχαν γίνει στην πράξη και είχαν συσσωρεύσει μια τεράστια εμπειρία στους ανθρώπους που ασχολούνταν με αυτά. Αυτό το υπόβαθρο δεν υπάρχει για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Σταδιακά, βέβαια, δημιουργείται, αλλά θα πάρει χρόνια να ωριμάσει.

Η υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων από την Ευρωπαϊκή Ένωση ήταν μια πολύ έξυπνη πολιτικά κίνηση. Δεν είχαν εφαρμογή σε κάποια χώρα συγκεκριμένα, εφαρμόζονταν προαιρετικά σε ορισμένες περιπτώσεις. Ήταν αποτέλεσμα συμβιβασμού ανάμεσα σε εθνικά επαγγελματικά σώματα Ορκωτών Ελεγκτών πάρα πολλών χωρών. Υιοθετώντας τα και τροποποιώντας τα, η Ευρωπαϊκή Ένωση απέφυγε εσωτερικές συγκρούσεις ανάμεσα στα μέλη της για ανόητες διενέξεις «επιστημονικού» χαρακτήρα, κέρδισε χρόνο και τα κατέστησε στην πράξη «Ευρωπαϊκά», χωρίς να σταματήσουν να είναι παράλληλα και «Διεθνή», παρά το γεγονός ότι τώρα η Ένωση και τα όργανά της ρυθμίζουν την εξέλιξή τους. Έχοντας αυτή την ευνοϊκή θέση, μπορούσε να διαπραγματευτεί με τους Αμερικανούς των ΗΠΑ και τα αντίστοιχα Αμερικανικά Πρότυπα (US GAAP) και το κάνει. Επομένως, αφού ξεπεραστούν οι όποιες διαφορές υπάρχουν, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα γίνουν πραγματικά Διεθνή. Στο μεσοδιάστημα, αρκετές χώρες που δεν ανήκουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση νομοθετούν ή αποδέχονται την εφαρμογή τους, μια κίνηση που να μην θα μπορούσε να χαρακτηριστεί έξυπνη, αλλά από την άλλη είχε αναπόφευκτα και τις παρενέργειές της που σχετίζονται κυρίως με την έλλειψη υποδομής για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ενώ όλα τα Εθνικά Λογιστικά Πρότυπα των χωρών της Ένωσης είχαν τέτοια.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ.

βλ. 6.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ, ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΕΤΡΙΔΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΓΕΡΜΑΝΟΣ,ΣΕΛ.233-291.

## ΟΙ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΠΕΡΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

«Με το άρθρο 134 παράγραφο 1 του νόμου 2190/1920 ορίζεται ότι οι ανώνυμες εταιρείες των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά συντάσσουν:

1)Τις ατομικές ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα ΔΛΠ που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, και

2)Οι μητρικές εταιρείες εκτός από τις ατομικές, έχουν την υποχρέωση να συντάσσουν και τις ετήσιες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

3)Η υποχρέωση αυτή εκτείνεται και για οποιεσδήποτε άλλες περιοδικές οικονομικές καταστάσεις που η δημοσίευσή τους είναι υποχρεωτική από διάταξη νόμου.

Σύμφωνα με το παραπάνω άρθρο ορίζεται περαιτέρω ότι οι μη εισηγμένες επιχειρήσεις που δεν εφαρμόζουν ήδη τα ΔΛΠ και ενοποιούνται, υποχρεούνται να συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα ΔΛΠ, όταν:

Είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα, ή

Εκτός Ελλάδας εφόσον από τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασης παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των ΔΛΠ και

Εφόσον αντιπροσωπεύουν αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση της αναλογίας των μετοχών της μειοψηφίας.

Σύμφωνα με γνωμάτευση του ΣΛΟΤ 418/3.8.2005 ο παραπάνω όρος «αθροιστικά» σημαίνει ότι αθροίζονται τα υπό του νόμου καθοριζόμενα στοιχεία όλων των ενοποιούμενων μη εισηγμένων θυγατρικών και εφόσον αυτά δεν υπερβαίνουν το 5% των αντίστοιχων ενοποιημένων μεγεθών του ομίλου, οι θυγατρικές αυτές απαλλάσσονται από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. για τις ατομικές οικονομικές τους καταστάσεις. Όμως δεν απαλλάσσονται οι επιχειρήσεις αυτές από τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. για σκοπούς ενοποίησης. Κατά τον υπολογισμό των σχετικών αθροισμάτων δε λαμβάνονται υπόψη οι διεταιρικές συναλλαγές.»

βλ. 3.0 «ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ» ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ, ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΙΣΑΚΕΛΛΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΤΡΙΤΗ ΕΚΔΟΣΗ,ΤΟΜΟΣ Α'.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Στην ενότητα αυτή θα αναλύσουμε τις διαφορές που παρουσιάζει κάθε Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο από αυτά που ορίζει η ελληνική νομοθεσία. Στην κάθε υπό ενότητα θα αναλύουμε και από ένα Πρότυπο. Στην κάθε υπό ενότητά μας, θα παρουσιάζουμε στην πρώτη παράγραφο το θέμα που διαπραγματεύεται το κάθε Πρότυπο. Επίσης, στην πρώτη παράγραφο θα αναφέρουμε τα βασικά στοιχεία που ορίζει η ελληνική νομοθεσία σχετικά με το θέμα που διαπραγματεύεται το κάθε Πρότυπο και τα βασικά στοιχεία που ορίζει το κάθε πρότυπο. Έπειτα, θα προβούμε στην ανάλυση των διαφορών του κάθε Προτύπου από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

### Δ.Λ.Π.1(ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ) ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Η πιο σημαντική διαφορά ανάμεσα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, σχετίζεται με το Δ.Λ.Π.1 και έχει να κάνει με διαφορά αρχών. Όσον αφορά την Αρχή του Ιστορικού Κόστους, στα Δ.Λ.Π. συνεχίζει να υφίσταται, αλλά υποβαθμίζεται, ενώ για την Αρχή της Συντηρητικότητας δε γίνεται καμία αναφορά. Αντίθετα θα λέγαμε ότι εφαρμόζεται η αρχή της «εύλογης αξίας». Η εύλογη αξία δεν υπάρχει σαν αρχή με αυτόν τον τίτλο στα Πρότυπα, αλλά σαν πρακτική εμφανίζεται σχεδόν σε όλα τα πρότυπα, καθώς σε ένα σημαντικό αριθμό στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού γίνονται αποτιμήσεις σε εύλογες αξίες. Η εφαρμογή της αρχής των «εύλογων αξιών» των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, σύμφωνα με την άποψη πολλών ελεγκτών και λογιστών, μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την εμφάνιση Οικονομικών Καταστάσεων που δεν απεικονίζουν την πραγματικότητα. Ο λόγος που οδήγησε τα Δ.Λ.Π. να επικεντρωθούν σε πάρα πολλές περιπτώσεις στις εύλογες αξίες και όχι στο ιστορικό κόστος είναι ότι η εικόνα της επιχείρησης πρέπει να εμφανίζεται όσο γίνεται πιο κοντά στην «πραγματικότητα».

Πέρα από το ζήτημα αρχής στο οποίο αναφερθήκαμε και αφορά το Ιστορικό Κόστος, την Αρχή της Συντηρητικότητας και τις Εύλογες Αξίες που επιβάλλουν τα Δ.Λ.Π., υπάρχουν και άλλες διαφορές ανάμεσα στο Δ.Λ.Π.1 και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Πρώτα απ' όλα διαφοροποιούνται οι οικονομικές καταστάσεις. Παραμένει ο Ισολογισμός και η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσεως ή Αποτελεσμάτων Περιόδου για τις ενδιάμεσες καταστάσεις, αλλά καταργείται ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων, ο οποίος ίσχυε με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ως αποτέλεσμα, η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων όπως δημοσιεύονταν με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και κατέληγε στα αποτελέσματα των φόρων, με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα διαφοροποιείται και περιλαμβάνονται σε αυτήν οι

Φόροι Εισοδήματος, καθώς και άλλα στοιχεία της διανομής, όπως οι αμοιβές του Διοικητικού Συμβουλίου, με συνέπεια να καταλήγει στο ποσό το οποίο τελικά μεταφέρεται στην καθαρή θέση.

Αντί για τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, τώρα έχουμε τον Πίνακα Μεταβολής των Ιδίων Κεφαλαίων. Αυτός ο πίνακας εμφανίζει κάποια από τα στοιχεία που εμφανίζονταν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, όπως είναι το μείρισμα ή τα αποθεματικά που μεταφέρονταν στην καθαρή θέση, αλλά επιπροσθέτως δείχνει και όλες τις άλλες μεταβολές που έγιναν στην καθαρή θέση. Σχετικά με τον Πίνακα Μεταβολής των Ιδίων Κεφαλαίων θα πρέπει να αναφέρουμε και μια άλλη διαφορά αρχών που υπάρχει ανάμεσα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν είναι ασύνηθες να γίνονται εγγραφές στη διάρκεια της χρήσης, οι οποίες επιδρούν κατευθείαν σε λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Αντίθετα, με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, κατά κανόνα τα ποσά που μεταφέρονταν στην καθαρή θέση, να προέρχονται από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων και η μεταφορά να γίνεται μέσω του Πίνακα Διανομής Αποτελεσμάτων.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, επιβάλλεται επιπροσθέτως η σύνταξη και δημοσίευση της Κατάστασης των Ταμειακών Ροών. Η συγκεκριμένη κατάσταση δεν προβλέπονταν στο Νόμο 2190/20, όμως στην πράξη αυτή η κατάσταση καταρτιζόταν και δημοσιεύονταν από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες.

Το στοιχείο όμως εκείνο που διαφοροποιεί άρδην τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όσον αφορά στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, είναι οι Σημειώσεις που προβλέπονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που αντιστοιχούν στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Θα πρέπει να σημειώσουμε ότι οι πληροφορίες στο Προσάρτημα είναι ασύγκριτα λιγότερες από αυτές που θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Για να γίνει περισσότερο κατανοητό το στοιχείο αυτό, θα μπορούσαμε να αναφέρουμε ότι αν μία εταιρεία που συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, το Προσάρτημα για να είναι πλήρες θα έπρεπε να είναι ένα κείμενο περί των 10 σελίδων. Εάν πρόκειται όμως για έναν όμιλο που συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις του σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θα πρέπει να εκδώσει ένα τεράστιο κείμενο περίπου χιλίων σελίδων.

Μία επιπρόσθετη διαφορά είναι ότι ο Ισολογισμός και η Κατάσταση των Αποτελεσμάτων με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι οικονομικές καταστάσεις ιδιαίτερα συνοπτικές. Αντίθετα, με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα παρουσιάζονταν μια μεγάλη ποικιλία στους λογαριασμούς, ενώ με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οι λογαριασμοί που χρησιμοποιούνται στις καταστάσεις αυτές είναι πολύ λίγοι. Η συγκεκριμένη αλλαγή που επήλθε με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως θετική, καθώς σε ένα πρώτο στάδιο



εξέτασης των οικονομικών καταστάσεων θέλουμε να πάρουμε μια συνολική αλλά συνοπτική εικόνα για την κατάσταση μιας επιχείρησης. Από 'κει και πέρα μπορούν οι ενδιαφερόμενοι να εμβαθύνουν σε κάποιο λογαριασμό και να αντλήσουν περαιτέρω πληροφόρηση μέσω των Σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων.

Ένα άλλο ζήτημα που προκύπτει είναι ότι το Προσάρτημα και η Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου που προβλέπονται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, για να τα πάρει κάποιος στα χέρια του για να τα μελετήσει, για τις μη εισηγμένες εταιρείες, θα έπρεπε να απευθυνθεί στο Υπουργείο Ανάπτυξης να ζητήσει αντίγραφα από το Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών. Για τις εισηγμένες εταιρείες προβλέπονταν μεγαλύτερη πληροφόρηση λόγω της χρηματιστηριακής νομοθεσίας. Με αυτόν τον τρόπο, την εξέταση δηλαδή μόνο των δημοσιευμένων στοιχείων, υπήρχε μεγάλη πιθανότητα να σχηματίσει κάποιος λανθασμένη εικόνα για την πορεία μιας εταιρείας. Για να ανατραπεί αυτή ακριβώς η κατάσταση, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θεωρούν και εφαρμόζουν την άποψη ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνονται στο ίδιο έντυπο ως σύνολο, μαζί με τις Σημειώσεις. Πλέον με τη βοήθεια των δικτυακών τόπων(sites), μπορεί ο καθένας οποιαδήποτε στιγμή και από οπουδήποτε να έχει δυνατότητα πρόσβασης. Για λόγους ιστορικούς βέβαια, ο νόμος επιβάλλει τη δημοσίευση στις εφημερίδες ορισμένων οικονομικών καταστάσεων, όπως ισχύει και με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Για τις πλήρεις οικονομικές καταστάσεις ο ενδιαφερόμενος μπορεί να παραπέμπεται στη διεύθυνση του διαδικτύου όπου θα είναι σε θέση να βρει τις πληροφορίες που ζητά.

Αναφορικά με την Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου που απευθύνεται προς τη Γενική Συνέλευση της εταιρείας και είναι υποχρεωτική σύμφωνα με το Νόμο 2190/20, αντίστοιχη έκθεση δεν επιβάλλεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα Πρότυπα όμως επιτρέπουν την παράθεση επιπρόσθετων πληροφοριών στις Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Όμως, σύμφωνα με το Ελληνικό Δίκαιο υπάρχει η υποχρέωση σύνταξης έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου για το σύνολο των ανωνύμων εταιρειών, οπότε αυτή η έκθεση συντάσσεται και αποτελεί μέρος των οικονομικών καταστάσεων.

Μία άλλη διαφορά ως προς την εμφάνιση των Οικονομικών Καταστάσεων είναι ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν προβλέπουν την εμφάνιση των Λογαριασμών Τάξεως. Αυτό που προβλέπεται (από ειδικά πρότυπα) είναι η γνωστοποίηση πληροφοριών που έχουν σχέση με μεγέθη που παρακολουθούσαμε μέσω των Λογαριασμών Τάξεως σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Δεν υπάρχει όμως πρόβλεψη για την παρουσίαση ποσών στις οικονομικές καταστάσεις, με τη λογιστική έννοια, για τα έξω ισολογιστικά στοιχεία.

Μία επιπλέον διαφορά των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. σε σύγκριση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, που είναι μεγάλης σημασίας, είναι ότι αυτές δεν περιλαμβάνουν τα έσοδα και τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων. Στα Ελληνικά Πρότυπα αυτά περιλαμβάνονταν στην Κατάσταση των Αποτελεσμάτων. Σε περίπτωση που βρεθούν λάθη που πραγματοποιήθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις,

κατά τα Δ.Λ.Π., αυτό συνήθως οδηγεί σε αναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων προγενέστερων χρήσεων. Αυτό σημαίνει ότι ένα έσοδο ή ένα έξοδο προηγούμενης χρήσης, που δεν υπέστη λογιστικοποίηση, στο χρόνο κατά τον οποίο έπρεπε να είχε γίνει αυτή, λόγω λάθους, κατά τα Δ.Λ.Π. δε θα επηρεάσει τα αποτελέσματα της Χρήσης στην οποία έγινε γνωστό το λάθος αυτό, αλλά θα πραγματοποιηθεί διόρθωση προγενέστερων οικονομικών καταστάσεων. Με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, κάτι τέτοιο θα φάνταζε απίθανο, καθώς από τη στιγμή που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίνονταν από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων, δεν ήταν δυνατή η αλλαγή τους υστερόχρονα. Σε περίπτωση λάθους, η όποια αλλαγή προέκυπτε, είχε επίδραση στα αποτελέσματα της χρήσης κατά την οποία γινότανε αντιληπτό το λάθος.

Επιπροσθέτως, κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν υφίστανται έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα, όπως υπήρχαν με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Όλα τα έσοδα και τα έξοδα χαρακτηρίζονται ως οργανικά.

Μία επιπλέον διαφορά, ήσσονος όμως σημασίας είναι το γεγονός ότι με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν να φαίνονται στρογγυλοποιημένα τα μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων, καθώς υπάρχει η δυνατότητα αυτά να εκφραστούν σε ευρώ, που είναι το νόμισμα της χώρας μας, ή σε χιλιάδες ευρώ ή και σε εκατομμύρια ευρώ. Με αυτόν τον τρόπο ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να έχει μια συνολική εικόνα για τα κύρια μεγέθη. Κάτι αντίστοιχο δεν ίσχυε για τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονταν σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, ΣΕΛ.93-100.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.2 (ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Οι διαφορές που εντοπίζονται ανάμεσα στο Δ.Λ.Π. 2 και στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δε χαρακτηρίζονται ως διαφορές αρχής. Η Αρχή της Συντηρητικότητας στον τομέα των αποθεμάτων βρίσκει εφαρμογή και στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Κατά κανόνα η αποτίμηση γίνεται στη μικρότερη τιμή ανάμεσα στο Κόστος και στην Καθαρή Αξία Ρευστοποίησης, όμως υπάρχει μια εξαίρεση σε συγκεκριμένες ειδικές κατηγορίες αποθεμάτων, για παράδειγμα σε αποθέματα που σχετίζονται με βιολογικά είδη και έχουν να κάνουν με ζωική ή φυτική παραγωγή. Αυτά τα είδη αποτιμώνται σε εύλογες αξίες σύμφωνα με ειδικό πρότυπο. Στην εξαίρεση του κανόνα συγκαταλέγονται επίσης και αποθέματα που βρίσκονται προς πώληση και υπάρχει σχετικό συμβόλαιο όπου καθορίζεται η τιμή πώλησης και τότε οι αποτιμήσεις γίνονται σε εύλογες αξίες αφού πρώτα αφαιρέσουμε τα κόστη πωλήσεως.

Ως προς τις μεθόδους που χρησιμοποιούμε για τον υπολογισμό της αξίας κτήσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.2 προβλέπονται πολλές μέθοδοι, όπως η μέθοδος της Λιανικής Πώλησης που έχει να κάνει με τις αποτιμήσεις των μεγάλων καταστημάτων λιανικής πώλησης.

Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.2 πέρα από την υποχρεωτική αποτίμηση αποθεμάτων κατά είδος, δίνεται η δυνατότητα αποτίμησης και κατά συγγενή είδη. Κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, κυρίως σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, για να αποδοθεί ο χαρακτηρισμός του είδους θα πρέπει να ικανοποιούνται κάποια κριτήρια και επίσης δε γίνεται κανένας λόγος για την αποτίμηση κατά συγγενή είδη όπως γίνεται στο Δ.Λ.Π.2.

Άλλη διαφορά ανάμεσα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και το Δ.Λ.Π.2 αποτελεί ο τρόπος διαχείρισης των προβλέψεων υποτίμησης των αποθεμάτων. Κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, σε περίπτωση υποτίμησης ενός αποθέματος η μείωση της αξίας του έχει επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης μέσω του κόστους πωληθέντων. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.2, γίνεται πρόβλεψη υποτίμησης των αποθεμάτων, δηλαδή η υποτίμηση παρακολουθείται σε ξεχωριστό λογαριασμό προβλέψεων, όπως γίνεται και με τις συμμετοχές στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και σε περίπτωση που μεταβληθούν οι καθαρές αξίες ρευστοποίησης μειωμένες κατά τα κόστη διάθεσης, είναι δυνατή η μερική ή ακόμη και η ολική μετατροπή της πρόβλεψης.

Διαφορά των Ελληνικών από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παρατηρείται και στην αποτίμηση των πρώτων υλών. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι πρώτες ύλες αποτιμώνται κατά είδος στη μικρότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή κτήσεως και στην τρέχουσα τιμή τους. Κατά το Δ.Λ.Π.2 δεν υπάρχει η υποχρέωση να γίνεται αυτή η σύγκριση, ούτε να γίνεται υποτίμηση των πρώτων υλών, αν υπάρχει εκτίμηση «ότι η ενσωμάτωσή τους σε προϊόντα θα παράγει προϊόντα των οποίων το κόστος είναι μικρότερο από την τιμή πώλησής τους». Σε περίπτωση όμως που πρέπει να γίνει υποτίμηση των πρώτων υλών, αυτή θα γίνει στο κόστος αντικατάστασης που είναι η τρέχουσα αξία κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και όχι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, καθώς η εκάστοτε επιχείρηση δεν ενδιαφέρεται να ρευστοποιήσει τις πρώτες ύλες της.

Μία τελευταία διαφορά που εντοπίζεται ανάμεσα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή είναι ο τρόπος αντιμετώπισης των τόκων. Κατά το Δ.Λ.Π.2 το κόστος απόκτησης αποθεμάτων θα μπορούσε να συμπεριλάβει και τόκους. Όσον αφορά τις αγορές αποθεμάτων μέσω μακροπρόθεσμου διακανονισμού, θα πρέπει να διαχωρίσουμε το κομμάτι που αφορά τον τόκο από αυτό που αφορά το κόστος, όπου σε αυτήν την περίπτωση οι τόκοι δεν προστίθενται στο κόστος των αποθεμάτων αλλά επιβαρύνουν το λογαριασμό των χρηματοοικονομικών εξόδων.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, ΣΕΛ.112,113.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.7 (ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Σύμφωνα με το Νόμο 2190/20 η κατάσταση Ταμειακών Ροών δεν αποτελούσε μέρος των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. Η παρουσίαση των ταμειακών ροών έγινε υποχρεωτική τα τελευταία χρόνια για τις εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο καθώς και για τις μη εισηγμένες εταιρείες που είναι μητρικές ομίλων.

Η κατάσταση Ταμειακών Ροών αποτελεί μια πολύ βασική κατάσταση, καθώς είναι σημαντικό για τη διοίκηση να γνωρίζει την εξέλιξη των ταμειακών ροών, καθώς έτσι μπορεί να διαμορφώσει σαφή εικόνα για οποιοδήποτε πρόβλημα ρευστότητας προκύπτει, ούτως ώστε να είναι σε θέση να το επιλύει. Επίσης ο διαχωρισμός των ταμειακών ροών σε τρεις βασικές κατηγορίες σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., δηλαδή σε ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες, σε ροές από επενδυτικές δραστηριότητες και σε ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες προσφέρει πολλά πλεονεκτήματα. Παρακολουθώντας χωριστά τις ροές που προέρχονται από επενδυτικές δραστηριότητες μπορούμε να δούμε πόσα χρήματα ξόδεψε η επιχείρηση για να κάνει νέες επενδύσεις. Αυτές οι εκροές με τη σειρά τους υποδηλώνουν ότι θέτονται οι βάσεις ώστε στο μέλλον να μπορέσει η επιχείρηση να αυξήσει τις επιχειρηματικές της ροές, καθώς οι επενδύσεις που γίνονται θα αποδώσουν με τον καιρό. Σημασία επίσης έχουν και οι κινήσεις που οδήγησαν στη διαμόρφωση των ταμειακών ροών. Για παράδειγμα θέλοντας μία επιχείρηση να αυξήσει τις πωλήσεις της αποφασίζει να παρέχει περισσότερες πιστώσεις, κάτι που θα οδηγήσει πιθανότατα σε αύξηση πιστωτικού κινδύνου γιατί είναι πιθανόν να μην πληρωθούν από κάποιους πελάτες. Η αύξηση των πιστώσεων θα έχει πιθανώς ως αποτέλεσμα το δανεισμό της επιχείρησης από τις τράπεζες, ούτως ώστε να μπορέσει να χρηματοδοτήσει την αύξηση των πωλήσεων που θα προέλθει από την αύξηση των πιστώσεων προς τους πελάτες. Άρα λοιπόν μελετώντας τις καταστάσεις ταμειακών ροών θα πρέπει να λαμβάνονται όλα υπόψη, ακόμη και το τι υποδηλώνει η όποια μεταβολή της ταμειακής ροής.

Αναφερόμενοι στο Δ.Λ.Π. 7 θα πρέπει να θίξουμε και το θέμα των μεταχρονολογημένων επιταγών. Κατ' εξοχήν οι επιταγές θεωρούνταν και θεωρούνται μέσο πληρωμής και όχι μέσο πίστωσης, όπως λανθασμένα θεωρείται στην Ελλάδα. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.7 ένα αξιόγραφο που έχει τη δυνατότητα ρευστοποίησης εντός τριών μηνών χωρίς την ύπαρξη ουσιαστικών απωλειών, χαρακτηρίζεται ως Ταμειακό Ισοδύναμο.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.8 (ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.8, προβλέπεται μια διαφορετική αντιμετώπιση των λαθών που αναφέρονται σε προηγούμενες χρήσεις και γίνονται αντιληπτά στην παρούσα χρήση, όπως επίσης προβλέπεται και διαφορετική διαχείριση σχετικά με την αλλαγή κάποιων πολιτικών που εφαρμόζονται αναδρομικά.

Κατά το Δ.Λ.Π.8, είναι εφικτή η επαναδιατύπωση προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν επιτρεπόταν καμία αλλαγή στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες είχαν εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Σε περίπτωση αλλαγής μιας λογιστικής πολιτικής, η πληροφορία αυτή παρουσιάζονταν ως ειδική σημείωση στο δημοσιευμένο ισολογισμό και επίσης γίνονταν αναφορά στο προσάρτημα. Σε αυτές τις σημειώσεις αναφέρονταν πως θα εμφανίζονταν οι οικονομικές καταστάσεις της παρούσας χρήσης, εάν γινόταν εφαρμογή των παλιών λογιστικών πολιτικών ή εάν δε γινόταν εφαρμογή της καινούριας λογιστικής πολιτικής.

Όταν βέβαια μιλάμε για επαναδιατύπωση των προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων κατά το Δ.Λ.Π.8, δεν εννοούμε αναδημοσίευση και επανέγκρισή τους από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων, αλλά εννοούμε ότι οι συγκριτικές πληροφορίες που παρουσιάζονται στις Σημειώσεις, στον Ισολογισμό και τα Αποτελέσματα είναι πλέον αυτές που αποτελούν προϊόν της επαναδιατύπωσης.

Κάτι αντίστοιχο ισχύει και για τη διόρθωση λαθών που αφορούν σε προηγούμενες χρήσεις. Στην περίπτωση αυτή προβλέπεται επαναδιατύπωση των προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων. Με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τυχόν λάθη προηγούμενων χρήσεων είχαν επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης, όμως σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.8 επιδρούν άμεσα στην καθαρή θέση ή στα αποτελέσματα των συγκρίσιμων χρήσεων.

Μια άλλη διαφορά που εντοπίζεται ανάμεσα στο Δ.Λ.Π.8 και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι ότι σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.8 η Διοίκηση της εταιρείας μπορεί να εφαρμόσει λογιστικές αρχές που κατά τη γνώμη της θα καταστήσουν τις οικονομικές της καταστάσεις πιο λειτουργικές. Κάτι παρόμοιο ίσχυε και με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όμως για συγκεκριμένες λογιστικές αρχές, ήδη θεσμοθετημένες από το νόμο.

Θα πρέπει να αναφέρουμε επίσης πως οι λογιστικές πολιτικές καθορίζονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τις Διερμηνείες τους. Η γνωμοδότηση για κάποια

λογιστική πολιτική οποιουδήποτε άλλου οργάνου, έστω και κάποιου εσωτερικού οργάνου που επιβλέπει τη σωστή εφαρμογή των λογιστικών προτύπων(π.χ. ΕΛΤΕ, ΣΛΟΤ, Υπουργείο Ανάπτυξης, Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς), δεν μπορεί να καθορίσει λογιστική πολιτική που να θεωρείται «υποχρεωτική».

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ,ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ,σελ.124-125,131-133.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.10 (ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.10 αναφέρεται στα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Σχετικά με τα μεταγενέστερα γεγονότα, ο Νόμος 2190/20 προβλέπει ότι τα γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και μέχρι την έγκρισή του από το Διοικητικό Συμβούλιο επιδρούν στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτή η τακτική σχετίζεται με την αρχή της συντηρητικότητας. Βάσει αυτής της αρχής, οποιοδήποτε γεγονός είναι γνωστό μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, λαμβάνει χώρα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και έχει ως πιθανό αποτέλεσμα έναν κίνδυνο ή ένα έξοδο εις βάρος της εταιρείας, πρέπει να λογιστεί. Αυτό σημαίνει ότι σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα θα πρέπει να γίνουν οι κατάλληλες προβλέψεις.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.10, τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και μέχρι την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων χωρίζονται σε «διορθωτικά» και σε «μη διορθωτικά γεγονότα». Τα διορθωτικά γεγονότα είναι αυτά που αναφέρονται στην παρούσα χρήση που έκλεισε, ενώ τα μη διορθωτικά αφορούν τη χρήση που έπεται.

Για παράδειγμα, κατά τα Δ.Λ.Π.10, σε περίπτωση μιας καταστροφής που έγινε στην επόμενη χρήση, δεν επιβάλλει τη δημιουργία πρόβλεψης, ενώ σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα θα έπρεπε να δημιουργηθεί σχετική πρόβλεψη, καθώς επρόκειτο για ένα γνωστό κίνδυνο που θα είχε επιπτώσεις στην οικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Βέβαια, όλα τα μη διορθωτικά γεγονότα γνωστοποιούνται στις Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, ούτως ώστε να υπάρχει ενημέρωση σχετικά με τους κινδύνους που συνεπάγονται τα γεγονότα αυτά.

Σε περίπτωση μη ισχύος της αρχής της συνέχισης της δραστηριότητας, εάν η παύση ισχύος της γίνει μεταξύ της ημερομηνίας του ισολογισμού και της ημερομηνίας έγκρισής του από τη Διοίκηση, θα πρέπει να αναδιατυπωθούν οι οικονομικές καταστάσεις και να μην εφαρμοστούν οι λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται για τις οικονομικές καταστάσεις όταν ισχύει η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Στην περίπτωση αυτή υπάρχει σύγκλιση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με το Δ.Λ.Π.10.

Σχετικά με τα μερίσματα προς τους μετόχους, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, μετά την έγκρισή τους από τη Διοίκηση, ακολουθούν οι εγγραφές υποχρέωσης προς τους μετόχους. Τα μερίσματα λοιπόν εμφανίζονται στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων ως έξοδα και επίσης ως υποχρέωση στο παθητικό του ισολογισμού. Όμως σχετικά με τον ορισμό των μερισμάτων και την απόφαση διανομής τους όμως λόγο έχει η Γενική Συνέλευση των Μετόχων. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, η εγγραφή υποχρέωσης γίνονται πριν τη λήψη της απόφασης σχετικά με το ύψος του μερίσματος που θα διανεμηθεί. Σε περίπτωση διανομής διαφορετικού ποσού μερισμάτων, θα έπρεπε να γίνει διόρθωση και επανέκδοση των οικονομικών καταστάσεων κατά τον ΚΝ 2190/20. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.10, όσον αφορά τα μερίσματα, δε γίνεται εγγραφή υποχρέωσης για αυτά εκ των προτέρων. Η εγγραφή γίνεται όταν θα αποφασίσει η Γενική Συνέλευση τη διανομή τους. Το ποσό που κατά πάσα πιθανότητα θα διανεμηθεί ως μέρισμα, μεταφέρεται στην καθαρή θέση και όταν η Γενική Συνέλευση αποφασίσει τη διανομή των μερισμάτων, τότε θα μεταφερθεί το ποσό του μερίσματος στις υποχρεώσεις και έτσι θα μειωθεί η καθαρή θέση. Αυτή η τακτική θεωρείται ορθότερη καθώς η οριστικοποίηση των μερισμάτων γίνεται με την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και όχι με την πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, σελ. 136, 139, 140.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.11(ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.11 διαπραγματεύεται το θέμα των κατασκευαστικών έργων. Κατά το Δ.Λ.Π. 11 εισάγεται η μέθοδος της «Ποσοστιαίας Ολοκλήρωσης», σύμφωνα με την οποία εκτιμάται το συνολικό κόστος και τα συνολικά κέρδη του έργου και για την κάθε χρήση γίνεται ο λογισμός των εσόδων και των εξόδων. Η μέθοδος αυτή θα λέγαμε ότι προσδίδει μεγαλύτερη αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς βρίσκεται σε παραλληλισμό με την αρχή της αυτοτέλειας της χρήσης και επίσης αυτή η μέθοδος είναι κατάλληλη για τις κατασκευαστικές εταιρείες, καθώς η κατασκευή ενός έργου είναι συνήθως πολύχρονη υπόθεση. Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, στην περίπτωση των κατασκευαστικών έργων ισχύει η αρχή του ιστορικού κόστους και επίσης ο λογισμός των εσόδων και των εξόδων κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους.

Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.11 υπάρχει η υποχρέωση ξεχωριστής λογιστικής παρακολούθησης για το κάθε έργο, ενώ με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν υφίσταται αυτή η υποχρέωση.

Μια άλλη διαφορά του Δ.Λ.Π.11 και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι η αντιμετώπιση των απαιτήσεων της εταιρείας που δεν έχουν οριστικοποιηθεί.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.11 λοιπόν αυτές έχουν επίδραση στα αποτελέσματα, ενώ κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ο λογισμός τέτοιου είδους ποσών ως έσοδο γίνεται μόνο όταν αυτά εισπραχθούν.

Κατά το Δ.Λ.Π.11, παρεπόμενα έσοδα που προκύπτουν από τα έργα αφαιρούνται από κόστος, γίνεται δηλαδή συμψηφισμός με τα κόστη του έργου. Αντίθετα, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τέτοιου είδους έσοδα εμφανίζονταν χωριστά.

Επίσης το Δ.Λ.Π.11 προβλέπει το κόστος δανεισμού ως μέρος του κόστους του έργου, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. τα χρηματοοικονομικά έξοδα δε σχετίζονται με το κόστος των έργων και εμφανίζονταν ξεχωριστά. Ακόμη, με το Δ.Λ.Π.11, έξοδα απόκτησης ενός έργου μπορούν να συμπεριληφθούν στο συνολικό κόστος του και να γίνει κατανομή στα αποτελέσματα χρήσης για το χρόνο που διαρκεί το έργο. Με τα Ε.Λ.Π. αυτά τα έξοδα επιβάρυναν τα αποτελέσματα ή σε κάποιες περιπτώσεις μεταφέρονταν στα έξοδα εγκατάστασης.

Σε περίπτωση που προκύψει ζημία από την πραγματοποίηση του έργου, αυτή καταχωρείται κατευθείαν στα αποτελέσματα χρήσης, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. οποιαδήποτε επίδραση στα αποτελέσματα γίνεται με βάση το ιστορικό κόστος, όμως υπάρχει η δυνατότητα δημιουργίας πρόβλεψης για έκτακτους κινδύνους και έξοδα.

Επίσης με βάση το Δ.Λ.Π.11 υπάρχει η υποχρέωση γνωστοποιήσεων σχετικά με τα κατασκευαστικά έργα, ενώ με τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο, αν και οι εταιρείες που αναλαμβάνουν την κατασκευή δημοσίων έργων υποχρεούνται να κάνουν γνωστοποιήσεις στο αρμόδιο υπουργείο.

Σύμφωνα με τη γενική αρχή του λογισμού των εσόδων και εξόδων που έχουν πραγματοποιηθεί, πρέπει να οριοθετείται η χρήση και να λογίζονται πέρα από τα τιμολογημένα έσοδα και τα πραγματοποιημένα έως τη λήξη της χρήσης. Επειδή όμως συνήθως τα δημόσια έργα καθυστερούν, εμφανίζονταν από κάποιες εταιρείες ως έσοδα μόνο τα τιμολογημένα και τα κόστη για τα μη τιμολογημένα και πραγματοποιημένα έσοδα εμφανίζονταν ως «έργα υπο εξέλιξη».

Θέματα σχετικά με τις εγγυητικές επιστολές και άλλα ζητήματα που αφορούν τη λειτουργία των τεχνικών εταιρειών και το κανονιστικό πλαίσιο της χώρας μας, δεν αντιμετωπίζονται από το Δ.Λ.Π.11.

Στην περίπτωση που αναλαμβάνεται έργο «Μελέτη και Κατασκευή» για λογαριασμό του δημοσίου, για τη συνολική αξία του έργου εκδίδεται τιμολόγιο και προκαταβάλλεται ο φόρος. Η παρουσίαση αυτού του ποσού στα έσοδα, αντίκειται στα Ε.Λ.Π.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, σελ.142-153.



## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.12 (ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Με το Δ.Λ.Π.12 ερχόμαστε αντιμέτωποι με την έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας. Εάν λογιστικοποιήσουμε ένα έσοδο που όμως θα φορολογηθεί σε επόμενη χρήση και όχι στην παρούσα χρήση, τότε το κέρδος που θα εμφανιστεί θα είναι μεγαλύτερο από το φορολογητέο κέρδος. Ας πούμε για παράδειγμα ότι λογίζουμε ένα έσοδο ύψους 1000 ευρώ. Καθώς ο φόρος αποτελεί έξοδο σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όταν η εταιρεία εμφανίζει κέρδος 1000 ευρώ που δεν έχει φορολογηθεί, αυτό δεν είναι το πραγματικό κέρδος. Το κέρδος που είναι απαλλαγμένο από φόρους είναι 750 ευρώ, καθώς κατά τη φορολόγηση του εσόδου, τα 250 ευρώ θα καταβληθούν στο δημόσιο. Το ποσό αυτό των 250 ευρώ που αποτελεί μια υποχρέωση της εταιρείας, θα λογιστεί κατά τη χρήση που λογιστικοποιεί η εταιρεία το έσοδο των 1000 ευρώ. Επομένως, θα χρεωθεί ο λογαριασμός έξοδα για φόρους με το ποσό των 250 ευρώ και θα πιστωθεί αντίστοιχα ο λογαριασμός υποχρέωση για αναβαλλόμενους φόρους. Το ίδιο ακριβώς θα συμβεί και στην περίπτωση δημιουργίας ζημίας που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά και που προβλέπεται κάποτε να συμψηφιστεί. Για παράδειγμα όταν έχουμε μια επισφαλή απαίτηση από έναν πελάτη ύψους 1000 ευρώ, πρέπει να δημιουργήσουμε μία πρόβλεψη για το ποσό αυτό. Έτσι, τα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας θα μειωθούν κατά 1000 ευρώ. Όμως κανονικά πρέπει να μειωθούν κατά 750 ευρώ και τα 250 ευρώ θα συμψηφιστούν με φόρους τη χρήση που θα αναγνωριστεί φορολογικά η πρόβλεψη που δημιούργησε η εταιρεία. Δηλαδή, θα πιστωθεί το έσοδο από φόρους και θα χρεωθεί ο λογαριασμός αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις.

Η δυσκολία του Δ.Λ.Π.12 εντοπίζεται στις περιπτώσεις φορολογίας ενός ομίλου, καθώς όταν υπάρχουν πολλές εταιρείες σε διαφορετικές χώρες, αυτές οι εταιρείες διέπονται από διαφορετικούς φορολογικούς κανονισμούς. Οι δυσκολίες αυτές θα πρέπει να αντιμετωπίζονται από κάθε εταιρεία χωριστά στη χώρα που λειτουργεί και σε όποια σημεία δε συμφωνεί η νομοθεσία των εταιρειών του ομίλου με την ελληνική νομοθεσία(για παράδειγμα η φορολογία σε επίπεδο ομίλου και όχι σε επίπεδο εταιρείας όπως ισχύει στην Ελλάδα, ο διαφορετικός τρόπος φορολόγησης των μη διανεμόμενων κερδών σε σχέση με τα διανεμόμενα κ.α), τότε θα συμβουλευτούν το Δ.Λ.Π.12.

Με βάση τα Ε.Λ.Π. οι φόροι εισοδήματος εμφανίζονταν πάντα στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και συγκεκριμένα μείωναν την καθαρή θέση. Κατά τα Δ.Λ.Π. και συγκεκριμένα κατά το Δ.Λ.Π.12 που αναφέρεται στους φόρους εισοδήματος, οι φόροι, συμπεριλαμβανομένων και των αναβαλλόμενων φόρων και του τρέχοντος φόρου της χρήσης, αποτελούν ή έξοδο ή στοιχείο της καθαρής θέσης. Κατά κύριο λόγο, οι φόροι εισοδήματος έχουν επίδραση στα αποτελέσματα της χρήσης, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που έχουν να κάνουν με στοιχεία που μεταφέρονται κατευθείαν στην καθαρή θέση, όπως είναι οι διαφορές αναπροσαρμογής παγίων στοιχείων.

Μία ακόμη διαφορά των Δ.Λ.Π. από τα Ε.Λ.Π. είναι ο τρόπος αντιμετώπισης των ζημιών. Κατά τα Ε.Λ.Π. οι ζημίες εμφανίζονταν στον ισολογισμό και θα μπορούσε να συμψηφίσει τις ζημίες της τρέχουσα χρήσης σε περίπτωση που στην επόμενη ή στις επόμενες δύο χρήσεις τα κέρδη υπερκαλύπτουν τις ζημίες. Με το Δ.Λ.Π.12, εάν για παράδειγμα η ζημία είναι 1.000.000 ευρώ, τότε θα συμψηφιστεί το ποσό των 750.000 με πιθανά μελλοντικά κέρδη και όχι το ποσό του 1.000.000 ευρώ όπως θα ίσχυε με τα Ε.Λ.Π. Έτσι, η εταιρεία θα πιστώσει το έσοδο από φόρους που θα είναι 250.000 ευρώ και θα χρεώσει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις με το ίδιο πόσο. Με αυτό τον τρόπο πετυχαίνουμε ένα αποτέλεσμα που αφορά τη χρήση τη συγκεκριμένη και το αποτέλεσμα της επόμενης χρήσης που θα γίνει ο συμψηφισμός των ζημιών θα αφορά αποκλειστικά την επόμενη χρήση, όπως προστάζει η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

Όσον αφορά τις λογιστικές διαφορές, αυτές κατά τα Δ.Λ.Π. θα πρέπει να εμφανίζονται και λογιστικά. Με τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο, αν και στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος περιλαμβάνονται όλα τα βασικά στοιχεία που προβλέπει το Δ.Λ.Π.12.

Μια άλλη διαφορά Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π. είναι ο χειρισμός των αφορολόγητων αποθεματικών. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.12 θα πρέπει η εταιρεία να λογίσει φορολογικές υποχρεώσεις για το φόρο που προβλέπεται ότι κάποια στιγμή θα πληρώσει για τα αποθεματικά αυτά. Αν και τα περισσότερα από αυτά τα αποθεματικά εκπίπτουν της φορολογίας, θα μπορούσε το κράτος κάποια στιγμή να επιβάλλει στο σύνολο ένα μικρό ποσό φόρου για αυτά.

Επίσης οι γνωστοποιήσεις που επιβάλλονται από το Δ.Λ.Π.12 είναι πολύ περισσότερες από αυτές που επιβάλλονται από τα Ε.Λ.Π.

Εν κατακλείδι, σχετικά με τις διαφορές φορολογικού ελέγχου, κατά τα Ε.Λ.Π. θα πρέπει οι εταιρείες να δημιουργούν προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου και μάλιστα όταν πρόκειται για εισαγωγή της εταιρείας στο χρηματιστήριο. Κατά τα Δ.Λ.Π. δεν προβλέπεται τέτοια υποχρέωση, καθώς οι φόροι που αρχικά λογίζονται αφορούν το συνολικό αποτέλεσμα της χρήσης προ φόρων και κάθε διαφορά έχει επίδραση στην αναβαλλόμενη φορολογία ή στον τρέχοντα φόρο της χρήσης και αυτό μάλιστα αιτιολογείται.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, σελ.154-178.

βλ. 6.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ, ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΕΤΡΙΔΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΓΕΡΜΑΝΟΣ, ΣΕΛ.49-53.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.14 (ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Αρχικά θα πρέπει να αναφέρουμε ότι το Δ.Λ.Π.14 έχει αντικατασταθεί από το Δ.Π.Χ.Π.8, που άρχισε να εφαρμόζεται υποχρεωτικά από το 2009. Η γενική ιδέα όμως σχετικά με την πληροφόρηση κατά τομέα είναι η ίδια. Οι τομείς αυτοί αποτελούν πολύ μεγάλες ενότητες δραστηριοτήτων που περικλείουν σχεδόν ίδιους κινδύνους. Κατά το Δ.Λ.Π.14 οι τομείς χωρίζονται στις εξής τρεις κατηγορίες: στους επιχειρηματικούς τομείς, δηλαδή οι τομείς ανάλογα με τη δραστηριότητα που ασκεί η επιχείρηση, στους γεωγραφικούς τομείς, ανάλογα με τον τόπο εγκατάστασης και οι γεωγραφικοί τομείς κατά πελάτη.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.14, οι εισηγμένες εταιρείες θα πρέπει να δίνουν πληροφορίες σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα των επιχειρηματικών τομέων στις ιδιαίτερες και στις ενοποιημένες καταστάσεις τους. Με τα Ε.Λ.Π. θα έπρεπε να υπάρχει αναλυτική πληροφόρηση μόνο για τον κύκλο εργασιών. Επίσης τα ίδια ισχύουν και για τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα γεωγραφικών τομέων ανάλογα με τον τόπο εγκατάστασης των επιχειρήσεων τους και των γεωγραφικών τομέων κατά πελάτη. Όσον αφορά τις παραπάνω πληροφορίες για τους γεωγραφικούς τομείς κατά πελάτη, κάτι αντίστοιχο δεν ίσχυε με τα Ε.Λ.Π.

Κατά το Δ.Λ.Π.14, για τις εισηγμένες εταιρείες επιβάλλεται ένας μεγάλος αριθμός γνωστοποιήσεων σχετικά με πληροφορίες κατά τομέα, ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπονταν μεγάλος όγκος πληροφόρησης και αυτή περιοριζόταν στην ανάλυση του κύκλου εργασιών.

Κατά τα Ε.Λ.Π. μπορούσε να τηρηθεί η αναλυτική λογιστική εκμετάλλευσης από τις μεγάλες επιχειρήσεις στις οποίες συμπεριλαμβάνονται αυτές που υποχρεούνται να δίνουν αναλυτική πληροφόρηση κατά τομέα σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.14. Αν και η αναλυτική λογιστική μας δίνει πολλές πληροφορίες σχετικά με το κόστος και μάλιστα αναλυμένες κατά κέντρο κόστους, δεν μας δίνει πληροφορίες σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις των κέντρων κόστους.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, σελ.179-190.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.16 (ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Κατά τα Δ.Λ.Π. χωρίζουμε τα πάγια περιουσιακά στοιχεία σε «ενσώματες ακινητοποιήσεις», σε «άυλα στοιχεία», σε επενδύσεις σε ακίνητα», σε «διαρκή βιολογικά στοιχεία», σε «πάγια που σχετίζονται με την έρευνα ορυκτών» και σε «πάγια που αφορούν διακοπτόμενες δραστηριότητες» ή που προορίζονται να

πωληθούν. Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις κατά τα Δ.Λ.Π. είναι αρκετά λιγότερες από αυτές σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.

Όσον αφορά τις ενσώματες ακινητοποιήσεις που αναφέρονται στο Δ.Λ.Π.16, για τη διαμόρφωση του κόστους τους προστίθενται και όλα τα έξοδα απόκτησης των ενσώματων αυτών ακινητοποιήσεων. Με τα Ε.Λ.Π., τέτοιου είδους έξοδα, όπως έξοδα για την απόκτηση παγίων, για παράδειγμα αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογράφων, τεχνικών, λογιστών, μεταφέρονταν στα έξοδα εγκατάστασης.

Επίσης και οι τόκοι κατασκευαστικής περιόδου μπορούν να περιλαμβάνονται στο κόστος κτήσης ενός παγίου, που κατά τα Ε.Λ.Π. αυτοί οι τόκοι βάρυναν τα έξοδα εγκατάστασης.

Κατά το Δ.Λ.Π.16, στην αξία κτήσης προστίθενται και πιθανά κόστη αποσυναρμολόγησης ή αποκατάστασης. Ως παράδειγμα μπορούμε να αναφέρουμε τις μεταλλευτικές επιχειρήσεις, οι οποίες μετά την ολοκλήρωση της εκμετάλλευσης ενός λατομείου πρέπει να επαναφέρουν το χώρο στην αρχική του κατάσταση.

Επιπλέον, σχετικά με τα μεγάλα ανταλλακτικά, αυτά αντιμετωπίζονται λογιστικά σαν πάγια και υπόκεινται σε απόσβεση. Αποτελούν αναπόσπαστο στοιχείο του παγίου που έχει μία επιχείρηση.

Σχετικά με τις μεγάλες επισκευές, για παράδειγμα οι επισκευές που χρειάζονται τα μεγάλα πλοία, το κόστος αυτών των επισκευών επιβαρύνει την αξία του παγίου και υπόκειται σε απόσβεση έως ότου γίνει η επόμενη επισκευή. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. τέτοιου είδους κόστος μερίζονταν σε κάθε χρήση μέσω των προβλέψεων ή των μεταβατικών λογαριασμών και δεν επιδρούσε στην αξία του παγίου.

Επίσης, κατά τα Δ.Λ.Π. το ποσό των επιχορηγήσεων των ενσώματων παγίων μπορεί να μειώσει την αξία κτήσης των παγίων και αυτό θα είχε σαν αποτέλεσμα και οι αποσβέσεις του παγίου να είναι μικρότερες, ενώ με τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπονταν κάτι αντίστοιχο.

Κατά τα Ε.Λ.Π., τα ενσώματα πάγια παρακολουθούνται λογιστικά στην αξία κτήσης τους και σε αξίες αναπροσαρμογής όταν αυτές προβλέπονται από ειδική νομοθετική ρύθμιση. Με βάση το Δ.Λ.Π.16, τα ενσώματα πάγια μπορούν να παρακολουθούνται στο κόστος ή σε αξίες αναπροσαρμογής αυτών. Σε περίπτωση παρακολούθησης παγίων σε αξίες αναπροσαρμογής, αυτά αποτιμούνται κατά τακτά χρονικά διαστήματα από αποτιμητές σε εύλογες αξίες.

Όσον αφορά τις υπεραξίες που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή, αυτές μεταφέρονται στην καθαρή θέση, σε λογαριασμό αποθεματικού. Σε περίπτωση ζημίας από αναπροσαρμογή, αυτή συμψηφίζεται με το αποθεματικό που υπάρχει και αν δεν υπάρχει αποθεματικό, μεταφέρεται στα αποτελέσματα της χρήσης μειώνοντάς τα.

Σχετικά με τις αποσβέσεις, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.16, η απόσβεση των παγίων γίνεται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους μετά τον υπολογισμό της επίδρασης από πιθανή υπολειμματική αξία. Η διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των παγίων καθορίζεται από τη διοίκηση. Στην πορεία υπάρχει η δυνατότητα να μεταβάλλεται η διάρκεια απόσβεσης των παγίων ή και η μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζει η επιχείρηση.

Όσα πάγια επρόκειτο να πωληθούν, τη στιγμή που αποφασίζεται η πώλησή τους, αυτά διαγράφονται από τις ενσώματες ακινητοποιήσεις και παρακολουθούνται μέσω ειδικών λογαριασμών έως ότου πουληθούν. Όταν μεταφέρονται στους ειδικούς λογαριασμούς, εάν προβλέπονται απώλειες κατά τη ρευστοποίησή τους, τότε τα πάγια αυτά υποτιμούνται και διακόπτεται η απόσβεσή τους μετά τη μεταφορά.

Στο τέλος θα πρέπει να αναφέρουμε ότι κατά τα Δ.Λ.Π., δεν είναι υποχρεωτικό να εμφανίζεται ξεχωριστά η αξία κτήσης, η αποσβεσμένη αξία και το αναπόσβεστο υπόλοιπο. Φτάνει απλά να εμφανίζεται το αναπόσβεστο υπόλοιπο, η ανάλυση του οποίου γίνεται στις Σημειώσεις. Επίσης, μπορούμε να αναφέρουμε ότι σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.16 επιβάλλεται ένας μεγάλος αριθμός γνωστοποιήσεων σχετικά με τα ενσώματα πάγια.

Μέσω του Δ.Λ.Π.16 επέρχεται μια αλλαγή στα ποσά των ισολογισμών και των αποτελεσμάτων χρήσης αρκετών επιχειρήσεων εξαιτίας της εισαγωγής της έννοιας της εύλογης αξίας. Δηλαδή, τα πάγια μπορούν να αποτιμώνται στην εύλογη αξία και κατά συνέπεια εμφανίζεται και μια υπεραξία των παγίων. Αντίθετα, με τα Ε.Λ.Π. τα πάγια εμφανίζονταν στο ιστορικό τους κόστος και μαζί με τις ενδεχόμενες αναπροσαρμογές που προβλέπονταν από το νόμο, τις περισσότερες φορές το κόστος τους ήταν αρκετά μικρότερο από την τρέχουσα αξία τους. Επιπλέον, με τα Δ.Λ.Π. προβλέπεται μεγαλύτερο διάστημα απόσβεσης των παγίων, γεγονός που οδηγεί σε καλύτερα αποτελέσματα μετά τις αποσβέσεις, αλλά θα δώσει χειρότερα αποτελέσματα όταν με τα Ε.Λ.Π. θα είχε αποσβεστεί τελείως, ενώ σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.16 η απόσβεση θα συνεχίζεται να διενεργείται.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, σελ.179-190.

βλ. 4.Ο «ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ» ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ, ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΤΡΙΤΗ ΕΚΔΟΣΗ, ΤΟΜΟΣ Β', ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'.

βλ. 6.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ, ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΕΤΡΙΔΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΓΕΡΜΑΝΟΣ, ΣΕΛ.49-53.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.17 (ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Κατά το Δ.Λ.Π.17, η αξία των παγίων που αποκτήθηκαν με χρηματοδοτικές μισθώσεις, διαμορφώνεται ως η προεξοφλημένη αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, με βάση το τεκμαρτό επιτόκιο. Με αυτή την αξία εμφανίζονται τα πάγια στον Ισολογισμό της επιχείρησης που απέκτησε κάποιο πάγιο, από την αρχή της απόκτησής τους. Με τα Ε.Λ.Π., δεν εμφανίζεται η αξία του παγίου, γιατί δεν έχουμε νομική μεταβίβαση του παγίου από την εταιρεία leasing στο μισθωτή. Αυτό που γίνεται με τα Ε.Λ.Π. είναι αρχικά να επιβαρύνονται τα έξοδα με το ποσό των ετήσιων μισθωμάτων.

Κατά το Δ.Λ.Π.17, στην αξία του παγίου περιλαμβάνονται και τα αρχικά έξοδα που καταβάλλει ο μισθωτής για να αποκτήσει το πάγιο. Με τα Ε.Λ.Π., αυτά τα έξοδα μεταφέρονται κατευθείαν στα αποτελέσματα ή επίσης υπάρχει η δυνατότητα να μεριστούν στα αποτελέσματα των χρήσεων της μίσθωσης χρησιμοποιώντας η επιχείρηση τους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.17, όταν μία επιχείρηση αποκτά ένα πάγιο με χρηματοδοτική μίσθωση και το εμφανίζει λογιστικά, θα πρέπει να λογίζεται αντίστοιχη υποχρέωση στο παθητικό σχετικά με την πληρωμή των χρεολυσίων. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν έπρεπε η επιχείρηση να λογίσει υποχρέωση στο παθητικό για τις μισθώσεις Leasing που θα σύναπτε.

Κατά το Δ.Λ.Π.17, η επιχείρηση που απέκτησε ένα πάγιο με χρηματοδοτική μίσθωση θα πρέπει να διενεργεί κανονικά αποσβέσεις στο πάγιο αυτό. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δε διενεργούνταν αποσβέσεις, γιατί δεν εμφανίζονταν τα πάγια στον ισολογισμό, αλλά επηρεάζονταν τα αποτελέσματα με το συνολικό ετήσιο μίσθωμα.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.17, στις λειτουργικές μισθώσεις, σε περίπτωση που ο μισθωτής δώσει προκαταβολή στην αρχή, αυτή θα μεριστεί σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π., οι προκαταβολές για λειτουργικές μισθώσεις καταχωρούνταν στις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις δίχως να μερίζονται στη διάρκεια της μίσθωσης.

Κατά το Δ.Λ.Π.17, η εταιρεία Leasing εμφανίζει ως απαίτησή της το προεξοφλημένο ποσό της Ακαθάριστης Επένδυσης Μίσθωσης με το τεκμαρτό επιτόκιο. Με βάση τα Ε.Λ.Π., η εταιρεία Leasing δεν εμφάνιζε απαιτήσεις, αλλά τα πάγια της.

Με βάση το Δ.Λ.Π.17, το αρχικό κόστος της μίσθωσης για την εταιρεία Leasing αποτελεί την απαίτηση που θα καλυφθεί από τα μελλοντικά μισθώματα. Με τα Ε.Λ.Π. αυτό το ποσό μεταφέρονταν κατευθείαν στα αποτελέσματα ή σε μεταβατικό λογαριασμό ενεργητικού και διενεργούνταν για αυτό το ποσό απόσβεση κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.17, τα μισθώματα που εισπράττει μία εταιρεία Leasing, διαχωρίζονται σε αυτά που προορίζονται για εξόφληση της απαίτησης και για εξόφληση των τόκων. Με τα Ε.Λ.Π., αυτά τα μισθώματα λαμβάνονταν υπόψιν ως έσοδα από μισθώσεις και δεν υπήρχε διαχωρισμός σε χρηματοοικονομικό έξοδο και επιστροφή κεφαλαίων.

Κατά το Δ.Λ.Π.17, υπάρχουν ειδικές ρυθμίσεις για κατασκευαστές ή εμπόρους που συνάπτουν χρηματοδοτικές μισθώσεις. Η αλλαγή που επέρχεται με τα Δ.Λ.Π. είναι ότι κάθε μίσθωση δεν την εξετάζουμε σύμφωνα με το νομικό της τύπο, αλλά με βάση την ουσία της. Θα πρέπει επομένως να εξετάζονται και περιπτώσεις που νομικά φαίνεται ότι διενεργούν λειτουργικές μισθώσεις, αλλά στην ουσία είναι χρηματοδοτικές μισθώσεις, όπως για παράδειγμα συμβαίνει στο χώρο ενοικίασης αυτοκινήτων.

Κατά το Δ.Λ.Π.17, τα αρχικά κόστη ενός εκμισθωτή λειτουργικής μίσθωσης κατανέμονται κατά τη διάρκεια της μίσθωσης, ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. αυτά τα κόστη βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.17, τα κέρδη που προέρχονται από πώληση και επαναμίσθωση κατανέμονται στα αποτελέσματα αναλόγως τη διάρκεια της επαναμίσθωσης. Αυτή η διαδικασία γίνεται μέσω μεταβατικών λογαριασμών παθητικού. Κατά τα Ε.Λ.Π., αυτό το κέρδος εμφανίζονταν στα ανόργανα αποτελέσματα και κατόπιν φορολογικής ρύθμισης μεταφέρεται σε αφορολόγητο αποθεματικό.

Το Δ.Λ.Π.17 προβλέπει μεγάλο αριθμό γνωστοποιήσεων, κάτι που δεν προβλέπονταν από τα Ε.Λ.Π.

Με βάση τα Ε.Λ.Π., κάθε φορά που πληρώνεται μίσθωμα για οικοπέδο, αυτό εμφανίζεται σε λογαριασμούς παγίων και δεν εκπίπτει της φορολογίας. Κατά το Δ.Λ.Π.17, η αξία του οικοπέδου θα πρέπει να λογιστεί κατευθείαν με την απόκτηση του κτιρίου λόγω μίσθωσης χωρίς να αποσβένεται.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, σελ.211-226.

βλ. 4.Ο «ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ» ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ, ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΙΣΑΚΕΛΛΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΤΡΙΤΗ ΕΚΔΟΣΗ, ΤΟΜΟΣ Β', ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'.

βλ. 6.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ, ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΕΤΡΙΔΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΓΕΡΜΑΝΟΣ, ΣΕΛ.60-63.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.18 (ΕΣΟΔΑ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Κατά το Δ.Λ.Π.18, σε περίπτωση διαμεσολάβησης, σαν έσοδο θα πρέπει να λογίζεται μόνο η προμήθεια. Όμως, κάποιες φορές συγχέεται η διαμεσολάβηση με την πράξη της πώλησης. Σε περίπτωση που μία συναλλαγή αφορά διαμεσολάβηση, αλλά έχει τα στοιχεία της πώλησης από τον αρχικό πωλητή στο διαμεσολαβητή και έπεται πώληση από το διαμεσολαβητή στον τελικό παραλήπτη ενός πράγματος, μπορεί κατά τα Ε.Λ.Π. να εμφανίζεται σαν έσοδο στα βιβλία του διαμεσολαβητή η αξία των τιμολογίων που εξέδωσε.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.18, σε περίπτωση πώλησης με μακροχρόνια πίστωση στον πελάτη, θα πρέπει να διαχωριστεί το έσοδο που προέρχεται από τις πωλήσεις από τον τόκο. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται τέτοιος διαχωρισμός και στα έσοδα εμφανίζεται το συνολικό ποσό του τιμολογίου.

Κατά το Δ.Λ.Π.18, σε περίπτωση ανταλλαγής αγαθών ίσης αξίας για παράδειγμα, είναι δυνατός ο συμψηφισμός της παράδοσης και της παραλαβής και έτσι να μην εμφανιστεί ούτε έσοδο ούτε κόστος. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., σε παρόμοια περίπτωση θα έπρεπε να εκδοθούν τιμολόγια και να εμφανίζονταν αυξημένα τα έσοδα και κατά το ίδιο ποσό αυξημένο το κόστος αγορών.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.18, όταν σε μία πώληση δε γίνεται μεταβίβαση της κυριότητας ή γενικότερα γίνεται πώληση υπό αίρεση, τότε θα πρέπει να μη θεωρηθεί σαν πώληση και να μη λογιστεί ως έσοδο. Τυπικά το ίδιο ισχύει και με βάση τα Δ.Λ.Π., όμως υπάρχουν περιπτώσεις που επιτρέπουν να λογίζονται ως έσοδα κάποιες πωλήσεις υπό αίρεση και αν επιστραφούν εν τέλει τα αγαθά, τότε λογίζονται ως επιστροφές πωλήσεων.

Κατά το Δ.Λ.Π.18, οι τόκοι από τις πωλήσεις με μεγάλη διάρκεια πιστώσεων προς τους πελάτες πρέπει να προεξοφλούνται σε παρούσες αξίες με το πραγματικό επιτόκιο. Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται κάτι αντιστοιχο, όμως στην πράξη οι τόκοι μπορεί να λογίζονται ανάλογα με τα ποσά των παραστατικών που εκδίδονται, που δεν είναι ίδια με τα ποσά που θα προέκυπταν αν χρησιμοποιούσαμε τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.18, είναι πιθανός ο συμψηφισμός προβλέψεων για επισφάλεια με τα έσοδα, ενώ με τα Ε.Λ.Π. κάτι τέτοιο δεν είναι δυνατόν.

Με βάση τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται η χρήση μεταβατικών λογαριασμών για την οριοθέτηση των εσόδων και των εξόδων. Κατά το Δ.Λ.Π.18, δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη γιατί σε περίπτωση που απαιτείται να γίνει οριοθέτηση, λογίζεται υποχρέωση ή απαίτηση στο συγκεκριμένο αντισυμβαλλόμενο αντί σε κάποιο μεταβατικό λογαριασμό που είναι απρόσωπος.



## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.19 (ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Κατά το Δ.Λ.Π.19, σε περίπτωση που αμοιβές προσωπικού χρησιμοποιηθούν για ιδιοπαραγωγή παγίων, αυτές μπορούν να χρεώσουν τα πάγια. Κατά τα Ε.Λ.Π., οι αμοιβές προσωπικού εμφανίζονται στο σύνολό τους και σε περίπτωση ιδιοπαραγωγής όταν χρεώνουμε τα πάγια θα πρέπει παράλληλα να πιστώσουμε το λογαριασμό των εσόδων.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.19, είναι υποχρεωτικό να οριοθετούνται όλες οι βραχυπρόθεσμες παροχές προσωπικού, για παράδειγμα σε περίπτωση που οφείλονται ημέρες άδειας, αυτές πρέπει να λογιστούν στη χρήση που αφορούν. Κάτι αντίστοιχο προβλέπεται και κατά τα Ε.Λ.Π., αλλά στην πράξη δε γίνεται η οριοθέτηση.

Κατά το Δ.Λ.Π.19, η διανομή κερδών προς τα μέλη της διοίκησης και το προσωπικό αποτελούν βραχυχρόνιες παροχές σε εργαζομένους και λογιστικοποιούνται ως έξοδα. Με βάση τα Ε.Λ.Π., τέτοιου είδους ποσά που περιλαμβάνονται στον πίνακα διανομής αποτελεσμάτων δε βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.19, σε περίπτωση απόλυσης προσωπικού θα πρέπει να δημιουργηθεί πρόβλεψη για το ποσό των αποζημιώσεων που θα καταβληθεί από την εταιρεία. Με τα Ε.Λ.Π., προβλέπεται δημιουργία πρόβλεψης για αποζημιώσεις σε κάθε χρήση.

Κατά το Δ.Λ.Π.19, σε περίπτωση εθελούσιας εξόδου με αποζημίωση, θα πρέπει να γίνει εκτίμηση και πρόβλεψη για αυτή την αποζημίωση. Αυτή η πρακτική συμβαδίζει και με την αρχή του ΚΝ 2190/20 που προβλέπει τη δημιουργία πρόβλεψης για κάθε ενδεχόμενο κίνδυνο.

Το Δ.Λ.Π.19 σχετικά με την αποζημίωση με τη συνταξιοδότηση, αυτή λογίζεται στο χρόνο που γίνεται η καταβολή της, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. η αποζημίωση με τη συνταξιοδότηση λογίζεται τμηματικά όσο διαρκεί η παροχή εργασίας του υπαλλήλου.

Με βάση το Δ.Λ.Π.19, όταν έχουμε υποχρεώσεις για μακροχρόνιες παροχές, αυτές υπολογίζονται σε αναλογιστική βάση και μαζί με τα αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές λογιστικοποιούνται σε κάθε χρήση. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν υπάρχει αντίστοιχη ρύθμιση για τέτοια θέματα, απλά προβλέπονται κάποιες κοινοποιήσεις στο Προσάρτημα για τέτοιου είδους θέματα.

Όσον αφορά τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών, κατά το Δ.Λ.Π.19, μπορεί μια επιχείρηση να καταβάλλει σε ετήσια βάση εισφορές χωρίς να έχει ευθύνη για την

τελική ικανοποίηση των παροχών. Τέτοιου είδους προγράμματα έχουν να κάνουν με ιδιωτικά ταμεία και όχι με κρατικά. Σύμφωνα με τον ΚΝ 2190/20, βρίσκονται σε λειτουργία κυρίως κρατικά ασφαλιστικά ταμεία.

Κατά το Δ.Λ.Π.19, σε περίπτωση προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών, η εταιρεία καταβάλλει καθορισμένες εισφορές για τους εργαζομένους της και τη διαχείριση των ποσών μαζί με τους κινδύνους της αναλαμβάνουν νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Αυτά τα έξοδα λογιστικοποιούνται κατά τη χρήση που δημιουργείται η υποχρέωση. Δεν παρουσιάζεται καμία διαφορά με τα Ε.Λ.Π. όταν η πλειονότητα των παροχών προς τους εργαζομένους, με εξαίρεση τους καθαρούς μισθούς, αφορά εισφορές προς ασφαλιστικά ταμεία.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.19, σε περίπτωση σύναψης ασφαλιστηρίου για τους εργαζομένους, που η εταιρεία έχει αναλάβει αναλογιστικούς, αυτά τα προγράμματα πρέπει να αντιμετωπίζονται σαν προγράμματα καθορισμένων παροχών και η λογιστική τους παρακολούθηση θα πρέπει να γίνεται σύμφωνα με αυτά που προβλέπει το Δ.Λ.Π.19. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπεται κάτι για την εμφάνιση προγραμμάτων καθορισμένων παροχών.

Κατά το Δ.Λ.Π.19, σχετικά με τα προγράμματα καθορισμένων παροχών προβλέπεται περίπλοκη διαδικασία υπολογισμού των καθαρών υποχρεώσεών τους, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπονταν αντίστοιχη διαδικασία.

Το Δ.Λ.Π.19 επιβάλλει την παροχή αναλυτικών πληροφοριών που αφορούν τις επιδράσεις από προγράμματα καθορισμένων παροχών, ενώ με τα Ε.Λ.Π. δεν υπήρχε αντίστοιχη πρόβλεψη.

Το Δ.Λ.Π.19 προβλέπει αναλυτική πληροφόρηση σχετικά με τις παροχές σε εργαζομένους, ενώ με τα Ε.Λ.Π. προβλέπονταν ελάχιστη πληροφόρηση στο Προσάρτημα.

Επίσης, σχετικά με την κοινοποίηση για το μέσο όρο του απασχολούμενου προσωπικού, αυτός θα πρέπει να ανακοινώνεται στο Προσάρτημα κατά τα Ε.Λ.Π., ενώ με το Δ.Λ.Π.19 δεν υπάρχει αντίστοιχη υποχρέωση.

Όσον αφορά τις προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, κατά τα Ε.Λ.Π. έπρεπε ανά χρήση να υπολογίζεται με καθορισμένο τρόπο η αναλογία των αποζημιώσεων που θα καταβληθούν στους εργαζομένους που θα αποχωρίσουν από την εταιρεία, βαρύνοντας τα αποτελέσματα και πίστωση του λογαριασμού προβλέψεων. Κατά το Δ.Λ.Π.19, αυτού του είδους η παροχή θεωρείται παροχή εξόδου από την υπηρεσία και η λογιστικοποίησή της γίνεται με την καταβολή της ή με τη γέννηση της υποχρέωσης καταβολής της.

Σχετικά με τις υποχρεώσεις ειδικών μηνιαίων παροχών, αυτές γνωστοποιούνται στο Προσάρτημα κατά τα Ε.Λ.Π., ενώ με βάση το Δ.Λ.Π.19, αυτές θεωρούνται μακροχρόνιες παροχές και θα πρέπει να λογιστικοποιούνται και να γνωστοποιούνται στις Σημειώσεις.

Κατά τα Ε.Λ.Π., γνωστοποιούνται οι υποχρεώσεις για βοηθήματα σε μέλη της διοίκησης που αποχώρησαν, θεωρώντας συνεχόμενες πληρωμές χωρίς την παροχή υπηρεσίας. Κατά το Δ.Λ.Π.19, τέτοιου είδους υποχρεώσεις είναι είτε προγράμματα καθορισμένων παροχών ή μακροχρόνιες παροχές και απαιτούν αντιμετώπιση σύμφωνα με τα προβλεπόμενα.

Τέλος, με βάση τα Ε.Λ.Π., θα πρέπει να γνωστοποιούνται οι όποιες υποχρεώσεις για συντάξεις στις ενοποιημένες καταστάσεις, ενώ κατά το Δ.Λ.Π.19, τέτοιου είδους υποχρεώσεις έχουν τη μορφή προγραμμάτων καθορισμένων παροχών και αντιμετωπίζονται κατά τα προβλεπόμενα.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, σελ.233-252.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.20 (ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.20 αναφέρεται στις κρατικές επιχορηγήσεις. Μία διαφορά ανάμεσα στο Δ.Λ.Π.20 και τα Ε.Λ.Π. είναι ότι οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται όταν θεωρείται βέβαια η είσπραξή τους, ενώ με βάση τον ΚΝ 2190/20, οι επιχορηγήσεις λογίζονται όταν εισπραχθούν και εκδοθεί το σχετικό τιμολόγιο.

Όσον αφορά τις κρατικές επιχορηγήσεις σε είδος, κατά το Δ.Λ.Π.20 μπορούν οι επιχειρήσεις να τις καταχωρούν σε εύλογη ή σε συμβολική αξία, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. δεν υπάρχει πρόβλεψη για τέτοια θέματα.

Κατά το Δ.Λ.Π.20, η επιχορήγηση μεταφέρεται σε πίστωση ενός μεταβατικού λογαριασμού παθητικού και έπειτα μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης είτε ως σύνολο είτε σιγά σιγά ανάλογα με τη φύση τους, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. είθισται να μεταφέρεται η επιχορήγηση αρχικά στην καθαρή θέση.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.20, σε περίπτωση που λογιστούν επιχορηγήσεις για πάγια ή για έξοδα και αυτά τα πάγια ή τα έξοδα είναι λογισμένα σε προηγούμενες χρήσεις, τότε θα πρέπει να γίνει αναδρομική διόρθωση των οικονομικών καταστάσεων. Με τα Ε.Λ.Π. προβλέπονταν να εμφανιστούν τα κόστη για τα οποία δεν έχει ληφθεί επιχορήγηση στους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού, κάτι όμως που για φορολογικούς λόγους δεν εφαρμόζονταν. Στην πράξη αυτές οι επιχορηγήσεις συνήθως εμφανίζονταν σαν έσοδα προηγούμενων χρήσεων και αυτό επιδρούσε στα αποτελέσματα χρήσης.

Κατά το Δ.Λ.Π. 20, οι επιχορηγήσεις παγίων μπορούν να μειώσουν την αξία κτήσης των παγίων για τα οποία προορίζονται αυτές οι επιχορηγήσεις. Με βάση τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπονταν κάτι αντίστοιχο και αυτό που γινόταν ήταν να

μεταφέρονται οι επιχορηγήσεις παγίων στην καθαρή θέση και σιγά σιγά στα αποτελέσματα χρήσης, ανάλογα με το ρυθμό απόσβεσης του παγίου.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.20, σχετικά με τις επιχορηγήσεις εξόδων, αυτές μπορούν να συμψηφιστούν με τα έξοδα της επιχείρησης. Τέτοιος συμψηφισμός δεν προβλέπονταν κατά τα Ε.Λ.Π., θεωρούνταν κάτι το αδιανόητο.

Τέλος, οι γνωστοποιήσεις που προβλέπονται κατά το Δ.Λ.Π.20 είναι πολύ περισσότερες σε σύγκριση με αυτές που προβλέπονταν κατά τα Ε.Λ.Π.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, σελ.253-260.

βλ. 6.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ, ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΕΤΡΙΔΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΓΕΡΜΑΝΟΣ, ΣΕΛ.64-66.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.21 (ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.21 ασχολείται με την αντιμετώπιση των συναλλαγματικών διαφορών. Οι συναλλαγματικές διαφορές είναι αποτέλεσμα της μεταβολής στις ισοτιμίες των νομισμάτων. Τα στοιχεία του ισολογισμού χωρίζονται κατά το Δ.Λ.Π.21 σε χρηματικά και σε μη χρηματικά.

Κατά το Δ.Λ.Π.21, για τη μετατροπή μίας συναλλαγής σε εγχώριο νόμισμα μέσα στη χρήση, υπάρχει η δυνατότητα να χρησιμοποιηθεί εκτός από την ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής και ένας μέσος ισοτιμιών, είτε εβδομαδιαίος είτε μηνιαίος. Κατά τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται κάτι συγκεκριμένο και αυτό που ισχύει σήμερα είναι να γίνονται οι μετατροπές σύμφωνα με την ημερομηνία της συναλλαγής.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.21, όσον αφορά τα χρηματικά στοιχεία, η αποτίμηση αυτών γίνεται σύμφωνα με την ισοτιμία της ημέρας του Ισολογισμού στον ατομικό ισολογισμό. Στην κατηγορία των χρηματικών διαθέσιμων περιλαμβάνονται και απαιτήσεις και υποχρεώσεις σε περίπτωση που αυτές αφορούν λήψη ή παράδοση ορισμένου αριθμού μετρητών. Όμως, στην κατηγορία των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων υπάρχουν και οι λήψεις ή οι παραδόσεις αγαθών ή άλλων μη χρηματικών στοιχείων. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δεν είχαμε διάκριση ανάμεσα σε χρηματικά και μη χρηματικά στοιχεία και οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις είχαν ενιαία αντιμετώπιση.

Τα μη χρηματικά στοιχεία χωρίζονται σε αυτά που είναι αποτιμημένα σε εύλογες αξίες και σε αυτά που έχουν αποτιμηθεί στο κόστος. Τα μη χρηματικά στοιχεία που είναι αποτιμημένα στην εύλογη αξία, μετατρέπονται σύμφωνα με την ισοτιμία της ημερομηνίας της αποτίμησης τους σε εύλογη αξία, ενώ κατά τον ΚΝ 2190/20 δεν

προβλέπεται κάτι ειδικά για αυτά τα στοιχεία. Για τα μη χρηματικά στοιχεία που είναι αποτιμημένα στο κόστος, η ισοτιμία αποτίμησής τους είναι η ισοτιμία που πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή. Κατά τον ΚΝ 2190/20, προβλέπεται αποτίμηση με την ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής χωρίς όμως να υπάρχει αναφορά στα μη χρηματικά στοιχεία καθώς οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις αντιμετωπίζονται συνολικά.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχει «επίσημη» ισοτιμία, λαμβάνουμε αυτήν που προσεγγίζει καλύτερα τα αποτιμώμενα στοιχεία που μας αφορούν έχοντας ως κριτήριο τις ταμειακές τους ροές. Στα Ε.Λ.Π. έχουμε την ισοτιμία κλεισίματος, αλλά στην πράξη ισχύει ό,τι προβλέπεται και από το Δ.Λ.Π.21.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση των μη χρηματικών στοιχείων μεταφέρονται είτε στα αποτελέσματα είτε στην καθαρή θέση. Εάν οι διαφορές αποτίμησης σε εύλογη αξία ενός μη χρηματικού στοιχείου(για παράδειγμα ένα ενσώματο πάγιο), μεταφέρονται στην καθαρή θέση, σε αυτή την περίπτωση και η συναλλαγματική διαφορά θα μεταφερθεί στην καθαρή θέση. Σε περίπτωση που οι διαφορές αποτίμησης ενός στοιχείου, για παράδειγμα ένα επενδυτικό ακίνητο, μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, τότε και οι συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησής του στο εγχώριο νόμισμα θα μεταφερθούν στα αποτελέσματα. Κατά τα Ε.Λ.Π., κάποια μη χρηματικά στοιχεία να περιλαμβάνονται στις απαιτήσεις και υποχρεώσεις που χρήζουν αντιμετώπισης με ειδικό τρόπο και επίσης για τα υποκαταστήματα όλες οι συναλλαγματικές διαφορές από τα λοιπά μη χρηματικά στοιχεία πηγαίνουν στα αποτελέσματα, ενώ σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.21, κάποιες διαφορές μεταφέρονται στα αποτελέσματα και κάποιες στην καθαρή θέση.

Κατά το Δ.Λ.Π.21, είναι πιθανόν να προκύψουν αναβαλλόμενοι φόροι από τις συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π., δεν υπάρχει τέτοια περίπτωση καθώς δεν προβλέπεται λογισμός αναβαλλόμενων φόρων και επίσης υπήρχε συμφωνία του εμπορικού νόμου με τη φορολογική νομοθεσία.

Σχετικά με την αποτίμηση των θυγατρικών εταιρειών, για τη διαμόρφωση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κατά το Δ.Λ.Π.21 θα πρέπει όλα τα στοιχεία του ισολογισμού να μετατρέπονται με βάση την ημερομηνία του ισολογισμού, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο, αλλά στην πράξη ισχύει ό,τι και με το Δ.Λ.Π.21. Προβλέπεται μόνο η υποχρέωση ενημέρωσης, σχετικά με τον τρόπο μετατροπής των ποσών σε ξένο νόμισμα στο Προσάρτημα. Όσον αφορά τη μετατροπή των αποτελεσμάτων, η αποτίμηση γίνεται με βάση το μέσο όρο ισοτιμίας της χρήσης. Το σωστό όμως είναι να γίνεται η αποτίμηση με την ημερομηνία της κάθε συναλλαγής, όμως κάτι τέτοιο είναι πρακτικά αδύνατον. Κατά τα Ε.Λ.Π. ισχύει ό,τι αναφέραμε και πιο πάνω για τον ισολογισμό.

Όλες οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τις αποτιμήσεις θυγατρικών και έχουν επίδραση στον ενοποιημένο ισολογισμό, μεταφέρονται στην καθαρή θέση. Με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ,σελ.260-273.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.23 (ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.23 ασχολείται με την αντιμετώπιση των τόκων και των συναφών χρηματοοικονομικών εξόδων. Θα πρέπει να αναφέρουμε ότι η βασικότερη διαφορά που προκύπτει με την εφαρμογή του Δ.Λ.Π.23, είναι η δυνατότητα κεφαλαιοποίησης τόκων δανείων κατασκευαστικής περιόδου. Η κεφαλαιοποίηση των τόκων μπορεί να έχει εφαρμογή σε πάγια και σε αποθέματα. Κεφαλαιοποιούνται μόνο οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου, πράγμα που σημαίνει πως όταν ολοκληρωθεί η κατασκευή ενός παγίου ή ενός αποθέματος και αρχίσει η χρησιμοποίησή του ή η πώλησή του αντίστοιχα, τότε παύει η εταιρεία να κεφαλαιοποιεί τους τόκους.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.23, μία διαφορά που παρουσιάζεται ανάμεσα σε αυτό και τα Ε.Λ.Π., είναι πως οι τόκοι που αφορούν την απόκτηση παγίων με χρηματοδοτική μίσθωση, αποτελούν χρηματοοικονομικά έξοδα. Κατά τα Ε.Λ.Π., έξοδα αποτελούν οι δόσεις που πληρώνει η εταιρεία για τις μισθώσεις αυτές και περιλαμβάνουν κεφάλαιο, τόκους και συναφή έξοδα.

Όσον αφορά τις συναλλαγματικές διαφορές που σχετίζονται με τους τόκους(δηλαδή διαφορές που προκύπτουν από δανεισμό σε ξένο νόμισμα), κατά το Δ.Λ.Π.23, αυτές θεωρούνται χρηματοοικονομικό έξοδο όπως και οι τόκοι. Κατά τα Ε.Λ.Π., οι συναλλαγματικές διαφορές που είχαν να κάνουν με δάνεια για πάγια σε ξένο νόμισμα(κεφάλαιο και τόκοι), μπορούσαν να λογιστούν ως έξοδα εγκατάστασης.

Κατά το Δ.Λ.Π.23, το κόστος δανεισμού αποτελεί χρηματοοικονομικό έξοδο και μπορεί να αποσβεστεί ανάλογα με τη διάρκεια του δανείου και έτσι επιδρά τμηματικά στα αποτελέσματα χρήσης. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., ναι μεν τα έξοδα των δανείων θεωρούνταν χρηματοοικονομικά έξοδα, αλλά μεταφέρονταν στα αποτελέσματα κατά την περίοδο που αυτά πραγματοποιούνταν.

Μία άλλη διαφορά που παρουσιάζεται μεταξύ του Δ.Λ.Π.23 και των Ε.Λ.Π., έχει να κάνει με τις διαφορές που προκύπτουν από δάνεια υπέρ ή υπό το άρτιο. Για παράδειγμα, ένα δάνειο με ονομαστική αξία 1000 ευρώ, συμφωνείται να εξοφληθεί για αξία 1020 ευρώ ή 980 ευρώ αντίστοιχα. Αυτή η διαφορά που είναι είτε προς τα πάνω είτε προς τα κάτω, αποτελεί χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα και αποσβένεται σε όλη τη διάρκεια του δανείου. Κατά τα Ε.Λ.Π., αν προέκυπτε τέτοια διαφορά, αυτή θα μεταφέρονταν στα αποτελέσματα χρήσης την περίοδο που θα πραγματοποιούνταν.

Κατά το Δ.Λ.Π.23, επιτρέπεται η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού που αφορά πάγια ή αποθέματα, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π., δεν επιτρέπονταν τέτοιου είδους κεφαλαιοποίηση, αλλά δίνονταν η δυνατότητα να κεφαλαιοποιηθούν οι τόκοι δανείων για πάγια για την κατασκευαστική περίοδο και επίσης αυτοί μπορούσαν να αποσβεστούν με τη σταθερή μέθοδο το πολύ μέσα σε μια πενταετία.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, σελ.273-277.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.24 (ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.24 αναφέρεται στα συνδεδεμένα μέρη. Κατά το Δ.Λ.Π.24, συνδεδεμένα μέρη μιας εταιρείας θεωρούνται οι θυγατρικές της, οι υποθυγατρικές της, οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις και οι κοινοπραξίες. Επίσης, στα συνδεδεμένα μέρη περιλαμβάνονται η μητρική της εκδότριας εταιρεία ή και ανώτερες μητρικές αν υπάρχουν. Ακόμη θεωρεί ως συνδεδεμένα μέρη και όλες τις εταιρείες «που κάποιο από τα Βασικά Διοικητικά Στελέχη ή τα Στενά Συγγενικά Πρόσωπα αυτών των στελεχών, το ελέγχουν ή το επηρεάζουν. Επίσης, κατά το Δ.Λ.Π.24, συνδεδεμένα μέρη θεωρούνται και τα προγράμματα συνταξιοδότησης στα οποία συμμετέχει η εταιρεία. Σχετικά με το τι ορίζει επιπλέον το Δ.Λ.Π.24 ως συνδεδεμένα μέρη, θα αναφέρουμε παρακάτω όπου αναλύονται οι διαφορές του συγκεκριμένου Δ.Λ.Π. με τα Ε.Λ.Π.

Μιλώντας για τις διαφορές του Δ.Λ.Π.24 από τα Ε.Λ.Π. θα πρέπει να αναφέρουμε ότι το Δ.Λ.Π.24 οριοθετεί με συγκεκριμένο τρόπο την έννοια του Βασικού Διοικητικού Στελέχους ως εξής ως Βασικό Διοικητικό Στέλεχος «ορίζεται κάθε στέλεχος της ίδιας της εταιρείας ή της μητρικής της εταιρείας ή των ανώτερων μητρικών της, που έχει εξουσία και ευθύνη για σχεδιασμό, τη Διοίκηση ή τον έλεγχο της εταιρείας». Από την άλλη πλευρά, στα Ε.Λ.Π. αναφέρεται ο όρος «Μέλη Οργάνων Διοίκησης και Διεύθυνσης», ένας όρος που μπορεί εύκολα να παρερμηνευθεί όσον αφορά κυρίως πρόσωπα που ασκούν έλεγχο χωρίς όμως να εμφανίζονται σαν μέλη οργάνων.

Επιπλέον, στο Δ.Λ.Π.24 περιλαμβάνεται η έννοια των «Στενών Συγγενικών Προσώπων», ενώ κάτι τέτοιο δεν υφίσταται στα Ε.Λ.Π. Κατά το Δ.Λ.Π.24, ως στενά συγγενικά πρόσωπα ορίζονται η σύζυγος ή ο σύζυγος του στελέχους, τα παιδιά τους και τα προστατευόμενα μέλη και των δύο συζύγων.

Θα πρέπει επίσης να αναφέρουμε στις διαφορές ότι σχετικά με τις «Παροχές», αυτές αναλύονται λεπτομερέστερα ως προς την έννοιά τους, ενώ δε συμβαίνει το ίδιο με την έννοια των «Αμοιβών» στα Ε.Λ.Π.

Στο Δ.Λ.Π.24, αναφέρονται και οι μη χρηματικές παροχές στον όρο «παροχές», ενώ κάτι αντίστοιχο δεν υφίσταται στα Ε.Λ.Π.

Τέλος, σχετικά με τις γνωστοποιήσεις που αφορούν τις συναλλαγές και τα υπόλοιπα με τα συνδεδεμένα μέρη, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.24, αυτές είναι πολύ περισσότερες σε αριθμό από αυτές που προβλέπει ο ΚΝ 2190/20. Κατά το Δ.Λ.Π.24, απαιτείται να αναφέρονται στις Σημειώσεις και υπηρεσίες που παρασχέθηκαν χωρίς αμοιβή από τα Βασικά Διοικητικά Στελέχη και τα πολύ συγγενικά τους πρόσωπα. Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.24, θα πρέπει να γνωστοποιούνται και οι μη χρηματικές παροχές προς αυτά τα στελέχη, όπως για παράδειγμα η παροχή κατοικίας, η παροχή αυτοκινήτου και άλλα.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ,σελ.278-284.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.27 (ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.27 αναφέρεται στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και στην ενοποίηση των θυγατρικών εταιρειών με τη μέθοδο της ολικής ενοποίησης.

Έτσι λοιπόν, μιλώντας για τις διαφορές του Δ.Λ.Π.27 με τα Ε.Λ.Π., αναφέρουμε ότι κατά το Δ.Λ.Π.27, ορίζονται κάποια συγκεκριμένα κριτήρια που πρέπει να πληροί μια εταιρεία για να μπορέσει να οριστεί ως θυγατρική κάποιας άλλης. Τα κριτήρια αυτά έχουν να κάνουν με την ουσιαστική ύπαρξη ή όχι ελέγχου μιας εταιρείας από κάποια άλλη, ούτως ώστε να μπορέσει να τεκμηριωθεί η σχέση Μητρικής-Θυγατρικής. Με βάση τα Ε.Λ.Π., ορίζονται κάποια ποσοτικά δεδομένα για να θεωρηθεί μια εταιρεία ως θυγατρική, δεδομένα που δε βασίζονται στην ουσία αλλά στον τύπο.

Επίσης, κατά το Δ.Λ.Π.27, απαλλάσσονται από την ενοποίηση οι μη εισηγμένες εταιρείες που η ανώτερη μητρική τους δημοσιεύει ενοποιημένες καταστάσεις και ακόμα και στην περίπτωση αυτή υπό αυστηρούς όρους. Ακόμη, απαλλάσσονται από την ενοποίηση οι θυγατρικές που τη στιγμή που αποκτήθηκαν, τέθηκαν άμεσα διαθέσιμες προς πώληση, δηλαδή θυγατρικές που όταν αποκτούνται υπάρχει ο σκοπός της πώλησής τους. Κατά τα Ε.Λ.Π., προβλέπονται πολλές περιπτώσεις που απαλλαγών από την υποχρέωση ενοποίησης, καθώς και περιπτώσεις όπου παρέχεται η δυνατότητα προαιρετικά μη ενοποίησης.

Ως διαφορά επίσης ανάμεσα στο Δ.Λ.Π.27 και τα Ε.Λ.Π. μπορούμε να αναφέρουμε και το γεγονός ότι κατά το Δ.Λ.Π.27 υπάρχει διαχωρισμός ανάμεσα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις και στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις. Συγκεκριμένα, οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται από εταιρείες που δεν έχουν συμμετοχές(θυγατρικές, συγγενείς, κοινοπραξίες), ενώ οι ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται από εταιρείες που έχουν συμμετοχές. Με βάση τα Ε.Λ.Π.,



τέτοια διάκριση δεν υφίστατο, αλλά όλες οι εταιρείες, είτε αυτές που είχαν συμμετοχές είτε αυτές που δεν είχαν, συντάσσανε τις ίδιες οικονομικές καταστάσεις.

Όσον αφορά την εμφάνιση των ενοποιημένων και των ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.27, όταν μία εταιρεία συντάσσει και ιδιαίτερες και ενοποιημένες καταστάσεις, μπορεί να τις εμφανίσει είτε μαζί είτε χώρια. Κατά τα Ε.Λ.Π., οι ατομικές καταστάσεις δημοσιεύονταν πάντα χώρια από τις ενοποιημένες καταστάσεις. Επίσης κατά το Δ.Λ.Π.27, η σύνταξη των ιδιαίτερων οικονομικών καταστάσεων δε θεωρείται υποχρεωτική, σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π. που επιβάλλουν τη σύνταξη και των ατομικών και των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Συνεχίζοντας με τις διαφορές ανάμεσα στο Δ.Λ.Π.27 και τα Ε.Λ.Π., αναφέρουμε ότι κατά το Δ.Λ.Π.27, οι συμμετοχές στις ιδιαίτερες καταστάσεις εμφανίζονται στο κόστος ή στην εύλογη αξία, με εξαίρεση τις διακοπόμενες δραστηριότητες για τις οποίες προβλέπει ειδικά το Δ.Π.Χ.Π.5. Με βάση τα Ε.Λ.Π., η εμφάνιση των συμμετοχών γίνεται στη μικρότερη τιμή ανάμεσα στην αξία κτήσης και την τρέχουσα αξία τους.

Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.27, τα αποτελέσματα μιας θυγατρικής που αποκτήθηκε για πρώτη φορά, ενοποιούνται από την ημερομηνία που αυτή αποκτήθηκε μέχρι το τέλος της χρήσης. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο, οπότε λογικά η ενοποίηση των αποτελεσμάτων γίνεται για όλη τη χρήση.

Τέλος, το Δ.Λ.Π.27 δεν προβλέπει την ενοποίηση των επιχειρήσεων που βρίσκονται κάτω από κοινή διεύθυνση. Η ενοποίηση γίνεται μόνο όταν υπάρχει έλεγχος και αν αυτός ο έλεγχος υποστηρίζεται από γεγονότα ουσίας. Αντίθετα, κατά τα Ε.Λ.Π., οι οριζόντιοι όμιλοι ενοποιούνταν και εμφανίζονταν στις ενοποιημένες καταστάσεις.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ,σελ.284-304.

βλ. 7.ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΟΠΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, ΔΗΜ.ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ-ΠΑΝ.ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ROSILI.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.28 (ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.28 αναφέρεται στις συγγενείς εταιρείες. Σχετικά με τις συγγενείς εταιρείες και την ενοποίησή τους προβλέπει ο ΚΝ 2190/20 και οι ρυθμίσεις για τα ζητήματα αυτά προκύπτουν από την 7<sup>η</sup> κοινοτική οδηγία.

Ξεκινώντας με τις διαφορές ανάμεσα στο Δ.Λ.Π.28 και τα Ε.Λ.Π., αναφέρουμε ότι με βάση το Δ.Λ.Π.28, καθορίζονται τα κριτήρια για τον χαρακτηρισμό μιας εταιρείας

ως «συγγενούς». Κατά τα Ε.Λ.Π., για να χαρακτηριστεί μια εταιρεία ως συγγενής θα πρέπει να κατέχεται ποσοστό συμμετοχής πάνω από 20% και επίσης να μην είναι η εταιρεία θυγατρική.

Σχετικά με τις απαλλαγές ενοποίησης, πρέπει να αναφέρουμε ότι προβλέπεται απαλλαγή όταν γίνεται ενοποίηση σε ανώτερο επίπεδο από ανώτερη μητρική υπό ορισμένες προϋποθέσεις. Ακόμη, προβλέπεται απαλλαγή σε περίπτωση που αποκτήθηκε μια συγγενής εταιρεία με σκοπό τη διάθεσή της προς πώληση. Επίσης, δεν ενοποιούνται οι συγγενείς επιχειρήσεις «που μεταφέρθηκαν στις διακοπτόμενες δραστηριότητες ή στα περιουσιακά στοιχεία τα οποία πρόκειται να διατεθούν». Κατά τον ΚΝ 2190/20, μία συγγενής εταιρεία απαλλάσσονταν από την ενοποίηση αν υπήρχε η πεποίθηση ότι δεν ασκεί ουσιώδη επιρροή στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Όσον αφορά την πρακτική ενοποίησης, κατά το Δ.Λ.Π.28, προβλέπονται τα εξής: αρχικά υπολογίζονται τα αποτελέσματα της συγγενούς εταιρείας που αναλογούν στη μητρική, και έτσι οι μεταβολές στα αποτελέσματα επιδρούν στα αποτελέσματα των ενοποιημένων καταστάσεων και αντιμεταβάλλουν την αξία της συμμετοχής. Έπειτα, πρέπει να υπολογιστούν οι μεταβολές που έγιναν απευθείας στην καθαρή θέση της συγγενούς και οι μεταβολές στην καθαρή θέση επιδρούν άμεσα στην ενοποιημένη καθαρή θέση με αντιμεταβολή της συμμετοχής. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., «η αναλογία μεταβολής της καθαρής θέσης της συγγενούς, επιδρούσε στο σύνολό της στα αποτελέσματα με αντιμεταβολή της συμμετοχής».

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.28, η διακοπτόμενη συγγενής δεν υπόκειται σε ενοποίηση. Κατά τα Ε.Λ.Π., οι διακοπτόμενες δραστηριότητες δεν υπάρχουν σαν έννοια και επομένως η συγγενής θα εξακολουθούσε να ενοποιείται έως ότου αυτή πουληθεί.

Επιπλέον, κατά το Δ.Λ.Π.28, προβλέπεται απαλοιφή, από τις ενοποιημένες καταστάσεις, του κέρδους ή της ζημίας από ανοδικές ή καθοδικές συναλλαγές, που σημαίνει συναλλαγές ανάμεσα στον όμιλο και τη συγγενή εταιρεία. Η απαλοιφή αυτή γίνεται κατά το ποσοστό της συμμετοχής της εκδότριας εταιρείας στη συγγενή. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., προβλέπονταν απαλοιφή των μη πραγματοποιημένων κερδών ή ζημιών και γίνονταν στην περίπτωση που μπορούσαν να προσδιοριστούν τα κέρδη ή οι ζημίες, ενώ με το Δ.Λ.Π.28 θεωρείται υποχρεωτική η απαλοιφή της αναλογίας των κερδών ή ζημιών.

Κατά το Δ.Λ.Π.28, σε περίπτωση μείωσης της αναλογίας της καθαρής θέσης μιας συγγενούς, η μείωσή της στις ενοποιημένες καταστάσεις μπορεί να φτάσει έως την αξία της συμμετοχής, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται κάτι για αυτό το θέμα.

Κατά το Δ.Λ.Π.28, η χρεωστική υπεραξία που μπορεί να προκύψει από απόκτηση συγγενούς εταιρείας, δεν υπόκειται σε απόσβεση, αλλά εξετάζεται για πιθανή απομείωση κάθε έτος και αν απαιτείται τότε απομειώνεται. Με βάση τα Ε.Λ.Π., αυτή η χρεωστική υπεραξία επιβαρύνει τα έξοδα εγκατάστασης και η απόσβεσή της γίνεται με τη σταθερή μέθοδο σε χρονικό ορίζοντα έως πέντε χρόνια.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.28, η χρεωστική υπεραξία εμφανίζεται στο λογαριασμό της συμμετοχής, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό και υπόκειται σε απόσβεση.

Κατά το Δ.Λ.Π.28, οι συγγενείς εταιρείες εμφανίζονται στις ιδιαίτερες καταστάσεις στο κόστος ή σε εύλογη αξία, ενώ σύμφωνα με τον ΚΝ 2190/20, οι συμμετοχές σε συγγενείς εμφανίζονται στη μικρότερη αξία μεταξύ αξίας κτήσης και τρέχουσας.

Κατά το Δ.Λ.Π.28, υπάρχει η δυνατότητα εμφάνισης των συγγενών εταιρειών στον ενοποιημένο ισολογισμό, στην εύλογη αξία, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π., η συμμετοχή εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό ως η αναλογία στη λογιστική καθαρή θέση της εταιρείας που αποτελεί τη συμμετοχή του Ομίλου.

Τέλος, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.28, τα αποτελέσματα των συγγενών εταιρειών εμφανίζονται στα αποτελέσματα χρήσης, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο, αλλά προβλέπεται η εμφάνισή τους σύμφωνα με συγκεκριμένο πρότυπο που διαχωρίζει και αναλύει τα αποτελέσματα σε κατηγορίες.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, σελ.305-315.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.29 (ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΣΕ ΥΠΕΡ ΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.29 αναφέρεται στη χρηματοοικονομική πληροφόρηση σε οικονομίες όπου επικρατούν υπέρ πληθωριστικές τάσεις. Η κατάσταση υπερπληθωρισμού δεν είναι κάτι το συνηθισμένο για την πλειοψηφία των ελληνικών ομίλων. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.29, υπερπληθωρισμός υπάρχει όταν στη διάρκεια τριών χρόνων, ο πληθωρισμός ανεβαίνει συνολικά 100%.

Η διαφορά του Δ.Λ.Π.29 από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα έχει να κάνει με το ζήτημα των επαναδιατυπωμένων καταστάσεων. Συγκεκριμένα, κατά το Δ.Λ.Π.29, οι θυγατρικές εταιρείες σε περιόδους υπερπληθωρισμού θα πρέπει να συντάσσουν αναδιατυπωμένες οικονομικές καταστάσεις για την παρούσα και για την προηγούμενη περίοδο, στις τιμές της ημερομηνίας κλεισίματος και με τη χρήση κυρίως δεικτών. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο για τις οικονομικές καταστάσεις σε περίοδο υπερπληθωρισμού.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, σελ.315-320.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.31 (ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.31 ασχολείται με την αντιμετώπιση των κοινοπραξιών. Οι κοινοπραξίες ή αλλιώς Joint Ventures συνιστούν στο εξωτερικό μια νομική μορφή επιχειρήσεων ιδιαίτερα διαδεδομένη. Αντίθετα, στην Ελλάδα, δε συναντάται συχνά η νομική μορφή της Κοινοπραξίας, πέρα από την περίπτωση των κοινοπραξιών τεχνικών εταιρειών.

Το Δ.Λ.Π.31 περιγράφει και οριοθετεί τις Κοινοπραξίες (δηλαδή οριοθετεί τα είδη των κοινοπραξιών) καθώς και τον τρόπο με τον οποίο αυτές λογιστικοποιούνται. Από την άλλη πλευρά, ο ΚΝ 2190/20 δεν αναφέρεται ειδικά για τις κοινοπραξίες. Όμως, οι ρυθμίσεις που προβλέπονται από τον ΚΝ 2190/20, γενικά για τις συμμετοχές και πιο ειδικά για τις συγγενείς επιχειρήσεις, εφαρμόζονται και στις κοινοπραξίες, αφού έχουν να κάνουν με συμμετοχές. Αυτό που ισχύει στην πράξη, κυρίως για τις κοινοπραξίες τεχνικών έργων που είναι και οι πιο συνηθισμένες, είναι ότι αυτές δεν ενοποιούνται ποτέ αναλογικά και εμφανίζονται στην αξία κτήσης τους στο λογαριασμό συμμετοχές αφού αφαιρέσουμε πιθανές προβλέψεις.

Όσον αφορά τις περιπτώσεις απαλλαγής ενοποίησης των κοινοπραξιών, κατά το Δ.Λ.Π.31, απαλλαγή για ενοποίηση κοινοπραξίας υπάρχει καταρχάς όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για απαλλαγή σύνταξης ενοποιημένων καταστάσεων, όταν η κοινοπραξία θεωρείται «διακοπτόμενη» και σε κάποιες ειδικές περιπτώσεις. Κατά τον ΚΝ 2190/20, επιβάλλεται η ενοποίηση με τη μέθοδο της καθαρής θέσης στην περίπτωση που το ποσοστό συμμετοχής ξεπερνά το 20%.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.31, οι συμμετοχές σε Κοινοπραξίες, μπορούν να εμφανίζονται στις Ιδιαίτερες Καταστάσεις στο κόστος ή στην εύλογη αξία, ενώ κατά τον ΚΝ 2190/20, αυτές εμφανίζονται στη μικρότερη αξία ανάμεσα στην αξία κτήσης και στην τρέχουσα αξία.

Κατά το Δ.Λ.Π.31, υπάρχει η δυνατότητα εμφάνισης των Κοινοπραξιών στον ενοποιημένο Ισολογισμό σε εύλογη αξία. Κατά τα Ε.Λ.Π., η συμμετοχή στον ενοποιημένο ισολογισμό εμφανίζεται ως η αναλογία στη λογιστική καθαρή θέση της Κοινοπραξίας στην οποία ο Όμιλος έχει τη συμμετοχή.

Κατά το Δ.Λ.Π.31, προβλέπεται η έκδοση ειδικών οικονομικών καταστάσεων για τις Κοινά Ελεγχόμενες Εργασίες, ενώ δεν υπάρχει αντίστοιχη πρόβλεψη από τα Ε.Λ.Π.

Επίσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.31, προβλέπεται η έκδοση ειδικών οικονομικών καταστάσεων και για τα Κοινά Ελεγχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία, ενώ δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο από τα Ε.Λ.Π.

Κατά το Δ.Λ.Π.31, οι κοινοπραξίες έχουν την υποχρέωση σύνταξης καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. Κατά τα Ε.Λ.Π., οι κοινοπραξίες μπορούσαν να συντάξουν καταστάσεις με βάση τα Βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ,σελ.320-332.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.32 (ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ-ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.32 αναφέρεται στα χρηματοοικονομικά μέσα, όπως και το Δ.Λ.Π.39 και το Δ.Π.Χ.Π.7. Με τον όρο χρηματοοικονομικά μέσα εννοούμε τις συμμετοχές, τις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις στην πλειοψηφία τους καθώς επίσης και τις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, αλλά όχι όλες τις απαιτήσεις. Επιπλέον, ως χρηματοοικονομικά μέσα θεωρούνται όλα τα χρεόγραφα και τα διαθέσιμα. Ακόμη, από την πλευρά του παθητικού, χρηματοοικονομικά μέσα θεωρούνται σε ένα μεγάλο βαθμό οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, οι προμηθευτές εκτός ελαχίστων εξαιρέσεων, οι υποχρεώσεις για δάνεια προς τις τράπεζες, οι περισσότεροι λογαριασμοί που αφορούν πιστωτές διάφορους, λογαριασμοί καθαρής θέσης, οι λογαριασμοί των «ιδίων μετοχών».

Έτσι λοιπόν, μιλώντας για τις διαφορές του Δ.Λ.Π.32 με τα Ε.Λ.Π., αναφέρουμε ότι με βάση το Δ.Λ.Π.32, πολλοί λογαριασμοί του ενεργητικού και του παθητικού των ομάδων 1,3 και 4 του ΕΓΛΣ, χαρακτηρίζονται ως χρηματοοικονομικά μέσα και χρήζουν ενιαίας αντιμετώπισης. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν υπήρχε τέτοια διάκριση και κάθε ομάδα λογαριασμού αντιμετωπιζόταν με ξεχωριστό τρόπο.

Επίσης, κατά το Δ.Λ.Π.32, υπάρχει διάκριση των Χρηματοοικονομικών Μέσων σε Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία, σε Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις και σε Συμμετοχικούς Τίτλους. Με τα Ε.Λ.Π., δεν υπάρχουν αυτές οι διακρίσεις, αλλά οι σχετικοί λογαριασμοί αντιμετωπίζονται κατά είδος.

Κατά το Δ.Λ.Π.32, αναφέρεται η έννοια του «σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου», το οποίο μπορεί να πρέπει να «σπάσει» σε δύο μέρη, όπου το ένα αφορά υποχρέωση και το άλλο καθαρή θέση. Το τμήμα που αφορά υποχρέωση επιδρά στα αποτελέσματα και το άλλο επιδρά στην καθαρή θέση. Κάτι αντίστοιχο δεν προβλέπονταν από τα Ε.Λ.Π.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.32, τα παράγωγα αντιμετωπίζονται σαν Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία ή Χρηματοοικονομικές Υποχρεώσεις ως προς την αποτίμηση και την εμφάνισή τους. Τα παράγωγα θεωρούνται χρηματοοικονομικά μέσα, καθώς έχουν όλα τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών μέσων γιατί είναι αποτέλεσμα σύμβασης και ως εκ τούτου προκύπτει από αυτά πιθανή απαίτηση ή υποχρέωση για

διακανονισμό με μετρητά. Κατά τα Ε.Λ.Π., τα παράγωγα δεν εμφανίζονταν στις οικονομικές καταστάσεις, εμφανίζονταν στις οικονομικές καταστάσεις μόνο τα αποτελέσματά τους, όταν έληγε η σύμβαση.

Κατά το Δ.Λ.Π.32, η αύξηση κεφαλαίου θεωρείται Συμμετοχικός Τίτλος, δηλαδή χρηματοοικονομικό μέσο και λογιστικοποιείται και αποτιμάται σαν να είναι χρηματοοικονομικό μέσο. Με τα Ε.Λ.Π., η αύξηση του κεφαλαίου λογίζονταν με βάση το ιστορικό κόστος.

Με βάση το Δ.Λ.Π.32, τα μερίσματα των κοινών μετοχών εμφανίζονται αφαιρετικά της καθαρής θέσης και επιδρούν στα αποτελέσματα, ενώ με τα Ε.Λ.Π., εμφανίζονταν στη «Διανομή» και κατανέμονταν στους μετόχους.

Κατά το Δ.Λ.Π.32, τα μερίσματα των προνομιούχων μετοχών, οι οποίες χαρακτηρίζονται ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, θα πρέπει να εμφανιστούν ως τόκοι-έξοδα επιβαρύνοντας τα αποτελέσματα χρήσης, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π., τα μερίσματα των προνομιούχων μετοχών εμφανίζονταν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ,ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ,σελ.332-355.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.33 (ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.33 αναφέρεται στα κέρδη ανά μετοχή. Σχετικά με τα κέρδη ανά μετοχή, τα Ε.Λ.Π. προέβλεπαν αρκετή πληροφόρηση, δηλαδή, έπρεπε να εμφανίζονται στον ισολογισμό πέρα από το ποσό του ονομαστικού κεφαλαίου και ο αριθμός των μετοχών. Επίσης, προβλέπονταν ανάλυση του αριθμού των μετοχών κατά κατηγορία και της μεταβολής των μετοχών σε ποσότητα και σε ποσά, μέσα στη διάρκεια της χρήσης, στο Προσάρτημα. Ακόμη, κοινοποιούνταν τα κέρδη και το μέρισμα ανά μετοχή σύμφωνα με τις μετοχές που υπήρχαν κατά την ημερομηνία που αποφασιζόταν η διανομή του μερίσματος. Το Δ.Λ.Π.33 από την άλλη προβλέπει έναν πολύ μεγαλύτερο όγκο πληροφοριών σε σχέση με τα Ε.Λ.Π.

Μία βασική διαφορά του Δ.Λ.Π.33 και των ΕΛ.Π. είναι, η υποχρέωση που επιβάλλεται από το πρότυπο, για τον υπολογισμό και την εμφάνιση των βασικών κερδών ανά μετοχή στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως. Επίσης, σύμφωνα με το πρότυπο, θα πρέπει να κοινοποιούνται και οι υπολογισμοί που έγιναν για τον προσδιορισμό αυτών των κερδών. Με τον όρο βασικά κέρδη εννοούμε τα κέρδη που προκύπτουν από τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες που αναλογούν στις κοινές μετοχές. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπονταν κάτι αντίστοιχο.

Μία άλλη διαφορά του Δ.Λ.Π.33 από τα Ε.Λ.Π. είναι η εξής: κατά το Δ.Λ.Π.33, υπάρχει η υποχρέωση υπολογισμού και εμφάνισης στην κατάσταση αποτελεσμάτων

χρήσεως των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν υπήρχε αντίστοιχη υποχρέωση.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ,σελ.355-360.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.34 (ΕΝΔΙΑΜΕΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.34 αναφέρεται στην ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Στα Ε.Λ.Π. δεν υπάρχει πρόβλεψη για τις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.34, ορίζονται οι ελάχιστες πληροφορίες που θα πρέπει να εμφανίζονται στις ενδιάμεσες καταστάσεις. Το Δ.Λ.Π.34 δεν ορίζει το χρονικό διάστημα έκδοσης αυτών των καταστάσεων, αλλά δίνει τη δυνατότητα σε κάθε κράτος να ορίσει με δική του πρωτοβουλία αυτό το διάστημα. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν υπάρχει πρόβλεψη για τις ενδιάμεσες καταστάσεις. Όμως, η έκδοση ενδιάμεσων καταστάσεων είναι υποχρεωτική για τις εισηγμένες εταιρείες και τις άλλες εποπτευόμενες εταιρείες(για παράδειγμα τις ΑΧΕΠΕΥ ή αυτές που ασχολούνται με τη διαχείριση Αμοιβαίων Κεφαλαίων) σύμφωνα με τη χρηματιστηριακή νομοθεσία.

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που χαρακτηρίζονται από έντονη εποχικότητα, με βάση το Δ.Λ.Π.34, δίνεται η δυνατότητα σε αυτές τις επιχειρήσεις να συντάσσουν και ενδιάμεσες καταστάσεις που να καλύπτουν ετήσια περίοδο. Παραδείγματος χάριν, εάν μια επιχείρηση έχει έντονη εποχιακή δραστηριότητα και πραγματοποιεί το 85% των εσόδων της από τον Ιούλιο μέχρι το Δεκέμβριο, θα μπορούσε πέρα από την ενδιάμεση κατάσταση για την περίοδο 1/1-30/6/2007, να εκδοθεί και μια κατάσταση αποτελεσμάτων της περιόδου που καλύπτουν σε ετήσια βάση την περίοδο 1/7/2006-30/6/2007. Αυτό συμβάλλει στην καλύτερη πληροφόρηση του αναγνώστη. Κάτι αντίστοιχο δεν προβλέπονταν από τα Ε.Λ.Π.

Τέλος, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.34, επιβάλλεται ένας μεγάλος αριθμός γνωστοποιήσεων σχετικά με τις ενδιάμεσες καταστάσεις, ενώ με τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπονταν τόσο μεγάλη πληροφόρηση, παρά μόνο ελάχιστες σημειώσεις στο κάτω μέρος των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιοποιούνταν.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ,σελ.360-366.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.36 (ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.36 ασχολείται με την απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Κατά τα Ε.Λ.Π., υπάρχει η αρχή που ορίζει πως οι επιχειρήσεις θα πρέπει να δημιουργούν προβλέψεις για κάθε απαξίωση σε στοιχείο του ενεργητικού. Επίσης, αυτές οι προβλέψεις θα πρέπει να εμφανίζονται αφαιρετικά από τα στοιχεία του ενεργητικού στον ισολογισμό και ακόμη αυτές οι προβλέψεις απομείωσης μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης.

Ξεκινώντας από τις διαφορές του Δ.Λ.Π.36 με τα Ε.Λ.Π., αναφέρουμε ότι κατά το Δ.Λ.Π.36 υπόκεινται σε απομείωση συγκεκριμένα στοιχεία του ενεργητικού, καθώς «και ομάδες δημιουργίας ταμειακών ροών, που περιλαμβάνουν πολλά στοιχεία του ενεργητικού μαζί». Επίσης, ορίζεται και ο τρόπος υπολογισμού της πιθανής απομείωσης. Κατά τα Ε.Λ.Π., υπήρχε η έννοια της πρόβλεψης απομείωσης και της αντιστροφής πρόβλεψης για τα περιουσιακά στοιχεία. Αυτές οι προβλέψεις αντιμετωπιζόνταν κατά τον ίδιο τρόπο για το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων.

Κατά το Δ.Λ.Π.36, μία επιχείρηση θα πρέπει υποχρεωτικά να εξετάζει μήπως η υπεραξία της έχει απομειωθεί. Κατά τον ΚΝ 2190/20, η υπεραξία υπόκεινταν σε απόσβεση με βάση τη σταθερή μέθοδο σε χρονικό διάστημα έως πέντε έτη, οπότε δεν υπήρχε ζήτημα εφαρμογής της πρακτικής που προβλέπονταν από το Δ.Λ.Π.36.

Κατά το Δ.Λ.Π.36, υπάρχει η υποχρέωση κάθε χρόνο να εξετάζονται μήπως έχουν απομειωθεί τα άυλα αόριστης διάρκειας. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δεν υπήρχε η έννοια των άυλων αόριστης διάρκειας και όλα τα άυλα στοιχεία αποσβένονταν. Κατά τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπονταν κάτι ειδικά για την απομείωση αυτών των στοιχείων, αλλά προβλέπονταν πως αν κάποιο πάγιο περιουσιακό στοιχείο απομειώνονταν, θα έπρεπε να δημιουργηθεί πρόβλεψη. Το ίδιο ισχύει και για τα άυλα στοιχεία υπό εκτέλεση.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36, για να υπολογίσουμε τις απομειώσεις, υπολογίζουμε το ανακτήσιμο ποσό και το συγκρίνουμε με τη λογιστική αξία. «Το ανακτήσιμο ποσό μπορεί και πρέπει να προσδιορίζεται και με την αξία λόγω χρήσης. Η αξία αυτή προσδιορίζεται από την προεξόφληση των αναμενόμενων ταμειακών ροών που προβλέπεται να συνεισφέρει το περιουσιακό στοιχείο στην εταιρεία». Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν αναφέρονταν κάποιος τρόπος υπολογισμού μίας πιθανής απομείωσης στοιχείων του ενεργητικού. Σε θεωρητικό επίπεδο, καθώς η τρέχουσα αξία ενός παγίου συνήθως είναι μικρότερη από τη λογιστική του αξία, θα έπρεπε για τις απομειώσεις να χρησιμοποιούνταν η αξία λόγω χρήσης, κάτι που δε γίνονταν όμως με τα Ε.Λ.Π.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36, σε περίπτωση που δεν μπορούμε να υπολογίσουμε την «αξία λόγω χρήσης» ατομικά για κάθε περιουσιακό στοιχείο, γιατί αυτό μαζί με άλλα περιουσιακά στοιχεία αποτελεί ένα ολοκληρωμένο σύνολο, τότε εξετάζεται ολόκληρο το σύνολο. Αυτό το σύνολο μπορεί να θεωρηθεί ως μονάδα και να ονομαστεί



«μονάδα δημιουργίας ταμειακών ροών». Υπολογίζεται λοιπόν η αντίστοιχη αξία της μονάδας ταμειακών ροών που αυτό ανήκει και σε περίπτωση απομείωσης, αυτή κατανέμεται με ειδικό τρόπο στα περιουσιακά στοιχεία της μονάδας. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν υπήρχε αντίστοιχη πρόβλεψη και η εξέταση για πιθανή απομείωση γίνονταν ατομικά για κάθε περιουσιακό στοιχείο.

Κατά το Δ.Λ.Π.36, αναφέρονται συγκεκριμένες ενδείξεις απομείωσης, τόσο εξωτερικές όσο και εσωτερικές, δηλαδή ενδείξεις που αν όντως υπάρχουν, τότε θα πρέπει να εξετάζεται η ανάγκη διεξαγωγής απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν ορίζονταν ανάλογες ενδείξεις, αλλά ένα γενικό πλαίσιο.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.36, ορίζονται οι αποτιμητικές πρακτικές και δίνονται επεξηγήσεις στις διαδικασίες αποτίμησης που έχουν να κάνουν με προεξοφλήσεις ταμειακών ροών.

Κατά το Δ.Λ.Π.36, σχετικά με τα πάγια που αναπροσαρμόζονται, οι διαφορές που προκύπτουν από την απομείωση ή οι αναστροφές προβλέψεων μπορεί να επιδρούν κατευθείαν στην καθαρή θέση σε περίπτωση που υπάρχει αποθεματικό αναπροσαρμογής. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., γενικά απαγορεύονταν οι αναπροσαρμογές παγίων, αλλά και όταν επιτρέπονταν με ειδικό νόμο, η διαφορά αναπροσαρμογής κεφαλαιοποιούνταν και δε μεταφέρονταν σε αποθεματικό αναπροσαρμογής. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., άμεση επίδραση στα αποτελέσματα είχαν επίσης όλες οι προβλέψεις απομείωσης παγίων και οι αναστροφές τους.

Τέλος, οι γνωστοποιήσεις που προβλέπει το Δ.Λ.Π.36 σχετικά με τις απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων, είναι πολλές σε σχέση με τις γνωστοποιήσεις που προβλέπουν τα Ε.Λ.Π.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, σελ.367-387.

βλ. 5.Ο «ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ» ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ, ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΤΡΙΤΗ ΕΚΔΟΣΗ, ΤΟΜΟΣ Γ', ΣΕΛ.907-910.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.37 (ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Πρότυπο αυτό εφαρμόζεται από τις επιχειρήσεις για τη λογιστική των προβλέψεων, ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων απαιτήσεων με εξαίρεση τις μη επαχθείς συμβάσεις, τα ασφαλιστήρια και εκείνες που καλύπτονται από άλλο Πρότυπο. 6.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ, ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΕΡΤΙΔΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΓΕΡΜΑΝΟΣ, ΣΕΛ.409.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.37, όσον αφορά τις προβλέψεις για υποχρεώσεις, αυτές για να λογιστούν θα πρέπει να εκπληρώνουν κάποια συγκεκριμένα κριτήρια, δηλαδή οι προβλέψεις για υποχρεώσεις λογίζονται μόνο όταν υπάρχει μια αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού που επρόκειτο να καταβληθεί, όταν υπάρχει συγκεκριμένη δέσμευση νομική ή τεκμαιρόμενη για μια υποχρέωση και όταν κρίνεται πιθανή η εκροή χρημάτων από την εταιρεία. Κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, προβλέψεις γίνονται και για τα στοιχεία του ενεργητικού και αυτές αφαιρούνταν από την αξία των στοιχείων αυτών του ενεργητικού. Κατά τον ΚΝ 2190/20, ο όρος «πρόβλεψη» αναφέρεται σε «κάθε πιθανό κίνδυνο, έξοδο και υποχρέωση», δηλαδή περιλαμβάνει μια γενικότητα σχετικά με το περιεχόμενο που έχει στα Δ.Λ.Π.

Κατά το Δ.Λ.Π.37, όσον αφορά τις ενδεχόμενες απαιτήσεις για τις οποίες υπάρχει μεγάλη πιθανότητα υλοποίησης, αυτές πρέπει να παρουσιάζονται στις σημειώσεις, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π., δεν υπήρχε ανάλογη πρόβλεψη.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.37, σε περίπτωση που προβλέπονται εκροές για μια πιθανή υποχρέωση μακροπρόθεσμα, η πρόβλεψη για αυτές τις εκροές υπολογίζεται με προεξόφληση αυτών των μελλοντικών καθαρών εκροών σε παρούσες αξίες, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπονταν κάτι αντίστοιχο.

Με βάση το Δ.Λ.Π.37, σε περίπτωση που υπάρχει πρόβλεψη για κάποια υποχρέωση και συγχρόνως επρόκειτο να δοθεί και κάποια αποζημίωση που θα καλύπτει μέρος της υποχρέωσης, τότε πρέπει να λογιστεί ξεχωριστά η πρόβλεψη, δηλαδή το ποσό που πρέπει να πληρώσει η εταιρεία, και επίσης ξεχωριστά πρέπει να λογιστεί η πιθανή αποζημίωση που θα δοθεί στην εταιρεία. Με βάση το Δ.Λ.Π.37, δεν προβλέπεται ο συμψηφισμός των παραπάνω ποσών. Κατά τα Ε.Λ.Π. θα λογίζονταν στην πρόβλεψη το καθαρό ποσό που εκτιμούνταν ότι θα καταβάλλονταν από την εταιρεία.

Τέλος, κατά τα Δ.Λ.Π. δεν προβλέπεται η χρήση των Λογαριασμών Τάξεως για τη λογιστική παρακολούθηση των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και απαιτήσεων, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται η χρήση Λογαριασμών Τάξεως στους οποίους προβλέπεται να εμφανίζονται και κάποιες ενδεχόμενες υποχρεώσεις. Κατά τα Δ.Λ.Π. δεν έχουμε τη λειτουργία λογαριασμών τάξεως, όμως θα ήταν ίσως απαραίτητη η χρήση αυτών των λογαριασμών για την πληροφόρηση σχετικά με τις ενδεχόμενες απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

βλ. 6.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ, ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΕΤΡΙΔΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΓΕΡΜΑΝΟΣ,ΣΕΛ.67-71, 409-427.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ,ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ,σελ.387-395.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.38 (ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.38 αναφέρεται στα Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία. Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των άυλων περιουσιακών στοιχείων για τα οποία κανένα άλλο πρότυπο δεν αναφέρεται σε αυτά. Το πρότυπο αυτό προβλέπει πως μία επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο μόνο στην περίπτωση που πληρούνται κάποια κριτήρια. Ακόμη, το πρότυπο ορίζει το τρόπο με τον οποίο θα πρέπει να υπολογίζεται η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων και επίσης προβλέπει και κάποιες γνωστοποιήσεις που αφορούν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

βλ. 6.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ, ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΕΤΡΙΔΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΓΕΡΜΑΝΟΣ,ΣΕΛ.428.

Μιλώντας για τις διαφορές μεταξύ του Δ.Λ.Π.38 και των Ε.Λ.Π., αναφέρουμε ότι σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.38, είναι δυνατή η εμφάνιση στο ενεργητικό και άυλων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν με χρηματοδοτική μίσθωση, σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π., σύμφωνα με τα οποία τα στοιχεία που αποκτήθηκαν με χρηματοδοτική μίσθωση δεν εμφανίζονται στο ενεργητικό.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ,ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ,σελ.407.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.38, θέτονται συγκεκριμένα κριτήρια για την αναγνώριση ενός στοιχείου ως άυλο περιουσιακό στοιχείο [α.θα πρέπει ένα στοιχείο να πληροί τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου(παράγραφοι 8-17) και β.να πληροί τα κριτήρια αναγνώρισης(παράγραφοι 21-23)]. Με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν ορίζονται τέτοια κριτήρια.

βλ. 6.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ, ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΕΤΡΙΔΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΓΕΡΜΑΝΟΣ,ΣΕΛ.433.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.38, όσον αφορά τα κόστη έρευνας για τα ιδιοπαραγόμενα άυλα στοιχεία δεν κεφαλαιοποιούνται, αλλά μεταφέρονται στα αποτελέσματα. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν υπάρχει διαχωρισμός μεταξύ ιδιοπαραγομένων και μη άυλων περιουσιακών στοιχείων και όταν ιδιοπαραγεται κάποιο άυλο στοιχείο, τότε έχουμε κεφαλαιοποίηση όλου του κόστους δημιουργίας του.

Κατά το Δ.Λ.Π.38, σε περίπτωση που υπάρχουν κόστη ανάπτυξης κάποιου ιδιοπαραγόμενου άυλου στοιχείου, για να είναι εφικτή η κεφαλαιοποίησή τους θα πρέπει να πληρούνται κάποια συγκεκριμένα κριτήρια, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν τίθενται τόσο αυστηρά κριτήρια και η κεφαλαιοποίηση μπορεί να γίνει πιο εύκολα.

Όσον αφορά τα κόστη απόκτησης των άυλων στοιχείων που περιέρχονται στην κτήση μιας επιχείρησης, αυτά προστίθενται στην αξία κτήσης του κάθε άυλου στοιχείου, σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π. που προέβλεπαν τη μεταφορά του κόστους

απόκτησης αυτών των στοιχείων στα Έξοδα εγκατάστασης και την απόσβεσή τους μέσα σε πέντε έτη.

Σχετικά με τα άυλα στοιχεία που προέρχονται από συνενώσεις επιχειρήσεων στον ενοποιημένο ισολογισμό, αποτιμώνται στην εύλογη αξία, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. αυτά τα στοιχεία δεν αποτιμώνται στην εύλογη αξία

Επίσης, στην εύλογη αξία αποτιμώνται και τα άυλα στοιχεία που περιέχονται στην κυριότητα της επιχείρησης δωρεάν, ενώ κάτι αντίστοιχο δεν προβλέπεται από τα Ε.Λ.Π.

Με βάση το Δ.Λ.Π.38, είναι εφικτή η αναπροσαρμογή της αξίας των άυλων στοιχείων, δηλαδή η αποτίμησή τους μετά την απόκτηση αυτών σε εύλογες αξίες, ενώ κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τον ΚΝ 2190/20.

Σχετικά με τις αποσβέσεις, τα άυλα στοιχεία που έχουν αόριστη διάρκεια ζωής δεν υπόκεινται σε απόσβεση με βάση το Δ.Λ.Π.38, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. η απόσβεση είναι υποχρεωτική σε όλα τα άυλα στοιχεία.

Επίσης, κατά το Δ.Λ.Π.38, τα άυλα στοιχεία υπόκεινται σε απόσβεση με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. προβλέπεται η απόσβεση μέσα σε μία πενταετία για αρκετές κατηγορίες ενσώματων ακινητοποιήσεων.

Επιπλέον, στην περίπτωση που ένα στοιχείο προορίζεται για πώληση, τότε παύει να αποσβένεται κατά το Δ.Λ.Π.38, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. αυτό το στοιχείο θα συνέχισε να αποσβένεται έως ότου γίνει η διάθεσή του.

Ακόμη, διαφορές υπάρχουν και στις γνωστοποιήσεις σχετικά με τα άυλα στοιχεία κατά το Δ.Λ.Π.38, σε σχέση με τις γνωστοποιήσεις που κοινοποιούνται στο Προσάρτημα σχετικά με τις Ασώματες Ακινητοποιήσεις κατά τα Ε.Λ.Π.

Κατά το Δ.Λ.Π.38 δεν προβλέπεται κεφαλαιοποίηση δαπανών στο λογαριασμό Έξοδα εγκατάστασης, ενώ τα Ε.Λ.Π. επιτρέπουν τέτοιου είδους κεφαλαιοποίηση.

Τέλος, κατά το Δ.Λ.Π. 38, προβλέπεται απλά η εμφάνιση στον Ισολογισμό μόνο του αναπόσβεστου υπολοίπου των Ασώματων Ακινητοποιήσεων, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. θα πρέπει να εμφανίζεται στον Ισολογισμό και η αξία κτήσης και οι σωρευμένες αποσβέσεις και το αναπόσβεστο υπόλοιπο.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, σελ.396-410.

βλ. 4.Ο «ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ» ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ, ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΙΣΑΚΕΛΛΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΤΡΙΤΗ ΕΚΔΟΣΗ, ΤΟΜΟΣ Γ', ΣΕΛ.1138-1177.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.39 (ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ-ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.39 αναφέρεται στα χρηματοοικονομικά μέσα και συγκεκριμένα στον τρόπο καταχώρισης και αποτίμησής τους. Το συγκεκριμένο πρότυπο θα εφαρμόζεται από όλες τις επιχειρήσεις και για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα με εξαίρεση:

«α)εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρείες και κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.27 Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις, Δ.Λ.Π.28 Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις ή Δ.Λ.Π.31 Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες. Ωστόσο, οι οντότητες θα εφαρμόζουν το παρόν Πρότυπο σε συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενής εταιρεία ή κοινοπραξία που σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.27, το Δ.Λ.Π.28 ή το Δ.Λ.Π.31 αντιμετωπίζεται λογιστικά σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο.

β)δικαιώματα και υποχρεώσεις από μισθώματα για τα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π.17. Ωστόσο, i)απαιτήσεις από μισθώματα που αναγνωρίζονται από εκμισθωτή υπόκεινται στις διατάξεις που αφορούν τη διαγραφή και την απομείωση του παρόντος Προτύπου, ii)απαιτήσεις από χρηματοδοτικές μισθώσεις που αναγνωρίζονται από εκμισθωτή υπόκεινται στις διατάξεις που αφορούν ατη διαγραφή του παρόντος Προτύπου και iii)παράγωγα που ενσωματώνονται σε μισθώσεις που υπόκεινται στις διατάξεις αφορούν ενσωματωμένα παράγωγα του παρόντος Προτύπου.

γ)δικαιώματα και υποχρεώσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π.19 Παροχές σε Εργαζομένους.

δ)χρηματοοικονομικά μέσα εκδοθέντα από την οντότητα που ικανοποιούν τον ορισμό του συμμετοχικού τίτλου στο Δ.Λ.Π.32(περιλαμβανομένων δικαιωμάτων προαίρεσης και δικαιωμάτων αγοράς μετοχών).

Όμως, ο κάτοχος τέτοιων συμμετοχικών τίτλων θα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στα μέσα αυτά, εκτός αν ικανοποιούν την εξαίρεση του α)πιο πάνω.(Δ.Π.Χ.Π.)

ε)δικαιώματα και υποχρεώσεις βάσει ασφαλιστηρίου u963 συμβολαίου όπως καθορίζονται στο Δ.Π.Χ.Π.4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια ή βάσει συμβολαίου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π.4 επειδή περιέχει χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής. Όμως, αυτό το Πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε τέτοια συμβόλαια αν το ίδιο το παράγωγο δεν είναι συμβόλαιο που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Π.Χ.Π.4. Επίσης, αν ένα ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι συμβόλαιο χρηματοοικονομικής εγγύησης που συνήφθηκε ή

διατηρήθηκε κατά τη μεταβίβαση χρηματοοικονομικών στοιχείων ή υποχρεώσεων σε άλλο μέρος, που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, ο εκδότης θα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο στο συμβόλαιο.

ζ) Συμβάσεις μεταξύ ενός αποκτώντος και ενός πωλητού σε μία συνένωση επιχειρήσεων για αγορά ή πώληση ενός αποκτώμενου σε μελλοντική ημερομηνία.

η) Δανειακές δεσμεύσεις πλην εκείνων που αναφέρονται στην παράγραφο 4. Ο εκδότης δανειακών δεσμεύσεων θα εφαρμόζει το Δ.Λ.Π.37 σε δανειακές δεσμεύσεις που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου. Ωστόσο, όλες οι δανειακές δεσμεύσεις υπόκεινται στις διατάξεις του παρόντος Προτύπου που αφορούν τη διαγραφή.

θ) Χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και υποχρεώσεις σύμφωνα με συμφωνίες αμοιβών που βασίζονται σε μετοχές στις οποίες εφαρμόζεται το Δ.Π.Χ.Π.2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, εκτός από συμβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 5-7 του παρόντος Προτύπου, στις οποίες εφαρμόζεται το παρόν Πρότυπο (Δ.Π.Χ.Π.2)

ι) Δικαιώματα σε πληρωμές για την αποζημίωση της οικονομικής οντότητας για δαπάνες στις οποίες υποχρεούται να προβεί προκειμένου να διακανονίσει μία υποχρέωση που αναγνωρίζει ως πρόβλεψη, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.37 Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις ή για τις οποίες, σε προγενέστερη περίοδο, είχε αναγνωρίσει πρόβλεψη σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.37.»

βλ. 6.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ, ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΕΤΡΙΔΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΓΕΡΜΑΝΟΣ, ΣΕΛ.451-453.

Μιλώντας για τις διαφορές του Δ.Λ.Π.39 από τα Ε.Λ.Π., αρχικά αναφέρουμε ότι κατά το Δ.Λ.Π.39, τα χρηματοοικονομικά μέσα για την αποτίμηση μετά την απόκτησή τους κατηγοριοποιούνται σε Στοιχεία στην Εύλογη Αξία Μέσω Αποτελεσμάτων, σε Επενδύσεις Διακρατούμενες Μέχρι τη Λήξη, σε Δάνεια και Απαιτήσεις και σε Διαθέσιμα προς Πώληση Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία. Κατά τα Ε.Λ.Π., η αποτίμηση πραγματοποιούνταν σε στοιχεία όπου η διάκρισή τους είχε απλούστερη μορφή.

Επίσης, κατά το Δ.Λ.Π.39, προβλέπεται να γίνεται η αρχική αποτίμηση στην Εύλογη Αξία για τα Στοιχεία στην Εύλογη Αξία μέσω Αποτελεσμάτων και για τα άλλα στοιχεία η αποτίμηση γίνεται στην Εύλογη Αξία πλέον τα κόστη απόκτησης. Κατά τα Ε.Λ.Π., η αποτίμηση γίνονταν στο κόστος και εάν υπήρχαν έξοδα κτήσης, αυτά μπορούσαν υπό όρους να κεφαλαιοποιηθούν στα Έξοδα Εγκατάστασης.

Κατά το Δ.Λ.Π.39, οι αποτιμήσεις σε μεταγενέστερο χρόνο γίνονται στην εύλογη αξία, υπάρχουν όμως πολλές και πολλές εξαιρέσεις σχετικά με τη μεταγενέστερη αποτίμηση. Κατά τα Ε.Λ.Π., η αποτίμηση γίνονταν συνήθως στη μικρότερη κατά είδος αξία μεταξύ αξίας κτήσης και τρέχουσας αξίας και επίσης προβλέπονταν η πραγματοποίηση προβλέψεων απομείωσης, όπου αυτή επιβάλλονταν από το νόμο.

Όσον αφορά τα δάνεια και τις απαιτήσεις(με τον όρο απαιτήσεις εννοούμε λογαριασμούς ενεργητικού όπως οι πελάτες ή τα χορηγημένα δάνεια), οι διαφορές του Δ.Λ.Π.39 από τα Ε.Λ.Π. εντοπίζονται στην αντιμετώπιση των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων. Συγκεκριμένα, οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις αποτιμούνται σε παρούσες αξίες(με την προϋπόθεση φυσικά ότι ο τόκος περιλαμβάνεται στην απαίτηση, ενώ με τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπονταν προεξόφληση των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων.

Σχετικά με τις επενδύσεις που είναι διακρατούμενες έως τη λήξη τους, όπως για παράδειγμα είναι τα ομόλογα, οι ομολογίες, τα έντοκα γραμμάτια του δημοσίου, δηλαδή τίτλοι που αποφέρουν κάποιο σταθερό εισόδημα, κατά τα Δ.Λ.Π., αυτοί οι τίτλοι αποτιμούνται στο αποσβεσμένο κόστος τους. Κατά τα Ε.Λ.Π., οι τίτλοι εταιρειών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο αποτιμούνται στην παρούσα αξία τους ανάλογα με το είδος τους, με βάση το πραγματικό επιτόκιο, ενώ η αποτίμηση των εισηγμένων τίτλων γίνεται στη μικρότερη τιμή κατά είδος, μεταξύ της τιμής κτήσης και τρέχουσας αξίας τους.

Σχετικά με την αποτίμηση των μετοχών των εισηγμένων εταιρειών που αποτελούν συμμετοχές, αυτές κατά το Δ.Λ.Π.39 αποτιμούνται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., η αποτίμηση αυτών των συμμετοχών γίνονταν στη μικρότερη κατά είδος τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας αξίας. Επίσης κατά τα Ε.Λ.Π. ως τρέχουσα αξία θεωρούνταν ο μέσος όρος της τιμής του τελευταίου μήνα χρήσης ενώ κατά τα Δ.Λ.Π. ως τρέχουσα αξία λαμβάνονταν η εύλογη αξία.

Σχετικά με τις μετοχές μη εισηγμένων εταιρειών που καλούνται συμμετοχές, κατά το Δ.Λ.Π.39 προβλέπεται η αποτίμησή τους σε εύλογη αξία, σε περίπτωση αποτίμησης αυτών με τη χρήση δεικτών. Κατά τα Ε.Λ.Π., οι τίτλοι αυτοί αποτιμούνται στη μικρότερη κατά είδος τιμή μεταξύ κτήσης και τρέχουσας και για τον υπολογισμό της τρέχουσας χρησιμοποιούνταν η λογιστική καθαρή θέση της εταιρείας στην οποία υπήρχε συμμετοχή. Για τέτοιου είδους μετοχές επίσης, στην περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο υπολογισμός της εύλογης αξίας, η αποτίμηση γίνεται στο Κόστος, ενώ με τα Ε.Λ.Π. οι τίτλοι αυτοί αποτιμούνταν στη μικρότερη κατά είδος τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας και ως τρέχουσα λαμβάνονταν η λογιστική καθαρή θέση της εταιρείας στην οποία υπήρχε συμμετοχή.

Σχετικά με τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, κατά το Δ.Λ.Π.39 προβλέπεται η αποτίμησή τους σε παρούσες αξίες, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπονταν προεξόφληση των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε παρούσες αξίες.

Όσον αφορά και τα λεγόμενα «στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων», που θεωρούμε ως τέτοια στοιχεία κατά κύριο λόγο τα παράγωγα, αυτά αποτιμούνται στην εύλογη αξία. Κατά τα Ε.Λ.Π., τα παράγωγα δεν εμφανίζονταν στις οικονομικές καταστάσεις και άρα δεν αποτιμούνταν.

Σχετικά με τα παράγωγα που συνδέονται με άλλους τίτλους ή δείκτες, κατά το Δ.Λ.Π.39, εάν ένα παράγωγο συνδέεται με έναν τίτλο που παρακολουθείται στο κόστος, τότε και η αποτίμηση του παραγώγου γίνεται στο κόστος. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπονταν κάτι αντίστοιχο αφού δεν αποτιμούνταν τα παράγωγα.

Διαφορές του Δ.Λ.Π.39 από τα Ε.Λ.Π. υπάρχουν και στα συμβόλαια Χρηματοοικονομικής Εγγύησης. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39, αν ο αρχικός οφειλέτης δεν προχωρήσει σε εξόφληση των δόσεων που οφείλει, τα συμβόλαια αυτά αποτιμούνται στη μεγαλύτερη αξία μεταξύ λογιστικής αξίας(λογισμένη υποχρέωση μείον οι δόσεις που πληρώθηκαν) και εκτιμώμενης υποχρέωσης που τελικά θα καταβληθεί. Κατά τα Ε.Λ.Π., μια τέτοια υποχρέωση θα αποτιμούνταν στο εκτιμώμενο ποσό τη στιγμή που θα δημιουργούνταν η υποχρέωση και σε περίπτωση μεταβολής της θα πραγματοποιούνταν πρόσθετες προβλέψεις ή αντιστροφή τους.

Σχετικά με τα δάνεια που έχουν επιτόκιο μικρότερο της αγοράς, κατά το Δ.Λ.Π. 39, αυτά αποτιμούνται στη μεγαλύτερη τιμή μεταξύ λογιστικής αξίας(λογισμένη υποχρέωση μείον τις δόσεις που καταβλήθηκαν) και εκτιμώμενης υποχρέωσης που τελικά θα πληρωθεί. Κατά τα Ε.Λ.Π., τέτοιου είδους υποχρέωση θα αποτιμούνταν στο ποσό που αναμένονταν να καταβληθεί πλην των τόκων που βάρυναν την κάθε χρήση την οποία αφορούσαν και σε περίπτωση μεταβολής της υποχρέωσης προβλέπονταν πρόσθετες προβλέψεις.

Στο Δ.Λ.Π.39 ορίζονται οι προϋποθέσεις και ο τρόπος αποτίμησης των επανακατατάξεων των στοιχείων. Όταν λέμε επανακατάταξη στοιχείων εννοούμε τη δυνατότητα που δίνεται, με βάση το Δ.Λ.Π.39, μεταφοράς κάποιου στοιχείου από μια κατηγορία για παράδειγμα χαρτοφυλακίου σε μια άλλη. Κατά το Δ.Λ.Π.39, υπάρχει η δυνατότητα επανακατάταξης στοιχείων που ανήκουν στο ίδιο «είδος». Κατά τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπονταν κάτι αντίστοιχο, καθώς η αποτίμηση, κυρίως των τίτλων, γίνονταν κατά είδος.

Κατά το Δ.Λ.Π.39 ορίζονται συγκεκριμένες διαδικασίες υπολογισμού πιθανής απομείωσης ενός Χρηματοοικονομικού Στοιχείου ή ενός Συμμετοχικού Τίτλου, ενώ με τα Ε.Λ.Π. η απομείωση διενεργούνταν μέσω των προβλέψεων χωρίς να καθορίζονται συγκεκριμένες ρυθμίσεις.

Κατά το Δ.Λ.Π.39 δεν προβλέπεται αναστροφή των προβλέψεων απομείωσης μη εισηγμένης μετοχής που παρακολουθείται στο κόστος, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. οι προβλέψεις απομείωσης αυτών των συμμετοχών θεωρούνταν αναστρέψιμες.

Στο Δ.Λ.Π.39 αναφέρονται αναλυτικά ο τρόπος διαγραφής των Χρηματοοικονομικών Μέσων από τα λογιστικά βιβλία καθώς και οι επιπτώσεις που επέρχονται στα αποτελέσματα από τη διαγραφή.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39 προβλέπονται οι διαδικασίες που πρέπει να γίνουν σε περίπτωση μεταβίβασης μέρους ενός Χρηματοοικονομικού Μέσου και επίσης



υπάρχει πρόβλεψη και για τις επιπτώσεις που έχει στα αποτελέσματα αυτή η μεταβίβαση. Κατά τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπονταν κάτι αντίστοιχο.

Στο Δ.Λ.Π.39, αναλύεται ο τρόπος της λογιστικής αντιμετώπισης των μεταβιβάσεων χρηματοοικονομικών στοιχείων υπό όρους, ενώ με βάση στα Ε.Λ.Π. δεν υπήρχε αντίστοιχη αναφορά.

Κατά το Δ.Λ.Π.39, πιθανές διαφορές από την αποτίμηση συμμετοχών στην εύλογη αξία που θεωρούνται ως Διαθέσιμες προς Πώληση, μεταφέρονται απευθείας στην καθαρή θέση για όσο διάστημα η συμμετοχή συνεχίζει να υφίσταται. Κατά τα Ε.Λ.Π., τυχόν διαφορές αποτίμησης αντιμετωπίζονταν μέσω των προβλέψεων και της αντιστροφής τους.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.39 ο λογισμός ενός χρηματοοικονομικού μέσου μπορεί να γίνει είτε την ημερομηνία διακανονισμού είτε την ημερομηνία συναλλαγής, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. ο λογισμός γίνονταν την περίοδο που οριστικοποιούνταν η συναλλαγή και αυτό αποδεικνύονταν με νόμιμο δικαιολογητικό.

Τέλος, στο Δ.Λ.Π.39 υπάρχει αναλυτική αναφορά σε θέματα της λογιστικής της αντιστάθμισης και της κοινής αποτίμησης, ενώ στα Ε.Λ.Π. δεν υπήρχε καμία αναφορά σε τέτοια θέματα.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ,ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ,σελ.411-437.

βλ. 4.Ο «ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ» ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ, ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΙΣΑΚΕΛΛΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΤΡΙΤΗ ΕΚΔΟΣΗ,ΤΟΜΟΣ Γ',ΣΕΛ.1231-1259.

βλ. 6.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ, ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΕΤΡΙΔΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΓΕΡΜΑΝΟΣ,ΣΕΛ.72-75, 451-480.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.40 (ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΑ ΑΚΙΝΗΤΑ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.40 διαπραγματεύεται το θέμα των επενδύσεων σε ακίνητα. Συγκεκριμένα, καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση που πρέπει να έχουν οι επενδύσεις σε ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για τη γνωστοποίηση των ζητημάτων σχετικά με τις επενδύσεις σε ακίνητα.

6.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ, ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΕΤΡΙΔΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΓΕΡΜΑΝΟΣ,ΣΕΛ.481.

Μιλώντας για τις διαφορές του Δ.Λ.Π.40 από τα Ε.Λ.Π., αναφέρουμε αρχικά ότι με βάση το Δ.Λ.Π.40 τα επενδυτικά ακίνητα(όπως είναι οι εδαφικές εκτάσεις, τα

οικόπεδα ή κτίρια μαζί με τα οικοπέδά τους) παρακολουθούνται χωριστά, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. τα επενδυτικά ακίνητα δε διαχωρίζονταν.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.40, στο αρχικό κόστος μιας επένδυσης σε ακίνητα περιλαμβάνονται και τα οποιαδήποτε έξοδα απόκτησης, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. υπήρχε η δυνατότητα τέτοιου είδους έξοδα να κεφαλαιοποιηθούν και να μεταφερθούν στο λογαριασμό Έξοδα Εγκατάστασης.

Κατά το Δ.Λ.Π.40, θα πρέπει να εμφανίζονται από το μισθωτή, στα επενδυτικά ακίνητα, όσα έχει αποκτήσει με χρηματοδοτική μίσθωση, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπονταν η εμφάνιση αυτών των αξιών.

Επίσης, κατά το Δ.Λ.Π.40, είναι δυνατή, υπό όρους όμως, η εμφάνιση της αξίας των ακινήτων με λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπονταν κάτι αντίστοιχο.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.40, οι αποτιμήσεις των επενδυτικών ακινήτων σε κάθε μεταγενέστερη περίοδο να γίνεται σε εύλογες αξίες, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π., η αναπροσαρμογή της αξίας των επενδυτικών ακινήτων πραγματοποιούνταν μόνο με βάση τις ρυθμίσεις που προέβλεπε ειδικός νόμος.

Το Δ.Λ.Π.40 προτρέπει να γίνονται οι αποτιμήσεις των ακινήτων με βάση την εκτίμηση εμπειρογνώμονα, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π., η αναπροσαρμογή γίνεται με βάση κάποιους γενικούς συντελεστές.

Όσον αφορά τις διαφορές που προκύπτουν από την αναπροσαρμογή της αξίας των επενδυτικών ακινήτων, αυτές μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης, ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. αυτές οι διαφορές μεταφέρονται στην καθαρή θέση.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.40, δε διενεργούνται αποσβέσεις για τα επενδυτικά ακίνητα που αναπροσαρμόζονται σε εύλογες αξίες, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. θεωρείται γενικά υποχρεωτική η διενέργεια αποσβέσεων.

Σχετικά με τις προβλέψεις υποτίμησης, αυτές θα πρέπει να διενεργούνται υποχρεωτικά κατά τα Ε.Λ.Π., σε περίπτωση που η λογιστική αξία των παγίων είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία τους, ενώ κατά το Δ.Λ.Π.40, δεν ισχύει κάτι αντίστοιχο, όμως, θα πρέπει οι διαφορές να εμφανίζονται ως «ενδεχόμενες υποχρεώσεις».

Κατά το Δ.Λ.Π.40 υπάρχει διαχωρισμός της αξίας και του τόκου για τις αγορές με μακροπρόθεσμη πίστωση και το ίδιο ισχύει και για τις πωλήσεις με μακροπρόθεσμη πίστωση, ενώ κάτι αντίστοιχο δεν προβλέπεται κατά τα Ε.Λ.Π.

Κατά τα Ε.Λ.Π. πρέπει να εμφανίζεται στον Ισολογισμό ξεχωριστά, για κάθε κατηγορία παγίων, η αξία κτήσης, οι σωρευμένες αποσβέσεις και το αναπόσβεστο υπόλοιπο. Κατά το Δ.Λ.Π.40, προβλέπεται η εμφάνιση στον Ισολογισμό μόνο του αναπόσβεστου υπολοίπου και τα υπόλοιπα στοιχεία να αναλύονται στις σημειώσεις.

Τέλος, όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις, το Δ.Λ.Π.40 προβλέπει μεγάλο όγκο γνωστοποιήσεων για τα πάγια, ενώ τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπουν τόσο μεγάλο όγκο κοινοποιήσεων.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ,σελ.437-447.

βλ. 4.Ο «ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ» ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ, ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΤΡΙΤΗ ΕΚΔΟΣΗ,ΤΟΜΟΣ Γ',ΣΕΛ.1007-1015.

βλ. 6.ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ, ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΕΤΡΙΔΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΓΕΡΜΑΝΟΣ,ΣΕΛ.76,77, 481-498.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Λ.Π.41 (ΒΙΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Λ.Π.41 αναφέρεται στα βιολογικά στοιχεία και συγκεκριμένα ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων καθώς και τις γνωστοποιήσεις που σχετίζονται με τη γεωργική δραστηριότητα. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπονταν ιδιαίτερη μεταχείριση των βιολογικών στοιχείων, αλλά ίσχυαν οι γενικές ρυθμίσεις που ίσχυαν για τα πάγια και για τα αποθέματα και υπήρχαν κάποιοι ειδικοί λογαριασμοί για την παρακολούθηση αυτών των στοιχείων, όπως ο λογαριασμός 10 που εμφανίζει τις «φυτείες» και τα «δάση» και ο λογαριασμός 14 που εμφανίζει τα «ζώα για πάγια εκμετάλλευση».

Μία διαφορά ανάμεσα στο Δ.Λ.Π.41 και στα Ε.Λ.Π., είναι πως σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.41 τα βιολογικά στοιχεία παρακολουθούνται ως μία ενιαία οντότητα, παρόλο που μπορούν να διακριθούν προαιρετικά σε «διαρκή» και «αναλώσιμα» και σε «ώριμα» και «ανώριμα». Κατά τα Ε.Λ.Π. τα βιολογικά στοιχεία διακρίνονται σε «πάγια» και σε «αποθέματα» και όσον αφορά στα στοιχεία που χαρακτηρίζονται ως «ανώριμα», θεωρούμε αντίστοιχα στα Ε.Λ.Π. τις «ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση» ή την «παραγωγή υπό εκτέλεση». Η διάκριση αυτή που γίνεται κατά τα Ε.Λ.Π. είναι υποχρεωτική.

Συνεχίζοντας με τις διαφορές, αναφέρουμε ότι με βάση το Δ.Λ.Π.41, η αποτίμηση των βιολογικών στοιχείων κατά την απόκτησή τους, γίνεται στην εύλογη αξία με αφαίρεση του κόστους διάθεσής τους. Ο ίδιος αυτός τρόπος αποτίμησής τους ισχύει και για το τέλος κάθε περιόδου όπως επίσης και όταν γίνεται η συγκομιδή. Μετά τη συγκομιδή παύει να ισχύει το Δ.Λ.Π.41 και ισχύουν άλλα πρότυπα. Κατά τα Ε.Λ.Π., τα στοιχεία αυτά αποτιμώνται στο κόστος.

Μετά την απόκτηση των βιολογικών στοιχείων, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.41, η αποτίμηση αυτών γίνεται σε εύλογες αξίες αφού όμως πρώτα αφαιρέσουμε τα κόστη διάθεσης. Με βάση τα Ε.Λ.Π., τα πάγια αποτιμώνται στο κόστος, αφού αφαιρέσουμε τις αποσβέσεις και τις προβλέψεις υποτίμησης, ενώ τα αποθέματα αποτιμώνται στη

μικρότερη κατά είδος τιμή μεταξύ τιμής κόστους από τη μία και τη μικρότερη από την τρέχουσα τιμή ή την καθαρή τιμή ρευστοποίησης.

Κατά το Δ.Λ.Π.41, σε περίπτωση που αποφασιστεί η διάθεσή βιολογικών στοιχείων λόγω διακοπής δραστηριότητας ή η εκποίηση παγίων στοιχείων τέτοιου είδους, αυτά αποτιμώνται σε τιμές ρευστοποίησης με μεταφορά τους σε ειδικό λογαριασμό. Κατά τα Ε.Λ.Π., όταν πρόκειται για πάγια που προορίζονται προς διάθεση, αυτά συνεχίζουν να αποσβένονται μαζί με τα άλλα πάγια έως ότου αυτά διατεθούν.

Κατά το Δ.Λ.Π.41, τυχόν διαφορές από τις αποτιμήσεις βιολογικών στοιχείων που γίνονται σε εύλογες αξίες, μεταφέρονται στα αποτελέσματα. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., προβλέπεται μόνο αναπροσαρμογή αξίας παγίων σύμφωνα με όσα προβλέπει ειδικός νόμος και δεν υπάρχει ρύθμιση για αναπροσαρμογή παγίων βιολογικών στοιχείων.

Τέλος, κατά το Δ.Λ.Π.41, προβλέπεται ένα πλήθος γνωστοποιήσεων σχετικά με τα βιολογικά στοιχεία, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π. προβλέπονται απλά οι γνωστοποιήσεις που επιβάλλονταν για τα ενσώματα πάγια και τα αποθέματα.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ, σελ.447-455.

βλ. 5.Ο «ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ» ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ, ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΤΡΙΤΗ ΕΚΔΟΣΗ, ΤΟΜΟΣ Γ', ΣΕΛ.1037-1041.

## ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

ΤΙ ΟΡΙΖΕΙ ΤΟ Δ.Π.Χ.Π.1; (ΤΟ ΠΡΟΤΥΠΟ ΑΥΤΟ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ ΜΟΝΟ ΤΗ ΧΡΟΝΙΑ ΠΟΥ ΓΙΝΕΤΑΙ Η ΠΡΩΤΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ)

Το Δ.Π.Χ.Π.1 έχει εφαρμογή μόνο στην πρώτη χρονιά που μία επιχείρηση χρησιμοποιεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και όχι στις επόμενες χρήσεις. Το Δ.Π.Χ.Π.1 εφαρμόζεται στις πρώτες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. και σε κάθε ενδιάμεση οικονομική κατάσταση που παρουσιάζει Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση(Δ.Λ.Π.34) για τμήμα της περιόδου που καλύπτεται από τις πρώτες οικονομικές καταστάσεις της καταρτισμένης σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Έχει ως σκοπό τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες θα διέπονται από διαφάνεια και θα παρέχουν συγκρίσιμη πληροφόρηση.

[http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004R0707:EL:HTML)

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004R0707:EL:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004R0707:EL:HTML)

Κατά το Δ.Π.Χ.Π.1, όταν μία επιχείρηση εφαρμόζει για πρώτη φορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, έχουν εφαρμογή όλα τα πρότυπα που βρίσκονται σε ισχύ την ημερομηνία του ισολογισμού της πρώτης χρήσης.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.1, θα πρέπει να κοινοποιείται οποιαδήποτε μεταβολή υπάρξει μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων που συντάχτηκαν κατά τα Ε.Λ.Π. και αυτών που συντάσσονται πλέον σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Με βάση το Δ.Π.Χ.Π.1, θα πρέπει κατά την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων να εμφανίζεται τουλάχιστον μια συγκρίσιμη χρήση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Επίσης, υπάρχει η δυνατότητα να εμφανίσει η επιχείρηση όχι μόνο μία συγκρίσιμη χρήση, αλλά και περισσότερες και κατά συνέπεια η ημερομηνία μετάβασης και ο ισολογισμός έναρξης θα μετατεθούν στην πιο παλιά συγκρίσιμη χρήση.

Επίσης, κατά το Δ.Π.Χ.Π.1, υπάρχει η δυνατότητα να αποτιμηθούν τα πάγια, στην ημερομηνία μετάβασης από τα Ε.Λ.Π. στα Δ.Λ.Π., σε εύλογες αξίες και να θεωρηθούν αυτές οι αξίες ότι αποτελούν «τεκμαιρόμενο κόστος». Η εύλογη αυτή αξία που προκύπτει από την αποτίμηση, λαμβάνεται ως η αξία κτήσης του παγίου κατά την έναρξη εφαρμογής των Δ.Λ.Π.

Όσον αφορά τις συναλλαγματικές διαφορές μετατροπής των ισολογισμών των θυγατρικών εταιρειών, αυτές εμφανίζονται στην καθαρή θέση και μόλις η θυγατρική εταιρεία διατεθεί, τότε οι συναλλαγματικές διαφορές διαγράφονται. Κατά το Δ.Π.Χ.Π.1, υπάρχει η δυνατότητα να θεωρηθούν οι συναλλαγματικές διαφορές μηδενικές κατά την ημερομηνία μετάβασης και να ξεκινήσει από τότε να διαμορφώνεται ο λογαριασμός των συναλλαγματικών διαφορών κατά τα Δ.Λ.Π.

Σε περίπτωση που με βάση τα Ε.Λ.Π. κάποιες εταιρείες δεν ενοποιούνταν, ενώ με τα Δ.Λ.Π. πρέπει να ενοποιούνται, είναι υποχρεωτικό με την ημερομηνία μετάβασης να συνταχθούν οι ισολογισμοί αυτών των θυγατρικών εταιρειών σε εύλογες αξίες και να υπάρξει και μια υπεραξία που προκύπτει από τη λογιστική καθαρή θέση της θυγατρικής μείον το κόστος κτήσης της συμμετοχής.

Επίσης, κατά το Δ.Π.Χ.Π.1 προβλέπεται μεταφορά των αναλογιστικών διαφορών που σχετίζονται με τις παροχές σε εργαζομένους, στην καθαρή θέση κατά την ημερομηνία μετάβασης και έτσι να υπάρξει μια μηδενική βάση. Από αυτή τη βάση θα αρχίσουν να παρακολουθούνται οι αναλογιστικές διαφορές με σταδιακή μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσης.

Θα πρέπει επίσης να αναφέρουμε και το ζήτημα των σύνθετων χρηματοοικονομικών μέσων. Αυτά τα χρηματοοικονομικά μέσα επιδρούν και στις υποχρεώσεις και στην καθαρή θέση και κατά τα Δ.Λ.Π. οι επιδράσεις από αυτά τα μέσα, που μπορεί και να έχουν λήξει κιόλας, εμφανίζονται στην καθαρή θέση. Κατά

το Δ.Π.Χ.Π.1, για αυτά τα μέσα που έχουν λήξει δε χρειάζεται να γίνουν εγγραφές που να παρουσιάζουν την επίδρασή τους στην καθαρή θέση.

Χρειάζεται επίσης να αναφέρουμε ότι σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.1 θα πρέπει κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. να διατηρούνται οι εκτιμήσεις που είχαν γίνει και με τη χρήση των Ε.Λ.Π. Οι εκτιμήσεις(για παράδειγμα κάποιες προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες) θα μπορούσαν να διαφοροποιηθούν μόνο σε περίπτωση που υπάρχουν βασικά στοιχεία που θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν μία τέτοια διαφοροποίηση στις εκτιμήσεις.

Εν κατακλείδι, το Δ.Π.Χ.Π.1 ορίζει ως υποχρεωτική την ύπαρξη μεγάλου όγκου γνωστοποιήσεων. Θα πρέπει να υπάρχει πληροφόρηση σχετικά με τους λόγους που μία εταιρεία έχει μεταβεί στη χρήση των Δ.Λ.Π., καθώς επίσης θα πρέπει να παρέχεται πληροφόρηση και για τις όποιες μεταβολές έχουν επέλθει στις οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. σε σχέση με τη χρήση των Ε.Λ.Π.

βλ. 2.ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ,ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ,σελ.447-455.

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Π.Χ.Π.2 (ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΕΞΑΡΤΩΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Π.Χ.Π.2 αναφέρεται στις παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπονταν κάποια ειδική λογιστική αντιμετώπιση για αυτά τα θέματα, παρά μόνο υπήρχαν κάποιες διατάξεις που αναφέρονταν σε αυτά τα ζητήματα και κυρίως επρόκειτο για διατάξεις που σχετίζονταν με τις διαδικασίες που ήταν απαραίτητες να γίνουν για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

Ξεκινώντας λοιπόν να μιλάμε για τις διαφορές του Δ.Π.Χ.Π.2 από τα Ε.Λ.Π., αναφέρουμε ότι σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.2 ορίζεται ειδικός τρόπος λογιστικοποίησης στις περιπτώσεις που μία επιχείρηση αγοράσει αγαθά ή υπηρεσίες από τρίτους και η πληρωμή γίνει έναντι μετοχών. Κατά τα Ε.Λ.Π., θα αντιμετωπίζονταν αυτές οι συναλλαγές ως ανεξάρτητες, που θα σήμαινε ότι θα λογίζονταν το κόστος αγοράς αγαθών ή υπηρεσιών και θα είχαμε αύξηση κεφαλαίου με μετρητά ή κεφαλαιοποίηση υποχρεώσεων ή θα μπορούσε να γίνει αύξηση κεφαλαίου με εισφορά σε είδος.

Σε περίπτωση που μία επιχείρηση αγοράσει αγαθά ή υπηρεσίες από τρίτους και πληρώσει με μετρητά που όμως βασίζονται στην αξία των μετοχών της, κατά το Δ.Π.Χ.Π.2 ορίζεται ειδικός τρόπος λογιστικοποίησης. Κατά τα Ε.Λ.Π., θα λογίζονταν το κόστος αγοράς των αγαθών και υπηρεσιών και έπειτα θα λογίζονταν το τελικό ποσό που δόθηκε με σκοπό την εξόφληση της υποχρέωσης.

Εάν παρέχεται εργασία σε μία επιχείρηση από το προσωπικό της ή τη διοίκηση ή κάποιους μόνιμους συνεργάτες της και τους πληρώνει με μετοχές της, τότε προβλέπονται ειδικές ρυθμίσεις λογιστικής αντιμετώπισης αυτών των περιπτώσεων. Με βάση τα Ε.Λ.Π., θα λογίζονταν το κόστος αγοράς των υπηρεσιών κατά τη χρονική περίοδο που αυτές παρέχονται με πίστωση υποχρέωσης και όταν θα πραγματοποιούνταν η αύξηση κεφαλαίου θα καλύπτονταν είτε με μετρητά, αν είχε προηγηθεί η εξόφληση της υποχρέωσης, ή θα κεφαλαιοποιούνταν η υποχρέωση.

Επίσης, κατά το Δ.Π.Χ.Π.2, σε περίπτωση που μία επιχείρηση λάβει αγαθά ή υπηρεσίες σε τρίτους και προσφέρει σε αυτούς δικαιώματα προαίρεσης πάνω στις μετοχές της, τότε θέτονται σε εφαρμογή ειδικές ρυθμίσεις λογιστικοποίησης αυτών των περιπτώσεων. Κατά τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπονταν κάτι αντίστοιχο. Η κάθε συναλλαγή αντιμετωπιζόταν ξεχωριστά και όσον αφορά το λογισμό των προβλέψεων για πιθανούς κινδύνους ίσχυαν οι γενικές αρχές. Τα αγαθά και οι υπηρεσίες θα λογίζονταν στο ιστορικό κόστος. Θα πρέπει να αναφέρουμε όμως ότι αυτού του είδους οι συναλλαγές συνήθως δε συνέβαιναν.

Σχετικά με τις γνωστοποιήσεις, κατά το Δ.Π.Χ.Π.2, προβλέπεται ένας μεγάλος όγκος κοινοποιήσεων, ενώ κάτι αντίστοιχο δεν προβλέπονταν από τα Ε.Λ.Π.

Τέλος, σχετικά με την αύξηση κεφαλαίου με εισφορά σε είδος, υπήρχαν ειδικές ρυθμίσεις κατά τα Ε.Λ.Π. Η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων γίνονταν από ειδική επιτροπή και βασιζόταν σε συγκεκριμένες διαδικασίες που ορίζει ο νόμος. Το Δ.Π.Χ.Π.2 διατηρεί τη βάση των ειδικών αυτών ρυθμίσεων και προβλέπει ορισμένες τροποποιήσεις κυρίως σε ό,τι αφορά την αποτίμηση.

βλ. [https://www.epixeirisi.gr/actions/lemma/?item\\_id=4704724](https://www.epixeirisi.gr/actions/lemma/?item_id=4704724)

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Π.Χ.Π.3 (ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Π.Χ.Π.3 ασχολείται με τις Συνενώσεις Επιχειρήσεων. Σχετικά με τα Ε.Λ.Π., όταν αναφερόμαστε στις συνενώσεις, εννοούμε τις αγορές θυγατρικών και τις απορροφήσεις και συγχωνεύσεις. Ο ΚΝ 2190/20 ορίζει τα κριτήρια που πρέπει να πληρούνται για να θεωρήσουμε ότι υπάρχει σχέση μητρικής με θυγατρική ανάμεσα σε δύο εταιρείες. Επίσης, υπάρχουν σχετικές διατάξεις για τις συγχωνεύσεις και τις απορροφήσεις στον ΚΝ 2190/20, καθώς και στο Ν.2166/93 και στο ΝΔ 1297/72.

Κάνοντας λόγο για τις διαφορές ανάμεσα στο Δ.Π.Χ.Π.3 και στα Ε.Λ.Π., αναφέρουμε ότι κατά το Δ.Π.Χ.Π.3, όταν πραγματοποιείται μία συγχώνευση, πάντοτε υπάρχει η έννοια του «αποκτώντος» και του «αποκτώμενου», δηλαδή πάντοτε υπάρχει από τη μία ένας αγοραστής και από την άλλη ένας που αγοράζεται. Κατά τα Ε.Λ.Π., προβλέπεται διάκριση ανάμεσα στις αγορές συμμετοχών ή εξαγορές εταιρειών και στις συγχωνεύσεις.

Το Δ.Π.Χ.Π.3 εισάγει τον όρο της ανάστροφης απόκτησης. Ανάστροφη απόκτηση έχουμε όταν μία εταιρεία απορροφήσει μία άλλη εταιρεία μεγαλύτερη αυτής και οι μέτοχοι της απορροφούμενης έχουν τον έλεγχο της εταιρείας που θα προκύψει από την απορρόφηση. Σε αυτή την περίπτωση θεωρείται ότι η απορροφούμενη απόκτησε την απορροφώσα. Στα Ε.Λ.Π., δεν αναφέρεται κάτι αντίστοιχο και ως απορροφώσα νοείται η εταιρεία που νομικά παραμένει, χωρίς να έχει σημασία αν είναι μικρή ή μεγάλη.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.3, τα άμεσα έξοδα απόκτησης, είτε πρόκειται για αγορά είτε πρόκειται για συγχώνευση, επιβαρύνουν το κόστος της απόκτησης. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., αυτά τα έξοδα συνήθως μεταφέρονταν στα Έξοδα εγκατάστασης και αποσβένονταν μέσα σε μία πενταετία.

Κατά το Δ.Π.Χ.Π.3, η εταιρεία που αποκτάται εκτιμάται σε εύλογες αξίες. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., όσον αφορά τις θυγατρικές, προβλέπεται η αρχική υπεραξία αγοράς να καταμερίζεται σε περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής που αποκτήθηκε. Όσον αφορά τις συγχωνεύσεις, η απορρόφηση γίνεται σε λογιστικές αξίες.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.3, όσον αφορά τις εισηγμένες εταιρείες που απορροφώνται, ως εύλογη αξία αυτών θεωρείται η χρηματιστηριακή αξία τους την ημέρα που έγινε η απορρόφηση. Κατά τα Ε.Λ.Π., δε λαμβάνεται η χρηματιστηριακή αξία ως λογιστική αξία της απορροφούμενης.

Σε περίπτωση που μία εισηγμένη εταιρεία απορροφήσει μία μη εισηγμένη, ως εύλογη αξία της απορροφούμενης λαμβάνεται η αξία των μετοχών που παίρνουν οι μέτοχοί της, σύμφωνα με την τιμή που διαμορφώνουν οι μετοχές αυτές στο χρηματιστήριο την ημέρα της απόκτησης. Κατά τα Ε.Λ.Π. αυτή η αξία δε θεωρείται ως λογιστική αξία της εταιρείας που απορροφάται.

Κατά το Δ.Π.Χ.Π.3, θα μπορούσε το κόστος απόκτησης μιας εταιρείας να προκύπτει από εκτίμηση, στην περίπτωση για παράδειγμα που το κόστος απόκτησης προκύπτει με βάση την μελλοντική κερδοφορία της εταιρείας. Αυτό το κόστος λαμβάνεται ως λογιστικό κόστος της απόκτησης. Το ίδιο θα μπορούσε να ισχύσει και στις περιπτώσεις των απορροφήσεων. Κάτι αντίστοιχο δεν προβλέπεται από τα Ε.Λ.Π.

Σχετικά με την ημερομηνία απόκτησης, κατά το Δ.Π.Χ.Π.3 και τα Ε.Λ.Π., ως ημερομηνία απόκτησης των θυγατρικών εταιρειών θεωρείται η ημερομηνία που αποκτάται ο έλεγχος. Διαφορά ανάμεσα στο Δ.Π.Χ.Π.3 και τα Ε.Λ.Π. υπάρχει στο θέμα των συγχωνεύσεων. Συγκεκριμένα, κατά τα Ε.Λ.Π., η ημερομηνία αυτή μπορεί να είναι η ημερομηνία που έχουν αποφασίσει οι μέτοχοι σαν ημερομηνία του Ισολογισμού μετασχηματισμού, αν εφαρμόζει το Ν2166/93, ή ,μπορεί να είναι η ημερομηνία έγκρισης της συγχώνευσης από το Υπουργείο Ανάπτυξης, αν εφαρμόζει το ΝΔ 1297/72.



Κατά το Δ.Π.Χ.Π.3, σε περίπτωση που προκύψει φορολογικό όφελος από μία συγχώνευση ή από απόκτηση μίας θυγατρικής, αυτό μεταφέρεται στα έσοδα και παράλληλα μειώνεται κατά το ίδιο ποσό η υπεραξία με αύξηση των εξόδων και έτσι δεν επηρεάζονται τα αποτελέσματα. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., σε περίπτωση που έχουμε φορολογικό όφελος, δεν επηρεάζεται η υπεραξία, αλλά αυτό το όφελος μεταφέρεται στα έσοδα.

Κατά το Δ.Π.Χ.Π.3, θα πρέπει να διενεργείται έλεγχος για τυχόν απομείωση της υπεραξίας και σε περίπτωση μείωσης να γίνεται σχετική πρόβλεψη, ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δεν προβλέπονταν κάτι αντίστοιχο, αλλά προβλέπονταν η απόσβεση της υπεραξίας μέσα σε πέντε χρόνια το πολύ.

Κατά το Δ.Π.Χ.Π.3, οι γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να γίνονται είναι πολύ περισσότερες και έχουν και διαφορετικό περιεχόμενο από τις γνωστοποιήσεις που επιβάλλουν τα Ε.Λ.Π.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.3, όσες επιχειρήσεις βρίσκονται κάτω από κοινό έλεγχο, έχοντας κοινή διοίκηση χωρίς όμως να υπάρχει μετοχική σχέση ή κοινή πλειοψηφία των διοικητικών οργάνων, δε χαρακτηρίζονται ως συνενωμένες, όμως με βάση τα Ε.Λ.Π., αυτές χαρακτηρίζονται ως συνενωμένες και υπόκεινται σε ενοποίηση.

Κατά το Δ.Π.Χ.Π.3, όταν έχουμε πιστωτική υπεραξία αυτή μεταφέρεται στα αποτελέσματα και κάνουμε και επανεκτίμησή της, ώστε σε περίπτωση που έχει γίνει κάποιο λάθος να το εντοπίσουμε και να το διορθώσουμε. Με βάση τα Ε.Λ.Π., η πιστωτική υπεραξία πηγαίνει κατευθείαν στην καθαρή θέση και σταδιακά αυτή μπορεί να μεταφέρεται στα αποτελέσματα αναλόγως με τα κέρδη που βγάζει η αποκτώμενη.

Στο Δ.Π.Χ.Π.3 δεν αναφέρεται η διαδικασία που πρέπει να ακολουθείται στις συγχωνεύσεις, ενώ στα Ε.Λ.Π. αναλύεται η διαδικασία που θα πρέπει να ακολουθείται.

Τέλος, όταν έχουμε συγχώνευση με δημιουργία νέας Α.Ε., κατά τον ΚΝ 2190/20, ως απορροφώσα θεωρείται η νέα εταιρεία που προκύπτει και ως απορροφούμενες οι Α.Ε που συγχωνεύονται. Κατά το Δ.Π.Χ.Π.3, ως αποκτώσα εταιρεία θεωρείται μία από τις συγχωνευόμενες και οι άλλες εταιρείες είναι οι αποκτώμενες.

βλ.

[http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=29&ved=0CEkQFjAIOBQ&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F3.doc&ei=FzBIToCYGcWd-QbortCaBw&usq=AFQjCNFUxyDr51k135Jy3puOIn\\_Kx1jcGQ](http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=29&ved=0CEkQFjAIOBQ&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F3.doc&ei=FzBIToCYGcWd-QbortCaBw&usq=AFQjCNFUxyDr51k135Jy3puOIn_Kx1jcGQ)

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Π.Χ.Π.4 (ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Π.Χ.Π.4 ασχολείται με το ζήτημα των ασφαλιστηρίων συμβολαίων. Η ελληνική νομοθεσία προβλέπει ειδικές ρυθμίσεις για τη λειτουργία των ασφαλιστικών εταιρειών βάσει του Νόμου 400/70. Επίσης, για τις ασφαλιστικές εταιρείες ισχύει Κλαδικό Λογιστικό Σχέδιο το οποίο ρυθμίζει τη λογιστική αντιμετώπιση που θα πρέπει να έχουν οι ασφαλιστικές εταιρείες. Ακόμη, υπάρχουν ειδικές ρυθμίσεις που προβλέπουν τον τρόπο υπολογισμού των μαθηματικών και ασφαλιστικών προβλέψεων καθώς επίσης υπάρχει και συγκεκριμένη Ανεξάρτητη Αρχή που είναι υπεύθυνη για την εποπτεία της λειτουργίας των ασφαλιστικών εταιρειών. Επιπλέον, υπάρχουν και σχετικές ρυθμίσεις για τον τρόπο που θα πρέπει να επενδύονται τα χρήματα των ασφαλισμένων.

Ξεκινώντας από τις διαφορές μεταξύ του Δ.Π.Χ.Π.4 από τα Ε.Λ.Π., αναφέρουμε ότι το Δ.Π.Χ.Π.4 θεωρείται ελλειπές ως προς την κάλυψη των ζητημάτων που σχετίζονται με τις ασφαλιστικές εταιρείες. Με βάση την ελληνική νομοθεσία, καλύπτονται πολλά ζητήματα που σχετίζονται με τις ασφαλιστικές εταιρείες.

Κατά το Δ.Π.Χ.Π.4, ο όρος «ασφαλιστικός φορέας» έχει ευρύτερη έννοια σε σχέση με την έννοια που έχει στα Ε.Λ.Π. Για παράδειγμα, το factoring και οι παροχές οδικής βοήθειας λαμβάνουν την έννοια του ασφαλιστικού φορέα. Κατά τον ελληνικό νόμο, οι ασφαλιστικοί φορείς προσδιορίζονται με σαφήνεια, καθώς επίσης καθορίζονται και συγκεκριμένες διαδικασίες για παροχή άδειας και για έλεγχο της άσκησης των ασφαλιστικών καθηκόντων.

Το Δ.Π.Χ.Π.4 θέτει ως υποχρεωτικές τις εξής λογιστικές αρχές: 1)τον έλεγχο επάρκειας ασφαλιστικών αποθεματικών, 2)προβλέψεις απώλειας απαιτήσεων από αντασφαλιστές σε περίπτωση ύπαρξης επισφαλειών, 3)μη συμψηφισμός απαιτήσεων από αντασφαλιστές με την αναλογία τους στα ασφαλιστικά αποθέματα, 4)μη συμψηφισμός εσόδων και εξόδων ασφαλιστηρίων ασφαλιστηρίων με την αναλογία αντασφαλιστών. Αυτές οι αρχές και αρκετές άλλες αναλύονται στο πρότυπο αυτό.

Το Δ.Π.Χ.Π.4 δεν επιτρέπει τη δημιουργία έκτακτων προβλέψεων για ασφαλιστική υποχρέωση μετά την ημερομηνία κλεισίματος. Κατά τον ελληνικό νόμο, πρόβλεψη για έκτακτους κινδύνους θα μπορούσε να δημιουργηθεί μόνο για συμβόλαια που ήταν σε ισχύ ή για ζημίες που είχαν δηλωθεί μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος, καθώς ξέρουμε ότι ισχύει η αρχή της συντηρητικότητας.

Κατά το Δ.Π.Χ.Π.4, υπάρχει η δυνατότητα αλλαγής των λογιστικών πολιτικών από τους ασφαλιστικούς φορείς, σύμφωνα με το πως κρίνουν αυτοί, ενώ με τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπονταν κάτι αντίστοιχο, αλλά οι λογιστικές πολιτικές που έχουν επίδραση τις οικονομικές καταστάσεις ή είναι καθορισμένες ή πρέπει να εγκριθούν από την αρμόδια αρχή των ασφαλιστικών εταιρειών.

Το Δ.Π.Χ.Π.4 επιβάλλει την ετήσια διενέργεια ελέγχου της επάρκειας των ασφαλιστικών αποθεματικών και ορίζει τις διαδικασίες που πρέπει να ακολουθηθούν. Τα Ε.Λ.Π. ορίζουν αναλυτικά για κάθε είδος ασφαλιστικού αποθεματικού τον τρόπο προσδιορισμού του και σε κάποιες περιπτώσεις παρατηρείται διαφορά σε σχέση με τους τρόπους που ορίζονται από το Δ.Π.Χ.Π.4.

Συνεχίζουμε να μιλάμε για διαφορές και αναφέρουμε ότι σε περίπτωση που εξαγοράζεται μια ασφαλιστική ή το χαρτοφυλάκιο μιας ασφαλιστικής, θα πρέπει να αποτιμηθεί σε εύλογες αξίες και είναι πιθανόν να προκύψει και μία χρεωστική υπεραξία. Κατά τα Ε.Λ.Π., η αποτίμηση γίνονταν στο ιστορικό κόστος και σε περίπτωση που υπήρχε υποτίμηση, θα έπρεπε να δημιουργηθεί σχετική πρόβλεψη.

Τέλος, το Δ.Π.Χ.Π.4 προβλέπει μεγάλο όγκο γνωστοποιήσεων σε σχέση με τις γνωστοποιήσεις που επιβάλλει ο ελληνικός νόμος για τις ασφαλιστικές εταιρείες.

βλ.

<http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=4&ved=0CCsQFjAD&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F4.doc&ei=aTBITrYKw-76Btu63ZwH&usq=AFQjCNHwouwhxbqmmvJsNe6FsnIEDfLimA>

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Π.Χ.Π.5 (ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΚΟΠΕΙΣΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Π.Χ.Π.5 ασχολείται με τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση και τις διακοπείσες δραστηριότητες. Κατά το Δ.Π.Χ.Π.5, οι διακοπείσες δραστηριότητες και τα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται προς διάθεση, παρακολουθούνται και εμφανίζονται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς. Κάτι αντίστοιχο δεν ίσχυε με τα Ε.Λ.Π. Κατά τα Ε.Λ.Π., στην περίπτωση που κάποιο πάγιο στοιχείο επρόκειτο να πωληθεί, τότε αυτό συνέχιζε να αποτελεί πάγιο της επιχείρησης και να αποσβένεται κανονικά και όταν αυτό θα πωλούνταν τότε θα διαγράφονταν από τα βιβλία της επιχείρησης. Επίσης, σε περίπτωση που γνωρίζαμε ότι θα υπήρχαν τυχόν απώλειες από την εκποίηση του παγίου, τότε θα έπρεπε να δημιουργήσουμε μία σχετική πρόβλεψη. Αντίστοιχη τακτική ακολουθούνταν κατά τα Ε.Λ.Π. και για τις διακοπείσες δραστηριότητες, όπου τα αποθέματα και τα πάγια της συνέχιζαν να εμφανίζονται μαζί με τα άλλα αποθέματα και πάγια. Επίσης, σε περίπτωση ενδεχόμενων ζημιών, θα έπρεπε να διενεργηθούν σχετικές προβλέψεις. Θα πρέπει επίσης να αναφέρουμε ότι κατά τα Ε.Λ.Π. δεν επιβάλλονταν μεγάλο πλήθος γνωστοποιήσεων όπως επιβάλλεται από το Δ.Π.Χ.Π.5. Βέβαια, κατά τα Ε.Λ.Π., προβλέπονταν κοινοποιήσεις για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες στην περίπτωση που είχαμε διακοπή δραστηριότητας.

Αναφερόμενοι στις διαφορές του Δ.Π.Χ.Π.5 από τα Ε.Λ.Π., έχουμε να πούμε ότι, κατά το Δ.Π.Χ.Π.5, τα περιουσιακά στοιχεία που μία επιχείρηση έχει αποφασίσει να διαθέσει, εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς ενεργητικού. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., τα στοιχεία αυτά συνεχίζουν να εμφανίζονται κατά τον ίδιο τρόπο που εμφανίζονταν και πριν αποφασιστεί η διάθεσή τους.

Επίσης, κατά το Δ.Π.Χ.Π.5, όσον αφορά τις υποχρεώσεις των στοιχείων προς διάθεση, αυτές εμφανίζονται χώρια από τις υποχρεώσεις των συνεχιζόμενων δραστηριοτήτων. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., οι υποχρεώσεις τέτοιων στοιχείων εμφανίζονται μαζί με τις άλλες υποχρεώσεις όπως και πριν αποφασιστεί η διάθεσή τους.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.5, σχετικά με τα στοιχεία της Καθαρής Θέσης που αφορούν τα στοιχεία προς διάθεση, αυτά εμφανίζονται χωριστά στην καθαρή θέση, ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. δεν έχουμε τέτοιο διαχωρισμό.

Κατά το Δ.Π.Χ.Π.5, όσον αφορά τα αποτελέσματα των διακοπόμενων δραστηριοτήτων, αυτά εμφανίζονται χώρια στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δεν υπάρχει καμία διαφορά στην εμφάνιση των αποτελεσμάτων των διακοπόμενων δραστηριοτήτων.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.5, η αποτίμηση των παγίων που βρίσκονται προς διάθεση γίνεται στη μικρότερη αξία μεταξύ λογιστικής αξίας και ρευστοποιήσιμης αξίας, αφού αφαιρεθούν τα κόστη διάθεσης. Κατά τα Ε.Λ.Π., προβλέπεται η δημιουργία προβλέψεων σε περίπτωση απαξίωσης του παγίου.

Κατά το Δ.Π.Χ.Π.5, τα πάγια που βρίσκονται προς διάθεση παύουν να αποσβένονται, ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., αυτά τα πάγια συνεχίζουν να αποσβένονται έως ότου αυτά διατεθούν.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.5, σε περίπτωση απομείωσης ενός παγίου λόγω διάθεσής του, το οποίο έχει και αποθεματικό αναπροσαρμογής, τότε η πρόβλεψη απομείωσης θα μειώσει το αποθεματικό. Κατά τα Ε.Λ.Π., τα αποθεματικά αναπροσαρμογής των παγίων δε μειώνονται λόγω μελλοντικής διάθεσής τους.

Κατά το Δ.Π.Χ.Π.5, τα στοιχεία που είναι προς διάθεση αποτιμούνται χώρια σύμφωνα με συγκεκριμένα πρότυπα και έπειτα αποτιμούνται συνολικά, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π., δεν αποτιμούνται κατά ομάδες, αλλά ατομικά.

Τέλος, σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.5, στην περίπτωση που προκύψει ζημία κατά την αποτίμηση στοιχείων προς διάθεση που αποτελούν Ομάδα, αυτή η ζημία μειώνει πιθανή υπεραξία που υπάρχει στην Ομάδα. Κατά τα Ε.Λ.Π., δεν κάνουμε αποτίμηση σε Ομάδα στοιχείων και επίσης η υπεραξία που προκύπτει, υπόκειται σε απόσβεση μέσα σε διάστημα πέντε ετών.

βλ.

[http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=7&ved=0CEAQFjAG&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F5.doc&ei=sTBITtinItCa-gbw\\_GPBw&usq=AFQjCNHNtp9HFhPuM\\_5FRBQ0VU-NXizbwg](http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=7&ved=0CEAQFjAG&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F5.doc&ei=sTBITtinItCa-gbw_GPBw&usq=AFQjCNHNtp9HFhPuM_5FRBQ0VU-NXizbwg)

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Π.Χ.Π.6 (ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΟΡΥΚΤΩΝ ΠΟΡΩΝ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Π.Χ.Π.6 ασχολείται με τα στοιχεία που αφορούν την έρευνα για ορυκτά. Τα Ε.Λ.Π. δεν προέβλεπαν κάποια ιδιαίτερη μεταχείριση για τα ζητήματα που έχουν να κάνουν με την έρευνα των ορυκτών, όμως όριζαν κάποιους συγκεκριμένους λογαριασμούς του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, καθώς και αναφορές σχετικά με την αντιμετώπιση εξόδων, επί παραδείγματι τα «έξοδα ερευνών ορυχείων, μεταλλίων, λατομείων», τα «δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων μεταλλίων» και άλλα. Επίσης, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, αυτά τα έξοδα κεφαλαιοποιούνταν και αποσβένονταν εντός πενταετίας.

Μιλώντας για τις διαφορές του Δ.Π.Χ.Π.6 από τα Ε.Λ.Π., έχουμε να αναφέρουμε ότι, κατά το Δ.Π.Χ.Π.6, θέτονται συγκεκριμένα ελάχιστα κριτήρια που θα χαρακτήριζαν περιουσιακά στοιχεία και δαπάνες στα κεφαλαιοποιημένα στοιχεία εξόδων ερευνών ορυκτών, ενώ κατά τα Ε.Λ.Π., απλά γίνονται κάποιες αναφορές σχετικά με τη μακροχρόνια χρησιμότητα αυτών των κεφαλαιοποιημένων δαπανών.

Κατά το Δ.Π.Χ.Π.6, προβλέπεται μια ελευθερία ως προς την καθιέρωση ειδικών λογιστικών αρχών για την αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων και των δαπανών που έχουν να κάνουν με την έρευνα για ορυκτά. Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, δεν υπάρχει τέτοιου είδους ελευθερία και οι λογιστικές αρχές είναι σαφώς προσδιορισμένες.

Σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.6, προβλέπεται η δυνατότητα αναπροσαρμογής της αξίας ενσώματων παγίων ή άυλων στοιχείων που έχουν να κάνουν με την έρευνα για ορυκτά. Κατά τα Ε.Λ.Π., η αναπροσαρμογή επιτρέπεται μόνο για συγκεκριμένα ενσώματα πάγια βάσει ειδικών νόμων.

Όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις, το Δ.Π.Χ.Π.6 επιβάλλει πολύ περισσότερες γνωστοποιήσεις για τα περιουσιακά στοιχεία και τις κεφαλαιοποιημένες δαπάνες που έχουν να κάνουν με την έρευνα ορυκτών, σε σχέση με τις κοινοποιήσεις που επιβάλλονται από την ελληνική νομοθεσία για τα «Έξοδα Ερευνών Ορυχείων Λατομείων».

Κατά το Δ.Π.Χ.Π.6, θα πρέπει η επιχείρηση να παρέχει πληροφόρηση για τις ταμειακές ροές που αναφέρονται στα στοιχεία που έχουν να κάνουν με την έρευνα και την αξιολόγηση ορυκτών πόρων, ενώ με τα Ε.Λ.Π. δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο.

Σχετικά με την απόσβεση των Εξόδων Ερευνών Ορυχείων Λατομείων, κατά τα Ε.Λ.Π. αυτά τα έξοδα αποσβένονται ισόποσα εντός πενταετίας, ενώ δεν ισχύει κάτι αντίστοιχο σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.6.

Τέλος, σχετικά με τα ενσώματα πάγια, κατά τα Ε.Λ.Π., αυτά υπόκεινται σε υποχρεωτική απόσβεση έως ότου αυτά διαγραφούν, ενώ σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π.6, τα ενσώματα πάγια που ανήκουν στην κατηγορία της έρευνας ορυκτών πόρων, μπορούν να μην αποσβένονται, αλλά απλά να εξετάζονται για πιθανή απομείωσή τους.

βλ.

<http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=4&ved=0CCsQFjAD&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F6.doc&ei=datFTvWxBoj4sgb207GgBw&usg=AFQjCNHFxTfUnaWUt0K-291Ou2cjN0owYw>

## ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥ Δ.Π.Χ.Π.7 (ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ:ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ) ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Το Δ.Π.Χ.Π.7 ασχολείται με τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται για τα χρηματοοικονομικά μέσα. Τα Ε.Λ.Π. προέβλεπαν έναν πιο περιορισμένο αριθμό γνωστοποιήσεων, σχετικά με τους λογαριασμούς των χρηματοοικονομικών μέσων, τις λογιστικές αρχές αποτίμησής τους και τους πιθανούς κινδύνους με τους οποίους είναι αντιμέτωπη η επιχείρηση, σε σύγκριση με τις γνωστοποιήσεις που προβλέπει το Δ.Π.Χ.Π.7.

βλ.

<http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=1&ved=0CBcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F7.doc&ei=qqxFTvuuKMvfsgaepeCtCQ&usg=AFQjCNGhf82RTgdG5 fdEckZstpQm0VhUg>

## ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Στο πρακτικό μέρος της εργασίας θα παραθέσουμε τις οικονομικές καταστάσεις της ανώνυμης εταιρείας παροχής επενδυτικών υπηρεσιών Orange Partners, του έτους 2010, που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και τις οικονομικές καταστάσεις της ανώνυμης εταιρείας τηλεπικοινωνιών και τηλεματικών εφαρμογών Forthnet A.E., του έτους 2004, που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Με την παράθεση των οικονομικών αυτών καταστάσεων θα μπορέσουμε να δούμε και σε πρακτικό επίπεδο τις διαφορές

που εντοπίζονται στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς από τη μία και με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα από την άλλη.

## ORANGE PARTNERS

ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΑΡ.Μ.Α.Ε.  
42200/06/Β/99/09ΤΖΩΡΤΖ 5 - 10682 ΑΘΗΝΑ

Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις

για την περίοδο 1 Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2010

Βεβαιώνεται ότι οι συνημμένες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που εγκρίθηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιο της «ORANGE PARTNERS ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ» την 17η Φεβρουαρίου 2011 και έχουν δημοσιοποιηθεί με την κατάθεση τους στις αρμόδιες υπηρεσίες του Χρηματιστηρίου Αθηνών και της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς και την ανάρτησή τους στο διαδίκτυο, στη διεύθυνση [www.orangepartners.gr](http://www.orangepartners.gr).

Αθήνα, 17η Φεβρουαρίου 2011

Όνομα Προέδρου

Πρόεδρος & Διευθύνων Σύμβουλος

Προς τους Μετόχους της Εταιρείας  
“ORANGE PARTNERS ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ  
ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ”

Έκθεση επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Ελέγξαμε τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας ORANGE PARTNERS ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ που αποτελούνται από την κατάσταση οικονομικής θέσης της 31 Δεκεμβρίου 2010, τις καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως, συνολικών εσόδων, μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και ταμειακών ροών της χρήσεως που έληξε την ημερομηνία αυτή, καθώς και την περίληψη σημαντικών λογιστικών αρχών και μεθόδων και τις λοιπές επεξηγηματικές πληροφορίες.

Ευθύνη της Διοίκησης για τις Οικονομικές Καταστάσεις

Η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση αυτών των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως και για εκείνες τις εσωτερικές δικλίδες που η διοίκηση καθορίζει ως απαραίτητες ώστε να καθίσταται δυνατή η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων απαλλαγμένων από ουσιώδη ανακρίβεια, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος.

Ευθύνη του Ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι να εκφράσουμε γνώμη επί αυτών των οικονομικών καταστάσεων με βάση τον έλεγχό μας. Διενεργήσαμε τον έλεγχό μας σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Ελέγχου. Τα πρότυπα αυτά απαιτούν να συμμορφωνόμαστε με κανόνες δεοντολογίας, καθώς και να σχεδιάζουμε και διενεργούμε τον έλεγχο με σκοπό την απόκτηση εύλογης διασφάλισης για το εάν οι οικονομικές καταστάσεις είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη ανακρίβεια. Ο έλεγχος περιλαμβάνει τη διενέργεια διαδικασιών για την απόκτηση ελεγκτικών τεκμηρίων, σχετικά με τα ποσά και τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Οι επιλεγόμενες διαδικασίες βασίζονται στην κρίση του ελεγκτή περιλαμβανομένης της εκτίμησης των κινδύνων ουσιώδους ανακρίβειας των οικονομικών καταστάσεων, που οφείλεται είτε σε απάτη είτε σε λάθος. Κατά τη διενέργεια αυτών των εκτιμήσεων κινδύνου, ο ελεγκτής εξετάζει τις εσωτερικές δικλίδες που σχετίζονται με την κατάρτιση και εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας, με σκοπό το σχεδιασμό



ελεγκτικών διαδικασιών κατάλληλων για τις περιστάσεις και όχι με σκοπό την έκφραση γνώμης επί της αποτελεσματικότητας των εσωτερικών δικλίδων της εταιρείας. Ο έλεγχος περιλαμβάνει επίσης την αξιολόγηση της καταλληλότητας των λογιστικών αρχών και μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν και του εύλογου των εκτιμήσεων που έγιναν από τη διοίκηση, καθώς και αξιολόγηση της συνολικής παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Πιστεύουμε ότι τα ελεγκτικά τεκμήρια που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση της ελεγκτικής μας γνώμης.

## Γνώμη

Κατά τη γνώμη μας, οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν εύλογα, από κάθε ουσιώδη άποψη, την οικονομική θέση της Εταιρείας, κατά την 31 Δεκεμβρίου 2010, τη χρηματοοικονομική της επίδοση και τις ταμειακές της ροές για τη χρήση που έληξε την ημερομηνία αυτή, σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

## Αναφορά επί άλλων Νομικών και Κανονιστικών θεμάτων

Επαληθεύσαμε τη συμφωνία και την αντιστοίχιση του περιεχομένου της Έκθεσης του Διοικητικού Συμβουλίου με τις συνημμένες οικονομικές καταστάσεις, στα πλαίσια των οριζόμενων από τα άρθρα 43α και 37 του Κ.Ν. 2190/1920.

Αθήνα, 23 Φεβρουαρίου 2011  
Ο Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Όνομα Ορκωτού

A.M. Σ.Ο.Ε.Λ. 12891

 **Grant Thornton**  
Ορκωτοί Ελεγκτές Σύμβουλοι Επιχειρήσεων  
Ζεφύρου 56, 175 64, Παλαιό Φάληρο  
Α.Μ.Σ.Ο.Ε.Λ. 127

## ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΘΕΣΗΣ

---

ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	Σημείωση	31/12/2010	31/12/2009
<b>Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία</b>			
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	6.2	6.524.997,32	1.512.493,06
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	6.3	27.442,40	21.338,07
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	6.4	0,00	100.670,49
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	6.5	426.180,70	844.933,63
Χρηματοοικονομικά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση	6.6	0,00	480.000,00
		6.978.620,42	2.959.435,25
<b>Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία</b>			
Πελάτες και λοιπές εμπορικές απαιτήσεις	6.7	2.085.313,25	2.751.034,76
Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων	6.8	93.073,19	557.238,22
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	6.9	360.447,66	755.853,45
		2.538.834,10	4.064.126,43
<b>Σύνολο Περιουσιακών Στοιχείων</b>		<b>9.517.454,52</b>	<b>7.023.561,68</b>
<b>Ίδια Κεφάλαια &amp; Υποχρεώσεις</b>			
<b>Ίδια Κεφάλαια</b>			
Μετοχικό κεφάλαιο	6.10	5.147.796,11	5.001.003,11
Αποθεματικά κεφάλαια	6.11	472.804,20	370.732,85
Αποτελέσματα εις νέον		-412.212,38	-1.125.818,47
<b>Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων</b>		<b>5.208.387,93</b>	<b>4.245.917,49</b>
<b>Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις</b>			

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	6.4	739.063,93	0,00
Υποχρεώσεις παροχών προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία	6.12	19.828,62	25.710,44
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	6.13	1.226.000,00	0,00
Σύνολο Μακροπροθέσμων Υποχρεώσεων		1.984.892,55	25.710,44
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις			
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	6.14	1.034.776,42	1.327.884,86
Τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις	6.15	9.897,62	74.048,89
Βραχυπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις	6.16	1.279.500,00	1.350.000,00
Σύνολο Βραχυπροθέσμων Υποχρεώσεων		2.324.174,04	2.751.933,75
Σύνολο Υποχρεώσεων		4.309.066,59	2.777.644,19
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων και Υποχρεώσεων		9.517.454,52	7.023.561,68

## ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

		1/1/2010 - 31/12/2010	1/1/2009- 31/12/2009
	Σημείωση		
Πωλήσεις	6.17	748.718,58	1.336.952,63
Κόστος πωληθέντων	6.18	519.061,49	659.206,28
Μεικτό Κέρδος		229.657,09	677.746,35
Λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης	6.19	37.124,02	61.609,21
Έξοδα διοίκησης	6.20	439.611,28	575.101,93
Έξοδα διάθεσης	6.21	46.026,50	27.233,50
Λοιπά έξοδα εκμετάλλευσης	6.22	101.742,95	1.241,93
Αποτελέσματα Προ Φόρων Χρηματοδοτικών και επενδυτικών Αποτελεσμάτων		-320.599,62	135.778,20
Χρηματοοικονομικά έσοδα	6.23	266.073,05	1.065.444,40
Χρηματοοικονομικά έξοδα	6.24	440.314,27	655.577,37
Κέρδη/(Ζημιές) προ φόρων		-494.840,84	545.645,23
Φόρος εισοδήματος	6.25	31.335,48	-137.972,25
Καθαρά Κέρδη/(Ζημιές) περιόδου		-463.505,36	407.672,98
Κέρδη/(Ζημιές) μετά από φόρους ανά μετοχή - βασικά (σε Ευρώ)	6.26	-0,2716	0,2388

## ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΣΥΝΟΛΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

1/1/2010 - 31/12/2010	1/1/2009- 31/12/2009
--------------------------	-------------------------

Καθαρά Κέρδη/(Ζημιές) περιόδου	-463.505,36	407.672,98
Λοιπά συνολικά έσοδα μετά φόρων	0,00	0,00
Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα περιόδου	<u>-463.505,36</u>	<u>407.672,98</u>

Αθήνα, 17 Φεβρουαρίου 2011

Ακολουθούν υπογραφές

Ο Πρόεδρος του Δ.Σ.

Ο Αντιπρόεδρος του Δ.Σ

Ο Διευθυντής  
Οικονομικών Υπηρεσιών

& Διευθύνων Σύμβουλος

## ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

### ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 1/1/-31/12/2009

	Μετοχικό κεφάλαιο	Αποθεματικά	Αποτελέσματα σε νέο	Σύνολο
Υπόλοιπα κατά την 1/1/2009	5.001.003,11	370.732,85	-1.533.491,44	3.838.244,52
Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα περιόδου 1/1-31/12/2009			407.672,98	407.672,98
Συνολικό αναγνωριζόμενο κέρδος/ζημιά περιόδου	0,00	0,00	407.672,98	407.672,98
Υπόλοιπα κατά την 31/12/2009	5.001.003,11	370.732,85	-1.125.818,47	4.245.917,49

### ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 1/1/-31/12/2010

Υπόλοιπα κατά την 1/1/2010	5.001.003,11	370.732,85	-1.125.818,47	4.245.917,49
Συγκεντρωτικά συνολικά έσοδα περιόδου 1/1-31/12/2010			-463.505,36	-463.505,36
Αναγνώριση αποθεματικών		102.071,35	-102.071,35	0,00
Επίδραση απορρόφησης θυγατρικής (σημ. 6.1)	146.793,00		1.279.182,80	1.425.975,80
Συνολικό αναγνωριζόμενο κέρδος/ζημιά περιόδου	146.793,00	102.071,35	713.606,09	962.470,44
Υπόλοιπα κατά την 31/12/2010	5.147.796,11	472.804,20	-412.212,38	5.208.387,93

## ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

	1/1/10- 31/12/2010	1/1/09- 31/12/2009
Λειτουργικές δραστηριότητες		
Εισπράξεις από απαιτήσεις	2.111.958,39	2.028.586,37
Πληρωμές σε προμηθευτές ,εργαζομένους κ.τ.λ	-1.154.223,15	-2.314.053,61
Πληρωμές/εισπράξεις φόρων φόρων	34.999,87	0,00
Τόκοι πληρωθέντες	-79.969,11	-58.792,01
Σύνολο εισροών/ εκροών από λειτουργικές δραστηριότητες (α)	912.766,00	-344.259,25
Επενδυτικές δραστηριότητες		
Πληρωμές για την απόκτηση ενσώματων και άυλων παγίων	-100.639,58	-1.321.261,54
Πληρωμές για την αγορά θυγατρικών εταιρειών	-1.411.000,00	0,00
Τόκοι εισπραχθέντες	244.917,19	244.917,19
Μερίσματα εισπραχθέντα	19.888,41	35.749,43
Εισπράξεις από συνένωση εταιρείας	9.162,19	0,00
Σύνολο εισροών/ εκροών από επενδυτικές δραστηριότητες (β)	-1.237.671,79	-1.040.594,92
Χρηματοδοτικές δραστηριότητες		
Μερίσματα πληρωθέντα	0,00	0,00
Εισπράξεις από αναληφθέντα δάνεια	3.662.983,53	4.766.355,84
Εξοφλήσεις δανείων	-3.733.483,53	-4.416.355,84
Σύνολο εισροών/ εκροών από χρηματοδοτικές δραστηριότητες (γ)	-70.500,00	350.000,00

Καθαρή αύξηση στα ταμειακά διαθέσιμα & ισοδύναμα περιόδου (α)+(β)+(γ)	-395.405,79	-1.034.854,17
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα έναρξης περιόδου	755.853,45	1.790.707,62
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα λήξης περιόδου	360.447,66	755.853,45

## ΕΠΕΞΗΓΗΜΑΤΙΚΕΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

---

### 1. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

Η Εταιρεία «ORANGE PARTNERS ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΠΕΝΔΥΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ» (στο εξής ως «η Εταιρεία») παρουσιάζει τις ετήσιες Οικονομικές καταστάσεις μαζί με τις σημειώσεις επί αυτών των Οικονομικών Καταστάσεων οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο στοιχείο αυτών για την περίοδο 1/1/2010 – 31/12/2010.

Στην τρέχουσα χρήση και συγκεκριμένα την 15/1/2010, η Εταιρεία απέκτησε το έλεγχο της «Αριστομένης ΑΚΤΕ». Στη συνέχεια, την 20/12/2010 ολοκληρώθηκε η συγχώνευση με απορρόφηση της «Αριστομένης ΑΚΤΕ» από την «Orange Partners ΑΕΠΕΥ» (βλέπε σχετικά την παρακάτω υπ' αριθμ 6.1 σημείωση).

Η Εταιρεία ιδρύθηκε το 1999 (ΦΕΚ 3259/17.6.1996), έχει συσταθεί σύμφωνα με την άδεια συστάσεως της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς 149/12.1.1999, έχει αριθμό μητρώου ανωνύμων εταιρειών (ΑΡ.Μ.Α.Ε.) 42200/06/Β/99/09 και λειτουργεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3606/2007, σύμφωνα με την απόφαση 17/481/30-7-2008 της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς με την οποία έγινε τροποποίηση της άδειας λειτουργίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του.

Οι οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας είναι διαθέσιμες στην ηλεκτρονική διεύθυνση της Εταιρείας [www.orangepartners.gr](http://www.orangepartners.gr)

Η διάρκεια της Εταιρείας ορίζεται σε πενήντα (50) έτη από την ημερομηνία της καταχώρησης στο οικείο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών της διοικητικής απόφασης για την παροχή άδειας σύστασης της Εταιρείας και την έγκριση του καταστατικού της.

Η Εταιρεία απασχόλησε τις περιόδους 1/1 – 31/12/10 και 1/1 – 31/12/09, κατά μέσα όρο εννέα (9) και δεκατέσσερα (14) άτομα αντίστοιχα.

Σύμφωνα με την απόφαση 17/481/30.7.2008 της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 3606/2007, η εταιρεία δύναται να παρέχει τις ακόλουθες υπηρεσίες:



- Λήψη και διαβίβαση εντολών για λογαριασμό πελατών
  - Εκτέλεση εντολών για λογαριασμό πελατών.
  - Παροχή επενδυτικών συμβουλών.
- B) Παρεπόμενες υπηρεσίες
- Φύλαξη και διοικητική διαχείριση χρηματοπιστωτικών μέσων για λογαριασμό πελατών, περιλαμβανομένης της παροχής υπηρεσιών θεματοφύλακα και παροχής συναφών υπηρεσιών όπως η διαχείριση χρηματικών διαθεσίμων ή παρεχόμενων ασφαλειών.
  - Παροχή πιστώσεων ή δανείων σε επενδυτή προς διενέργεια συναλλαγής σε ένα ή περισσότερα χρηματοπιστωτικά μέσα, στην οποία μεσολαβεί η ΕΠΕΥ, η οποία παρέχει την πίστωση ή το δάνειο.
  - Παροχή συμβουλών σε επιχειρήσεις σχετικά με με την διάρθρωση του κεφαλαίου τους την κλαδική στρατηγική και συναφή θέματα ,καθώς και παροχή συμβουλών και υπηρεσιών σχετικά με συγχωνεύσεις και εξαγορές επιχειρήσεων .

## 2. ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις (εφεξής οι «οικονομικές καταστάσεις»), έχουν συνταχθεί από τη Διοίκηση με βάση την αρχή του ιστορικού κόστους, όπως αυτή τροποποιείται με την αναπροσαρμογή συγκεκριμένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού σε εύλογες αξίες μέσω των αποτελεσμάτων και την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern) και είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (εφεξής «ΔΠΧΑ») και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (εφεξής «ΔΛΠ»), όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/ 2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19ης Ιουλίου 2002) και έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), καθώς και των ερμηνειών τους, όπως αυτές έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή Ερμηνείας Προτύπων (IFRIC) της IASB. Η περίοδος εφαρμογής κάθε ΔΛΠ/ΔΠΧΑ ορίζεται από τους σχετικούς κανονισμούς που εκδίδει η αρμόδια επιτροπή της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σε Ευρώ, το οποίο είναι το νόμισμα παρουσίας και λειτουργίας της εταιρείας. Όλα τα ποσά εμφανίζονται σε Ευρώ, εκτός αν αναφέρεται διαφορετικά.

Τυχόν διαφορές σε ποσά των οικονομικών καταστάσεων και αντίστοιχα ποσά στις σημειώσεις οφείλονται σε στρογγυλοποιήσεις.

Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων βάσει ΔΠΧΑ απαιτεί την υιοθέτηση εκτιμήσεων, αρχών και παραδοχών οι οποίες επηρεάζουν την αποτίμηση των στοιχείων ενεργητικού, παθητικού, την αναγνώριση ενδεχόμενων υποχρεώσεων, καθώς και την καταχώριση των εσόδων και εξόδων στις οικονομικές καταστάσεις.

Επίσης, απαιτεί την άσκηση κρίσης από τη Διοίκηση κατά τη διαδικασία εφαρμογής των λογιστικών αρχών της Εταιρείας.

Οι παρούσες οικονομικές καταστάσεις αποτυπώνουν τη δίκαιη εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης κατά την ημερομηνία σύνταξής τους.

### 3. ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ

Οι κυριότερες λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν και ακολουθούνται κατά τη σύνταξη των συνημμένων οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ αναφέρονται στις παραγράφους που ακολουθούν και έχουν εφαρμοστεί με συνέπεια σε όλα τα έτη υπό αναφορά, εκτός αν αναφέρεται διαφορετικά:

#### 3.1 Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις αναγνωρίζονται στο κόστος τους, μειωμένες με τις σωρευμένες αποσβέσεις και τις τυχόν απομειώσεις τους. Το κόστος κτήσεως των ενσώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνει όλες τις άμεσα επιρριπτέες δαπάνες για την απόκτηση τους.

Μεταγενέστερες δαπάνες καταχωρούνται σε επαύξηση της λογιστικής αξίας των ενσώματων παγίων ή ως ξεχωριστό πάγιο μόνον κατά την έκταση που οι δαπάνες αυτές αυξάνουν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που αναμένεται να εισρεύσουν από την χρήση του πάγιου στοιχείου και το κόστος τους μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Το κόστος επισκευών και συντηρήσεων καταχωρείται στα αποτελέσματα όταν πραγματοποιούνται.

Οι αποσβέσεις λογίζονται με σκοπό τη μείωση του κόστους μείον την υπολειμματική αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων, σύμφωνα με την εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή τους, χρησιμοποιώντας την ευθεία μέθοδο.

Η εκτιμώμενη διάρκεια ζωής των ενσώματων ακινητοποιήσεων είναι οι εξής:

Κτίρια, εγκαταστάσεις κτιρίων	12-20 έτη
Μεταφορικά μέσα	5-6,5 έτη
Έπιπλα, σκεύη, μηχανές γραφείου	1-5 έτη
Ηλεκτρονικοί υπολογιστές	3 έτη
Εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών	3-7 έτη

Οι υπολειμματικές αξίες και οι ωφέλιμες ζωές των ενσώματων παγίων υπόκεινται σε επανεξέταση σε κάθε ημερομηνία Οικονομικής Θέσης. Όταν οι λογιστικές αξίες των ενσώματων ακινητοποιήσεων υπερβαίνουν την ανακτήσιμη αξία τους, η διαφορά (απομείωση) καταχωρείται άμεσα ως έξοδο στα αποτελέσματα.

Κατά την πώληση ενσώματων ακινητοποιήσεων, οι διαφορές μεταξύ του τιμήματος που λαμβάνεται και της λογιστικής τους αξίας καταχωρούνται ως κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα.

### 3.2 Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αφορούν στο σύνολό τους άδειες λογισμικού (software). Οι άδειες λογισμικού αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσεως μείον τις αποσβέσεις. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των στοιχείων αυτών η οποία υπολογίζεται έως 5 χρόνια.

### 3.3 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Τα στοιχεία του ενεργητικού που έχουν απροσδιόριστη ωφέλιμη ζωή δεν αποσβένονται και υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης ετησίως και όταν κάποια γεγονότα καταδεικνύουν ότι η λογιστική αξία μπορεί να μην είναι ανακτήσιμη. Τα περιουσιακά στοιχεία που αποσβένονται υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους όταν υπάρχουν ενδείξεις ότι η λογιστική αξία τους δεν θα ανακτηθεί. Η ανακτήσιμη αξία είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης (εύλογη αξία του στοιχείου ενεργητικού μείον το κόστος πώλησης) και της αξίας λόγω χρήσης. Η διαφορά μεταξύ της αναπόσβεστης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της άμεσα ανακτημένης αξίας του υποκειμένου παγίου συνιστά ζημιά απομείωσης. Για σκοπούς υπολογισμού της απομείωσης, τα πάγια κατηγοριοποιούνται στο χαμηλότερο δυνατό επίπεδο ώστε να συνδεθούν με ξεχωριστές αναγνωρίσιμες ταμειακές ροές (μονάδες δημιουργίας ταμιακών ροών).

### 3.4 Χρηματοοικονομικά μέσα

Χρηματοοικονομικό μέσο είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί ένα χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού σε μία επιχείρηση και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή ένα συμμετοχικό τίτλο σε μια άλλη επιχείρηση.

Τα χρηματοοικονομικά μέσα της εταιρείας ταξινομούνται στις παρακάτω κατηγορίες με βάση την ουσία της σύμβασης και το σκοπό για τον οποίο αποκτήθηκαν. Η διοίκηση ορίζει την κατηγορία στην οποία θα ενταχθούν τα συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού κατά την αρχική ημερομηνία αναγνώρισης και επαναξιολογεί αυτή την κατηγοριοποίηση σε κάθε ημερομηνία της Οικονομικής Θέσης.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αποτιμώμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων

Πρόκειται για χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, που ικανοποιούν οποιαδήποτε από τις παρακάτω προϋποθέσεις:

- Χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού που αποκτώνται με σκοπό να πουληθούν σε σύντομο χρονικό διάστημα ή αν έχουν χαρακτηριστεί έτσι από την διοίκηση (συμπεριλαμβάνονται τα παράγωγα, εκτός από εκείνα που είναι καθορισμένα και αποτελεσματικά μέσα αντιστάθμισης, αυτά που αποκτώνται ή δημιουργούνται με σκοπό την πώληση ή την επαναγορά και τέλος αυτά που αποτελούν μέρος ενός χαρτοφυλακίου από αναγνωρισμένα χρηματοοικονομικά μέσα).
- Κατά την αρχική αναγνώριση ορίζεται από την επιχείρηση ως στοιχείο που αποτιμάται στην εύλογη αξία, με αναγνώριση των μεταβολών στα αποτελέσματα.

Περιουσιακά στοιχεία σε αυτήν την κατηγορία περιλαμβάνονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό είτε εξαιτίας του ότι προορίζονται προς πώληση είτε προορίζονται να ρευστοποιηθούν εντός δώδεκα μηνών από το τέλος της περιόδου αναφοράς.

Τα Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αποτιμώμενα στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων της εταιρείας περιλαμβάνονται στα κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία της Κατάστασης Οικονομικής Θέσης στα κονδύλια «Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων», «Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα» και «Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις».

Τα ταμειακά ισοδύναμα, αφορούν βραχυχρόνιες, υψηλής ευκολίας ρευστοποίησης επενδύσεις, που είναι εύκολα μετατρέψιμες σε μετρητά και είναι τόσο κοντά στη λήξη τους που εμφανίζουν αμελητέο κίνδυνο για αλλαγές την αποτίμησή τους κατά το χρόνο της ρευστοποίησής τους και καταθέσεις προθεσμίας.

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων αφορά το εμπορικό χαρτοφυλάκιο της εταιρείας και περιλαμβάνει μετοχές εισηγμένες στο ΧΑΑ, οι οποίες αποκτήθηκαν με σκοπό την ρευστοποίησή τους στο άμεσο μέλλον. Η εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων που διαπραγματεύονται σε ενεργούς χρηματαγορές (π.χ. παράγωγα, μετοχές, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια), προσδιορίζεται από τις δημοσιευόμενες τιμές που ισχύουν κατά την ημερομηνία της Οικονομικής Θέσης. Η εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων που δεν διαπραγματεύονται σε ενεργές χρηματαγορές προσδιορίζεται με την χρήση τεχνικών αποτίμησης και παραδοχών που στηρίζονται σε δεδομένα της αγοράς κατά την ημερομηνία της Οικονομικής Θέσης.

Οι λοιπές απαιτήσεις αφορούν κυρίως εγγυήσεις που έχουν χορηγηθεί στο Συνεγγυητικό και Επικουρικό Κεφάλαιο, στα πλαίσια λειτουργίας της εταιρείας και η πρόσοδος από τις παραπάνω τοποθετήσεις αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης.

#### Δάνεια και απαιτήσεις

Περιλαμβάνουν μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με σταθερές ή προσδιορισμένες πληρωμές, τα οποία δεν διαπραγματεύονται σε ενεργές αγορές. Στην κατηγορία αυτή (Δάνεια και Απαιτήσεις) δεν περιλαμβάνονται:

- Απαιτήσεις που δεν συνεπάγονται τη μεταβίβαση μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων.
- Προκαταβολές για αγορές αγαθών, ενσώματων και άυλων ακινητοποιήσεων ή υπηρεσιών, επειδή δεν προβλέπονται αυτές να καλυφθούν με μετρητά ή άλλα

χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού, αλλά με στοιχεία αποθεμάτων, ενσώματων ή άυλων ακινητοποιήσεων ή παροχή υπηρεσιών.

- Προπληρωθέντα έξοδα που δεν συνιστούν συμβατικές υποχρεώσεις για λήψη ή παράδοση μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού.
- Απαιτήσεις που δεν είναι συμβατικές, αλλά επιβάλλονται από κρατικές ρυθμίσεις.
- Απαιτήσεις που έχουν να κάνουν με δοσοληψίες φόρων, οι οποίες έχουν επιβληθεί νομοθετικά από το κράτος,
- Οτιδήποτε δεν καλύπτεται από σύμβαση ώστε να δίνει δικαίωμα στην επιχείρηση για λήψη μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών πάγιων στοιχείων.

Τα Δάνεια και οι Απαιτήσεις με τακτή λήξη αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος βάσει της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου, ενώ τα Δάνεια και Απαιτήσεις χωρίς τακτή λήξη αποτιμώνται στο κόστος. Τα προκύπτοντα κατά την αποτίμηση έσοδα ή έξοδα αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα.

Τα Δάνεια και οι Απαιτήσεις της εταιρείας περιλαμβάνονται στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία της Οικονομικής Θέσης, στο κονδύλι «Πελάτες και λοιπές εμπορικές απαιτήσεις» .

Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Περιλαμβάνει μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία είτε προσδιορίζονται σε αυτήν την κατηγορία, είτε δεν μπορούν να ενταχθούν σε κάποια από τις ανωτέρω.

Η εταιρεία κατέχει και περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της χρηματοοικονομικά μέσα αυτής της κατηγορίας.

Επενδύσεις κατεχόμενες ως την λήξη

Περιλαμβάνει μη παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με πάγιες η προσδιορισμένες πληρωμές και συγκεκριμένη λήξη και τα οποία η εταιρεία έχει την πρόθεση και την δυνατότητα να τα διακρατήσει ως τη λήξη τους.

Η εταιρεία δεν κατέχει και δεν περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας χρηματοοικονομικά μέσα αυτής της κατηγορίας.

Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις

Περιλαμβάνει τις συμβατικές υποχρεώσεις που αναλαμβάνονται για:

- Παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού στοιχείου του ενεργητικού σε άλλη επιχείρηση
- Ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων με άλλη επιχείρηση, με όρους πιθανά δυσμενείς.
- Μια σύμβαση η οποία θα διακανονιστεί ή ενδέχεται να διακανονιστεί με συμμετοχικό τίτλο της επιχείρησης και είναι: (α) ένα μη παράγωγο για το οποίο η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη ή ενδέχεται να υποχρεωθεί να παραδώσει μεταβλητό αριθμό ιδίων συμμετοχικών τίτλων της επιχείρησης ή (β) ένα παράγωγο το οποίο θα διακανονιστεί με κάθε άλλο τρόπο εκτός από

την ανταλλαγή ενός καθορισμένου χρηματικού ποσού ή άλλης χρηματοοικονομικής απαίτησης με ένα καθορισμένο αριθμό συμμετοχικών τίτλων της επιχείρησης.

Κατά την αρχική αναγνώριση, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους πλέον (μείον) τα έξοδα που είναι άμεσα αποδοτέα στη διενέργεια της συγκεκριμένης συναλλαγής. Ως εύλογη αξία, κατά κανόνα, θεωρείται η καθαρή ταμειακή εισροή από την έκδοση του μέσου ή η εύλογη αξία του στοιχείου που αποκτάται κατά τη δημιουργία της υποχρέωσης.

Εκτός από κάποιες εξαιρέσεις (όπως της περίπτωσης των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων μέσω αποτελεσμάτων), στις οποίες δεν εμπίπτουν οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της εταιρείας, οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος με τη χρησιμοποίηση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου.

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις της εταιρείας περιλαμβάνονται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις στα κονδύλια «Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις» και «Βραχυχρόνιες δανειακές υποχρεώσεις» και στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις στο κονδύλι «Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις».

### 3.5 Μετοχικό κεφάλαιο

Έξοδα τα οποία πραγματοποιούνται για την έκδοση μετοχών εμφανίζονται μετά την αφαίρεση του σχετικού φόρου εισοδήματος, σε μείωση του προϊόντος της έκδοσης.

### 3.6 Φορολογία εισοδήματος – αναβαλλόμενη φορολογία

Ο φόρος εισοδήματος που εμφανίζεται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων, είναι το άθροισμα του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος που συνδέεται με συναλλαγές και γεγονότα που αναγνωρίστηκαν στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Ο τρέχων (πληρωτέος) φόρος εισοδήματος βασίζεται στα φορολογητέα αποτελέσματα της χρήσης. Τα φορολογητέα κέρδη όμως μπορεί να διαφέρουν από τα αποτελέσματα που εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στην κατάσταση των συνολικών εσόδων, καθώς δεν περιλαμβάνουν αφορολόγητα έσοδα ή μη εκπιπτόμενα φορολογικά έξοδα, ενώ επίσης δεν περιλαμβάνουν έσοδα ή έξοδα που είναι φορολογητέα ή εκπιπτόμενα σε επόμενες χρήσεις.

Ο τρέχων φόρος εισοδήματος της Εταιρείας, υπολογίζεται με βάση τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς, επί των φορολογητέων κερδών.

Η αναβαλλόμενη φορολογία λογίζεται σαν μία απαίτηση (για φόρους που αναμένεται να εισπραχθούν ή να συμψηφιστούν μελλοντικά με φορολογικές υποχρεώσεις), και σαν υποχρέωση (για φόρους που αναμένεται να πληρωθούν μελλοντικά), για όλες τις προσωρινές (από φορολογική άποψη) διαφορές ανάμεσα στα λογιστικά υπόλοιπα και στη φορολογική βάση των ενεργητικών στοιχείων και των υποχρεώσεων, με τη χρήση της μεθόδου της υποχρέωσης.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις λογίζονται για όλες τις φορολογητέες προσωρινές (από φορολογική άποψη) διαφορές, ενώ αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις λογίζονται για όλες τις εκπεστές φορολογικά διαφορές, στο βαθμό που αναμένονται φορολογητέα κέρδη από τα οποία αυτές οι διαφορές θα μπορούσαν να

εκπέσουν.

Η αναβαλλόμενη φορολογία υπολογίζεται με βάση τους συντελεστές φόρου εισοδήματος που αναμένεται ότι θα υπάρχουν κατά το χρόνο που οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις θα τακτοποιηθούν ή οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις θα ρευστοποιηθούν ή συμψηφιστούν.

Η εταιρεία λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων και κατά επέκταση το ποσό της αναβαλλόμενης φορολογίας με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα. Έτσι, για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται στο κέρδος ή στη ζημιά, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης στο κέρδος ή στη ζημιά. Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται εκτός των αποτελεσμάτων (είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια), οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης εκτός των αποτελεσμάτων (είτε στα λοιπά συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αντίστοιχα).

Οι φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις συμψηφίζονται όταν αφορούν μία προσωρινή (από φορολογική άποψη) διαφορά που προκύπτει από απαιτήσεις και υποχρεώσεις της ίδιας φύσης.

### 3.7 Παροχές στο προσωπικό

Βραχυπρόθεσμες παροχές:

Οι βραχυχρόνιες παροχές στους εργαζομένους περιλαμβάνουν:

- 
- Ημερομίσθια, μισθούς, εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων
- Βραχύχρονες αποζημιωμένες απουσίες, όπως ετήσια άδεια με αποδοχές και άδεια ασθένειας με αποδοχές, όταν οι απουσίες αναμένεται να πραγματοποιηθούν μέσα σε 12 μήνες, μετά το τέλος της χρήσεως στην οποία οι εργαζόμενοι παρέχουν τη σχετική υπηρεσία

Οι βραχυπρόθεσμες παροχές προς τους εργαζομένους (εκτός από παροχές λήξης της εργασιακής σχέσης) σε χρήμα και σε είδος αναγνωρίζονται ως έξοδο όταν καθίστανται δεδουλευμένες. Τυχόν ανεξόφλητο ποσό καταχωρείται ως υποχρέωση, ενώ σε περίπτωση που το ποσό που ήδη καταβλήθηκε υπερβαίνει το ποσό των παροχών, η επιχείρηση αναγνωρίζει το υπερβάλλον ποσό ως στοιχείο του ενεργητικού της (προπληρωθέν έξοδο) μόνο κατά την έκταση που η προπληρωμή θα οδηγήσει σε μείωση μελλοντικών πληρωμών ή σε επιστροφή.

Αποδοχές λήξεως εργασιακής σχέσεως:

Οι παροχές αυτές δημιουργούνται, όταν η επιχείρηση δεσμεύεται αποδεδειγμένα:

- Να τερματίσει την απασχόληση εργαζομένου ή εργαζομένων, πριν την κανονική ημερομηνία αποχώρησης

Οι παροχές αυτές καταχωρούνται ως μία υποχρέωση και μία δαπάνη όταν και μόνο όταν η επιχείρηση δεσμεύεται να τις χορηγήσει. Όταν οι παροχές αυτές λήγουν πέραν των 12 μηνών από το τέλος της περιόδου αναφοράς πρέπει να προεξοφλούνται. Στην περίπτωση μιας προσφοράς που γίνεται για να ενθαρρύνει την εκούσια απόσυρση, η αποτίμηση των παροχών λήξεως της εργασιακής σχέσεως πρέπει να βασίζεται στον αριθμό των εργαζομένων που αναμένεται να δεχθούν την προσφορά

Όταν οι παροχές αυτές καθίστανται πληρωτέες σε περιόδους πέρα των δώδεκα μηνών από την ημερομηνία της Οικονομικής Θέσης, τότε αυτές προεξοφλούνται με βάση τις αποδόσεις των υψηλής ποιότητας εταιρικών ομολόγων ή των κρατικών ομολόγων.

Στην περίπτωση τερματισμού απασχόλησης που υπάρχει αδυναμία προσδιορισμού των εργαζομένων που θα κάνουν χρήση αυτών των παροχών, δεν γίνεται λογιστικοποίηση αλλά γνωστοποίηση αυτών ως ενδεχόμενη υποχρέωση.

**Αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία**

Οι παροχές αυτές αφορούν στη νομική υποχρέωση για καταβολή στο προσωπικό εφάπαξ αποζημίωσης κατά την ημερομηνία εξόδου κάθε εργαζομένου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης.

Η υποχρέωση που καταχωρείται στον ισολογισμό για το πρόγραμμα αυτό είναι η παρούσα αξία της δέσμευσης για την καθορισμένη παροχή ανάλογα με το δεδουλευμένο δικαίωμα των εργαζομένων και σε σχέση με το χρόνο που αναμένεται να καταβληθεί.

Οι κρατικά καθορισμένες υποχρεώσεις για παροχές στο προσωπικό, λογίζονται σαν υποχρεώσεις, όπως και αυτές που αφορούν τα προσδιορισμένα προγράμματα παροχών. Η εταιρεία λογίζει σαν υποχρέωση την παρούσα αξία των μελλοντικών ροών για νομικές ή ηθικές υποχρεώσεις προς τους εργαζόμενους σε αυτόν για συνταξιοδότηση, απόλυση ή εθελούσια έξοδο. Η παρούσα αξία της κάθε σχετικής υποχρέωσης, υπολογίζεται από αναλογιστή για την ημερομηνία της κάθε Οικονομικής Θέσης. Αυξήσεις ή μειώσεις σε αυτές τις κρατικά καθορισμένες υποχρεώσεις για παροχές στο προσωπικό, λογίζονται κατευθείαν στα αποτελέσματα κάθε χρήσης.

Οι υποχρεώσεις της εταιρείας που προκύπτουν από τη νομοθεσία περί αποζημιώσεων του προσωπικού, προσδιορίζεται από αναλογιστή και λογιστικοποιείται με πίστωση



σχετικού λογαριασμού πρόβλεψης.

### 3.8 Προβλέψεις

Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται όταν:

- υπάρχει μια παρούσα νομική ή τεκμαιρόμενη δέσμευση ως αποτέλεσμα παρελθόντων γεγονότων
- είναι πιθανόν ότι θα απαιτηθεί μια εκροή πόρων για τον διακανονισμό της δέσμευσης
- το απαιτούμενο ποσό μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα

Όπου υπάρχουν διάφορες παρόμοιες υποχρεώσεις, η πιθανότητα ότι θα απαιτηθεί εκροή κατά την εκκαθάριση προσδιορίζεται με την εξέταση της κατηγορίας υποχρεώσεων συνολικά. Πρόβλεψη αναγνωρίζεται ακόμα κι αν η πιθανότητα εκροής σχετικά με οποιοδήποτε στοιχείο που περιλαμβάνεται στην ίδια κατηγορία υποχρεώσεων μπορεί να είναι μικρή.

Οι προβλέψεις υπολογίζονται στην παρούσα αξία των εξόδων τα οποία, βάση της καλύτερης εκτίμησης της διοίκησης, απαιτούνται να καλύψουν την παρούσα υποχρέωση κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς. Το προεξοφλητικό επιτόκιο που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της παρούσας αξίας αντικατοπτρίζει τις τρέχουσες αγοραίες εκτιμήσεις για την χρονική αξία του χρήματος και αυξήσεις που αφορούν τη συγκεκριμένη υποχρέωση.

### 3.9 Αναγνώριση εσόδων και εξόδων

Οι προμήθειες και τα συναφή έσοδα αναγνωρίζονται σε δεδουλευμένη βάση κατά τη διάρκεια της περιόδου στην οποία παρασχέθηκαν οι σχετικές με αυτά υπηρεσίες. Προμήθειες και συναφή έσοδα που προέρχονται από συναλλαγές για λογαριασμό τρίτων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα κατά το χρόνο περαίωσης της συναλλαγής. Αμοιβές για υπηρεσίες διαχείρισης χαρτοφυλακίου και συμβουλευτικές υπηρεσίες καταχωρούνται στα αποτελέσματα σύμφωνα με σύμβαση παροχής υπηρεσιών, συνήθως σε αναλογική βάση.

Μερίσματα: Τα μερίσματα, λογίζονται ως έσοδα, κατά την ημερομηνία έγκρισής τους από τα αρμόδια όργανα των εταιρειών που συνήθως είναι η Γενική Συνέλευση των μετόχων.

Τα έξοδα και οι τόκοι αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα σε δεδουλευμένη βάση.

### 3.10 Συναλλαγές με συνδεδεμένα μέρη

Ως συνδεδεμένα μέρη νοούνται οι επιχειρήσεις στις οποίες η Εταιρία ασκεί ουσιώδη επιρροή στη διαχείριση και οικονομική πολιτική τους. Επίσης ως συνδεδεμένα μέρη θεωρούνται τα μέλη της Διοίκησης, συγγενικά με αυτά πρόσωπα Ιου βαθμού, καθώς και εταιρείες που κατέχονται από αυτά ή εταιρείες στις οποίες ασκούν ουσιώδη επιρροή στη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Όλες οι συναλλαγές μεταξύ της Εταιρίας και των συνδεδεμένων με αυτήν μερών διενεργούνται με τους ίδιους οικονομικούς όρους, που διενεργούνται παρόμοιες συναλλαγές με μη συνδεδεμένα μέρη κατά την ίδια χρονική στιγμή.

### 3.11 Διανομή μερισμάτων

Η διανομή μερισμάτων στους μετόχους αναγνωρίζεται ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις την ημερομηνία κατά την οποία η διανομή εγκρίνεται από την Γενική Συνέλευση των μετόχων.

### 3.12 Κέρδη ανά μετοχή

Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται διαιρώντας τα καθαρά κέρδη με το μέσο σταθμισμένο αριθμό κοινών μετοχών που είναι σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια κάθε έτους, εξαιρώντας τον μέσο όρο των κοινών μετοχών που αποκτήθηκαν ως ίδιες μετοχές.

### 3.13 Σημαντικές λογιστικές εκτιμήσεις και παραδοχές

Η προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων απαιτεί από τη διοίκηση το σχηματισμό κρίσεων, εκτιμήσεων και υποθέσεων οι οποίες επηρεάζουν τα δημοσιευμένα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις την ημερομηνία σύνταξης οικονομικών καταστάσεων. Επηρεάζουν επίσης τις γνωστοποιήσεις των ενδεχόμενων απαιτήσεων και υποχρεώσεων την ημερομηνία σύνταξης οικονομικών καταστάσεων καθώς και τα δημοσιευμένα ποσά εσόδων και εξόδων.

Οι εκτιμήσεις και οι κρίσεις βασίζονται στην εμπειρία του παρελθόντος και σε άλλους παράγοντες, συμπεριλαμβανομένων και των προσδοκιών για μελλοντικά γεγονότα τα οποία θεωρούνται λογικά στις συγκεκριμένες συνθήκες, ενώ επαναξιολογούνται συνεχώς με την χρησιμοποίηση όλων των διαθέσιμων πληροφοριών.

Οι εκτιμήσεις και παραδοχές που ενέχουν σημαντικό κίνδυνο να προκαλέσουν ουσιώδεις προσαρμογές στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στους επόμενους 12 μήνες αφορούν:

- Φόροι εισοδήματος

Η εταιρεία υπόκειται σε φορολόγηση και απαιτείται κρίση για τον προσδιορισμό της πρόβλεψης για φόρο εισοδήματος. Υπάρχουν πολλές συναλλαγές και υπολογισμοί για τους οποίους ο τελικός προσδιορισμός του φόρου είναι αβέβαιος. Η Εταιρεία αναγνωρίζει υποχρεώσεις από αναμενόμενους φορολογικούς ελέγχους, βάσει εκτιμήσεων για το ενδεχόμενο που θα της επιβληθούν επιπλέον φόροι. Εάν το τελικό αποτέλεσμα του ελέγχου είναι διαφορετικό από το αρχικώς αναγνωρισθέν, η διαφορά θα επηρεάσει τον φόρο εισοδήματος και την πρόβλεψη για αναβαλλόμενη φορολογία της περιόδου.

Η εταιρεία εκτιμά επίσης την έκταση που αναμένεται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Η επιμέτρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων αντανακλά τις επακόλουθες φορολογικές συνέπειες που θα προκύψουν από τον τρόπο με τον οποίο η εταιρεία αναμένει, κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του.

- Εξέταση για τυχόν απομείωση περιουσιακών στοιχείων

Η εταιρεία εξετάζει τα γεγονότα και ενδείξεις που καταδεικνύουν κατά πόσο η λογιστική αξία των ασώματων και ενσώματων περιουσιακών στοιχείων του μπορεί να μην είναι ανακτήσιμη. Στην περίπτωση αυτή γίνεται σχετικός έλεγχος απομείωσης προκειμένου να προσδιοριστεί η ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου. Ανακτήσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου θεωρείται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της καθαρής τιμής πώλησης του (αν υπάρχει ενεργός αγορά) και της αξίας λόγω χρήσης του.

- Ωφέλιμη ζωή αποσβέσιμων στοιχείων

Η εταιρεία εξετάζει τις ωφέλιμες ζωές των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων σε κάθε περίοδο αναφοράς. Κατά το τέλος της περιόδου αναφοράς των συνημένων οικονομικών καταστάσεων η διοίκηση της εταιρείας εκτιμά ότι οι ωφέλιμες ζωές των αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων αντιπροσωπεύουν την αναμενόμενη χρησιμότητα των εν λόγω στοιχείων.

- Ανακτησιμότητα των απαιτήσεων

Όταν η εταιρεία έχει αντικειμενικές ενδείξεις ότι δεν θα εισπράξει όλα τα οφειλόμενα σ' αυτήν ποσά, σχηματίζει πρόβλεψη για την απομείωση των εμπορικών απαιτήσεων. Το ύψος της πρόβλεψης διαμορφώνεται από τη διαφορά που προκύπτει μεταξύ της λογιστικής αξίας των απαιτήσεων και της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών, οι οποίες προεξοφλούνται με το πραγματικό επιτόκιο. Το ποσό της πρόβλεψης καταχωρείται στα αποτελέσματα.

#### 4. ΝΕΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ

Η εταιρεία έχει υιοθετήσει όλα τα νέα πρότυπα και τις διερμηνείες, η εφαρμογή των οποίων έγινε υποχρεωτική για τις χρήσεις που άρχισαν την 1 Ιανουαρίου 2010. Στην παράγραφο 4.1 παρουσιάζονται τα πρότυπα τα οποία έχουν εφαρμογή στην εταιρεία και έχουν υιοθετηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2010 καθώς και τα πρότυπα τα οποία είναι μεν υποχρεωτικά από την 1η Ιανουαρίου 2010, ωστόσο δεν είναι εφαρμόσιμα στις εργασίες της εταιρείας. Στην παράγραφο 4.2 παρουσιάζονται τα πρότυπα, τροποποιήσεις προτύπων και διερμηνείες σε ήδη υπάρχοντα πρότυπα τα οποία είτε δεν έχουν ακόμα τεθεί σε ισχύ, είτε δεν έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε.

##### 4.1 Αλλαγές σε Λογιστικές Αρχές (Τροποποιήσεις στα δημοσιευμένα πρότυπα έναρξης ισχύος 2010)

Οι αλλαγές σε λογιστικές αρχές που υιοθετήθηκαν αναλύονται ως ακολούθως:

- Ετήσιες Βελτιώσεις 2009

Κατά το 2009 η IASB προέβη στην έκδοση των ετήσιων Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ για το 2009 – μια σειρά προσαρμογών σε 12 Πρότυπα – που αποτελεί μέρος του προγράμματος για ετήσιες βελτιώσεις στα Πρότυπα. Το πρόγραμμα των ετήσιων βελτιώσεων του IASB στοχεύει στο να πραγματοποιούνται απαραίτητες αλλά μη επείγουσες προσαρμογές σε ΔΠΧΑ τα οποία δεν θα αποτελέσουν μέρος κάποιου μεγαλύτερου προγράμματος αναθεωρήσεων.

- Ετήσιες βελτιώσεις 2008

ΔΠΧΑ 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες: Διευκρινίζεται το γεγονός ότι όλα τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού μίας θυγατρικής κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση, σύμφωνα με τις πρόνοιες του ΔΠΧΑ 5, ακόμη και στην περίπτωση που η εταιρία, μετά από πώληση, εξακολουθεί να διατηρεί μη ελέγχουσα συμμετοχή στη θυγατρική.

- Αναθεωρημένο ΔΠΧΑ 1. Πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΑ (αντικατάσταση) (Κανονισμός ΕΕ 1136/2009)

Το αναδιαρθρωμένο ΔΠΧΑ 1 αντικαθιστά το ισχύον ΔΠΧΑ 1, ώστε να καταστεί ευχερέστερη η χρήση του ΔΠΧΑ 1 και η τροποποίησή του μελλοντικά. Επιπλέον, στο αναδιαρθρωμένο ΔΠΧΑ 1 διαγράφονται από το πρότυπο μερικές παρωχημένες μεταβατικές καθοδηγήσεις και περιλαμβάνονται μερικές ήσσονος σημασίας αναδιατυπώσεις. Οι ισχύουσες απαιτήσεις παραμένουν αμετάβλητες.

- Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 2: «Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών» (Κανονισμός ΕΕ 244/2010)

Το IASB προχώρησε σε έκδοση τροποποίησης του ΔΠΧΑ 2 αναφορικά με τον λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών μεταξύ εταιριών του ιδίου ομίλου και πως αυτές αντιμετωπίζονται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις των θυγατρικών εταιριών. Η τροποποίηση δεν είχε εφαρμογή στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

- Αναθεώρηση του ΔΠΧΑ 3. Συνενώσεις επιχειρήσεων (αντικατάσταση) (Κανονισμός ΕΕ 495/2009)

Το αναθεωρημένο ΔΠΧΑ 3 θεσπίζει αρχές και κανόνες για το πώς ένας αποκτών σε συνένωση επιχειρήσεων αναγνωρίζει και επιμετρά στα βιβλία του τα διάφορα στοιχεία (όπως αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, αναλαμβανόμενες υποχρεώσεις, μη ελέγχουσες συμμετοχές και υπεραξία) που συνδέονται με τη λογιστική αντιμετώπιση της πράξης απόκτησης. Καθορίζει επίσης τις πληροφορίες που πρέπει να κοινοποιούνται σχετικά με τις πράξεις αυτές. Μεταξύ των αλλαγών που θα επέλθουν με την εφαρμογή του αναθεωρημένου ΔΠΧΑ 3 περιλαμβάνεται η εξοδοποίηση των δαπανών που σχετίζονται με την απόκτηση καθώς και η αναγνώριση μελλοντικών μεταβολών στην εύλογη αξία του ενδεχόμενου τιμήματος στα αποτελέσματα.

Το αναθεωρημένο πρότυπο αναμένεται να επηρεάσει τη λογιστική αντιμετώπιση συνενώσεων επιχειρήσεων μελλοντικών περιόδων, ενώ η επίδραση αυτή θα εκτιμηθεί όταν αυτές οι συνενώσεις πραγματοποιηθούν.

- Τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 27. Ενοποιημένες και Ατομικές οικονομικές καταστάσεις (Κανονισμός ΕΕ 494/2009)

Οι τροποποιήσεις στο ΔΛΠ 27 καθορίζουν κάτω από ποιες περιστάσεις μια οικονομική οντότητα οφείλει να συντάσσει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, πώς πρέπει να λογιστικοποιούν οι μητρικές οικονομικές οντότητες τις μεταβολές των δικαιωμάτων ιδιοκτησίας σε θυγατρικές και πώς πρέπει να επιμερίζονται οι ζημίες μιας θυγατρικής μεταξύ της ελέγχουσας και της μη ελέγχουσας συμμετοχής. Μεταξύ άλλων αποσαφηνίζεται ότι οι μεταβολές στα ιδιοκτησιακά δικαιώματα σε μια θυγατρική, τα οποία δεν έχουν ως αποτέλεσμα την απώλεια ελέγχου, λογίζονται ως συναλλαγές ιδίων κεφαλαίων. Η τροποποίηση δεν είχε εφαρμογή στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

- Τροποποίηση στο ΔΛΠ 39. Επιλέξιμα Αντισταθμιζόμενα Στοιχεία (Κανονισμός ΕΕ 839/2009)

Η τροποποίηση του ΔΛΠ 39 αποσαφηνίζει θέματα λογιστικής αντιστάθμισης και πιο συγκεκριμένα τον πληθωρισμό και τον one-sided κίνδυνο ενός αντισταθμιζόμενου στοιχείου. Η τροποποίηση δεν είχε εφαρμογή στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

- ΕΔΔΠΧΑ 15. Συμβάσεις για την κατασκευή ακινήτων» (Κανονισμός ΕΕ 636/2009)

Η ΕΔΔΠΧΑ 15 αποτελεί διερμηνεία που διευκρινίζει και καθοδηγεί σχετικά με το πότε πρέπει να αναγνωρίζονται στους λογαριασμούς τα έσοδα από την κατασκευή ακινήτων, και ειδικότερα, εάν μια σύμβαση κατασκευής εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 11 Συμβάσεις Κατασκευής ή του Δ.Λ.Π. 18 Έσοδα. Η εν λόγω διερμηνεία δεν είχε εφαρμογή στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

- ΕΔΔΠΧΑ 18. Μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες (Κανονισμός 1164/2009)

Η ΕΔΔΠΧΠ 18 είναι μία διερμηνεία η οποία περιλαμβάνει διευκρινίσεις και οδηγίες σχετικά με τη λογιστική καταχώρηση των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων, μηχανών και εξοπλισμού από πελάτες ή ρευστών για την απόκτηση ή την κατασκευή περιουσιακού στοιχείου, μηχανής ή εξοπλισμού. Η εν λόγω διερμηνεία δεν είχε εφαρμογή στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

- ΕΔΔΠΧΑ 17. Κατανομές μη ρευστών στοιχείων ενεργητικού στους ιδιοκτήτες (Κανονισμός ΕΕ 1142/2009)

Η ΕΔΔΠΧΠ 17 είναι μία διερμηνεία η οποία περιέχει διευκρινίσεις και οδηγίες σχετικά με τη λογιστική αντιμετώπιση των διανομών μη ρευστών στοιχείων ενεργητικού στους ιδιοκτήτες. Η εν λόγω διερμηνεία δεν είχε εφαρμογή στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

- ΕΔΔΠΧΑ 12. Διακανονισμοί για την παροχή δημόσιας υπηρεσίας (Κανονισμός ΕΕ 254/2009)

Η ΕΔΔΠΧΑ 12 αναφέρεται σε παραχωρήσεις που γίνονται από το δημόσιο στον ιδιωτικό τομέα. Καλύπτει τα ζητήματα λογιστικής αντιμετώπισης αυτών των συμβάσεων από την πλευρά του διαχειριστή, δηλαδή του ιδιώτη. Η εν λόγω διερμηνεία δεν είχε εφαρμογή στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

4.2.Πρότυπα, τροποποιήσεις και διερμηνείες σε ήδη υπάρχοντα πρότυπα τα οποία δεν έχουν ακόμα τεθεί σε ισχύ

Τα νέα πρότυπα ή διερμηνείες που έχουν εκδοθεί από την IASB και έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, και τα οποία δεν είναι υποχρεωτικά για τις παρουσιαζόμενες οικονομικές καταστάσεις είναι τα εξής:

- Τροποποιήσεις στο ΔΠΧΑ 1. Πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΑ και στο ΔΠΧΑ 7. Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις (Κανονισμός ΕΕ 574/2010)

Οι τροποποιήσεις αναφέρονται στις οντότητες που εφαρμόζουν ΔΠΧΑ για πρώτη φορά και στη δυνατότητα της προαιρετικής απαλλαγής από την επαναδιατύπωση των συγκριτικών γνωστοποιήσεων βάσει του ΔΠΧΑ 7 όσον αφορά τις επιμετρήσεις της εύλογης αξίας και τον κίνδυνο ρευστότητας σε περίπτωση που οι εν λόγω συγκριτικές περιόδους λήγουν πριν από την 31η Δεκεμβρίου 2009. Οι εν λόγω τροποποιήσεις θα έχουν ισχύ μετά την 1/1/2011 αλλά δεν θα έχουν εφαρμογή στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας.

- Αναθεωρημένο ΔΛΠ 24. Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών (αντικατάσταση) και τροποποίηση στο ΔΠΧΑ 8 Λειτουργικοί τομείς (τροποποίηση) (Κανονισμός ΕΕ 632/2010)

Στόχος των αλλαγών που εισήχθησαν με το αναθεωρημένο ΔΛΠ 24 είναι η απλοποίηση του ορισμού του συνδεδεμένου μέρους (αίροντας παράλληλα ορισμένες εσωτερικές ασυνέπειες) και η χορήγηση κάποιων απαλλαγών σε οντότητες που συνδέονται με το Δημόσιο όσον αφορά στις πληροφορίες που πρέπει να παρέχουν οι οντότητες αυτές σε σχέση με συναλλαγές συνδεδεμένων μερών. Το αναθεωρημένο ΔΛΠ 24 και η τροποποιήσεις του ΔΠΧΑ 8 θα έχουν ισχύ για την εταιρεία μετά την 1/1/2011 αλλά δεν αναμένεται να έχουν σημαντική επίδραση στις οικονομικές της καταστάσεις.

ΕΔΔΠΧΑ 19. Εξόφληση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους και ΔΠΧΑ 1. Πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΑ (τροποποίηση) (Κανονισμός ΕΕ 662/2010)

Η ΕΔΔΠΧΑ 19 έχει ως στόχο να υπάρξει καθοδήγηση για τον τρόπο με τον οποίο ο οφειλέτης πρέπει να λογιστικοποιεί τους συμμετοχικούς του τίτλους που εκδίδει για τον πλήρη ή μερικό διακανονισμό χρηματοοικονομικής υποχρέωσης μετά από επαναδιαπραγμάτευση των όρων της υποχρέωσης. Η νέα διερμηνεία θα έχει ισχύ για την εταιρεία μετά την 1/1/2011 αλλά δεν αναμένεται να έχει επίδραση στις οικονομικές της καταστάσεις.

Τροποποίηση στην ΕΔΔΠΧΑ 14. Προπληρωμές απαίτησης ελάχιστης χρηματοδότησης (Κανονισμός ΕΕ 633/2010)

Οι τροποποιήσεις της ΕΔΔΠΧΑ 13 έχει ως στόχο την εξάλειψη της ακούσιας επίπτωσης της ΕΔΔΧΠΑ 14 σε περιπτώσεις όπου μια οντότητα υποκείμενη σε απαίτηση ελάχιστης χρηματοδότησης πραγματοποιεί πρόωρη πληρωμή εισφορών, όταν κάτω από ορισμένες περιστάσεις η οντότητα που πραγματοποιεί την προπληρωμή υποχρεούται να αναγνωρίσει έξοδο. Οι τροποποιήσεις θα έχουν ισχύ για την εταιρεία μετά την 1/1/2011 αλλά δεν αναμένεται να έχουν επίδραση στις οικονομικές της καταστάσεις.

Τροποποίηση του ΔΛΠ 32. Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση - Ταξινόμηση Εκδόσεων Δικαιωμάτων σε Μετοχές.

Η Τροποποίηση αναθεωρεί τον ορισμό της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης στο ΔΛΠ 32 με σκοπό την ταξινόμηση κάποιων δικαιωμάτων προαίρεσης ή δικαιωμάτων αγοράς μετοχών (που αναφέρονται μαζί ως «δικαιώματα (rights)») ως συμμετοχικούς τίτλους. Η τροποποίηση εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/02/2010 και η εφαρμογή της τροποποίησης θα εξεταστεί εάν θα έχει επίπτωση στις οικονομικές Οικονομικές Καταστάσεις της εταιρείας.

4.3.Πρότυπα, τροποποιήσεις και διερμηνείες σε ήδη υπάρχοντα πρότυπα τα οποία δεν έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση

Τα νέα πρότυπα ή διερμηνείες που έχουν εκδοθεί από την IASB, αλλά δεν έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση είναι τα εξής:

- ΔΠΧΑ 9: «Χρηματοοικονομικά Μέσα»

Το IASB σχεδιάζει να αντικαταστήσει πλήρως το ΔΛΠ 39 « Χρηματοοικονομικά μέσα αναγνώριση και αποτίμηση» κατά το τέλος του 2010, το οποίο θα τεθεί σε εφαρμογή για ετήσιες οικονομικές περιόδους που ξεκινούν την 1 Ιανουαρίου 2013. Το ΔΠΧΑ 9 αποτελεί την πρώτο στάδιο του συνολικού σχεδίου αντικατάστασης του ΔΛΠ 39. Τα βασικά στάδια έχουν ως εξής:

1ο στάδιο: Αναγνώριση και αποτίμηση

2ο στάδιο: Μεθοδολογία απομείωσης

3ο στάδιο: Λογιστική αντιστάθμισης

Επιπλέον ένα επιπλέον σχέδιο πραγματεύεται με τα θέματα που αφορούν στη διακοπή αναγνώρισης.



Το ΔΠΧΑ 9 στοχεύει στη μείωση της πολυπλοκότητας στη λογιστική αντιμετώπιση των χρηματοπιστωτικών μέσων παρέχοντας λιγότερες κατηγορίες χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και μια αρχή με βάση προσέγγιση για την ταξινόμησή τους. Κατά το νέο πρότυπο, η οικονομική οντότητα ταξινομεί τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού είτε στο αποσβεσμένο κόστος είτε στην εύλογη αξία βάσει

α) του επιχειρηματικού μοντέλου της επιχείρησης για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού, και

β) των χαρακτηριστικών των συμβατών ταμειακών ροών των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού (αν δεν έχει επιλέξει να ορίσει το χρηματοοικονομικό στοιχείο ενεργητικού στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων).

Η ύπαρξη μονό δυο κατηγοριών - αποσβεσμένο κόστος και εύλογη αξία – σημαίνει ότι θα απαιτείται μόνο ένα μοντέλο απομείωσης στο πλαίσιο του νέου προτύπου, μειώνοντας έτσι την πολυπλοκότητα.

Η επίδραση από την εφαρμογή του ΔΧΠΑ 9 αξιολογείται από την επιχείρηση καθώς αναμένεται να υπάρχει επίδραση στα Ίδια Κεφάλαια και τα αποτελέσματα από το επιχειρηματικό μοντέλου που θα διαλέξει η επιχείρηση για τη διαχείριση των χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού της.

Το πρότυπο εφαρμόζεται για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2013 και δεν έχει εγκριθεί από την ΕΕ.

- ΔΛΠ 12-(Τροποποίηση) «Φόροι Εισοδήματος».

Η Τροποποίηση εισάγει μια πρακτική καθοδήγηση αναφορικά με την ανάκτηση της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων που τηρούνται λογιστικά στην εύλογη αξία ή αναπροσαρμόζονται σύμφωνα με τα όσα ορίζει το ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα». Σύμφωνα με τη παρούσα τροποποίηση η μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας τέτοιων περιουσιακών στοιχείων τεκμαίρετε ότι θα πραγματοποιηθεί μέσω της μελλοντικής πώλησης του περιουσιακού στοιχείου. Η τροποποίηση εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2012 και η εφαρμογή της τροποποίησης θα εξεταστεί εάν θα έχει επίπτωση στις ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις της εταιρείας. Η παρούσα τροποποίηση δεν έχει εγκριθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

- Τροποποίηση στο ΔΠΧΑ 1 «ΔΠΧΑ Πρώτη Εφαρμογή» - Κατάργηση της παύσης αναγνώρισης χρηματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων. Η Τροποποίηση καταργεί την χρήση της προκαθορισμένης ημερομηνίας μετάβασης (01 Ιανουαρίου 2004) και την αντικαθιστά με την πραγματική ημερομηνία μετάβασης στα ΔΠΧΑ. Παράλληλα, καταργεί τις απαιτήσεις περί παύσης αναγνώρισης των

συναλλαγών που είχαν λάβει χώρα πριν την προκαθορισμένη ημερομηνία μετάβασης. Η τροποποίηση εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/07/2011, ενώ η προγενέστερη εφαρμογή της επιτρέπεται. Η εφαρμογή της τροποποίησης δεν θα έχει επίπτωση στις ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις της εταιρείας. Η παρούσα τροποποίηση δεν έχει εγκριθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

- Τροποποίηση στο ΔΠΧΑ 1 «ΔΠΧΑ Πρώτη Εφαρμογή» - Υπερπληθωριστικές Οικονομίες.

Η Τροποποίηση παρέχει καθοδήγηση για την επανεφαρμογή των ΔΠΧΑ μετά από μια περίοδο παύσης, οφειλόμενη στο ότι το νόμισμα λειτουργίας της Οικονομικής Οντότητας αποτελούσε νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής Οικονομίας. Η τροποποίηση εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/07/2011, ενώ η προγενέστερη εφαρμογή της επιτρέπεται. Η εφαρμογή της τροποποίησης δεν θα έχει επίπτωση στις Οικονομικές Καταστάσεις της εταιρείας. Η παρούσα τροποποίηση δεν έχει εγκριθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

- ΔΠΧΑ 7 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις — Τροποποιήσεις αναφορικά με πρόσθετες γνωστοποιήσεις σε περιπτώσεις μεταφορών χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων»

Οι τροποποιήσεις θα επιτρέπουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να κατανοήσουν καλύτερα τις μεταφορές που πραγματοποιούνται μεταξύ των ομάδων των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των πιθανών επιπτώσεων των τυχόν κινδύνους που ενδέχεται να παραμείνουν στην οικονομική οντότητα που μεταβιβάζονται τα περιουσιακά στοιχεία. Με βάση την τροποποίηση απαιτούνται πρόσθετες γνωστοποιήσεις εάν ένα δυσανάλογο μεγάλο ποσοστό των συναλλαγών μεταφοράς πραγματοποιούνται στο τέλος μιας περιόδου αναφοράς. Η τροποποίηση εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/07/2011, ενώ η προγενέστερη εφαρμογή της επιτρέπεται. Η εφαρμογή της τροποποίησης δεν θα έχει επίπτωση στις ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις της εταιρείας. Η παρούσα τροποποίηση δεν έχει εγκριθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

- Ετήσιες Βελτιώσεις 2010

Κατά το 2010 το IASB προέβη στην έκδοση των ετήσιων Βελτιώσεις στα ΔΠΧΑ για το 2010 – μια σειρά προσαρμογών σε 7 Πρότυπα – που αποτελεί μέρος του προγράμματος για ετήσιες βελτιώσεις στα Πρότυπα. Το πρόγραμμα των ετήσιων βελτιώσεων του IASB στοχεύει στο να πραγματοποιούνται απαραίτητες αλλά μη επείγουσες προσαρμογές σε ΔΠΧΑ τα οποία δεν θα αποτελέσουν μέρος κάποιου μεγαλύτερου προγράμματος αναθεωρήσεων. Οι περισσότερες βελτιώσεις έχουν εφαρμογή για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 01/01/2011, ενώ προγενέστερη εφαρμογή τους επιτρέπεται. Οι ετήσιες βελτιώσεις δεν έχουν υιοθετηθεί από την ΕΕ.

Η εταιρία δεν έχει σκοπό να εφαρμόσει κανένα από τα Πρότυπα ή τις Διερμηνείες νωρίτερα.

Με βάση την υπάρχουσα δομή της εταιρείας και τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθούνται, η Διοίκηση δεν αναμένει σημαντικές επιδράσεις (εκτός αν αναφέρεται διαφορετικά) στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας από την εφαρμογή των ανωτέρω Προτύπων και διερμηνειών, όταν αυτά καταστούν εφαρμόσιμα.

## 5. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΙΝΔΥΝΩΝ

### 5.1 Χρήση χρηματοοικονομικών μέσων

Η Εταιρία χρησιμοποιεί χρηματοοικονομικά μέσα για εμπορικούς, χρηματοοικονομικούς και επενδυτικούς σκοπούς, όπως επίσης και για αντιστάθμιση κινδύνων. Η χρησιμοποίηση των χρηματοοικονομικών μέσων από την εταιρεία επηρεάζει ουσιωδώς την χρηματοοικονομική κατάσταση, την κερδοφορία και τις ταμειακές της ροές.

Στην υπ' αριθμ 6.27 σημείωση παρατίθεται ανάλυση της αξίας και των κατηγοριών των χρηματοοικονομικών μέσων που διαθέτει η Εταιρεία καθώς και των λογαριασμών της Οικονομικής Θέσης στους οποίους εμφανίζονται τα εν λόγω χρηματοοικονομικά στοιχεία. Παρακάτω παρατίθεται πληροφόρηση σχετικά με τους κινδύνους που συνεπάγονται από την κατοχή των χρηματοοικονομικών μέσων.

#### Παράγοντες χρηματοοικονομικού κινδύνου

Οι σημαντικότεροι κίνδυνοι που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά μέσα που διαθέτει η Εταιρία είναι κυρίως οι εξής:

- Πιστωτικός Κίνδυνος
- Κίνδυνος Αγοράς (συναλλαγματικός, επιτοκίων και λοιπών τιμών αγοράς)
- Κίνδυνος Ρευστότητας

Οι εργασίες διαχείρισης κινδύνων διεκπεραιώνονται από το «Τμήμα Διαχείρισης Κινδύνων» της εταιρείας. Το εν λόγω τμήμα έχει αποκλειστική αρμοδιότητα να προσδιορίζει, να εκτιμά και να αντισταθμίζει τους χρηματοοικονομικούς κινδύνους σε συνεργασία με τις υπηρεσίες που αντιμετωπίζουν αυτούς τους κινδύνους. Προ της διενέργειας τυχόν συναλλαγών αντιστάθμισης κινδύνων λαμβάνεται έγκριση από τα στελέχη που έχουν το δικαίωμα δέσμευσης της Εταιρίας προς τους αντισυμβαλλόμενούς της.

## 5.2 Πιστωτικός κίνδυνος

Η Εταιρία εκτίθεται σε πιστωτικό κίνδυνο, ο οποίος είναι ο κίνδυνος το αντισυμβαλλόμενο μέρος να αδυνατεί να εξοφλήσει πλήρως τα ποσά που οφείλει όταν αυτά προκύπτουν.

Ειδικά για την εταιρεία ο εν λόγω κίνδυνος εστιάζεται κυρίως στο κίνδυνο μη είσπραξης των απαιτήσεων της έναντι πελατών.

Ο εν λόγω πιστωτικός κίνδυνος δεν είναι σημαντικός γιατί κατά πάγια τακτική η Εταιρία:

- εισπράττει το τίμημα των αγορών των πελατών μέχρι το πέρας του τριημέρου (T+3) από την ημέρα της συναλλαγής του, σε υλοποίηση σχετικών χρηματιστηριακών διατάξεων (βλέπε σχετικά την επόμενη παράγραφο «Πιστωτικός κίνδυνος για T + 4» και
- διενεργεί προβλέψεις απομείωσης όλων των απαιτήσεων έναντι πελατών που δεν καλύπτονται από αντίστοιχη αξία χαρτοφυλακίου τους
- παρακολουθεί τυχόν καθυστερήσεις λοιπών απαιτήσεων και ενσωματώνει την πληροφόρηση αυτή στο σύστημα ελέγχου της πιστωτικής της πολιτικής.

Ο πιστωτικός κίνδυνος για ρευστά κεφάλαια (ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα) θεωρείται αμελητέος, αφενός γιατί είναι υψηλής ευκολίας ρευστοποίησης επενδύσεις και εύκολα μετατρέψιμες σε μετρητά και αφετέρου γιατί οι αντισυμβαλλόμενοι είναι τράπεζες εγνωσμένης φήμης με υψηλής ποιότητας πιστοληπτική ικανότητα.

Η διαχείριση της έκθεσης σε πιστωτικό κίνδυνο, γίνεται συνυπολογιζομένης της πιθανής έκθεσης σε διακυμάνσεις της αγοράς.

## 5.3 Δεσμεύσεις που σχετίζονται με πίστωση

Τηρούνται με βάση τις εκάστοτε κανονιστικές διατάξεις των εποπτευόντων αρχών.

Η δυνατότητα παροχής πιστώσεων από το μέλη του Χρηματιστηρίου Αξιών προς τους πελάτες τους με σκοπό τη διενέργεια χρηματιστηριακών συναλλαγών (margin account), ρυθμίστηκε για πρώτη φορά με το νόμο 2843/2000.

Το μοντέλο παροχής πιστώσεων στηρίζεται στη γενική αρχή κατά την οποία η πίστωση δίδεται μόνον κατόπιν σχετικής έγγραφης σύμβασης μεταξύ μέλους και πελάτη και εφόσον ο τελευταίος παρέχει στο μέλος αντίστοιχη εξασφάλιση της πίστωσης, επί της οποίας υφίσταται νόμιμο ενέχυρο υπέρ του μέλους.

Το margin account παρέχει στους επενδυτές τη δυνατότητα να αγοράσουν περισσότερες μετοχές από εκείνες που θα τους επέτρεπε το διαθέσιμο κεφάλαιο τους χρησιμοποιώντας την τεχνική μόχλευσης. Ωστόσο, η αγορά μετοχών με πίστωση

είναι μια τεχνική που χρησιμοποιείται από επενδυτές που είναι εξοικειωμένοι με αυτό το εργαλείο και γνωρίζουν τη λειτουργία του.

Οι ειδικότεροι όροι και προϋποθέσεις για την «μέρους των μελών του Χ.Α. παροχή πιστώσεων» ορίζονται στον νόμο, αλλά και στις κατ' εξουσιοδότηση αυτού εκδοθείσες κανονιστικές διατάξεις των αποφάσεων της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς και της Πράξης του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος. Ως εκ τούτου η Εταιρία δεν εκτίθεται σε σημαντικό πιστωτικό κίνδυνο εκ της δραστηριότητας αυτής.

#### 5.4 Πιστωτικός κίνδυνος για T + 4

Σύμφωνα με τον Ν. 2843/2000 και την υπ' αριθμόν 2/363/30.11.2005 (όπως τροποποιήθηκε από την υπ' αριθμ. 8/370/26.1.06) απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς πρέπει μέχρι το πέρας του T + 3, ο πελάτης να έχει εξοφλήσει το τίμημα της αγοράς. Σε διαφορετική περίπτωση το μέλος του Χ.Α προκειμένου να ελαχιστοποιήσει τον κίνδυνο την ημέρα T + 4 προβαίνει σε αναγκαστικές εκποιήσεις και έτσι δεν εκτίθεται σε σημαντικό πιστωτικό κίνδυνο.

#### 5.5 Καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ώριμων πιστωτικών υπολοίπων

Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς προκειμένου να διαφυλάξει τα ελεύθερα χρηματικά διαθέσιμα των πελατών επέβαλε στα μέλη του Χ.Α, σύμφωνα με την απόφαση 2/306/22.06.2004 όπως ισχύει, να τηρούν τα χρήματα των πελατών τους σε ξεχωριστούς τραπεζικούς λογαριασμούς.

Στην υπ' αριθμ. 6.28 σημείωση παρατίθεται πίνακας που παρουσιάζει τον μέγιστο βαθμό έκθεσης της εταιρείας στον πιστωτικό κίνδυνο έναντι των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της.

#### 5.6 Κίνδυνος αγοράς

Η Εταιρία εκτίθεται σε κίνδυνο αγοράς ο οποίος είναι ο κίνδυνος στη βάση του οποίου η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμιακές ροές των χρηματοοικονομικών μέσων της Εταιρίας ενδέχεται να παρουσιάσουν διακυμάνσεις εξαιτίας μεταβολών στις τιμές της αγοράς.

Ο εν λόγω κίνδυνος για την εταιρεία εστιάζεται κυρίως στους εξής ειδικότερους κινδύνους: (I) στον συναλλαγματικό κίνδυνο (II) στον κίνδυνο επιτοκίων και (III) στον κίνδυνο λοιπών αγοραίων τιμών.

#### 5.7 Συναλλαγματικός κίνδυνος

Οι συναλλαγές της εταιρείας γίνονται σε Ευρώ, ενώ η εταιρεία δεν διαθέτει επενδύσεις στο εξωτερικό. Συνεπώς ο συναλλαγματικός κίνδυνος δεν υφίσταται.

#### 5.8 Κίνδυνος επιτοκίου

Υφίστανται δανειακές υποχρεώσεις για την εταιρία στην τρέχουσα χρήση και ως εκ τούτου υφίσταται και κίνδυνος από τις μεταβολές των επιτοκίων. Η εταιρεία εκτιμά ότι ο κίνδυνος αυτός δεν είναι υψηλός .

### 5.9 Κίνδυνος λοιπών αγοραίων τιμών

Ο εν λόγω κίνδυνος εστιάζεται κυρίως στο κίνδυνο που απορρέει από τη διακύμανση της εύλογης αξίας ή των μελλοντικών ταμιακών ροών των επενδύσεων της Εταιρείας για ίδιο λογαριασμό (μετοχές κ.α.). Για την εν μέρει αντιστάθμιση του εν λόγω κινδύνου η Εταιρία δεν κάνει χρήση παραγώγων.

Το εμπορικό χαρτοφυλάκιο που κατέχει η εταιρία είναι μικρό και ως εκ τούτου ο βαθμός έκθεσης της εταιρίας στον εν λόγω κίνδυνο είναι επουσιώδης.

### 5.10 Κίνδυνος ρευστότητας

Ο κίνδυνος ρευστότητας είναι ο κίνδυνος η Εταιρεία να αντιμετωπίσει μια δυσκολία στο να εκπληρώσει τις δεσμεύσεις της, οι οποίες σχετίζονται με τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.

Η Εταιρεία εκτίθεται σε καθημερινούς κινδύνους ρευστότητας και γι' αυτό διατηρεί επαρκείς πόρους μετρητών για να καλύψει τον εν λόγω κίνδυνο καθώς η εμπειρία καταδεικνύει ότι το ελάχιστο επίπεδο επανεπένδυσης των κεφαλαίων προς λήξη μπορεί να προβλεφθεί με κάποιο ποσοστό βεβαιότητας. Συγκεκριμένα προσδιορίζονται σε καθημερινή βάση τα ελάχιστα κεφάλαια που θα πρέπει να είναι διαθέσιμα, προκειμένου να καλύπτονται όρια του ελάχιστου ποσοστού κεφαλαίων προς λήξη.

Παρακάτω στην παρ. 6.29 παρατίθενται στοιχεία της ληκτότητας των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων της εταιρείας την 31/12/2010 και 31/12/2009.

### 5.11 Διαδικασίες Διαχείρισης Κινδύνων

Το Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ.) έχει την τελική ευθύνη για την ανάληψη από την Εταιρία παντός είδους κινδύνων καθώς και για την παρακολούθηση τους σε τακτική βάση. Επιπλέον το Διοικητικό Συμβούλιο έχει την ευθύνη για την παρακολούθηση της κεφαλαιακής επάρκειας της Εταιρείας.

Το Διοικητικό Συμβούλιο έχει ορίσει υπεύθυνο Διαχείρισης Κινδύνων με τις παρακάτω αρμοδιότητες:

α) Ο Υπεύθυνος Διαχείρισης Κινδύνων είναι αρμόδιος για τη θέσπιση και εφαρμογή πολιτικών, διαδικασιών και ρυθμίσεων που επιτρέπουν τον εντοπισμό των κινδύνων, οι οποίοι συνδέονται με τις δραστηριότητες, τις διαδικασίες και τα συστήματα λειτουργίας της Εταιρείας (ιδίως τον πιστωτικό κίνδυνο, τον κίνδυνο αγοράς και τον λειτουργικό κίνδυνο). Το ανεκτό επίπεδο κινδύνου καθορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 3606/2007 και τις σχετικές αποφάσεις της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (βλ. ιδίως τις αποφάσεις 1/459/27.12.2007 έως 8/459/27.12.2007 της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς).

β) Ο Υπεύθυνος Διαχείρισης Κινδύνων παρακολουθεί συστηματικά την καταλληλότητα και την αποτελεσματικότητα των πολιτικών, διαδικασιών και ρυθμίσεων που εφαρμόζει η εταιρεία σχετικά με τη Διαχείριση των Κινδύνων.

γ) Ο Υπεύθυνος Διαχείρισης Κινδύνων μεριμνά ώστε η Εταιρεία να διαθέτει την απαραίτητη τεχνική και μηχανογραφική υποστήριξη για την παρακολούθηση, εποπτεία και την τήρηση εφαρμογής των διαδικασιών για τον υπολογισμό της

κεφαλαιακής επάρκειας της και την εν γένει διαχείριση των κινδύνων που συνέχονται με τη λειτουργία της.

(δ) Ο Υπεύθυνος Διαχείρισης Κινδύνων είναι υπεύθυνος για την τήρηση της Εσωτερικής Διαδικασίας Αξιολόγησης της Κεφαλαιακής Επάρκειας (ΕΔΑΚΕ) της Εταιρείας. Ειδικότερα, οι βασικές αρχές διαχείρισης κινδύνων ως προς κάθε επιμέρους κίνδυνο, είναι οι εξής :

#### 5.12 Αρχές διαχείρισης πιστωτικού κινδύνου

Στο πλαίσιο της διαχείρισης του πιστωτικού κινδύνου, ο Υπεύθυνος Διαχείρισης Κινδύνων διαμορφώνει τις διαδικασίες και τις πολιτικές που είναι απαραίτητες για την αποτελεσματική πρόληψη και διαχείριση του πιστωτικού κινδύνου. Επίσης, μεριμνά για την αποτελεσματική εφαρμογή των προβλεπομένων για το σκοπό αυτό διαδικασιών και ρυθμίσεων και ιδίως:

Προβαίνει σε εκτίμηση των αναγκών της Εταιρείας σε ίδια κεφάλαια για την αντιμετώπιση του πιστωτικού κινδύνου, σύμφωνα με το νόμο και τις αποφάσεις της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς .

Προβαίνει στο διαχωρισμό των απαιτήσεων και λοιπών ανοιγμάτων σε: α) απαιτήσεις υπό καθυστέρηση (past due) και β) επισφαλείς απαιτήσεις (impaired).

- εφαρμόζει την πολιτική των προσεγγίσεων και των μεθόδων υπολογισμού της αξίας των ανοιγμάτων (π.χ. standardized, marked to market method, original exposure method, internal model method) και της προσαρμογής της αξίας και των προβλέψεων αυτών.
- προσδιορίζει τις τεχνικές μείωσης του πιστωτικού κινδύνου
- προσδιορίζει τις πολιτικές και τις διαδικασίες συμψηφισμού των εντός και εκτός Οικονομικής Θέσης στοιχείων, καθώς και το βαθμό κατά τον οποίο η Εταιρεία κάνει χρήση των συμψηφισμών αυτών.
- προσδιορίζει τις πολιτικές και τις διαδικασίες αποτίμησης και διαχείρισης των εξασφαλίσεων και το είδος των εξασφαλίσεων που αποδέχεται η Εταιρεία.
- προβαίνει σε ανάλυση των διαφόρων κατηγοριών ανοιγμάτων ανά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας ή είδος αντισυμβαλλομένου (π.χ. Τράπεζες, επιχειρήσεις, ιδρύματα κτλ.)
- προβαίνει σε ανάλυση των διαφόρων κατηγοριών ανοιγμάτων με βάση την εναπομένουσα ληκτότητα τους.
- αξιολογεί τις ασφάλειες που παρέχονται υπέρ της Εταιρείας.
- εφαρμόζει με συνέπεια τη μέθοδο υπολογισμού της αξίας του Χρηματοδοτικού Ανοίγματος.
- ελέγχει την ακεραιότητα, αξιοπιστία και ακρίβεια των πηγών δεδομένων που χρησιμοποιεί καθώς και τη διαδικασία επικαιροποίησής τους.
- εκτιμά την πιστοληπτική ικανότητα του αντισυμβαλλομένου.
- εφαρμόζει πρόγραμμα προσομοίωσης ακραίων καταστάσεων (stress testing).

Για την μείωση του πιστωτικού κινδύνου, λαμβάνονται υπόψη η πιστοληπτική ικανότητα του αντισυμβαλλόμενου, ο κίνδυνος της χώρας αλλά και ο τομέας της οικονομίας στον οποίο δραστηριοποιείται, καθώς και ποιοτικά και ποσοτικά χαρακτηριστικά του.

Η παρακολούθηση των χρηματοδοτικών ανοιγμάτων της εταιρίας γίνεται σε καθημερινή βάση, ενώ γνωστοποιείται προς την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς κάθε χρηματοδοτικό άνοιγμα που υπερβαίνει το 10 % των εποπτικών ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας, σύμφωνα με την απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς 7/459/27.12.2007.

Επιπλέον, σύμφωνα με το Ν.2843/2000 και αποφάσεις υπ. αριθμ. 2/363/30.11.2005 και 8/370/26.01.2006 της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς όπως ισχύουν, πρέπει μέχρι το πέρας του T+3, ο πελάτης να έχει εξοφλήσει το τίμημα της αγοράς. Σε διαφορετική περίπτωση το μέλος του Χ.Α. προκειμένου να ελαχιστοποιήσει τον πιστωτικό κίνδυνο, προβαίνει σε αναγκαστικές εκποιήσεις την ημέρα T+4.

#### 5.13 Αρχές διαχείρισης κινδύνου ρευστότητας

Ο κίνδυνος ρευστότητας δηλώνει τον κίνδυνο αδυναμίας ευρέσεως επαρκών ρευστών διαθεσίμων για την κάλυψη των υποχρεώσεων της Εταιρίας.

Ο κίνδυνος ρευστότητας διατηρείται σε χαμηλά επίπεδα με τη διατήρηση επαρκών διαθεσίμων και άμεσα ρευστοποιήσιμων χρεογράφων.

#### 5.14 Αρχές διαχείρισης κινδύνου αγοράς

Οι επενδύσεις της Εταιρίας για ίδιο λογαριασμό σε κινητές αξίες είναι εκτεθειμένες στον κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους. Η Εταιρία υπολογίζει τον κίνδυνο αγοράς των θέσεων που κατέχονται για ίδιο λογαριασμό εφαρμόζοντας την μέθοδο VaR (Value at Risk) στηριζόμενη σε διαφορετικές υποθέσεις για την μεταβολή της αγοράς.

Επιπλέον, υπολογίζει τον ειδικό και γενικό κίνδυνο της θέσης του ιδίου χαρτοφυλακίου, για την υποβολή στοιχείων με βάση την απόφαση 4/459/27.12.2007 της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς.

Στο πλαίσιο της διαχείρισης του κινδύνου αγοράς, ο Υπεύθυνος Διαχείρισης Κινδύνων διαμορφώνει τις διαδικασίες και τις πολιτικές που είναι απαραίτητες για την αποτελεσματική πρόληψη και διαχείριση του προκειμένου κινδύνου. Επίσης, μεριμνά για την αποτελεσματική εφαρμογή των προβλεπόμενων για το σκοπό αυτό διαδικασιών και ρυθμίσεων και ιδίως:

- μεριμνά ώστε η επάρκεια των ιδίων κεφαλαίων σε σχέση με τα ανοίγματα της Εταιρείας να κινείται στα νόμιμα όρια.
- καταγράφει την πολιτική των προσεγγίσεων και των μεθόδων υπολογισμού της αξίας των ανοιγμάτων (π.χ. standardized, mark to market method, original exposure method, internal model method) και της προσαρμογής της αξίας και των προβλέψεων αυτών.
- εφαρμόζει πρόγραμμα προσομοίωσης ακραίων καταστάσεων (stress testing).



## 6. ΑΝΑΛΥΣΕΙΣ ΚΟΝΔΥΛΙΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

6.1. Απόκτηση και απορρόφηση Θυγατρικής εταιρείας  
 Κατά τη διάρκεια της τρέχουσας χρήσης και συγκεκριμένα την 15/1/2010, αποκτήθηκε επιπλέον συμμετοχή ποσοστού 60% με αντίτιμο μετρητά αξίας € 2.097.000 στην εταιρεία «Αριστομένης ΑΚΤΕ». Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αντιστοιχούν στην αποκτηθείσα συνολική συμμετοχή καθώς και η ωφέλεια της Εταιρείας από την ενσωμάτωση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις του, έχουν ως εξής:

Καθαρά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις	Λογιστικές αξίες κατά την απόκτηση	Εύλογες αξίες κατά την απόκτηση
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	4.049.102,51	4.049.102,51
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα	7.329,75	7.329,75
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	-730.749,99	-730.749,99
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	-123.301,63	-123.301,63
Καθαρά περιουσιακά στοιχεία	3.202.380,64	3.202.380,64
Αξία κτήσης συμμετοχής (80%)		2.577.000,00
Διαφορά που αναγνωρίζεται απ'ευθείας στα Ίδια Κεφάλαια της Εταιρείας		625.380,64

Σημειώνεται ότι η «Αριστομένης ΑΚΤΕ» τελούσε υπό κοινό έλεγχο (εξουσία που να παρέχει τη δυνατότητα υπαγόρευσης της χρηματοοικονομικής και επιχειρηματικής πολιτικής) με την μητρική εταιρεία κατά την ημερομηνία της συνένωσης.

Στη συνέχεια τα Διοικητικά Συμβούλια των εταιρειών την 29/01/2010 αποφάσισαν τη συγχώνευση των δύο εταιρειών με απορρόφηση της παραπάνω

θυγατρικής βάσει των άρθρων και 69-77 του Κ.Ν. 2190/1920 και των άρθρων 1-5 του Ν. 2166/1993.

Η ανωτέρω συγχώνευση επικυρώθηκε από τις Γενικές Συνελεύσεις των εταιρειών την 20/12/2010 και εγκρίθηκε από το υπουργείο Οικονομίας Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας την 25/1/2011 με την υπ. αριθμ. Κ2-605 απόφαση του.

Με την ολοκλήρωση της διαδικασίας συγχώνευσης, η «Αριστομένης ΑΚΤΕ» λύθηκε, χωρίς να εκκαθαριστεί, οι μετοχές της ακυρώθηκαν, ενώ το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων μεταβιβάστηκαν στην Εταιρεία «Orange Partners ΑΕΠΕΥ». Η μη ελέγχουσα συμμετοχή στην θυγατρική πριν την απορρόφηση ανερχόταν σε 20%. Οι μέτοχοι που κατείχαν την εν λόγω μη ελέγχουσα συμμετοχή πήραν ως αντάλλαγμα 50.100 μετοχές που εξέδωσε η μητρική εταιρεία αξίας € 146.793.

Τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που αντιστοιχούν στην παραπάνω αποκτηθείσα συμμετοχή (20%) καθώς και η ωφέλεια της εταιρείας από την ενσωμάτωση των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στις οικονομικές καταστάσεις της, έχουν ως εξής:

Καθαρά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις	Λογιστικές αξίες κατά την απόκτηση	Εύλογες αξίες κατά την απόκτηση
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	1.012.275,63	1.012.275,63
Ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα	1.832,44	1.832,44
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	-182.687,50	-182.687,50
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	-30.825,41	-30.825,41
Καθαρά περιουσιακά στοιχεία	800.595,16	800.595,16
Συμμετοχικοί τίτλοι που αντιστοιχούν στην απόκτηση της μη ελέγχουσας συμμετοχής		146.793,00

Διαφορά που αναγνωρίζεται απ' ευθείας στα Ίδια  
Κεφάλαια της Εταιρείας

653.802,16

Η παραπάνω συναλλαγή αφορά μεταβολή στα ιδιοκτησιακά δικαιώματα σε θυγατρική εταιρεία (χωρίς απώλεια ελέγχου) με αντάλλαγμα εκδοθέντες τίτλους, ως εκ τούτου λογίστηκε ως συναλλαγή στα ίδια κεφάλαια.

Με την ενσωμάτωση των οικονομικών καταστάσεων της «Αριστομένης ΑΚΤΕ» προέκυψαν επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας της 31/12/2010, από τι οποίες οι σημαντικότερες είναι οι εξής:

Κονδύλι Οικονομικών Καταστάσεων	Ποσό	Ποσοστό
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	5.061.378,14	77,04%
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	885.907,46	96,44%
Ίδια κεφάλαια	1.279.182,80	32,56%

Η παραπάνω επίδραση στα Ίδια Κεφάλαια ποσού € 1.279.182,80 αφορά το άθροισμα των επιδράσεων από τις παραπάνω σταδιακές αποκτήσεις συμμετοχικών τίτλων στην «Αριστομένης ΑΚΤΕ» ποσοστού 60% και 20%, που ανήλθαν σε ποσό € 625.380,64 και € 653.802,16 αντίστοιχα και αναλύονται στους παραπάνω πίνακες.

Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις αποτιμήθηκαν στο αρχικό κόστος κτήσης τους μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις. Οι αποσβέσεις τους προσδιορίστηκαν με βάση την πραγματική ωφέλιμη ζωή τους. Επί των παγίων της Εταιρείας δεν υφίστανται εμπράγματα βάρη.

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις αναλύονται ως εξής:

	Ιδιοχρησιμοποιούμενα Ακίνητα	Μεταφορικά μέσα	Έπιπλα & Λοιπός Εξοπλισμός	Σύνολο
<b>A. Αξίες Κτήσης</b>				
Υπόλοιπα 1.1.2009	277.045,59	0,00	444.289,48	721.335,07
Προσθήκες	1.198.533,50	110.188,21	14.981,15	1.323.702,86
Μειώσεις	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπα 31.12.2009	1.475.579,09	110.188,21	459.270,63	2.045.037,93
Προσθήκες	0,00	0,00	88.264,61	88.264,61
Μειώσεις	0,00	28.000,00	0,00	28.000,00
Συγχώνευση θυγατρικής	5.272.216,01	0,00	23.439,18	5.295.655,19
Υπόλοιπα 31.12.2010	6.747.795,10	82.188,21	570.974,42	7.400.957,73
<b>B. Αποσβέσεις</b>				
Υπόλοιπα 1.1.2009	50.671,98	0,00	403.502,08	454.174,06
Αποσβέσεις	47.622,44	10.687,58	20.060,79	78.370,81
Μειώσεις	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπα 31.12.2009	98.294,42	10.687,58	423.562,87	532.544,87
Αποσβέσεις	69.674,08	15.423,53	24.040,88	109.138,49
Μειώσεις	0,00	0,00	0,00	0,00
Συγχώνευση θυγατρικής	210.838,01	0,00	23.439,04	234.277,05
Υπόλοιπα 31.12.2010	378.806,51	26.111,11	471.042,79	875.960,41

Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31.12.2009	1.377.284,67	99.500,63	35.707,76	1.512.493,06
<hr/> <hr/>				
Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31.12.2010	6.368.988,59	56.077,10	99.931,63	6.524.997,32
<hr/> <hr/>				

#### Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αφορούν λογισμικά προγράμματα (software) και αναλύονται ως εξής:

#### A. Αξίες Κτήσης

Υπόλοιπα 1.1.2009	183.232,47
Προσθήκες	<u>558,71</u>
Μειώσεις	0,00
Υπόλοιπα 31.12.2009	183.791,18
Προσθήκες	<u>15.375,00</u>
Μειώσεις	0,00
Υπόλοιπα 31.12.2010	<u>199.166,18</u>

#### B. Αποσβέσεις

Υπόλοιπα 1.1.2009	153.507,69
Αποσβέσεις	<u>8.945,42</u>
Μειώσεις	0,00
Υπόλοιπα 31.12.2009	162.453,11
Αποσβέσεις	<u>9.270,67</u>
Μειώσεις	0,00
Υπόλοιπα 31.12.2010	<u>171.723,78</u>
Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31.12.2009	21.338,07
Αναπόσβεστο υπόλοιπο 31.12.2010	<u><u>27.442,40</u></u>

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις-υποχρεώσεις

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	Μη αναγνώριση εξόδων πολυετούς απόσβεσης	Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε εύλογη αξία	Παροχές Προσωπικού	Επισημαίες απαιτήσεις	Σύνολο
Υπόλοιπο 1/1/2009	8.649,58	30.905,01	5.289,26	152.846,24	197.690,09
(Χρέωση) / Πίστωση Αποτελεσμάτων	-3.943,45	-24.398,06	1.092,82	-13.890,91	-41.139,60
Χρέωση στα Ίδια Κεφάλαια	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο μεταβολής στη χρήση	-3.943,45	-24.398,06	1.092,82	-13.890,91	-41.139,60
Υπόλοιπο 31/12/2009	4.706,13	6.506,95	6.382,08	138.955,33	156.550,48
(Χρέωση) / Πίστωση	-4.885,74	-3.035,51	-1.176,36	32.079,01	22.981,39

## Αποτελεσμάτων

Χρέωση στα Ίδια Κεφάλαια	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο μεταβολής στη χρήση	-4.885,74	-3.035,51	-1.176,36	32.079,01	22.981,39
Υπόλοιπο 31/12/2010	-179,61	3.471,44	5.205,71	171.034,34	179.531,87

Το μεγαλύτερο ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων είναι ανακτήσιμο σε διάστημα πέραν των 12 μηνών, όπως επίσης, το μεγαλύτερο ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων είναι πληρωτέο σε διάστημα πέραν των 12 μηνών.

Η συνολική μεταβολή στον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος της Εταιρείας είναι η παρακάτω:

	31/12/2010	31/12/2009
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	179.531,87	156.550,48
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	918.595,80	55.879,99
Συμψηφισμένο υπόλοιπο	-739.063,93	100.670,49

Αναβαλλόμενες φορολογικές Υποχρεώσεις	Προβλέψεις διαφορών φορολογικού ελέγχου	Προσαρμογή Συντελεστών	Λοιπά	Εύλογη αξία ακινήτων	Σύνολο
Υπόλοιπο 1/1/2009	30.000,00	0,00	3.096,24	0,00	33.096,24
Χρέωση / (Πίστωση) Αποτελεσμάτων	15.000,00	7.783,75	0,00	0,00	22.783,75
Χρέωση στα Ίδια Κεφάλαια	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο μεταβολής στη χρήση	15.000,00	7.783,75	0,00	0,00	22.783,75

Υπόλοιπο 31/12/2009	45.000,00	7.783,75	3.096,24	0,00	55.879,99
Χρέωση / (Πίστωση) Αποτελεσμάτων	-2.469,97	-20.721,68	4.939,94	0,00	-18.251,71
Χρέωση στα Ίδια Κεφάλαια	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Συγχώνευση θυγατρικής	30.000,00	0,00	0,00	855.907,46	885.907,46
Σύνολο μεταβολής στη χρήση	27.530,03	-20.721,68	4.939,94	855.907,46	867.655,75
Υπόλοιπο 31/12/2010	45.000,00	-12.937,93	8.036,18	855.907,46	918.595,80

Υπόλοιπο μετά το  
συμψηφισμό 31/12/2010

-  
739.063,93

Υπόλοιπο μετά το  
συμψηφισμό 31/12/2009

100.670,49

#### Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις

Οι λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις αναλύονται ως εξής:

	31/12/2010	31/12/2009
Συμμετοχή στο Επικουρικό Κεφάλαιο	195.096,14	290.712,03
Συμμετοχή στο Συνεγγυητικό Κεφάλαιο	228.212,00	551.349,04
Λοιπές Εγγυήσεις	2.872,56	2.872,56
Σύνολο	426.180,70	844.933,63

Η συμμετοχή στο Επικουρικό Κεφάλαιο αφορά καταβολές ως εγγύηση εισφορών στο Επικουρικό Κεφάλαιο Εκκαθάρισης του Χρηματιστηρίου Αθηνών σύμφωνα με τις



διατάξεις του Ν. 2471/1997 και Ν. 3371/2005. Διαχειριστής και θεματοφύλακας του Επικουρικού Κεφαλαίου είναι τα Ελληνικά Χρηματιστήρια Α.Ε.

Η συμμετοχή στο Συνεγγυητικό Κεφάλαιο αφορά ποσό εγγυήσεων στο Συνεγγυητικό Κεφάλαιο Εξασφάλισης Επενδυτικών Υπηρεσιών σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2533/1997.

Η λογιστική αξία των παραπάνω απαιτήσεων αντικατοπτρίζει την εύλογη αξία τους.

#### Χρηματοοικονομικά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση

Το κονδύλι αναλύεται ως εξής :

	31/12/2010	31/12/2009
Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία	0,00	480.000,00
Σύνολο	<u>0,00</u>	<u>480.000,00</u>

Τα διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία την 31/12/2009 αφορούσαν συμμετοχή σε ανώνυμη εταιρεία, μη εισηγμένη (βλ. σημ. 6.1).

#### Πελάτες και λοιπές εμπορικές απαιτήσεις

Οι πελάτες και οι λοιπές εμπορικές απαιτήσεις αναλύονται ως εξής:

	31/12/2010	31/12/2009
Υπόλοιπα Πελατών		
Πελάτες (χρεωστικά υπόλοιπα)	2.319.664,14	2.717.530,77
Υπηρεσία Εκκαθάρισης τίτλων	66.959,16	210.716,47
Θεματοφύλακας αύλων τίτλων	0,00	81.206,50

Απομείωση πελατών	-713.901,19	-553.506,14
Σύνολο	<u>1.672.722,11</u>	<u>2.455.947,60</u>
Λοιπές Εμπορικές απαιτήσεις	31/12/2010	31/12/2009
Ελληνικό Δημόσιο	51.035,56	57.664,37
Έξοδα επόμενων χρήσεων	6.130,61	5.044,56
Έσοδα εισπρακτέα	3.991,16	5.418,00
Λοιποί χρεώστες	66.299,95	62.987,26
Προκαταβολές προμηθευτών	285.133,86	163.972,97
Σύνολο	<u>412.591,14</u>	<u>295.087,16</u>
Γενικό Σύνολο	<u>2.085.313,25</u>	<u>2.751.034,76</u>

Η λογιστική αξία των παραπάνω απαιτήσεων αντικατοπτρίζει την εύλογη αξία τους.

Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων αναλύονται ως εξής:

	31/12/2010	31/12/2009
Μετοχές διαπραγματευόμενες στο Χ.Α.	93.073,19	557.238,22
Σύνολο	<u>93.073,19</u>	<u>557.238,22</u>

Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα

Τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα αναλύονται ως εξής:

	31/12/2010	31/12/2009
Ταμείο	4.166,91	11.719,03
Καταθέσεις όψεως & προθεσμίας	59.781,19	249.334,39
Καταθέσεις όψεως πελατών	296.499,56	494.800,03
Σύνολο	<u>360.447,66</u>	<u>755.853,45</u>

#### Μετοχικό κεφάλαιο

Οι μετοχές της εταιρίας είναι ανώνυμες και δεν διαπραγματεύονται σε οργανωμένη αγορά. Η ανάλυση σε αριθμό και αξία του μετοχικού κεφαλαίου έχει ως εξής:

	Αριθμός Μετοχών	Ονομαστική Αξία	Μετοχικό Κεφάλαιο
Υπόλοιπα την 01/01/2009	1.706.827	2,93	5.001.003,11
Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου			
Υπόλοιπα την 31/12/2009	1.706.827	2,93	5.001.003,11
Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου	50.100	2,93	146.793,00
Υπόλοιπα την 31/12/2010	1.756.927	2,93	5.147.796,11

Το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας αυξήθηκε συνολικά με ποσό € 146.793,00 λόγω απορρόφησης της εταιρείας «ΑΡΙΣΤΟΜΕΝΗΣ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΚΤΗΜΑΤΙΚΗ, ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΗ, ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ, ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΑ». Η αύξηση του κεφαλαίου εγκρίθηκε από την εποπτεύουσα αρχή με την υπ. αριθμ. Κ2-605/25-1-2011 απόφαση.

#### Αποθεματικά κεφάλαια

Τα αποθεματικά κεφάλαια αναλύονται ως εξής:

	31/12/2010	31/12/2009
Τακτικό αποθεματικό	131.107,73	131.107,73
Λοιπά Αποθεματικά	228.297,77	126.226,42
Διαφορές μετατροπής μετοχικού κεφαλαίου σε €	4.702,86	4.702,86
Αποθεματικά από απαλασσόμενα έσοδα	76.026,43	76.026,43
Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	32.669,41	32.669,41
Σύνολο	<u>472.804,20</u>	<u>370.732,85</u>

Το «Τακτικό Αποθεματικό» σχηματίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της Ελληνικής Νομοθεσίας (Ν.2190/20, άρθρα 44 και 45) κατά την οποία ποσό τουλάχιστον ίσο με το 5% των ετησίων καθαρών (μετά φόρων) κερδών, είναι υποχρεωτικό να μεταφερθεί στο Τακτικό Αποθεματικό μέχρι το ύψος του να φθάσει το ένα τρίτο του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Το τακτικό αποθεματικό μπορεί να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη ζημιών μετά από απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, και ως εκ τούτου δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο λόγο.

Τα «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο» και τα «Αποθεματικά από απαλασσόμενα έσοδα» σχηματίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/94. Μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν ή να διανεμηθούν με απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, αφού ληφθούν υπόψη οι περιορισμοί που μπορεί να ισχύουν κάθε φορά. Σε περίπτωση διανομής τους υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με το ισχύον, στην χρήση που αυτά διανεμηθούν, συντελεστή φορολογίας εισοδημάτων της εταιρείας.

Υποχρεώσεις παροχών προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

Οι υποχρεώσεις παροχών προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία αναλύονται ως εξής:

	31/12/2010	31/12/2009
Υποχρεώσεις ισολογισμού για		
συνταξιοδοτικές παροχές	19.828,62	25.710,44
Χρεώσεις/(Πιστώσεις) στα αποτελέσματα	-5.881,82	4.553,41

#### Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις

Οι λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις αναλύονται ως εξής:

	31/12/2010	31/12/2009
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	1.226.000,00	0,00
Σύνολο	<u>1.226.000,00</u>	<u>0,00</u>

Το παραπάνω κονδύλι αφορά το μακροπρόθεσμο μέρος της υποχρέωση από την αγορά μετοχών της απορροφούμενης εταιρείας «Αριστομένης ΑΚΤΕ».

#### Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις

Το υπόλοιπο των προμηθευτών και των λοιπών υποχρεώσεων αναλύεται ως εξής:

Προμηθευτές & Λοιπές Υποχρεώσεις	31/12/2010	31/12/2009
Προμηθευτές	381.701,54	483.810,26
Λοιποί πιστωτές	370,38	370,38
Δεδουλευμένα έξοδα	23.466,84	18.857,42
Παρακρατούμενοι φόροι	67.504,94	12.412,05

Λοιπές υποχρεώσεις	234.219,67	10.306,67
Εκκαθάριση ιδίου χαρτοφυλακίου	1.631,96	127.764,09
Ίδρυμα κοινωνικών ασφαλίσεων	15.178,14	23.025,52
Σύνολο	<u>724.073,47</u>	<u>676.546,39</u>
Πιστωτικά Υπόλοιπα Πελατών		
Εκκαθαρισμένα Υπόλοιπα Πελατών	296.499,56	494.800,03
Μη Εκκαθαρισμένα Υπόλοιπα Πελατών	14.203,39	153.320,28
Υπηρεσία Εκκαθάρισης τίτλων	0,00	3.218,16
Σύνολο	<u>310.702,95</u>	<u>651.338,47</u>
Γενικό σύνολο	<u>1.034.776,42</u>	<u>1.327.884,86</u>

Η λογιστική αξία των ανωτέρω υποχρεώσεων αντικατοπτρίζει την εύλογη αξία τους.

#### Τρέχουσες Φορολογικές Υποχρεώσεις

Το κονδύλι € 9.897,62 αφορά το ποσό της έκτακτης εισφοράς που επιβλήθηκε με τις διατάξεις του ν. 3845/2010. Το κονδύλι € 74.048,89 αφορά την υποχρέωση φόρου εισοδήματος των φορολογητέων κερδών της εταιρείας κατά την 31/12/2009. Την 31/12/2010 οριστικός φόρος εισοδήματος δεν προκύπτει δεδομένου ότι οι εκπεστές φορολογικά δαπάνες υπερκαλύπτουν τα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας.

#### Βραχυπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις

Ο βραχυπρόθεσμος δανεισμός της εταιρείας έχει ως εξής:

	31/12/2010	31/12/2009
Δανειακές υποχρεώσεις	1.279.500,00	1.350.000,00
Σύνολο	<u>1.279.500,00</u>	<u>1.350.000,00</u>

Ο βραχυπρόθεσμος δανεισμός της εταιρείας χρησιμοποιείται κατά κύριο λόγο για την χρηματοδότηση των πελατών margin της εταιρείας. Η τρέχουσα χρήση επιβαρύνθηκε με τόκους € 79.969,11 έναντι € 53.799,87 την προηγούμενη χρήση.

#### Πωλήσεις

Οι πωλήσεις αναλύονται ως εξής:

	1/1- 31/12/2010	1/1- 31/12/2009
Προμήθειες από διαμεσολάβηση σε χρηματιστηριακές συναλλαγές	738.590,27	1.273.532,04
Έσοδα από δημόσιες εγγραφές	513,95	0,00
Προμήθειες από συναλλαγές margin πελατών	9.614,36	63.420,59
Σύνολο	<u>748.718,58</u>	<u>1.336.952,63</u>

#### Κόστος πωληθέντων

Το κόστος των πωληθέντων αναλύεται ως εξής:

	1/1- 31/12/2010	1/1- 31/12/2009
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	179.453,99	186.881,39
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	129.275,06	261.239,80
Παροχές τρίτων	51.821,03	49.641,53
Φόροι - Τέλη	2.854,82	935,32
Διάφορα έξοδα	96.634,74	123.564,82
Αποσβέσεις παγίων	59.021,87	34.666,72
Προβλέψεις	0,00	2.276,71

Σύνολο	519.061,49	659.206,28
--------	------------	------------

#### Λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης

Τα λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης αναλύονται ως εξής:

	1/1- 31/12/2010	1/1- 31/12/2009
Έσοδα από ενοίκια	4.335,10	1.246,80
Λοιπά έσοδα	0,00	650,00
Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις	30.806,67	57.879,16
Επιδότησεις ΟΑΕΔ	1.982,25	1.833,25
Σύνολο	37.124,02	61.609,21

#### Έξοδα διοίκησης

Τα έξοδα διοίκησης αναλύονται ως εξής:

	1/1- 31/12/2010	1/1- 31/12/2009
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	179.453,99	186.881,39
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	63.591,36	198.809,13
Παροχές τρίτων	31.092,62	29.784,92
Φόροι - Τέλη	1.712,89	561,19



Διάφορα έξοδα	104.373,14	125.835,09
Αποσβέσεις παγίων	59.387,29	30.953,51
Προβλέψεις	0,00	2.276,71
Σύνολο	<u>439.611,28</u>	<u>575.101,93</u>

#### Έξοδα διάθεσης

Τα έξοδα διάθεσης αναλύονται ως εξής:

	1/1- 31/12/2010	1/1- 31/12/2009
Παροχές τρίτων	20.728,41	19.856,61
Φόροι - Τέλη	20.945,20	1.758,79
Διάφορα έξοδα	4.352,89	5.618,10
Σύνολο	<u>46.026,50</u>	<u>27.233,50</u>

#### Λοιπά έξοδα

Τα λοιπά έξοδα εκμετάλλευσης αναλύονται ως εξής:

	1/1- 31/12/2010	1/1- 31/12/2009
Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	168,43	1.115,80
Φόρος μεταβίβασης μετοχών	100.000,00	0,00
Διάφορα έξοδα	1.574,52	126,13
Σύνολο	<u>101.742,95</u>	<u>1.241,93</u>

### Χρηματοοικονομικά έσοδα

Τα χρηματοοικονομικά έσοδα αναλύονται ως εξής:

	1/1- 31/12/2010	1/1- 31/12/2009
Έσοδα χρεογράφων	19.888,41	35.749,43
Πιστωτικοί τόκοι	94.170,50	244.917,19
Κέρδη πώλησης χρεογράφων	152.014,14	683.119,71
Κέρδη αποτίμησης χρεογράφων	0,00	101.658,07
Σύνολο	<u>266.073,05</u>	<u>1.065.444,40</u>

### Χρηματοοικονομικά έξοδα

Τα χρηματοοικονομικά έξοδα αναλύονται ως εξής:

	1/1- 31/12/2010	1/1- 31/12/2009
Ζημιές και έξοδα από πώληση μετοχών	195.826,15	596.785,36
Απομείωση πελατών	160.395,05	0,00
Έξοδα εγγυητικών επιστολών	4.123,96	4.992,14
Τόκοι & έξοδα δανείων	79.969,11	53.799,87
Σύνολο	<u>440.314,27</u>	<u>655.577,37</u>

### Φόρος εισοδήματος

Οι φόροι που λογίστηκαν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης αναλύονται ως ακολούθως:

	1/1- 31/12/2010	1/1- 31/12/2009
Φόρος εισοδήματος χρήσης	0,00	74.048,89
Αναβαλλόμενη φορολογία	-41.233,10	63.923,36
Διαφορές φορολογικού ελέγχου	0,00	0,00
Έκτακτη εισφορά Ν. 3845/2010	9.897,62	0,00
Σύνολο	<u>-31.335,48</u>	<u>137.972,25</u>

Ο αναβαλλόμενος φόρος αφορά σε:

	1/1- 31/12/2010	1/1- 31/12/2009
Παροχές προσωπικού	-1.176,36	1.092,82
Αποτιμήσεις χρημ/κων μέσων	-3.035,52	-24.398,07
Περαίωση Ν. 3888/2010	-32.469,97	0,00
Χρήση πρόβλεψης διαφορών φορολογικού ελέγχου	45.000,00	0,00
Σχηματισμός πρόβλεψης ανέλεγκτων χρήσεων	-15.000,00	-15.000,00
Απομείωση πελατών	32.079,01	-13.890,91
Προσαρμογή συντελεστών	20.721,68	-7.783,75
Λοιπά	-4.885,74	-3.943,45
	<u>41.233,10</u>	<u>-63.923,36</u>

Βασικά Κέρδη/Ζημιές ανά Μετοχή

Ο υπολογισμός των βασικών Κερδών/(Ζημιών) ανά μετοχή έχει ως εξής:

	1/1- 31/12/2010	1/1- 31/12/2009
Κέρδη/(Ζημιές) μετά από φόρους	-463.505,36	407.672,98
Σταθμισμένος μέσος όρος του αριθμού μετοχών	1.756.927	1.706.827
Βασικά Κέρδη/(Ζημιές) ανά μετοχή (Ευρώ ανά μετοχή)	-0,2638	0,2388

#### Κατηγοριοποίηση χρηματοοικονομικών μέσων

Τα χρηματοοικονομικά μέσα που κατείχε η εταιρεία την 31/12/2010 και 31/12/2009 έχουν ως εξής:

Περιουσιακά στοιχεία	Κονδύλια Ισολογισμού	31/12/2010	31/12/2009
Δάνεια και απαιτήσεις	Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	423.308,14	842.061,07
	Πελάτες και λοιπές εμπορικές απαιτήσεις (*)	1.739.022,06	2.518.934,86
Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων	Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων	93.073,19	557.238,22
	Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	360.447,66	755.853,45
	Σύνολο χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων	2.615.851,05	4.674.087,60
Υποχρεώσεις			
Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στο	Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις (*)	692.404,49	1.135.148,73

αποσβεσμένο κόστος	Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	1.226.000,00	0,00
Σύνολο χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων		1.918.404,49	1.135.148,73

(\*) Το κονδύλι σε σχέση με εμφανιζόμενο στον Ισολογισμό, διαφέρει κατά:

απαιτήσεις ή υποχρεώσεις που δεν συνεπάγονται τη μεταβίβαση μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων.

προκαταβολές για αγορές αγαθών, ενσώματων και άυλων ακινητοποιήσεων ή υπηρεσιών, επειδή δεν προβλέπονται αυτές να καλυφθούν με μετρητά ή άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού, αλλά με στοιχεία αποθεμάτων, ενσώματων ή άυλων ακινητοποιήσεων ή παροχή υπηρεσιών.

προκαταβολές που έχουν ληφθεί από πελάτες για μελλοντική πώληση υπηρεσιών

31/12/2010

	Ποσά που καλύπτονται από αξία χαρτοφυλακίου	Ποσά που καλύπτονται από ασφαλιστικά συμβόλαια	Ποσά που καλύπτονται από εγγυήσεις τραπεζών/δημοσίου ή άλλους οργανισμούς	Ποσά που καλύπτονται από αντίστοιχη υποχρέωση (*)	Λοιπά ποσά	Σύνολο
Δάνεια και απαιτήσεις	1.605.762,95	0,00	66.959,16	0,00	489.608,09	2.162.330,20
ΣΥΝΟΛΟ	1.605.762,95	0,00	66.959,16	0,00	489.608,09	2.162.330,20

31/12/2009

	Ποσά που καλύπτονται από αξία χαρτοφυλακίου	Ποσά που καλύπτονται από ασφαλιστικά συμβόλαια	Ποσά που καλύπτονται από εγγυήσεις τραπεζών/δημοσίου ή άλλους οργανισμούς	Ποσά που καλύπτονται από αντίστοιχη υποχρέωση (*)	Λοιπά ποσά	Σύνολο
--	---	--	---	---	------------	--------

Δάνεια και απαιτήσεις	2.164.024,63	0,00	291.922,97	0,00	905.048,33	3.360.995,93
ΣΥΝΟΛΟ	2.164.024,63	0,00	291.922,97	0,00	905.048,33	3.360.995,93

προπληρωθέντα εξόδα ή προεισπραχθέντα έσοδα που δεν συνιστούν συμβατικές υποχρεώσεις για λήψη ή παράδοση μετρητών ή άλλων χρηματοοικονομικών στοιχείων του ενεργητικού.

απαιτήσεις που δεν είναι συμβατικές, αλλά επιβάλλονται από κρατικές ρυθμίσεις.

#### Πιστωτικός κίνδυνος

Ο Πίνακας που παρουσιάζει τον μέγιστο βαθμό έκθεσης της εταιρείας στον πιστωτικό κίνδυνο έναντι των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της έχει ως εξής:

Στα «Λοιπά ποσά» της κατηγορίας των δανείων και απαιτήσεων της 31/12/10 και 31/12/09, € 489.608,09 και € 905.048,33 αντίστοιχα, που δεν καλύπτεται από οποιαδήποτε εξασφάλιση, περιλαμβάνονται ποσά € 423.308,14 και € 842.061,07 αντίστοιχα τα οποία αφορούν συμμετοχές της Εταιρείας στο Επικουρικό και Συνεγγυητικό Κεφάλαιο Εξασφάλισης Επενδυτικών Υπηρεσιών. Παρακάτω παρατίθεται αναλυτικός πίνακας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σχετικά με τη ληκτότητα τους. Οι παραπάνω απαιτήσεις θεωρούνται ότι δεν ενέχουν κίνδυνο μη εισπραξιμότητας.

#### Κίνδυνος Ρευστότητας

Στον παρακάτω πίνακα αναλύεται η ληκτότητα των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Παράλληλα παρατίθενται στοιχεία σε σχέση με την ρευστότητα ή τη δυνατότητα ρευστοποίησης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας.

31/12/2010

(α) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	Βραχυπρόθεσμες		Μακροπρόθεσμες		Σύνολο
	Εντός 6 μηνών	6 έως 12 μήνες	Από 1 έως 5 έτη	Αργότερα από 5 έτη	
Δάνεια και απαιτήσεις	1.739.022,06		423.308,14		2.162.330,20
Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων	453.520,85				453.520,85
Σύνολο (α)	2.192.542,91	0,00	423.308,14	0,00	2.615.851,05

31/12/2010

(β) Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις	Βραχυπρόθεσμες		Μακροπρόθεσμες		Σύνολο
	Εντός 6 μηνών	6 έως 12 μήνες	Από 1 έως 5 έτη	Αργότερα από 5 έτη	
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις			1.226.000,00		1.226.000,00
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	692.404,49				692.404,49
Σύνολο (β)	692.404,49	0,00	1.226.000,00	0,00	1.918.404,49
Συμψηφιστικό υπόλοιπο (α)-(β)	1.500.138,42	0,00	-802.691,86	0,00	697.446,56

31/12/2009

(α) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία	Βραχυπρόθεσμες		Μακροπρόθεσμες		Σύνολο
	Εντός 6 μηνών	6 έως 12 μήνες	Από 1 έως 5 έτη	Αργότερα από 5 έτη	
Δάνεια και απαιτήσεις	2.518.934,86		842.061,07		3.360.995,93
Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων	1.313.091,67				1.313.091,67

Σύνολο (α)	3.832.026,53	0,00	842.061,07	0,00	4.674.087,60
------------	--------------	------	------------	------	--------------

31/12/2009

(β) Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις	Βραχυπρόθεσμες		Μακροπρόθεσμες		Σύνολο
	Εντός 6 μηνών	6 έως 12 μήνες	Από 1 έως 5 έτη	Αργότερα από 5 έτη	
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	1.135.148,73				1.135.148,73
Σύνολο (β)	1.135.148,73	0,00	0,00	0,00	1.135.148,73
Συμψηφιστικό υπόλοιπο (α)-(β)	2.696.877,80	0,00	842.061,07	0,00	3.538.938,87

Οι παραπάνω συμβατικές ημερομηνίες για τις οποίες οι αντίστοιχες υποχρεώσεις καθίστανται ληξιπρόθεσμες απεικονίζουν τις μικτές ταμειακές ροές, οι οποίες είναι δυνατό να διαφέρουν από τις λογιστικές αξίες των υποχρεώσεων αυτών κατά τις ημερομηνίες αναφοράς (31/12/10 και 31/12/09). Η ανάλυση της ληκτότητας των υποχρεώσεων παρουσιάζει μικτές και μη προεξοφλημένες ταμειακές ροές. Για το λόγο αυτόν, τα σχετικά ποσά συνήθως διαφέρουν από τα αντίστοιχα ποσά του ισολογισμού.

#### Ανάλυση ευαισθησίας κινδύνου επιτοκίου

Την 31/12/2010 η εταιρεία είναι εκτεθειμένη στις μεταβολές της αγοράς του επιτοκίου κυρίως όσον αφορά τον τραπεζικό δανεισμό της. Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει την ευαισθησία του αποτελέσματος της χρήσης, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων σε μια λογική μεταβολή του επιτοκίου της τάξεως +1% ή -1%. Οι αλλαγές στα επιτόκια εκτιμάται ότι κινούνται σε μια λογική βάση σε σχέση με τις πρόσφατες.

	2009		2010	
Ποσοστιαία μεταβολή	+1%	-1%	+1%	-1%



#### Ποσοτική επίδραση

Αποτέλεσμα χρήσης	-13.500,00	13.500,00	-12.795,00	12.795,00
Καθαρή Θέση	-10.125,00	10.125,00	-9.596,25	9.596,25

#### Ποσοστιαία επίδραση

Αποτέλεσμα χρήσης	1,28%	1,28%	2,76%	2,76%
Καθαρή Θέση	0,26%	0,26%	-0,18%	-0,18%

#### ΥΠΟΛΟΙΠΑ ΚΑΙ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΑ ΜΕΡΗ

Η εταιρία δεν ανήκει σε όμιλο και δεν διαθέτει θυγατρικές ή συγγενείς εταιρείες. Οι συναλλαγές και υπόλοιπα της εταιρίας με μέλη της διοίκησης έχουν ως εξής:

	31/12/2010	31/12/2009
Συναλλαγές και αμοιβές μελών της διοίκησης	92.414,36	260.321,13
Απαιτήσεις από διευθυντικά στελέχη και μέλη της διοίκησης	0,00	161,16
Υποχρεώσεις προς τα διευθυντικά στελέχη και μέλη της διοίκησης	0,00	370,37

#### ΑΣΥΝΗΘΕΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

Δεν συντρέχει περίπτωση περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, καθαρής θέσης, καθαρών κερδών ή ταμειακών ροών τα οποία να είναι ασυνήθη λόγω της φύσης, του μεγέθους ή της περίπτωσης τους.

## ΔΕΣΜΕΥΣΕΙΣ

Δεν υπάρχουν επίδικες ή υπό διαιτησία διαφορές δικαστικών ή διαιτητικών οργάνων που να έχουν σημαντική επίπτωση στην οικονομική κατάσταση ή λειτουργία της εταιρείας και της εταιρείας.

Οι εγγυήσεις και εμπράγματα ασφάλειες που χορηγήθηκαν από την εταιρεία έχουν ως εξής:

Κατηγορία Εγγυητικών Επιστολών	Αξία
Ε/Ε Καλής εκτέλεσης	€ 156.424,00

## ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ –ΑΝΕΛΕΓΚΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΧΡΗΣΕΙΣ

Η εταιρεία δεν έχει ελεγχθεί φορολογικά για τη χρήση 2010, ενώ η απορροφούμενη εταιρεία «Αριστομένης ΑΚΤΕ» δεν έχει ελεγχθεί φορολογικά για τις χρήσεις 2007, 2008, 2009 και 01/01-31/01/2010. Για την κάλυψη του κινδύνου επιβολής πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων κατά το χρόνο που οι φορολογικές δηλώσεις για τις ανωτέρω χρήσεις θα εξεταστούν και θα οριστικοποιηθούν έχει σχηματιστεί σχετική σωρευτική πρόβλεψη ποσού € 45.000,00εκ των οποίων ποσό € 30.000,00αφορά την απορροφούμενη εταιρεία «Αριστομένης ΑΚΤΕ».

Επίσης στην τρέχουσα χρήση η εταιρεία «Orange Partners ΑΕΠΕΥ» αποδέχθηκε το σημείωμα περαίωσης των φορολογικών αρχών σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010 που αφορούσε τις χρήσεις 2007-2009. Σύμφωνα με το σημείωμα περαίωσης που αποδέχθηκε η εταιρεία προέκυψαν επιπρόσθετοι φόροι για τις ως άνω χρήσεις συνολικού ποσού € 32.469,97. Από το παραπάνω ποσό δεν επιβαρύνθηκαν τα αποτελέσματα της εταιρείας καθόσον η εταιρεία είχε σχηματίσει σε προηγούμενες χρήσεις επαρκείς προβλέψεις για τις ανέλεγκτες χρήσεις.

Η συμμετοχή της εταιρείας στο Συνεγγυητικό Κεφάλαιο αφορά ποσά που καταβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2533/1997, στο άρθρο 74 § 4 του

οποίου προβλέπεται ότι, σε περίπτωση διακοπής της λειτουργίας μιας Ε.Π.Ε.Υ. τότε το Συνεγγυητικό επιστρέφει σ' αυτήν τις εισφορές της μειωμένες με τις αποζημιώσεις που κατέβαλε (ή πιθανολογείται ότι θα καταβάλει) το Συνεγγυητικό προς εντολείς της Ε.Π.Ε.Υ.

#### ΛΟΙΠΕΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Κατά τη διάρκεια της τρέχουσας χρήσης το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας αυξήθηκε κατά το ποσό των € 146.793,00 με την έκδοση 50.100 νέων μετοχών λόγω απορρόφησης της εταιρείας «Αριστομένης ΑΚΤΕ».

Την 25/01/2011 με την υπ. αριθμ. Κ2-605 εγκρίθηκε από το υπουργείο Περιφερειακής Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας η απορρόφηση της εταιρείας «Αριστομένης ΑΚΤΕ» σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/20 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 2166/1993.

βλ. <http://www.orangepartners.gr/financeinfo.html>

Ακολουθεί η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της Forthnet A.E.

βλ. <http://www.forth.net.gr/templates/>

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ:

Παραπάνω παραθέσαμε τις οικονομικές καταστάσεις μίας ανώνυμης εταιρείας παροχής επενδυτικών υπηρεσιών, της Orange Partners) που συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Επίσης, κάτω από αυτές τις οικονομικές καταστάσεις παραθέσαμε και τις οικονομικές καταστάσεις μίας άλλης ελληνικής ανώνυμης εταιρείας τηλεπικοινωνιών και τηλεματικών εφαρμογών, της Forthnet A.E., χρονολογίας 2004, καθώς από το 2005 και έπειτα είναι υποχρεωτική η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. για τις εισηγμένες εταιρείες που υποχρεούνται να δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις. Οπότε, δεν ήταν εύκολο να βρούμε οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, μετά τη χρονολογία του 2004.

Αυτό που παρατηρούμε μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. και των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. είναι κατ'αρχάς πως οι οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Π.Χ.Α. είναι πολύ λεπτομερείς. Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα Δ.Π.Χ.Α., περιλαμβάνουν ένα μεγάλο όγκο σημειώσεων. Γενικά οι διαφορές που εντοπίζονται μεταξύ των Δ.Π.Χ.Α. και των Ε.Λ.Π. έχουν αναλυθεί παραπάνω. Εκείνο όμως που πρέπει να επισημανθεί, είναι πως, κατά τα Δ.Π.Χ.Α., επιβάλλεται η σύνταξη ενός μεγάλου όγκου σημειώσεων, δηλαδή γνωστοποιήσεων, γεγονός που συμβάλλει στην καλύτερη πληροφόρηση των αναγνωστών των οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που συντάσσουν τις καταστάσεις τους κατά τα Δ.Π.Χ.Α. Η αναλυτική πληροφόρηση που προσφέρουν οι σημειώσεις, βοηθά στην όσο το δυνατόν αντικειμενικότερη παρουσίαση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης, καθώς οτιδήποτε λαμβάνει χώρα στα πλαίσια της οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης, θα πρέπει να γνωστοποιείται και σε ορισμένες περιπτώσεις να παρουσιάζεται και ο λόγος για τον οποίο κάποιο γεγονός συνέβη. Με αυτόν τον τρόπο, είναι πιο πιθανό να αποφεύγονται οι λογιστικές αυθαιρεσίες και ατασθαλίες, καθώς για τα περισσότερα γεγονότα που συμβαίνουν στην επιχείρηση θα πρέπει να υπάρχει σχετική αναφορά και αιτιολόγηση αυτών. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, η ύπαρξη των σημειώσεων θεωρείται απαραίτητη και συμβάλλει στην ορθότερη και πιο αντικειμενική παρουσίαση των δραστηριοτήτων και της οικονομικής θέσης της επιχείρησης.

Επιπρόσθετα, θα ήθελα να αναφέρω πως με τα Δ.Π.Χ.Α. εισάγεται δυναμικά η έννοια της εύλογης αξίας. Τα περισσότερα στοιχεία, κατά τα Δ.Π.Χ.Α., αποτιμώνται σε εύλογες αξίες. Αυτό το γεγονός θεωρώ πως βοηθάει στην αντικειμενικότερη παρουσίαση των περιουσιακών στοιχείων και της οικονομικής θέσης της επιχείρησης που συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις κατά τα Δ.Π.Χ.Α. Η αποτίμηση σε εύλογες αξίες, βοηθά στην εμφάνιση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης σε αξίες όσο το δυνατόν πιο κοντινές στις πραγματικές, προσαρμοσμένες πάντα στις

εκάστοτε συνθήκες της αγοράς. Βέβαια, από την άλλη, το γεγονός της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία, ορισμένες φορές έχει οδηγήσει σε λανθασμένη χρήση αυτής της μεθόδου. Υπάρχουν περιπτώσεις, όπου η δυνατότητα αποτίμησης σε εύλογες αξίες έχει οδηγήσει στην κακοποίηση αυτής της μεθόδου. Έχουμε ακούσει για αποτιμήσεις περιουσιακών στοιχείων που γίνονται σε διαφορετικές χώρες από τη χώρα όπου λειτουργεί μία επιχείρηση που κατέχει τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία. Τέτοιες αποτιμήσεις περιουσιακών στοιχείων γίνονται σε άλλες χώρες όπου οι αντικειμενικές αξίες είναι διαφορετικές από τη χώρα στην οποία λειτουργεί η επιχείρηση, με σκοπό να εξυπηρετήσει σκοπούς της επιχείρησης. Θα πρέπει να υπάρχει ένας μεγαλύτερος έλεγχος προς αποφυγήν τέτοιων περισταστικών, ούτως ώστε η μέθοδος της αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία να έχει πάντα το χαρακτήρα και το σκοπό που είχε όταν αποφασίστηκε να εφαρμοστεί.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΩΝ, ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΟΝΤΟΣ, Β' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, ΑΘΗΝΑ 2010.
2. ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΜΕ ΑΠΛΑ ΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ ΑΠΟ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ, ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΝΤΖΑΝΑΤΟΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΚΑΣΤΑΝΙΩΤΗ.
3. Ο «ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ» ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ, ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΤΡΙΤΗ ΕΚΔΟΣΗ, ΤΟΜΟΣ Α'.
4. Ο «ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ» ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ, ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΤΡΙΤΗ ΕΚΔΟΣΗ, ΤΟΜΟΣ Β', ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β'.
5. Ο «ΠΑΝΔΕΚΤΗΣ» ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΗ, ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Ε.ΣΑΚΕΛΛΗ, ΤΡΙΤΗ ΕΚΔΟΣΗ, ΤΟΜΟΣ Γ'.
6. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΕ ΣΥΝΔΥΑΣΜΟ ΜΕ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΘΕΟΦΑΝΗΣ ΚΑΡΑΓΙΩΡΓΟΣ, ΑΝΔΡΕΑΣ ΠΙΕΤΡΙΔΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΓΕΡΜΑΝΟΣ.
7. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, ΔΗΜ.ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ-ΠΑΝ.ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ROSILI.
8. ΚΑΝΟΝΙΣΤΙΚΟΣ ΝΟΜΟΣ 2190/20.

## ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ:

1. [http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή\\_Λογιστικά\\_Πρότυπα](http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή_Λογιστικά_Πρότυπα)
2. <http://research.altec.gr/iris/html/dlp.htm>
3. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32004R0707:EL:HTML>
4. [https://www.epixeirisi.gr/actions/lemma/?item\\_id=4704724](https://www.epixeirisi.gr/actions/lemma/?item_id=4704724)
5. [http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=29&ved=0CEkQFjAIOBQ&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F3.doc&ei=FzBIToCYGcWd-QbortCaBw&usq=AFQjCNFUxyDr51k135Jy3puOIn\\_Kx1jcGQ](http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=29&ved=0CEkQFjAIOBQ&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F3.doc&ei=FzBIToCYGcWd-QbortCaBw&usq=AFQjCNFUxyDr51k135Jy3puOIn_Kx1jcGQ)
6. <http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=4&ved=0CCsQFjAD&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F4.doc&ei=aTBITrYKw-76Btu63ZwH&usq=AFQjCNHwouwhxbqmmvJsNe6FsnIEDfLimA>

7. <http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=4&ved=0CCsQFjAD&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F4.doc&ei=aTBITrYKw-76Btu63ZwH&usg=AFQjCNHwouwhxbqmmvJsNe6FsnIEDfLimA>
8. [http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=7&ved=0CEAQFjAG&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F5.doc&ei=sTBITinItCa-gbw\\_GPBw&usg=AFQjCNHNtp9HFhPuM\\_5FRBQ0VU-NXizbwg](http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=7&ved=0CEAQFjAG&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F5.doc&ei=sTBITinItCa-gbw_GPBw&usg=AFQjCNHNtp9HFhPuM_5FRBQ0VU-NXizbwg)
9. <http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=4&ved=0CCsQFjAD&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F6.doc&ei=datFTvWxBoj4sgb207GgBw&usg=AFQjCNHFxTfUnaWUt0K-291Ou2cjN0owYw>
10. [http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=1&ved=0CBcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F7.doc&ei=qqxFTvuuKMvfsgaepeCtCQ&usg=AFQjCNGhf82RTgdG5\\_fdEckZstpQm0VhUg](http://www.google.gr/url?sa=t&source=web&cd=1&ved=0CBcQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.totsisgroup.gr%2Ffiles%2FDPXRPL%2F7.doc&ei=qqxFTvuuKMvfsgaepeCtCQ&usg=AFQjCNGhf82RTgdG5_fdEckZstpQm0VhUg)
11. <http://www.orangepartners.gr/financeinfo.html>
12. <http://www.forthnet.gr/templates/>