



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Η ΕΠΙΔΡΑΣΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

της

Μπαξεβάνου Ευτυχίας

Επιβλέπων Καθηγητής: Νούλας Αθανάσιος

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

Οκτώβριος 2014

**Αφιερώνεται στους γονείς μου  
Κωνσταντίνο και Σταυρούλα.**

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΑ) αποτελούν τα τελευταία χρόνια ένα από τα σημαντικότερα θέματα στη Διεθνή Λογιστική και Επιχειρηματική κοινότητα.

Ο στόχος της συγκεκριμένης εργασίας είναι να δείξει τις επιδράσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις των Ελληνικών Επιχειρήσεων και ιδιαίτερα σε στοιχεία όπως τα Ίδια Κεφάλαια και τα Αποτελέσματα Χρήσης, καθώς και να αναδείξει τις βασικές διαφορές μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(ΔΛΠ).

Το βασικό συμπέρασμα που εξάγεται είναι ότι μετά την υιοθέτηση των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ αλλάζει η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων με σημαντικές διαφοροποιήσεις ειδικά στα Ίδια Κεφάλαια και στα Αποτελέσματα Χρήσης.

Σε αυτό το σημείο θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου Κύριο Αθανάσιο Νούλα για την πολύτιμη βοήθεια του.

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b><u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ</u></b>	<b>9</b>
<b><u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ</u></b>	<b>11</b>
<b><u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ</u></b>	<b>14</b>
3.1 ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	14
3.2 ΘΕΜΑΤΟΦΥΛΑΚΕΣ	15
3.3 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	16
3.4 ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΙΩΝ	16
3.5 ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	17
3.6 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ	17
3.7 ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΤΟΠΟΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	18
3.8 ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΑ ΔΛΠ/ΔΠΧΑ	18
<b><u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ</u></b>	<b>20</b>
4.1 ΔΛΠ 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	20
4.1.1. ΔΛΠ 1	20
4.1.2. ΝΟΜΟΣ 2190/20	24
4.1.3. ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	26
4.2 ΔΛΠ 2: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	27
4.2.1. ΔΛΠ 2	27
4.2.2. ΝΟΜΟΣ 2190/20	28
4.2.3. ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	29
4.3 ΔΛΠ 7: ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ	30
4.3.1. ΔΛΠ 7	30
4.3.2. ΝΟΜΟΣ 2190/20	31
4.3.3. ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	31
4.4 ΔΛΠ 8: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ	

ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ	32
4.4.1. ΔΛΠ 8	32
4.4.2. Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	34
4.4.3. ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	35
4.5 ΔΛΠ 10: ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	35
4.5.1. ΔΛΠ 10	36
4.5.2. Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	36
4.5.3. ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	37
4.6 ΔΛΠ 11: ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ	37
4.6.1. ΔΛΠ 11	38
4.6.2. Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	40
4.6.3. ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	40
4.7 ΔΛΠ 12: ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	41
4.7.1. ΔΛΠ 12	41
4.7.2. Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	44
4.7.3. ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	44
4.8 ΔΛΠ 16: ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	46
4.8.1. ΔΛΠ 16	46
4.8.2. Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	48
4.8.3. ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	48
4.9 ΔΛΠ 17: ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	50
4.9.1. ΔΛΠ 17	50
4.9.2. Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	51
4.9.3. ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	52
4.10 ΔΛΠ 18: ΕΣΟΔΑ	52
4.10.1. ΔΛΠ 18	52
4.10.2. Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	53
4.10.3. ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	54
4.11 ΔΛΠ 19: ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	55
4.12 ΔΛΠ 26: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΗΣΗ & ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ	56
4.12.1. Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	57

4.12.2.	ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	57
4.13	ΔΛΠ 20: ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ	59
4.13.1.	ΔΛΠ 20	59
4.13.2.	Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	60
4.13.3	ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	61
4.14	ΔΛΠ 21: ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΤΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ	62
4.14.1.	ΔΛΠ 21	62
4.14.2.	Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	63
4.14.3.	ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	64
4.15	ΔΛΠ 23: ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ	65
4.15.1.	ΔΛΠ 23	66
4.15.2.	Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	67
4.15.3.	ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	67
4.16	ΔΛΠ 24: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ	67
4.16.1.	ΔΛΠ 24	68
4.16.2.	Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	69
4.16.3	ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	69
4.17	ΔΛΠ 27: ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	69
4.17.1.	ΔΛΠ 27	70
4.17.2.	Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	71
4.17.3.	ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	73
4.18	ΔΛΠ 28: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ	73
4.18.1.	ΔΛΠ 28	74
4.18.2.	Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	75
4.18.3.	ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	76
4.19	ΔΛΠ 29: ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟ	76
4.19.1.	ΔΛΠ 29	77
4.19.2.	Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	77
4.19.3.	ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	77
4.20	ΔΛΠ 32: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ	78
4.20.1.	ΔΛΠ 32	78

4.20.2.	Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	80
4.20.3	ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	81
4.21	ΔΛΠ 33: ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ	82
4.21.1.	ΔΛΠ 33	82
4.21.2.	Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	83
4.21.3.	ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	83
4.22	ΔΛΠ 34: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	84
4.22.1.	ΔΛΠ 34	84
4.22.2.	Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	84
4.22.3	ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	85
4.23	ΔΛΠ 36: ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	85
4.23.1	ΔΛΠ 36	85
4.23.2.	Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	86
4.23.3.	ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	87
4.24	ΔΛΠ 37: ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	88
4.24.1.	ΔΛΠ 37	88
4.24.2.	Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	89
4.24.3	ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	89
4.25	ΔΛΠ 38: ΎΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	90
4.25.1.	ΔΛΠ 38	90
4.25.2.	Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	91
4.25.3.	ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	92
4.26	ΔΛΠ 39: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ	92
4.26.1.	ΔΛΠ 39	92
4.26.2.	Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	95
4.26.3	ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	95
4.27	ΔΛΠ 40: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ	96
4.27.1.	ΔΛΠ 40	96
4.27.2.	Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	97
4.27.3	ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	97

4.28	ΔΛΠ 41:ΓΕΩΡΓΙΑ	98
	4.28.1. ΔΛΠ 41	98
	4.28.2. Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20	99
	4.28.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ	99
4.29	ΔΠΧΑ 1: ΠΡΩΤΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΔΛΠ & ΔΠΧΑ	100
4.30	ΔΠΧΑ 2: ΠΛΗΡΩΜΗ ΒΑΣΙΖΟΜΕΝΗ ΣΕ ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΩΝ	100
4.31	ΔΠΧΑ 3: ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	100
4.32	ΔΠΧΑ 4: ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ	101
4.33	ΔΠΧΑ 5: ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ & ΔΙΑΚΟΠΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ	101
4.34	ΔΠΧΑ 6: ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΟΡΥΚΤΩΝ ΠΟΡΩΝ	102
4.35	ΔΠΧΑ 7: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	102
4.36	ΔΠΧΑ 8: ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΙ ΤΟΜΕΙΣ	103
4.37	ΔΠΧΑ 10: ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	103
4.38	ΔΠΧΑ 11: ΣΧΗΜΑΤΑ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ	104
4.39	ΔΠΧΑ 12: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ	104
4.40	ΔΠΧΑ 13: ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ	105
	<b><u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ</u></b>	107



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

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.

Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Παρόλο που αυτές μπορεί να φαίνονται όμοιες από χώρα σε χώρα, υπάρχουν διαφορές οι οποίες οφείλονται σε μία ποικιλία κοινωνικών και νομικών συνθηκών, που επηρεάζουν την θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων.

Υπεύθυνη για την δημιουργία των Δ.Λ.Π είναι η επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Standards Committee) η οποία συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973, ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των Ηνωμένων Πολιτειών Αμερικής.

Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το 1982. Στη συνέχεια, το 2000 εγκρίθηκε το νέο καταστατικό και η νέα οργανωτική δομή από τα μέλη της IASC.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee- IASC) επιδιώκει να ελαχιστοποιήσει τις διαφορές αυτές αναζητώντας να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων για να ενισχυθεί η παγκόσμια συγκρισιμότητα τους.

Ο στόχος της συγκεκριμένης εργασίας είναι να δείξει τις επιδράσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις των Ελληνικών Επιχειρήσεων και ιδιαίτερα στα Ίδια Κεφάλαια και στα Αποτελέσματα Χρήσης και να αναδείξει τις βασικές διαφορές μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(ΔΛΠ).

Το Κεφάλαιο 2 γίνεται βιβλιογραφική ανασκόπηση που αφορά διάφορες έρευνες που πραγματοποιήθηκαν είτε στο εσωτερικό είτε στο εξωτερικό, οι οποίες παρουσιάζουν τις κυριότερες επιπτώσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών που τα εφαρμόζουν.

Στο κεφάλαιο 3 παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο που διέπει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Στο Κεφάλαιο 4 παρουσιάζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η αντίστοιχη αντιμετώπιση τους σύμφωνα με τα ΕΛΠ καθώς και οι μεταξύ τους διαφορές.

Τέλος, στο Κεφάλαιο 5 αναφέρονται συμπεράσματα τα οποία εξάγονται από την παρούσα εργασία.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **ΑΝΑΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ**

Πολλές έρευνες έχουν γίνει για την διερεύνηση των επιπτώσεων από τη χρήση των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ για τις εταιρίες των χωρών που τα υιοθέτησαν ιδίως στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Ο σκοπός της έρευνας των Papadatos & Bellas (2011) ήταν να συγκριθεί η συνάφεια των λογιστικών μεγεθών σύμφωνα με τα ΔΛΠ και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και να διερευνηθεί αν τα ειδικά χαρακτηριστικά κάθε επιχείρησης επηρεάζουν τα αποτελέσματα. Αρχικά, διερευνήθηκε πως η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ επηρέασε τη συνάφεια της λογιστικής αξίας και του καθαρού εισοδήματος. Επιπρόσθετα, ερευνάτε κατά πόσο το μέγεθος των επιχειρήσεων και το πάγιο ενεργητικό επηρεάζει τη συνάφεια της λογιστικής πληροφορίας.

Τα αποτελέσματα δείχνουν ότι το μέγεθος της επιχείρησης και το πάγιο ενεργητικό αποτελούν σημαντικούς παράγοντες με αποτέλεσμα οι επιπτώσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠ να είναι διαφορετικές σε κάθε επιχείρηση.

Η έρευνα των Μπάλλα, Σκουτέλα και Τζοβά (2010) βασίστηκε κυρίως στη σχετική νομοθεσία, σε ετήσιες δημοσιευμένες εκθέσεις, σε έρευνες για την εφαρμογή των ΔΛΠ για Ελληνικές επιχειρήσεις καθώς και σε ερωτηματολόγια 100 ελληνικών επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, αν και το ελληνικό περιβάλλον δεν ήταν αρκετά κατάλληλο για την υιοθέτηση των ΔΛΠ, βελτιώθηκε η ποιότητα της λογιστικής τυποποίησης, η διαφάνεια, η αξιοπιστία και η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Τέλος φαίνεται να υπάρχει αύξηση της εσωτερικής πληροφόρησης με αποτέλεσμα να βελτιώνεται η λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων.

Ο σκοπός της έρευνας των Τσαλαβούτα και Evans(2010) ήταν η διερεύνηση των επιπτώσεων από την υιοθέτηση των ΔΛΠ. Η έρευνα τους εστίασε κυρίως στα καθαρά κέρδη, στην καθαρή θέση, στην μόχλευση και στην ρευστότητα. Το δείγμα τους περιελάμβανε 238 εισηγμένες επιχειρήσεις, αντιπροσωπεύοντας έτσι το 75% των εισηγμένων επιχειρήσεων του χρηματιστηρίου Αθηνών. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας η υιοθέτηση των ΔΛΠ είχε σημαντική επίδραση στη χρηματοοικονομική θέση,στη μόχλευση καθώς και στους δείκτες ρευστότητας. Κατά κύριο λόγο, η επίδραση στο κεφάλαιο στα καθαρά κέρδη ήταν θετική ενώ αρνητική ήταν η επίδραση στη μόχλευση και στη ρευστότητα των εταιριών. Τέλος, αναφέρεται ένας μεγάλος αριθμός

επιχειρήσεων με σημαντικές αρνητικές μεταβολές δείχνοντας ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ και της εύλογης αξίας δεν οδηγεί απαραίτητα σε αύξηση των Ιδίων Κεφαλαίων.

Η έρευνα των Καραμπίνη και Χέβα (2009) σκοπό είχε να εξετάσει τις επιδράσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠ στη συνάφεια των κερδών με τη λογιστική αξία. Χρονικά η έρευνα καλύπτει δύο χρόνια πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα και δύο χρόνια μετά την εφαρμογή τους. Το λογιστικό σύστημα στην Ελλάδα(ΕΛΠ) χαρακτηρίζεται ως συντηρητικό με αποτέλεσμα να υπάρχει αρνητική επίδραση στη συνάφεια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Σε αντίθεση, τα ΔΛΠ δεν θεωρούνται συντηρητικά καθώς χρησιμοποιείται η εύλογη αξία με αποτέλεσμα να αναμένεται η αύξηση μεταξύ της συνάφειας κερδών και λογιστικής αξίας. Σύμφωνα με την έρευνα η υιοθέτηση των ΔΛΠ όντως επηρέασε θετικά τη συνάφεια των κερδών με τη λογιστική αξία όσον αφορά ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενώ δεν επηρέασε καθόλου τη συνάφεια αυτή για τις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις .

Ο σκοπός της έρευνας των Haller,Ernstberger και Froschhammer (2009) ήταν να αναλύσει τις διαφορές μεταξύ των Γερμανικών Λογιστικών Προτύπων και των ΔΛΠ, ποσοτικοποιώντας τα αποτελέσματα από την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ. Η έρευνά τους πραγματοποιήθηκε σε 105 επιχειρήσεις που κατά το 2005 δημοσίευσαν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας σημαντική επίδραση υπέστη το κεφάλαιο και το καθαρό εισόδημα. Το κεφάλαιο αυξήθηκε κατά μέσο όρο 19,6% ενώ το καθαρό εισόδημα αυξήθηκε κατά μέσο όρο 15,4%. Τα πρότυπα τα οποία σύμφωνα με την έρευνα επηρέασαν περισσότερο το κεφαλαίο ήταν το ΔΛΠ 11, ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 37,ΔΛΠ 38 και το ΔΠΧΑ 3. Τέλος η αύξηση του καθαρού εισοδήματος προήλθε κυρίως από την υιοθέτηση του ΔΠΧΑ 3.

Το κύριο ερευνητικό ερώτημα των Barth,Landsman,Lang και Williams(2007) ήταν αν συνδέεται η εφαρμογή των ΔΛΠ με υψηλότερη λογιστική ποιότητα. Στη μελέτη που διεξήγαγαν πήραν δείγμα από μια ομάδα εταιριών οι οποίες υιοθέτησαν τα ΔΛΠ και από μια ομάδα εταιριών οι οποίες δεν υιοθέτησαν τα ΔΛΠ. Πιο συγκεκριμένα διερεύνησαν αν η υιοθέτηση των ΔΛΠ συνεπάγεται με λιγότερη διαχείριση κερδών, έγκαιρη αναγνώριση ζημιών, υψηλότερη σχετική αξία των λογιστικών ποσών και κόστος κεφαλαίου.

Τα αποτελέσματά της έρευνας ήταν ότι οι εταιρίες οι οποίες υιοθέτησαν τα ΔΛΠ είχαν λιγότερες ενδείξεις για διαχείριση κερδών προς ένα συγκεκριμένο στόχο, έγκαιρη αναγνώριση ζημιών και υψηλότερη σχετική αξία των λογιστικών ποσών σε σχέση με τις εταιρίες που δεν

υιοθέτησαν τα ΔΛΠ. Επιπρόσθετα, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι εταιρίες που υιοθέτησαν τα ΔΛΠ έδειξαν μια βελτίωση στη λογιστική ποιότητα σε σχέση με την πριν και μετά περίοδο από την υιοθέτηση των ΔΛΠ.

Ο σκοπός της έρευνας των Athianos, Vazakidis και Dritsakis (2004) ήταν να διερευνήσουν τις επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και τη συνάφειά τους από την εφαρμογή των ΔΛΠ σε ένα δείγμα 40 ελληνικών επιχειρήσεων κατά το 2003-2004. Διαπιστώνεται ότι το σύνολο του ενεργητικού και της λογιστικής αξίας των ιδίων κεφαλαίων είναι σημαντικά υψηλότερα σύμφωνα με τα ΔΛΠ από ότι με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Ο σκοπός της έρευνας των Hung και Subramanyam (2004) ήταν να ερευνήσει τα αποτελέσματα που έφερε η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στις επιχειρήσεις που τα υιοθέτησαν. Η έρευνα πραγματοποιήθηκε σε ένα δείγμα 80 επιχειρήσεων στη Γερμανία κατά τη διάρκεια του 1998-2002, οι οποίες εφάρμοσαν για πρώτη φορά τα Δ.Λ.Π. Το αντικείμενο της έρευνας ήταν να παρουσιάσει τα αποτελέσματα και τις αλλαγές που φέρνουν τα Δ.Λ.Π. στα χρηματοοικονομικά μεγέθη και στον ισολογισμό των επιχειρήσεων. Οι γερμανικές επιχειρήσεις πριν την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. χρησιμοποιούσαν τους Γερμανικούς Λογιστικούς κανόνες οι οποίοι είναι προσαρμοσμένοι στους stakeholders και θεωρούνται κυρίως ένα μοντέλο ιστορικού κόστους, το οποίο δίνει έμφαση στην ομαλοποίηση του των κερδών. Σε αντίθεση με τα Δ.Λ.Π. τα οποία είναι προσαρμοσμένα στους μετόχους και θεωρούνται ένα λογιστικό μοντέλο της εύλογης αξίας, το οποίο όμως δίνει έμφαση στην αποτίμηση του ισολογισμού. Σύμφωνα με αυτά τα δεδομένα διαπιστώθηκε ότι το σύνολο του ενεργητικού και της λογιστικής αξίας των Ιδίων Κεφαλαίων, όπως και η μεταβλητότητα της καθαρής θέσης είναι σημαντικά υψηλότερα με τα Δ.Λ.Π. σε σχέση με τους Γερμανικούς Λογιστικούς Κανόνες. Επιπρόσθετα, σημειώνουν ότι ενώ οι προσαρμογές στην λογιστική αξία με τα Δ.Λ.Π. αυξάνουν την συνάφεια, οι προσαρμογές στο εισόδημα γενικά μειώνουν τη συνάφεια. Τέλος, οι Hung και Subramanyam πραγματοποιώντας μια καινοτόμο έρευνα προβάλλουν νέα ευρήματα για τις λογιστικές διαφορές των δύο συστημάτων καθώς ρίχνουν φως στην οικονομική κατάσταση και στην αποτίμηση επιπτώσεων από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ**

#### **3.1 ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ(IASC)**

Ο οργανισμός αποκαλείται Ίδρυμα της Επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και το όργανο το οποίο είναι υπεύθυνο για τη θεσμοθέτηση προτύπων του Ιδρύματος είναι το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Οι σκοποί της είναι :

- Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει στο ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους.
- Να εργάζεται γενικά για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.

Υποχρεώσεις μελών:

- Να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το Συμβούλιο της IASC.
- Να καταβάλουν κάθε δυνατή προσπάθεια ώστε να εξασφαλίσουν ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με τα ΔΛΠ και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.
- Να καταβάλουν κάθε δυνατή προσπάθεια ώστε να πείθουν τις Κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ από κάθε ουσιώδη άποψη.
- Να καταβάλουν κάθε δυνατή προσπάθεια ώστε να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια άξιων, την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα να συμμορφώνονται σύμφωνα με τα ΔΛΠ από κάθε ουσιώδη άποψη και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.
- Τέλος, να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των ΔΛΠ διεθνώς.

Το 2001 η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(IASC) μετονομάστηκε σε IASB σύμφωνα με τα Διεθνή Αμερικανικά Πρότυπα FASB.

### 3.2 ΘΕΜΑΤΟΦΥΛΑΚΕΣ

Το ίδρυμα διοικείται από τους θεματοφύλακες και από τα διοικητικά όργανα που έχουν ορίσει οι θεματοφύλακες σύμφωνα με το καταστατικό. Οι θεματοφύλακες οφείλουν να καταβάλουν κάθε προσπάθεια ώστε να εξασφαλιστεί η τήρηση των απαιτήσεων του καταστατικού, παρόλα αυτά μπορούν να προβούν σε μικρές διαφοροποιήσεις με σκοπό την διευκόλυνση των λειτουργιών.

Οι θεματοφύλακες είναι είκοσι δύο στον αριθμό. Πρέπει να είναι άτομα που διαθέτουν βαθιά γνώση του αντικειμένου και να διαθέτουν τον ανάλογο χρόνο. Η ομάδα των θεματοφυλάκων θα πρέπει να απαρτίζεται από άτομα τα οποία θα διασφαλίζουν την ισορροπία σε ότι αφορά το επαγγελματικό υπόβαθρο και πρέπει περιλαμβάνει ελεγκτές, συντάκτες, χρήστες ακαδημαϊκούς και λοιπούς αξιωματούχους που εξυπηρετούν το δημόσιο συμφέρον. Επίσης ο συνδυασμός των θεματοφυλάκων θα αντικατοπτρίζει ευρέως τις παγκόσμιες κεφαλαιαγορές και την ποικιλομορφία των γεωγραφικών περιοχών και γι' αυτό το λόγο διορίζονται άτομα από τη βόρειο Αμερική, Ευρώπη, Ασία και Ωκεανία.

Οι θεματοφύλακες οφείλουν :

- Αναλαμβάνουν την υποχρέωση για τη θέσπιση και διατήρηση κατάλληλων οικονομικών διακανονισμών.
- Να θεσπίζουν ή να τροποποιούν τις λειτουργικές διαδικασίες για τους θεματοφύλακες.
- Καθορίζουν τη νομική οντότητα υπό την οποία θα λειτουργεί το ίδρυμα της Επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.
- Να ελέγχουν την τοποθεσία του ιδρύματος, σε ότι αφορά τη νόμιμη έδρα και την έδρα λειτουργίας τους.
- Να ερευνούν την πιθανότητα το καθεστώς του ιδρύματος να μετατραπεί σε φιλανθρωπικό ή παρόμοιο σε κράτη που ένα τέτοιο καθεστώς θα υποβοηθούσε τη συλλογή πόρων.
- Να συνεδριάζουν δημόσια αλλά και κλεισμένων των θυρών (διορισμός μελών, συλλογή πόρων).
- Να δημοσιεύουν ετήσια αναφορά σχετικά με τις δραστηριότητες του ιδρύματος που θα περιλαμβάνει ελεγμένες οικονομικές καταστάσεις, προτεραιότητες και στόχους για το επόμενο έτος.
- Να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τα μέλη της Επιτροπής Διερμηνειών και τα μέλη του Συμβουλευτικού Συμβουλίου των Προτύπων.
- Να εξετάζουν σε ετήσια βάση τη στρατηγική του Ιδρύματος , την στρατηγική που άπτεται

σε λογιστικά θέματα και την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου.

- Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό του Ιδρύματος
- Να εξετάζουν τη συμμόρφωση με τις λειτουργικές διαδικασίες
- Τέλος, να ασκούν όλες τις αρμοδιότητες εκτός από αυτές που ασκούνται αποκλειστικά από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, την Επιτροπή Διερμηνειών και το Συμβουλευτικό Συμβούλιο των Προτύπων.

### **3.3 ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελείται από δεκατέσσερα μέλη. Τα προσόντα που πρέπει να διαθέτουν τα μέλη του Συμβουλίου είναι επαγγελματική ικανότητα και πρακτική εμπειρία. Τα μέλη επιλέγονται έτσι ώστε να αντιπροσωπεύουν τον καλύτερο δυνατό συνδυασμό γνώσεων και εμπειρίας σε ότι αφορά την ποικιλομορφία στις διεθνείς επιχειρήσεις και αγορές, ώστε να συνεισφέρουν στην ανάπτυξη υψηλής ποιότητας προτύπων παγκοσμίως. Το συμβούλιο αναλαμβάνει και διατηρεί τον σύνδεσμο με τους θεσμοθέτες εθνικών προτύπων προκειμένου να προωθήσει τη σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων της εκάστοτε χώρας με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Το συμβούλιο οφείλει:

- Να έχει την πλήρη ευθύνη για κάθε τεχνικό θέμα που αφορά την κατάρτιση και έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των προσχεδίων, το καθένα από τα οποία θα περιλαμβάνει οπωσδήποτε ενστάσεις και την τελική έγκριση από την επιτροπή Διερμηνειών των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.
- Να δημοσιεύει ένα προσχέδιο για κάθε εργασία για δημόσιο σχολιασμό
- Να χειρίζεται την ανάπτυξη και συμπλήρωση της ημερήσιας διάταξης του Συμβουλίου και την ανάθεση εργασιών που αφορούν σε τεχνικά θέματα.

### **3.4 ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ**

Η Επιτροπή Διερμηνειών αποτελείται από δεκατρία μέλη που διορίζονται από τους θεματοφύλακες.

Η Επιτροπή οφείλει:

- Να ερμηνεύει την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών



Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς , να παρέχει έγκαιρη καθοδήγηση σε θέματα σε θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς για τα οποία δεν υπάρχει συγκεκριμένη αντιμετώπιση( από τα ΔΛΠ , ΔΠΧΑ) και να διεξάγει άλλες εργασίες που απαιτούνται από το Συμβούλιο.

- Για την εκτέλεση των εργασιών της να έρχεται σε ενεργή συνεργασία με θεσμοθέτες εθνικών προτύπων προκειμένου να επιτευχθεί η σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ για λύσεις υψηλής ποιότητας.
- Να δημοσιεύει σχέδια διερμηνειών για δημόσιο σχολιασμό τα οποία θα λαμβάνονται υπόψη πριν την ολοκλήρωση της Διερμηνείας.
- Να αναφέρεται στο συμβούλιο και να παίρνει την έγκρισή του για τις τελικές Διερμηνείες.

### **3.5 ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

Το Συμβουλευτικό Συμβούλιο των Προτύπων απαρτίζεται από τριάντα μέλη τα οποία διορίζονται από τους θεματοφύλακες. Παρέχει ένα βήμα για οργανισμούς και άτομα με ενδιαφέρον στη χρηματοοικονομική αναφορά που προέρχονται από διάφορες γεωγραφικές περιοχές με διαφορετικό επαγγελματικό υπόβαθρο.

Οι στόχοι του Συμβουλευτικού Συμβουλίου είναι:

- Παροχή συμβουλών στο Συμβούλιο σχετικά με τις αποφάσεις επί των θεμάτων της ημερήσιας διάταξης και των προτεραιοτήτων των εργασιών του Συμβουλίου.
- Ενημέρωση του Συμβουλίου σχετικά με τη γνώμη των οργανισμών ατόμων του Συμβουλευτικού Συμβουλίου για μείζονες εργασίες θεσμοθέτησης προτύπων.
- Παροχή άλλων συμβουλών προς το Συμβούλιο ή τους Θεματοφύλακες.

### **3.6 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ**

Τα εκδιδόμενα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από την IASC αποτελούν ένα προϊόν πολύμοχθης προσπάθειας μεταξύ των μελών, καθώς χαρακτηρίζονται από επιστημονικό κύρος και από την ικανότητα εφαρμογής στην πράξη σε διεθνή κλίμακα.

Η έκδοση των Δ.Λ.Π περιλαμβάνει τα εξής βήματα:

- Αρχικά επιλέγονται τα σημαντικά θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή

μελέτη. Μετά από εξονυχιστική έρευνα το θέματος και αφού ληφθούν υπόψη και οι απόψεις του Συμβουλευτικού Συμβουλίου, εκδίδεται ένα σχέδιο που αφορά το συγκεκριμένο θέμα.

- Το σχέδιο υποβάλλεται στο Συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα 2/3 του συνόλου καθώς να ζητηθεί και η γνώμη του Συμβουλευτικού Συμβουλίου.
- Το εγκεκριμένο σχέδιο από Συμβούλιο μεταβιβάζεται στα Λογιστικά σώματα, στις Κυβερνήσεις, στα Χρηματιστήρια Αξιών, Κρατικά όργανα και λοιπούς ενδιαφερόμενους. Υπάρχει ένα αρκετά μεγάλο χρονικό διάστημα για την κατανόηση του προτύπου και τον σχολιασμό του.
- Τα σχόλια πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και το Σχέδιο αναθεωρείται ανάλογα.
- Στη συνέχεια το διαφοροποιημένο σχέδιο πρέπει να πάρει την έγκριση τουλάχιστον των 3/4 του Συμβουλίου ώστε να οριστικοποιηθεί.
- Το Πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σε αυτό.
- Η επίσημη γλώσσα που εκδίδεται κάθε προσχέδιο ή Πρότυπο είναι η αγγλική. Τα μέλη είναι υπεύθυνα για να γίνουν οι μεταφράσεις των Σχεδίων και των Προτύπων.

### **3.7 ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΤΟΠΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

Κάθε χώρα είναι υπεύθυνη για την δημοσίευση των λογιστικών της προτύπων από τα αντίστοιχα διοικητικά όργανα ή τα επαγγελματικά λογιστικά σώματα. Συχνά παρατηρούνται διαφορές μεταξύ τύπου και περιεχομένου των δημοσιευμένων λογιστικών προτύπων σε διάφορες χώρες. Αντικείμενο της IASC είναι να εναρμονίσει όσο το δυνατόν καλύτερα και περισσότερα τα διαφορετικά Λογιστικά Πρότυπα με τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών. Γι αυτό το λόγο η IASC επικεντρώνεται στα ουσιώδη με σκοπό να μην γίνονται τόσο περίπλοκα ώστε να μπορούν να εφαρμοστούν σε παγκόσμια κλίμακα. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα που δημοσιεύονται από την IASC σε καμία περίπτωση δεν υπερισχύουν των Τοπικών Προτύπων κάθε χώρας, δηλαδή των εγχώριων κανόνων που αναφέρονται στην έκδοση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

### **3.8 ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΑ ΔΛΠ /ΔΠΧΑ**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν ένα πλαίσιο αρχών και κανόνων, στόχος του οποίου είναι η ορθή απεικόνιση της χρηματοοικονομικής θέσης και του αποτελέσματος των εταιρειών στις οικονομικές καταστάσεις, που δημοσιεύονται για την πληροφόρηση των επενδυτικού κοινού.

Η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων διευκολύνει, χωρίς άλλο, τη συγκρισιμότητα της αποδοτικότητας των εισηγμένων επιχειρήσεων σε οποιαδήποτε αγορά. Επιπλέον, η εφαρμογή της αρχής του “fair value accounting” επιτάσσει την αποτίμηση όλων των χρηματοπιστωτικών μέσων (στοιχεία ενεργητικού και παθητικού) με βάση την εύλογη αξία τους και στο μέτρο αυτό αποτελεί πράγματι επανάσταση σε σχέση με την εφαρμοζόμενη για δεκαετίες λογιστική αρχή του ιστορικού κόστους.

Πρόκειται για Πρότυπα και Διερμηνείες τα οποία υιοθετούνται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και περιλαμβάνουν:

1. Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.
2. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
3. Διερμηνείες που δημιουργούνται από την επιτροπή Διερμηνειών και υιοθετούνται από το συμβούλιο.

Σήμερα χρησιμοποιούμε και τους δύο όρους. Αναφερόμαστε στα πρότυπα είτε ως ΔΛΠ είτε ως ΔΠΧΑ. Αυτό συμβαίνει γιατί μέχρι τον Μάρτιο του 2002 όσα πρότυπα είχαν ήδη βγει μέχρι τότε είχαν το όνομα ΔΛΠ ενώ στη συνέχεια όσα νέα Πρότυπα υιοθετούνται ονομάζονται ΔΠΧΑ. Μέχρι να αντικατασταθούν πλήρως τα ΔΛΠ από νέα ΔΠΧΑ είμαστε αναγκασμένοι να χρησιμοποιούμε και τους δύο όρους.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε το σημαντικό ρόλο των ΔΛΠ στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανονισμών/πρακτικών/αρχών και πρότεινε όπως, από το 2005, τα ΔΛΠ εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση . Για την κατανόηση των ΔΛΠ και τη σωστή κατά συνέπεια εφαρμογή τους, απαραίτητη είναι η σύγκρισή τους με τις ισχύουσες ελληνικές διατάξεις και ο εντοπισμός των καίριων μεταξύ τους διαφορών.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο**

### **ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ.**

#### **4.1 ΔΛΠ 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.**

Ο σκοπός το παρόντος προτύπου είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προηγούμενων περιόδων καθώς και η συγκρισιμότητα χρηματοοικονομικών καταστάσεων άλλων επιχειρήσεων.

##### **4.1.1 ΔΛΠ 1**

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη οικονομική απεικόνιση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης και των συναλλαγών που αναλήφθηκαν από αυτή. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις επιδιώκουν να ενημερώνουν έναν ευρύ κύκλο ενδιαφερόμενων χρηστών( μέτοχοι, διοίκηση, επενδυτές κτλ) ώστε να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Σκοπός τους είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμειακές ροές.

Οι πληροφορίες που προσφέρουν στους ενδιαφερόμενους χρήστες οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αφορούν κυρίως:

- Τα περιουσιακά στοιχεία(Απαιτήσεις)
- Τις υποχρεώσεις
- Τα ίδια κεφάλαια
- Τα έσοδα συμπεριλαμβανομένων των κερδών
- Τα έξοδα συμπεριλαμβανομένων των ζημιών
- Και τέλος, τις ταμειακές ροές.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ένα πολύ σημαντικό κομμάτι των επιχειρήσεων καθώς σε συνδυασμό με τις πληροφορίες του προσαρτήματος δίνουν τη δυνατότητα στους χρήστες τους να προβλέπουν τις ταμειακές ροές της επιχείρησης καθώς και τον χρόνο πραγματοποίησης

τους.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι οι παρακάτω:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Κατάσταση μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Σημειώσεις (Notes)

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται εφόσον υφίστανται οι παρακάτω λογιστικές αρχές:

- **Αρχή της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας.** Σύμφωνα με την αρχή της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται με γνώμονα της συνέχιση της επιχειρηματικής δραστηριότητας και στην επόμενη χρήση (τουλάχιστον 12 μήνες). Υπεύθυνη για να εκτιμήσει εάν υπάρχει αυτή η δυνατότητα είναι η Διοίκηση της επιχείρησης.
- **Αρχή της ακριβοδίκαιης εμφάνισης.** Σύμφωνα με αυτή την αρχή οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν ακριβοδίκαια τον Ισολογισμό, τα Αποτελέσματα και τις Ροές.
- **Αρχή των δεδουλευμένων.** Στη συνέχεια, σύμφωνα με την αρχή των δεδουλευμένων οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται με βάση τα δεδουλευμένα έσοδα και έξοδα, εκτός από τις ταμειακές ροές.
- **Αρχή της ομοιομορφίας.** Η εμφάνιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι ομοιόμορφη εκτός εάν υπάρχει σημαντικός λόγος μεταβολής.
- **Αρχή της σημαντικότητας.** Κάθε κατηγορία παρόμοιων στοιχείων η οποία είναι σημαντική πρέπει να απεικονίζεται ξεχωριστά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- **Αρχή του μη συμψηφισμού.** Τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και οι δαπάνες δεν συμψηφίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις εκτός και αν απαιτείται ή επιτρέπεται από κάποιο πρότυπο ή Διερμηνεία.
- **Αρχή της συγκριτικής πληροφόρησης και επανακατατάξεις.** Η συγκριτική πληροφόρηση παρέχεται για όλα τα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από το πρότυπο ή διερμηνεία.

Σύμφωνα με το πρότυπο υπάρχει η δυνατότητα παρέκκλισης από τα Δ.Λ.Π. αλλά εφαρμόζεται

σε εξαιρετικά σπάνιες περιπτώσεις όταν η εφαρμογή τους θα μπορούσε να δημιουργήσει παραπλανητική εικόνα . Όταν υπάρξει παρέκκλιση από τα Δ.Λ.Π. θα πρέπει να αναφέρεται ότι η εικόνα είναι ακριβοδίκαιη και ότι εφαρμόστηκαν όλα τα Δ.Λ.Π. εκτός της συγκεκριμένης περίπτωσης.

## *ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ*

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 στον Ισολογισμό τα κυκλοφορούντα εμφανίζονται ξεχωριστά από τα μη κυκλοφορούντα όπως χωριστά εμφανίζονται οι βραχυπρόθεσμες από τις μη βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Κυκλοφοριακά χαρακτηρίζονται τα εξής στοιχεία:

- Τα διαθέσιμα και τα ισοδύναμα.
- Ότι κατέχεται για εμπορικούς σκοπούς.
- Ότι αναμένετε να διακανονιστεί στο επόμενο δωδεκάμηνο.
- Ότι αναμένετε να ρευστοποιηθεί, πωληθεί ή αναλωθεί από τον συνήθη κύκλο της εταιρίας.

Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις χαρακτηρίζονται οι εξής:

- Αναμένεται να διακανονιστούν στην διάρκεια του κανονικού κύκλου της εταιρίας.
- Κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς.
- Αναμένεται να διακανονιστούν σε ένα δωδεκάμηνο.
- Δεν υπάρχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα αναβολής του διακανονισμού πέραν του δωδεκάμηνου.

Η επιχείρηση μπορεί να μεταφέρει την εξόφληση μιας υποχρέωσης μετά το δωδεκάμηνο και τότε μπορεί να τη χαρακτηρίσει μακροπρόθεσμη εφόσον μπορεί να εξασφαλίσει ότι μπορεί να γίνει η αναχρηματοδότηση. Εάν η επιχείρηση δεν ανταποκριθεί στην υποχρέωσή της τότε γίνεται ληξιπρόθεσμη και εμφανίζεται σαν βραχυπρόθεσμη υποχρέωση εκτός εάν υπάρχει ανεπιφύλακτη σύμβαση για αναχρηματοδότηση.

Επιπλέον στον Ισολογισμό πρέπει να αναφέρονται τα κονδύλια :

- 1.Εδαφικές εγκαταστάσεις, παραγωγικές εγκαταστάσεις, εξοπλισμός.
- 2.Ασώματες ακινητοποιήσεις.
- 3.Συμμετοχές, χρεόγραφα και λοιπές χρηματοοικονομικές απαιτήσεις.

- 4.Επενδύσεις που ενοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
- 5.Αποθέματα.
- 6.Απαιτήσεις από πελάτες και λοιπές απαιτήσεις.
- 7.Χρηματικά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα.
- 8.Υποχρεώσεις σε προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις.
- 9.Υποχρεώσεις για φόρους και απαιτήσεις για φόρους.
- 10.Μακροπρόθεσμες έντοκες υποχρεώσεις.
- 11.Δικαιώματα μειοψηφίας.
- 12.Κεφάλαιο και αποθεματικά.

### *ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ*

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 τα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης πρέπει να εμφανίζονται οπωσδήποτε τα έσοδα της επιχείρησης, τα χρηματοοικονομικά κόστη(έξοδα), τα αποτελέσματα από ενοποιούμενες με την καθαρή θέση, έξοδα από φόρους, το κέρδος ή η ζημία της περιόδου. Τα έσοδα και τα έξοδα της χρήσης περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα. Βέβαια υπάρχουν ορισμένες διατάξεις προτύπων που επιτρέπουν κάποια έξοδα ή έσοδα να μεταφέρονται κατευθείαν στην καθαρή θέση και όχι στα αποτελέσματα. Επιπρόσθετα, οι διορθώσεις λαθών ή αλλαγή της πολιτικής που αφορούν έσοδα και έξοδα περιλαμβάνονται στα αποτελέσματα της περιόδου που αναγνωρίστηκαν και αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8. Τέλος, απαγορεύεται να εμφανίζονται στα αποτελέσματα έσοδα ή έξοδα σαν έκτακτα .

### *ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ*

Σύμφωνα με το πρότυπο σε αυτή την κατάσταση πρέπει να εμφανίζονται το κέρδος ή ζημία της χρήσης, τα ποσά που μεταφέρθηκαν κατευθείαν στην καθαρή θέση, ανάλυση των μεταβολών από αποτελέσματα ή κατευθείαν μεταφερόμενα στην καθαρή θέση που αφορά τους μετόχους και την μειοψηφία, όλες οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων που αφορούν της συναλλαγές με τους μετόχους. Επιπλέον πρέπει να εμφανίζονται το υπόλοιπο έναρξης, οι μεταβολές αναλυτικά και το υπόλοιπο λήξης των “αποτελεσμάτων σε νέο”. Τέλος εάν υπάρχει μεταβολή των κεφαλαίων από λάθη και αλλαγές πολιτικών, πρέπει να εμφανίζονται χωριστά.

## ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ(NOTES)

Οι σημειώσεις περιλαμβάνουν πληροφορίες για τη βάση κατάρτισης και τις λογιστικές πολιτικές που εφαρμόστηκαν, πληροφορίες που προβλέπονται από τα πρότυπα και δεν περιλαμβάνονται στις Χρηματοοικονομικές καταστάσεις και διάφορες πληροφορίες για την καλύτερη κατανόηση των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

### 4.1.2 ΝΟΜΟΣ 2190/20

Όπως έχουμε αναφέρει και προηγουμένως οι διατάξεις που ορίζουν πως θα συνταχθούν οι Χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι ο Νόμος 2190/20 και τα θεσμοθετημένα λογιστικά σχέδια. Ο Νόμος 2190/20 δίνει ιδιαίτερη έμφαση στην αρχή της “σαφήνειας” και της αποτύπωσης της “πραγματικής εικόνας” στις Χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Επιπρόσθετα πρέπει να τονίσουμε τις ρυθμίσεις του Νόμου για την Αρχή του Ιστορικού κόστους και την Αρχή της Συντηρητικότητας, δύο αρχές οι οποίες δεν υποστηρίζονται από τη χρήση των Δ.Λ.Π. Η δομή των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων με τη χρήση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων παρέχει στους χρήστες μια αρκετά ξεκάθαρη εικόνα για την οικονομική κατάσταση της εταιρίας και τα αποτελέσματά της. Τέλος θα πρέπει να σημειωθεί ότι ο Νόμος 2190/20 έχει προσαρμοστεί πολλές φορές στο παρελθόν σύμφωνα με κοινοτικές οδηγίες για τα ζητήματα των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων επομένως δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να χαρακτηριστεί απαρχαιωμένος.

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα οι Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις περιλαμβάνουν :

- Ισολογισμό.
- Αποτελέσματα Χρήσεως.
- Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.
- Προσάρτημα.
- Οι ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις αποτελούνται από τον ενοποιημένο ισολογισμό, ενοποιημένα Αποτελέσματα Χρήσης και ενοποιημένο Προσάρτημα που αποτελούν ενιαίο σύνολο.
- Άτυπα θα μπορούσαμε να προσθέσουμε την κατάσταση της Γενικής Εκμετάλλευσης που προκύπτει από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, την έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου που συνδέεται άρρηκτα με τις Χρηματοοικονομικές καταστάσεις καθώς και την έκθεση των



ελεγκτών.

Οι Χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται εφόσον ισχύουν οι παρακάτω λογιστικές αρχές:

- **Αρχή της Σαφήνειας:** Οι ετήσιες Χρηματοοικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των Αποτελεσμάτων χρήσης.
- **Αρχή του Ιστορικού Κόστους:** Η αποτίμηση των στοιχείων που εμφανίζονται στις Χρηματοοικονομικές καταστάσεις γίνεται σύμφωνα με το Ιστορικό κόστος.
- **Αρχή της Συνέχισης της Δραστηριότητας.**
- **Αρχή της Συντηρητικότητας:** Σε κάθε χρήση εμφανίζονται μόνο τα κέρδη που την αφορούν. Επίσης, λαμβάνονται υπόψη όλοι οι κίνδυνοι που αφορούν τη χρήση ή προηγούμενες ακόμα και αυτοί που έγιναν γνωστοί μετά το πέρας της χρήσης μέχρι την σύνταξη των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων καθώς επίσης γίνονται οι απαραίτητες προβλέψεις και αποσβέσεις.
- **Αρχή της Χωριστής Αποτίμησης των στοιχείων του Ενεργητικού και Παθητικού.**
- **Αρχή της Συνέχειας των χρήσεων.**

Η παρέκκλιση από τις βασικές λογιστικές αρχές επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις και πρέπει να αναφέρονται οι λόγοι στο προσάρτημα.

## *ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ*

Από τις διατάξεις του νόμου εξάγεται το συμπέρασμα ότι ως κριτήρια διαχωρισμού των περιουσιακών στοιχείων του Ενεργητικού χρησιμοποιείται ο λειτουργικός προορισμός των στοιχείων σε συνδυασμό με την ταχύτητα κυκλοφορίας αυτών. Έτσι έχουμε τα πάγια και τα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία. Τα πάγια προορίζονται για διαρκή και μόνιμη χρησιμοποίηση στην επιχείρηση και κυκλοφορούν βραδύτατα ενώ τα κυκλοφορούντα προορίζονται για πώληση, βιομηχανοποίηση και κυκλοφορούν μια ή περισσότερες φορές μέσα στην χρήση.

Στη συνέχεια έχουμε τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις των οποίων η προθεσμία εξόφλησης λήξει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης. Όλες οι άλλες υποχρεώσεις χαρακτηρίζονται βραχυπρόθεσμες.

### 4.1.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ

1. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 , συντάσσεται η Κατάσταση Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων που περιλαμβάνει όλες τις μεταβολές των λογαριασμών της Καθαρής Θέσης. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. δεν υπήρχε αυτή η κατάσταση ενώ αυτού του είδους οι πληροφορίες σε κάποιο βαθμό μπορούσαν να εκμαιευτούν από τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων και από αναλύσεις για τις μεταβολές του κεφαλαίου που περιέχονταν το προσάρτημα.
2. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, συντάσσεται η Κατάσταση Ταμειακών Ροών σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π. που δεν υπάρχει τέτοια κατάσταση.
3. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, η Διοίκηση έχει τη δυνατότητα σε ξεχωριστή έκθεση να κάνει μια χρηματοοικονομική επισκόπηση της χρήσης. Με βάση τα Ε.Λ.Π υπήρχε υποχρέωση της Διοίκησης να συντάξει την Έκθεση Διαχείρισης που περιελάμβανε την χρηματοοικονομική επισκόπηση.
4. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ένα ενιαίο αναπόσπαστο σύνολο. Ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ορίζονται ως ένα σύνολο αλλά μπορούν να δημοσιευτούν και ξεχωριστά.
5. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, παρέχεται μια ελαστικότητα και σημαντικές ευχέρειες για τον τρόπο παρουσίασης του Ισολογισμού όσον αφορά το μακροπρόθεσμο και βραχυπρόθεσμο τμήμα. Με βάση τα Ε.Λ.Π. υπάρχουν ορισμένα πρότυπα χρηματοοικονομικών καταστάσεων που πρέπει να συμπληρωθούν.
6. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, υπάρχουν κάποιοι λογαριασμοί οι οποίοι πρέπει να εμφανίζονται στον Ισολογισμό και στα Αποτελέσματα Χρήσης αλλά υπάρχουν μεγάλα περιθώρια για προσθήκες. Για τα αποτελέσματα χρήσης παρέχεται η δυνατότητα αν τα έξοδα θα εμφανίζονται κατά είδος ή κατά λειτουργία. Ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π η εμφάνιση του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης βασίζεται σε νομοθετημένα αναλυτικά πρότυπα ενώ υπάρχει η δυνατότητα για προσθήκες σε ειδικές περιπτώσεις. Για τα Αποτελέσματα Χρήσης τα έξοδα πρέπει να εμφανίζονται κατά λειτουργία και όχι κατά είδος.
7. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 1, όλα τα έσοδα και έξοδα της επιχείρησης χαρακτηρίζονται τακτικά ενώ δεν εμφανίζονται έκτακτα έσοδα και έξοδα. Εάν υπάρχουν διορθώσεις λαθών γίνεται αναδρομική επαναδιατύπωση. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. εμφανίζονται τα έκτακτα έσοδα ή έξοδα και μάλιστα εμφανίζονται σε αυτούς σημαντικά κονδύλια όπως αποτελέσματα από πώληση παγίων.
8. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 1, εάν εντοπιστούν λάθη τα οποία αφορούν προηγούμενες χρήσεις

γίνεται αναδρομική επαναδιατύπωση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων ενώ η διόρθωση του λάθους επηρεάζει την χρήση την οποία αφορά και όχι την χρήση κατά την οποία εντοπίστηκε. Σε αντίθεση με το Δ.Λ.Π. 1 στα Ε.Λ.Π. δεν γίνεται αναδρομική επαναδιατύπωση. Τα λάθη που εντοπίζονται διορθώνονται με εγγραφές και επηρεάζουν τα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης.

9. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1 δεν γίνεται αναφορά στην αρχή της συντηρητικότητας ενώ αναφέρεται η αρχή του Ιστορικού Κόστους αναφέρεται αλλά όχι ως μια από τις βασικές αρχές αρχές. Σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π που οι δύο παραπάνω αρχές θεωρούνται και οι πιο βασικές.

10. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 1 εάν κατά το χρονικό διάστημα από το τέλος της χρήσης και μέχρι την σύνταξη των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων συμβεί κάποιο γεγονός που δημιουργήσει κίνδυνο στην επιχείρηση τότε αυτό αντιμετωπίζεται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 10 “γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού”. Ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π πρέπει να δημιουργηθεί πρόβλεψη.

11. Με βάση τα Ε.Λ.Π πρέπει να συμπεριλαμβάνονται και οι λογαριασμοί τάξεως κάτι που δεν προβλέπεται από το Δ.Λ.Π. 1.

## 4.2 ΔΛΠ 2: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Για τις εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις, τα αποθέματα αποτελούν το πιο σημαντικό στοιχείο του ισολογισμού τους, το οποίο μέσω των αγορών και των πωλήσεων επηρεάζει τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων τους.

### 4.2.1 ΔΛΠ 2

Ο σκοπός του είναι ουσιαστικά η αποτίμηση των μενόντων αποθεμάτων. Αποθέματα είναι τα στοιχεία τα οποία κατέχονται για πώληση, είναι στο στάδιο της παραγωγής, προβλέπεται να αναλωθούν στην παραγωγή ή για τις υπηρεσίες.

Τα αποθέματα αποτιμώνται στη μικρότερη τιμή μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και η αποτίμηση γίνεται κατά είδος η συγγενή είδη.. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ορίζεται η εκτιμώμενη αξία πώλησης, μείον κόστη ολοκλήρωσης, μείον κόστη διάθεσης. Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι κατά κανόνα κανόνα συγκεκριμένη για κάθε επιχείρηση. Βιολογικά ή ορυκτά που αποτιμώνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι αυτά τα οποία ο κίνδυνος μη διάθεσης είναι αμελητέος αφού υπάρχουν συμβόλαια και εγγυήσεις. Τα αποθέματα που είναι σε

χρηματιστήρια αποτιμώνται στην Εύλογη αξία μείον το κόστος διάθεσης και κατέχονται με σκοπό το κέρδος από τη μεταπώληση. Οι πρώτες ύλες που ενσωματώνονται σε προϊόντα, δεν υποτιμούνται όσο το προϊόν που θα παραχθεί εκτιμάται ότι θα έχει κόστος αποθεμάτων μικρότερο από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ενώ αν υπάρχει λόγος υποτίμησης πρώτων υλών αυτή μπορεί να γίνει στο κόστος αντικατάστασης.

Τα σταθερά γενικά βιομηχανικά έξοδα παραγωγής μερίζονται με βάση την κανονική δυναμικότητα. Αν η πραγματική παραγωγή αποκλίνει σημαντικά από την κανονική δυναμικότητα παίρνουμε υπόψη την κανονική δυναμικότητα, αν όχι μπορούμε να πάρουμε πραγματική παραγωγή. Αν υπάρχει αφύσικα χαμηλή παραγωγή σε κάποιο τμήμα μειώνουμε την αναλογία των σταθερών γενικών βιομηχανικών εξόδων που του αναλογεί και η διαφορά μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Αν υπάρχει αφύσικα μεγάλη παραγωγή σε κάποιο τμήμα, αναπροσαρμόζουμε το μερισμό των γενικών βιομηχανικών εξόδων ώστε να υπάρχει φυσιολογικό ιστορικό κόστος.

Τέλος, για τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων υπάρχουν οι εξής τεχνικές:

- Η τεχνική αποτίμησης του Πρότυπου Κόστους
- Η τεχνική των λιανικών πωλήσεων.
- Το συγκεκριμένο κόστος. Κόστος για εξειδικευμένα είδη αποθεμάτων, που προορίζονται για ένα σκοπό ειδικό και έτσι πρέπει να υποτιμούνται αυτά τα αποθέματα.
- Η FIFO.
- Το μέσο σταθμικό κόστος.
- Μπορούν να χρησιμοποιηθούν και άλλες τεχνικές υπολογισμού αρκεί να αιτιολογηθούν πλήρως.

#### **4.2.2 ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π η αποτίμηση των αποθεμάτων στο τέλος της χρήσης κατέχει μια κεντρική και πολύ σημαντική θέση. Η βασική αρχή της αποτίμησης των αποθεμάτων συνδέεται άμεσα με την αρχή της συντηρητικότητας. Τα αποθέματα εκτός από τα υποπροϊόντα, υπολείμματα και τα ελαττωματικά πρέπει να αποτιμώνται κατά είδος στην μικρότερη τιμή ανάμεσα από την αξία κτήσης τους, και στην τρέχουσα αξία τους ή στην καθαρή αξία ρευστοποίησης τους. Η τρέχουσα αξία, σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί να διαφέρει από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία με την έννοια ότι θα πρέπει να αφαιρεθούν και τα κόστη που σχετίζονται με την πώληση. Η λογιστική προσέγγιση των αποθεμάτων οδηγεί σε αξίες στον ισολογισμό οι οποίες είναι ίσες ή κατά κανόνα μικρότερες από αυτές στη αγορά. Οι μέθοδοι για τον προσδιορισμό του κόστους κτήσεως

σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. είναι οι LIFO, FIFO και το μέσο σταθμικό κόστος. Η μέθοδος που θα επιλέξει κάθε επιχείρηση είναι πάγια και μπορεί να αλλάξει μόνο για πολύ σοβαρούς λόγους.

### 4.2.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ

1. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 2, τα αποθέματα τα οποία είναι βιολογικά αποτιμώνται σε εύλογες αξίες μέχρι την συγκομιδή, αλλά τα ίδια στοιχεία, όπως και τα ορυκτά μετά την συγκομιδή, μπορούν να παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες ή καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Σύμφωνα με Ε.Λ.Π. δεν υπάρχουν εξαιρέσεις αλλά ενιαίος τρόπος αποτίμησης αποθεμάτων.

2. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2, η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στη μικρότερη τιμή μεταξύ αξίας κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας στο τέλος της χρήσης. Ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. η αποτίμηση γίνεται μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας τιμής ενώ χρησιμοποιείται η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία μόνο εάν είναι μικρότερη από την τρέχουσα.

3. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2, η αποτίμηση γίνεται κατ' είδος αλλά μπορεί να γίνει και κατά συγγενή είδη ενώ με τα Ε.Λ.Π. η αποτίμηση γίνεται πάντα κατ' είδος.

4. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.2, οι πρώτες ύλες αρχικά δεν αποτιμώνται αν το κόστος των προϊόντων στα οποία προβλέπετε να χρησιμοποιηθούν για την παραγωγή τους προβλέπεται να είναι μικρότερο από την καθαρή αξία ρευστοποίησης αυτών των προϊόντων. Σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π. αποτιμώνται στην μικρότερη τιμή ανάμεσα στην αξία κτήσης και την τρέχουσα τιμή τους.

5. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2, αν γίνει υποτίμηση αποθεμάτων αυτή γίνεται με πρόβλεψη που μπορεί να αντιστραφεί την επόμενη χρήση. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. δεν παρέχεται αυτή η δυνατότητα και αν γίνει αποτίμηση καταχωρείται σε λογαριασμό πρόβλεψης.

6. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2, για τον υπολογισμό του κόστους των παραγόμενων, σε ότι αφορά τα σταθερά έξοδα, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κανονική δυναμικότητα και αν η πραγματική δυναμικότητα αποκλίνει σημαντικά από την κανονική, αυτό να επιδρά στην κατανομή των σταθερών εξόδων, είτε με τη μεταφορά ενός μέρους τους σε έξοδα που δεν κοστολογούνται, αν η πραγματική δυναμικότητα υπολείπεται σημαντικά της κανονικής ή με την δημιουργία “έκτακτου” εσόδου, αν η πραγματική δυναμικότητα είναι αφύσικα μεγάλη σε σχέση με την κανονική. Σε αντίθεση σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. δεν παρέχεται τέτοια δυνατότητα αλλά μόνο αν πραγματική δυναμικότητα ήταν σημαντική στο βαθμό που η τρέχουσα αξία θα ήταν μικρότερη από το κόστος παραγωγής.

7. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 2, μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιαδήποτε μέθοδος υπολογισμού της

αξίας κτήσης των αποθεμάτων με δεδομένο ότι παρέχεται επαρκής αιτιολόγηση. Με βάση τα Ε.Λ.Π. επιλέγεται μια μέθοδος από το ΕΓΛΣ και χρησιμοποιείται σε κάθε χρήση.

### **4.3 ΔΛΠ 7: ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ**

Το Δ.Λ.Π. 7 ασχολείται με τις ταμειακές ροές των επιχειρήσεων οι οποίες αποτελούνται από τις εισροές και εκροές των ταμειακών διαθεσίμων και ταμειακών ισοδυνάμων. Ταμειακά διαθέσιμα θεωρούνται τα μετρητά και οι καταθέσεις που μπορούν άμεσα να αναληφθούν ενώ τα ταμειακά ισοδύναμα θεωρούνται τα στοιχεία του ενεργητικού υψηλής ρευστότητας.

#### **4.3.1 ΔΛΠ 7**

Το Δ.Λ.Π 7 αναφέρει τριών ειδών ταμειακές ροές οι οποίες προέρχονται από:

- Επιχειρηματικές δραστηριότητες οι οποίες αποτελούν της κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης. Επιχειρηματικές δραστηριότητες μπορεί να είναι: α) εισπράξεις από πελάτες για πώληση αγαθών, υπηρεσιών, δικαιωμάτων β) πληρωμές σε προμηθευτές αγαθών και υπηρεσιών γ) πληρωμές στο προσωπικό δ) πληρωμές για φόρους ε) εισπράξεις από επιστροφές φόρων .
- Επενδυτικές δραστηριότητες οι οποίες αποτελούν τις επενδύσεις που γίνονται για την απόκτηση και διάθεση μακροπρόθεσμων στοιχείων. Η λογική τους είναι ότι ξοδεύουμε σήμερα για να ξοδέσουμε στο μέλλον. Επενδυτικές δραστηριότητες μπορεί να είναι: α) πληρωμές για ενσώματες ακινητοποιήσεις, άλλα περιουσιακά στοιχεία και άλλα μακροπρόθεσμα από αγορά ή ιδιοπαραγωγή, β) εισπράξεις από πωλήσεις ιδίων στοιχείων, γ) πληρωμές για αγορά συμμετοχών, δ) εισπράξεις από πωλήσεις συμμετοχών, ε) πληρωμές για δάνεια και προκαταβολές σε τρίτους, στ) εισπράξεις από προκαταβολές και δάνεια σε τρίτους, ζ) εισπράξεις και πληρωμές για Options και Swaps, αρκεί να μην κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς και να μην είναι αντιστάθμιση.
- Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες οι οποίες αφορούν μεταβολές στο κεφάλαιο και στο δανεισμό. Οι ροές για χρηματοοικονομικές δραστηριότητες δείχνουν ποιοι θα μας πάρουν τις μελλοντικές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες. Χρηματοοικονομικές δραστηριότητες μπορεί να είναι: α) αύξηση κεφαλαίου, β) μείωση κεφαλαίου, γ) εισπράξεις δανείων κάθε είδους, δ) πληρωμές δανείων κάθε είδους, ε) πληρωμές χρεολυσίων leasing.

Χρηματοοικονομική δραστηριότητα όπως αναφέραμε παραπάνω θεωρείται ένα δάνειο. Σε ορισμένες περιπτώσεις, όπως στις υπεραναλήψεις που το υπόλοιπο μπορεί να αλλάξει από πιστωτικό σε χρεωστικό θεωρούνται επιχειρηματικές δραστηριότητες.

Δύο είναι οι τρόποι παρουσίασης των ταμειακών ροών από Επιχειρηματικές δραστηριότητες, η άμεση και η έμμεση μέθοδος. Το Δ.Λ.Π. 7 θεωρεί ότι πρέπει να χρησιμοποιείτε η άμεση μέθοδος αφού παρέχει καλύτερη πληροφόρηση. Οι πληροφορίες για την άμεση μέθοδο ταμειακών ροών πιθανότατα μπορούν να αντληθούν άμεσα από το λογιστικό σύστημα. Με αυτή τη μέθοδο εμφανίζονται οι εισπράξεις από πωλήσεις και όχι οι λογισμένες πωλήσεις.

Από την άλλη πλευρά η έμμεση μέθοδος ξεκινά από το αποτέλεσμα, υπολογίζει τις ροές από χρηματοοικονομικές και επενδυτικές δραστηριότητες, υπολογίζει τις μεταβολές των κονδυλίων του ισολογισμού που αφορούν επιχειρηματικές δραστηριότητες και καταλήγει στο αποτέλεσμα. Με την έμμεση μέθοδο ταμειακών ροών, μπορεί να ξεκινάμε από ορισμένους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων χρήσης( πωλήσεις, κόστος ) και μετά επιδρούμε με μεταβολές σε αποθέματα, απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

#### **4.3.2 ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Η κατάσταση ταμειακών ροών δεν περιλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των Ε.Λ.Π επιβλήθηκαν μόνο τα τελευταία χρόνια μόνο για επιχειρήσεις εισηγμένες στο χρηματιστήριο και για τις μεγάλες μη εισηγμένες εταιρίες που είναι μητρικές ομίλων. Οι ταμειακές ροές είναι οι ροές των μετρητών μέσα στην εταιρία στο διάστημα μιας περιόδου. Η καθαρή ταμειακή ροή είναι αρκετά εύκολη να υπολογισθεί με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και προκύπτει από την διαφορά των διαθεσίμων ανάμεσα στην αρχή και στο τέλος της περιόδου. Σημασία έχει όμως η ανάλυση της καθαρής ταμειακής ροής σε τρεις βασικές παραμέτρους: τη ροή που αφορά επιχειρηματικές δραστηριότητες, τη ροή που αφορά επενδυτικές δραστηριότητες και τη ροή που αφορά χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Έτσι σύμφωνα με αυτό τον διαχωρισμό ο υπολογισμών των ταμειακών ροών δυσκολεύεται τρομερά από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

#### **4.3.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

Οι ταμειακές ροές αποτελούν μια πολύ σημαντική κατάσταση και είναι μεγάλη έλλειψη από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα που δεν την έχουν συμπεριλάβει στις χρηματοοικονομικές τους

καταστάσεις. Όπως αναφέραμε και παραπάνω υπόχρεοι για την κατάρτιση της κατάστασης των Ταμειακών ροών είναι μόνο οι επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και οι μητρικές ομίλων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. Αυτή αποτελεί και την βασική διαφορά από το Δ.Λ.Π. 7 και τα Ε.Λ.Π αφού οι διακρίσεις των ταμειακών ροών και οι τρόποι παρουσίασης παραμένουν ίδιοι σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 7 αλλά και με τα Ε.Λ.Π.

#### **4.4 ΔΛΠ 8 : ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΗ.**

Ο σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών.

##### **4.4.1 ΔΛΠ 8**

Το Πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων. Οι φορολογικές επιδράσεις των διορθώσεων προγενέστερων περιόδων και των αναδρομικών προσαρμογών για την εφαρμογή μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, λογιστικοποιούνται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος.

##### *ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ*

Λογιστικές πολιτικές ορίζονται ως οι αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές, που χρησιμοποιούνται για την σύνταξη των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Εάν υπάρχει λογιστική πολιτική από πρότυπο, διερμηνεία ή απόφαση του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων πρέπει να εφαρμόζεται. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει λογιστική πολιτική ή διερμηνεία για τον χειρισμό μιας συναλλαγής τότε η επιχείρηση καθιερώνει η ίδια μια λογιστική πολιτική ανάλογα με τις ανάγκες πληροφόρησης των χρηστών με σκοπό να είναι αξιόπιστες.

Βέβαια μια λογιστική πολιτική μπορεί να αλλάξει όταν το επιβάλλει το πρότυπο ή διερμηνεία, ή όταν βελτιώνει την αξιοπιστία της πληροφόρησης. Αλλαγή λογιστικής πολιτικής δεν αποτελεί: α) η εφαρμογή μιας λογιστικής πολιτικής για καινούργιες συναλλαγές που δεν προϋπήρχαν ή ήταν



επουσιώδεις,β) η εφαρμογή μιας λογιστικής πολιτικής για συναλλαγές που διαφοροποιήθηκαν σημαντικά ενώ προϋπήρχαν. Αν γίνεται εκούσια αλλαγή της λογιστικής πολιτικής τότε εφαρμόζεται αναδρομικά με αποτέλεσμα τα ίδια κεφάλαια και όλα τα συγκρίσιμα μεγέθη στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις αλλάζουν σαν να είχε γίνει εξ αρχής η αλλαγή. Έτσι όταν η αλλαγή γίνεται αναδρομικά οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αλλάζουν μέχρι εκεί που είναι δυνατόν .

#### *ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΑΛΛΑΓΕΣ*

Εκτιμήσεις γίνονται κάθε φορά από την επιχείρηση με σκοπό την καλύτερη πληροφόρηση ενώ δεν συνιστά αλλαγή λογιστικής πολιτικής. Οι εκτιμήσεις μπορεί να αφορούν α) επισφάλειες, β) υποτιμήσεις αποθεμάτων, γ) εύλογη αξία Χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή Χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, δ) ωφέλιμη ζωής αποσβέσιμων στοιχείων, ε) υποχρεώσεων εγγύησης. Η αλλαγή εκτίμησης αν αφορά αποτελέσματα επιδρά στα αποτελέσματα της χρήσης που γίνεται.

#### *ΤΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ Η ΔΙΟΡΘΩΣΗ ΤΟΥΣ*

Τα λάθη των προηγούμενων περιόδων μπορεί να αφορούν την αρχική καταχώρηση, αποτίμηση, παρουσίαση και γνωστοποιήσεις. Τα λάθη μπορεί να έχουν προκύψει από κακό μαθηματικό χειρισμό, κακή λογιστική εφαρμογή, παράλειψη, κακή ερμηνεία ή απάτη.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν είναι σύμφωνες με τα Δ.Λ.Π. αν περιέχουν σημαντικά ακούσια λάθη ή εάν έχουν έστω και μη σημαντικά εκούσια λάθη. Όταν εντοπισθούν τα λάθη πρέπει να διορθώνονται όπως πρέπει να διορθώνεται και η συγκριτική τους περίοδος. Τα λάθη σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. πρέπει να διορθώνονται αναδρομικά. Όσον αφορά την προηγούμενη περίοδο πλήρως ενώ όσον αφορά την συγκρίσιμη περίοδο με αλλαγή των υπολοίπων έναρξης της συγκρίσιμης περιόδου στον ισολογισμό.

#### *ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ*

Όταν έχουμε αλλαγή λογιστικής πολιτικής σύμφωνα με πρότυπο ή διερμηνεία γνωστοποιείται:

- Το πρότυπο ή Διερμηνεία
- Το είδος της μεταβολής.
- Οι μεταβατικές διατάξεις αν απαιτείται

- Αν η μεταβολή έγινε σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις.
- Τυχόν επίδραση των μεταβατικών διατάξεων σε επόμενες περιόδους.
- Το ποσό της επίδρασης σε κάθε κονδύλι των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της παρούσας και της συγκρίσιμης περιόδου.
- Το ποσό προσαρμογής πριν την συγκρίσιμη περίοδο, εάν είναι εφικτό.
- Η επίδραση στα κέρδη ανά μετοχή

#### **4.4.2 ΝΟΜΟΣ 2190/20**

##### *ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ*

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. τις λογιστικές πολιτικές τις καθορίζει ο νόμος και περιλαμβάνει ένα πλήθος ρυθμίσεων για το λογιστικό χειρισμό ορισμένων συναλλαγών ή ενεργειών. Υπάρχει η δυνατότητα αλλαγή της μιας λογιστικής μεθόδου και αναφέρεται συνήθως ως “αλλαγή μεθόδου απογραφής” αλλά πρέπει να υπολογισθεί η επίπτωση της στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις και να αναφερθεί στις σημειώσεις της επιχείρησης στον ισολογισμό καθώς και στο πιστοποιητικό του ελεγκτή.

##### *ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ*

Οι εκτιμήσεις, όπως αυτές ορίζονται από το Δ.Λ.Π. 8, με βάση τα Ε.Λ.Π τα περιθώρια χειρισμών είναι σχετικά μικρά και αφορούν κυρίως τη δημιουργία προβλέψεων. Η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να εκτιμήσει κάποιες καταστάσεις και να κάνει κάποιες προβλέψεις, όπως πιθανές απώλειες από επισφαλείς πελάτες ή πιθανούς κινδύνους για έξοδα ή υποχρεώσεις που θα καταβάλλονταν στο μέλλον. Οι προβλέψεις πρέπει να καταχωρούνται στα βιβλία επιδρώντας ανάλογα και στα αποτελέσματα της επιχείρησης.

##### *ΛΑΘΗ*

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π, σε ότι αφορά τα λάθη των προηγούμενων χρήσεων που εντοπίζονται στην παρούσα χρήση υπάρχει συγκεκριμένος τρόπος αντιμετώπισης. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. πρέπει να γίνουν εγγραφές χρέωσης ή πίστωσης των εξόδων ή εσόδων “προηγούμενων χρήσεων” και αυτά τα έσοδα ή έξοδα να εμφανιστούν διακεκριμένα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Αν τα

έσοδα και έξοδα είναι σημαντικά , αναλύονται στο προσάρτημα με διευκρινήσεις για τη φύση τους και την επίδρασή τους στους φόρους.

#### **4.4.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

1.Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8, τα λάθη που αντιμετωπίζονται μεταγενέστερα και αφορούν προηγούμενες περιόδους οδηγούν στην αναμόρφωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων περιόδων μέχρι και την περίοδο που δημιουργήθηκε το λάθος ενώ δεν επιδρούν στα αποτελέσματα. Με βάση τα Ε.Λ.Π. τα λάθη που εντοπίζονται μεταγενέστερα επιδρούν στα αποτελέσματα της χρήσης μέσω των εσόδων και εξόδων προηγούμενων χρήσεων ενώ δεν υπάρχει περιθώριο αναδιατύπωσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

2.Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8, αν αλλάξουν κάποιες πολιτικές πρέπει να επαναδιατυπωθούν προηγούμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενώ με τα Ε.Λ.Π. απλά αναφέρονται οι επιδράσεις από αυτή την αλλαγή.

3.Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8, η επιχείρηση επιτρέπεται να επιλέξει ειδικές λογιστικές πολιτικές αρκεί να τις αναφέρει και να τις τεκμηριώσει. Σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π. που δεν υπάρχει τέτοια επιλογή.

4.Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 οι γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται όσον αφορά την αλλαγή λογιστικών πολιτικών, εκτιμήσεων και διόρθωσης λαθών προηγούμενων περιόδων είναι πολύ περισσότερες από αυτές που πρέπει να γίνονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.

5.Με βάση το Δ.Λ.Π. 8, τα έσοδα και έξοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις δεν επιδρούν στο αποτέλεσμα αλλά πηγαίνουν κατευθείαν στην καθαρή θέση και στους λογαριασμούς του ισολογισμού που αφορούν. Με βάση τα Ε.Λ.Π. αυτά επιδρούν κατευθείαν στο αποτέλεσμα και εμφανίζονται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς στα αποτελέσματα της χρήσης.

#### **4.5 ΔΛΠ 10: ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**

Σκοπός λοιπόν αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει:α) πότε η επιχείρηση μπορεί να αναπροσαρμόζει τις Χρηματοοικονομικές της Καταστάσεις για γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού, β) τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να παρέχει σχετικά με την ημερομηνία κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα που συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, γ) αν τίθεται θέμα Going Concern μετά την ημερομηνία του ισολογισμού πρέπει να αλλάζουν και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

#### 4.5.1 ΔΛΠ 10

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 10 υπάρχουν δυο ειδών γεγονότων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού:

- Διορθωτικά των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τέτοια γεγονότα μπορεί να είναι η οριστικοποίηση μιας δικαστικής απόφασης, πτώχευση ενός πελάτη ή πώληση αποθεμάτων κάτω από υποτίμηση.
- Μη διορθωτικά των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τέτοια μπορεί να είναι η πτώση των τιμών στο χρηματιστήριο και σαν αποτέλεσμα η υποτίμηση ορισμένων συμμετοχών, μεγάλη συνένωση επιχειρήσεων, η διάθεση μιας βασικής θυγατρικής .

Αν σαν γεγονός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, προκύψει ότι δεν τηρείτε η αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας, οι Χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με αυτή την αρχή και πρέπει να γίνουν οι γνωστοποιήσεις που προβλέπονται από το Δ.Λ.Π. 1. Δεν ισχύει η αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας όταν έχει αποφασιστεί η ρευστοποίηση της εταιρίας, έχει αποφασιστεί ο τερματισμός της δραστηριότητας ή άλλοι λόγοι απαιτούν τον τερματισμό τη δραστηριότητας.

#### *ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ*

Αν σαν γεγονός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, προκύψει ότι δεν τηρείτε η αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας, οι Χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με αυτή την αρχή και πρέπει να γίνουν οι γνωστοποιήσεις που προβλέπονται από το Δ.Λ.Π. 1.

Επίσης, πρέπει να γνωστοποιηθεί η ημερομηνία έγκρισης των Οικονομικών Καταστάσεων, ποιος τις ενέκρινε και αν υπάρχει δυνατότητα τροποποίησης τους από άλλο όργανο.

#### 4.5.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20

Τα γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και μέχρι την έγκριση τους από την Διοίκηση της επιχείρησης με βάση τα Ε.Λ.Π. επιδρούν στις Οικονομικές Καταστάσεις πράγμα που συνδέεται άρρηκτα με την αρχή της συντηρητικότητας. Σύμφωνα με την παραπάνω αρχή κάθε γεγονός που δημιουργήθηκε μετά την ημερομηνία του ισολογισμού που μπορεί να δημιουργήσει ένα πιθανό έξοδο ή κίνδυνο πρέπει και να λογίζεται. Είναι λοιπόν υποχρεωμένη η επιχείρηση να δημιουργήσει

τις κατάλληλες προβλέψεις ώστε να η εικόνα που θα εμφανίζουν οι Οικονομικές Καταστάσεις να είναι και η πραγματική. Αυτό ουσιαστικά σημαίνει παραβίαση της αυτοτέλειας των χρήσεων εξαιτίας της ισχυρότερης θέσης που κατέχει η αρχή της συντηρητικότητας. Με βάση τα Ε.Λ.Π. οι Οικονομικές Καταστάσεις συντάσσονται με βάση την αρχή της Συνέχισης της Δραστηριότητας και έτσι όλες οι αποτιμήσεις γίνονται με δεδομένο ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει την δραστηριότητά της.

#### **4.5.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ.**

1. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 10, υπάρχουν διορθωτικά και μη διορθωτικά λάθη των οικονομικών καταστάσεων, που συνέβησαν από την ημερομηνία του ισολογισμού μέχρι την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων. Με βάση τα Ε.Λ.Π. όλα τα γεγονότα που συνέβησαν σε αυτό το χρονικό διάστημα και επιδρούν αρνητικά πρέπει να λογίζονται.

2. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 10, τα μερίσματα πληρωτέα απλά ανακοινώνονται και οι εγγραφές γίνονται όταν η Γενική Συνέλευση αποφασίσει την διανομή. Από την άλλη σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. γίνεται η εγγραφή για τα μερίσματα, στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων με πίστωση των υποχρεώσεων κατά την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση.

3. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 10, αν υπάρχει πρόβλημα με την συνέχιση της δραστηριότητας της επιχείρησης οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συνταχθούν με άλλες αρχές και να γίνουν πολλές γνωστοποιήσεις. Εδώ η μόνη διαφορά με τα Ε.Λ.Π. είναι ότι οι γνωστοποιήσεις είναι σημαντικά λιγότερες.

4. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 10, αν διακοπουν οι δραστηριότητες της επιχείρησης και αποτελεί γεγονός μετά την ημερομηνία του ισολογισμού δεν αποτελεί διορθωτικό των οικονομικών καταστάσεων αλλά ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. θα πρέπει να γίνουν οι σχετικές προβλέψεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

#### **4.6 Δ.Λ.Π 11: ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ**

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων και εξόδων στις συμβάσεις κατασκευής έργων στις οποίες η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και τελειώνει σε άλλη λογιστική περίοδο.

#### 4.6.1 ΔΛΠ 11

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής έργων στις οικονομικές καταστάσεις των κατασκευαστών.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να αναφέρουμε τους παρακάτω εννοιολογικούς προσδιορισμούς:

- Σύμβαση κατασκευής έργου: Ενός περιουσιακού στοιχείου ή πολλών που είναι αλληλοσυνδεόμενα σε ότι αφορά σχεδιασμό, τεχνολογία, τελικό σκοπό και χρήση.
- Σύμβαση σταθερής τιμής: Όταν συμφωνηθεί σταθερή τιμή συνολικά ή σταθερή τιμή ανά μονάδα, ακόμη και αν υπάρχουν ρήτρες αναπροσαρμογής.
- Σύμβαση προστιθέμενης αμοιβής: Όταν προβλέπεται είσπραξη του κόστους, πλέον μια αμοιβής σταθερής ή ποσοστιαίας.
- Τροποποίηση συμβατικού έργου: Οδηγία από πελάτη, που πηγάζει από τη σύμβαση για τροποποίηση του έργου.
- Αξίωση αποζημίωσης: Ποσό που διεκδικεί ο κατασκευαστής για κόστος που δεν είναι στο συμβατικό έσοδο.
- Συμβατικά κίνητρα: Προβλέπονται στη σύμβαση για επίτευξη συγκεκριμένων στόχων. Περιλαμβάνονται στο συμβατικό έσοδο μόνο αν αναμένετε να επιτευχθούν οι στόχοι και μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα.
- Συμβατικό κόστος: Αφορά άμεσα στην εκτέλεση της σύμβασης, τμήμα του μερίζεται στις πολλές συμβάσεις (έμμεσο), ειδικά κόστη για έργο. Το συμβατικό κόστος αρχίζει μετά την υπογραφή της σύμβασης. Αν τα έξοδα απόκτησης μεταφέρθηκαν στα αποτελέσματα δεν υπολογίζονται στο συμβατικό κόστος.
- Άμεσο κόστος έργου: Αφορά άμεσα εργατικά, υλικά, μισθώματα εξοπλισμού, μεταφορά εξοπλισμού, αποσβέσεις, άμεσο σχεδιασμό και τεχνική βοήθεια, κόστη αποκατάστασης, κόστη εγγυήσεων, κόστη αποζημίωσης τρίτων.
- Παρεπόμενα έσοδα έργων: Αφαιρετικά του άμεσου κόστους έργου όπως έσοδα από προϊόντα κατεδάφισης.
- Έμμεσο κόστος έργων: Αφορά ασφάλιστρα, σχεδιασμό, τεχνική βοήθεια, κόστη κατασκευών.
- Συμβατικά ειδικά κόστη.
- Μέθοδος ποσοστιαίας ολοκλήρωσης: Η αναλογία του κέρδους μεταφέρεται στα αποτελέσματα ανάλογα με το βαθμό ολοκλήρωσης του έργου.

Αντικείμενο του Δ.Λ.Π 11 είναι η λογιστική παρακολούθηση των έργων από τους

κατασκευαστές. Μια σύμβαση κατασκευής έργου μπορεί να έχει και στοιχεία σύμβασης σταθερής τιμής και στοιχεία σύμβασης προστιθέμενης αμοιβής. Κανονικά σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 11 κάθε σύμβαση θα πρέπει να αντιμετωπίζεται χωριστά. Μπορεί όμως μια σύμβαση να “σπάει” σε τμήματα ή πολλές συμβάσεις να αντιμετωπίζονται ενιαία.

Το συμβατικό έσοδο αφορά το αρχικό ποσό σύμβασης, τροποποιήσεις σύμβασης, αξιώσεις αποζημιώσεων, κίνητρα. Επίσης συμβατικό έσοδο θεωρούνται τα στοιχεία που αναμένετε να εισπραχθούν και μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα. Τέλος ο υπολογισμός του συμβατικού εσόδου γίνεται στην εύλογη αξία και σε κάθε περίοδο μπορεί να διαφέρει αφού μεταβάλλονται οι παράμετροι.

Η ποσοστιαία μέθοδος ολοκλήρωσης αφορά την μεταφορά του κέρδους στα αποτελέσματα ανάλογα με το βαθμό ολοκλήρωσης του έργου έτσι αν έχουμε μια σύμβαση κατασκευής έργου που μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα το συμβατικό έσοδο και κόστος καταχωρούνται αναλογικά με το στάδιο ολοκλήρωσης του έργου. Σε σύμβαση σταθερής τιμής υπάρχει αξιόπιστη αποτίμηση αν αναμένεται τα συμβατικά έσοδα να εισπραχθούν και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα το συμβατικό έσοδο, το συμβατικό κόστος για όλο το έργο, το στάδιο ολοκλήρωσης, το συμβατικό κόστος μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού. Σε σύμβαση προστιθέμενης αμοιβής υπάρχει αξιόπιστη αποτίμηση αν αναμένετε τα συμβατικά έσοδα να εισπραχθούν και το συμβατικό κόστος με ημερομηνία ισολογισμού μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Αν το προβλεπόμενο συμβατικό έσοδο είναι μικρότερο από το συμβατικό κόστος η διαφορά μεταφέρετε άμεσα στα αποτελέσματα.

Αν δεν μπορεί να γίνει αξιόπιστη αποτίμηση δεν εφαρμόζεται η μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης και ως έσοδο λογίζεται αυτό που εύλογα θα εισπραχθεί και κόστος ως αυτό που πραγματοποιείται.

### *ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ*

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 11 πρέπει να γνωστοποιείται α) το συμβατικό έσοδο που μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα, β) η μέθοδος υπολογισμού του συμβατικού εσόδου, γ) η μέθοδος υπολογισμού του σταδίου ολοκλήρωσης. Επίσης για κάθε έργο που δεν έχει ολοκληρωθεί πρέπει να γνωστοποιείται α) το συνολικό συμβατικό κόστος το οποίο έχει υπολογισθεί και λογιστεί στα αποτελέσματα, β) συνολικά κέρδη ή ζημιές που έχουν που έχουν καταχωρηθεί στα αποτελέσματα, γ) προκαταβολές που έχουν εισπραχθεί, δ) παρακρατήσεις που έχουν γίνει. Τέλος γνωστοποιείται το μικτό ποσό που οφείλουν οι πελάτες ή που οφείλεται στους πελάτες και οι πιθανές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις.

## 4.6.2 ΝΟΜΟΣ 2190/20

Τα κατασκευαστικά έργα στα οποία αναφέρεται το Δ.Λ.Π. 11 δημιουργούνται από της κατασκευαστικής εταιρίας και χωρίζονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες τα δημόσια και ιδιωτικά κατασκευαστικά έργα. Τα μεγάλα κατασκευαστικά έργα κατά κανόνα εκτελούνται από κοινοπραξίες που αποτελούν νομικά πρόσωπα στις οποίες συμμετέχουν οι κατασκευαστικές εταιρίες. Τα Ε.Λ.Π δεν διαθέτουν ιδιαίτερες ρυθμίσεις για αυτό τον σημαντικό κλάδο. Γι αυτό το λόγο οι τεχνικές εταιρίες διαχωρίζουν τη χρήση με τη βοήθεια των μεταβατικών λογαριασμών. Έτσι τα έξοδα που πληρώθηκαν μέσα στην χρήση αλλά αφορούν επόμενη ή επόμενες χρήσης εμφανίζονται στους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού ενώ τα έξοδα που αφορούν την χρήση και δεν πληρώθηκαν μέσα σε αυτήν εμφανίζονται σε μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού. Εκεί καταχωρούνται και τα έσοδα που αφορούν την κλειόμενη χρήση αλλά δεν εισπράχθηκαν ενώ τα έσοδα που εισπράχθηκαν μέσα στην χρήση και αφορούν επόμενη καταχωρούνται στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού. Ισχύει η αρχή ότι τα έσοδα και έξοδα λογίζονται κατά τον χρόνο της πραγματοποίησης τους ανεξάρτητα με το πότε πληρώνονται. Στο προσάρτημα γίνεται η ανάλυση του κύκλου εργασιών κατά κατηγορίες δραστηριότητας.

## 4.6.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ

1. Το Δ.Λ.Π. 11, περιλαμβάνει ειδικές ρυθμίσεις για τους λογιστικούς χειρισμούς των κατασκευαστικών έργων ενώ με τα Ε.Λ.Π ισχύουν οι γενικές αρχές ανάλογα με το είδος των λογαριασμών που κινούνται.
2. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 11, η λογιστική παρακολούθηση των κατασκευαστικών έργων γίνεται με την μέθοδο της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης. Με βάση τα Ε.Λ.Π ισχύει το ιστορικό κόστος και η αρχή ότι τα έσοδα και έξοδα λογίζονται κατά τον χρόνο που πραγματοποιούνται.
3. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 11, κάθε έργο πρέπει να παρακολουθείται διακεκριμένα από λογιστική άποψη ενώ με τα Ε.Λ.Π. δεν απαιτήσει κάτι τέτοιο.
4. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 11, παρεπόμενα έσοδα από έργα συμψηφίζονται με τα κόστη του έργου ενώ τα Ε.Λ.Π απαγορεύονται τέτοιου είδους συμψηφισμοί.
5. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 11, τα έξοδα απόκτησης ενός έργου μπορεί να περιληφθούν στο συνολικό κόστος ενώ με τα Ε.Λ.Π. τα έξοδα αυτά βάρυναν τα αποτελέσματα και δυνητικά σε κάποιες περιπτώσεις μπορούσαν να μεταφερθούν στα έξοδα εγκατάστασης.
6. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 11, αν το εκτιμηθεί ότι το κόστος του έργου θα είναι μεγαλύτερο από



το συμβατικό έσοδο η ζημία μεταφέρεται στα αποτελέσματα ενώ με τα Ε.Λ.Π. μπορούν να δημιουργηθούν προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους και έξοδα.

7.Σύμφωνα με το Δ.Λ..Π. 11, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται είναι σημαντικές σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π. που δεν απαιτεί ειδικής φύσης γνωστοποιήσεις.

#### **4.7 ΔΛΠ: 12 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το πρωτεύον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι ο τρόπος με τον οποία γίνεται η λογιστική παρακολούθηση:

- Των τρεχουσών και μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από τη μελλοντική ανάκτηση (διακανονισμό) της λογιστικής αξίας των απαιτήσεων (υποχρεώσεων) που παρουσιάζεται στον ισολογισμό.
- Των τρεχουσών και μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας χρήσης που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Το πρότυπο επίσης ασχολείται με την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους .

##### **4.7.1 ΔΛΠ 12**

Υπάρχουν δύο εκδοχές για τη λογιστική παρακολούθηση του φόρου:

- 1.Ο φόρος εισοδήματος δεν είναι δαπάνη της χρήσεως και συνεπώς δεν διαμορφώνει το αποτέλεσμα και αποτελεί συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα αυτό. Αυτή την εκδοχή χρησιμοποιεί το Ε.Γ.Λ.Σ.
- 2.Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί δαπάνη της χρήσης και συνεπώς διαμορφώνει και το αποτέλεσμα. Για το λόγο αυτό πρέπει και να υπάγεται στις ίδιες λογιστικές αρχές που υπάγονται τα έξοδα. Επομένως οι προσωρινές λογιστικές διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογητέων μεγεθών πρέπει να βαρύνουν τις χρήσεις στις οποίες αυτές οριστικοποιούνται.

Για την λογιστική αντιμετώπισή τους έχουμε δύο μεθόδους:

- Μέθοδος της αναβολής. Βασίζεται αποκλειστικά στο λογαριασμό “αποτελέσματα χρήσεως” και ως σκοπό έχει να βαρύνει την χρήση μόνο με το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στο

λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως και στις “οριστικές διαφορές”.

- Μέθοδος της υποχρέωσης. Προσδιορίζει την υποχρέωση της επιχείρησης από το φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τα έσοδα και έξοδα που αναφέρονται στα “αποτελέσματα χρήσης” αλλά και σύμφωνα τα μεγέθη που περιλαμβάνονται στον ισολογισμό τα οποία περιλαμβάνουν “προσωρινές διαφορές” μεταξύ της λογιστικής και φορολογητέας αξίας.

#### *ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ*

Προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές ανάμεσα σε λογιστική και φορολογικά αναγνωριζόμενη αξία. Οι προσωρινές διαφορές όταν τακτοποιηθούν οδηγούν σε πληρωμή φόρου οπότε και είναι Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή μπορεί να οδηγήσει σε έκπτωση φόρου οπότε σε και σε Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Φορολογική βάση είναι το αναγνωριζόμενο φορολογικά ποσό που μπορεί να συμπίπτει με το λογιστικό. Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης που δημιουργήθηκε από τον λογισμό ενός εξόδου είναι η λογιστική της αξία μείον κάθε ποσό που θα αναγνωρισθεί για έκπτωση από φόρο σε επόμενη χρήση. Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης που δημιουργήθηκε από λογισμό προκαταβολής εσόδου είναι η λογιστικής της αξία μείον κάθε ποσό της που δεν θα φορολογηθεί σε επόμενη χρήση.

Ένα στοιχείο μπορεί να έχει φορολογική βάση και να μην υπάρχει στον ισολογισμό, λογίστηκε αλλά θα αναγνωριστεί όταν εκπληρωθούν κάποιοι όροι. Αν πρόκειται στο μέλλον να πληρώσει η επιχείρηση φόρο για γεγονότα που έγιναν στη χρήση λογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, ενώ αν πρόκειται η επιχείρηση να εισπράξει ή να συμψηφίσει φόρο λογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος λογίζεται στα αποτελέσματα εκτός αν :α)η συναλλαγή επιδρά κατευθείαν στη καθαρή θέση, β) συνένωση. Ο τρέχων φόρος και οι αναβαλλόμενοι καταχωρούνται κατευθείαν στην καθαρή θέση αν αφορούν σε κάποιο στοιχείο που επιδρά στην καθαρή θέση (όπως ο φόρος αναπροσαρμογής παγίων). Υπάρχει η περίπτωση μια συναλλαγή να είναι μικτή δηλαδή επιδρά και στα αποτελέσματα και στην καθαρή θέση γίνονται υπολογισμοί και λογικές παραδοχές για τον διαχωρισμό των αναβαλλόμενων φόρων που την αφορούν. Τέλος αν η φορολογία διανεμόμενων με διανεμόμενων διαφέρει και κατά την διανομή του μερίσματος γίνεται παρακράτηση ο φόρος αυτός λογίζεται σε χρέωση της καθαρής θέσης.

## *ΖΗΜΙΕΣ ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ*

Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση πρέπει να λογίζεται για τις αναγνωρισμένες για φορολογική έκπτωση ζημίες. Αν έχουμε φορολογικές ζημίες λογίζουμε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση στο βαθμό που εκτιμάμε ότι θα τις συμψηφίσουμε. Αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από αρχική καταχώρηση που δεν αφορά συνένωση ή συναλλαγή που δεν επιδρά στα αποτελέσματα τότε λογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση χωρίς να εξετάσουμε αν θα έχουμε κέρδη να τη συμψηφίσουμε.

## *ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ*

Αν μια εταιρία έχει θυγατρικές και τις αποτιμήσει στην εύλογη αξία στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις θα υπάρχει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση. Λογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση για συμμετοχές αν: α) προβλέπεται να αναστραφεί στο άμεσο μέλλον, β) προβλέπεται να υπάρχουν κέρδη για συμψηφισμό. Αν πραγματοποιηθεί υποτίμηση μιας συγγενούς επιχείρησης που ενοποιείται με την μέθοδο της καθαρής θέσης δημιουργείται αναβαλλόμενη φορολογική φορολογική απαίτηση στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις αλλά και στις ενοποιημένες αν παραμείνει μετά την ενοποίηση.

## *ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ ΦΟΡΟΥ*

Ο τρέχων φόρος υπολογίζεται με το συντελεστή φόρου εισοδήματος που ισχύει στην εκάστοτε χρήση ενώ οι αναβαλλόμενοι φόροι υπολογίζονται με τους συντελεστές που υπάρχουν όταν αυτοί τακτοποιηθούν.

## *ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ*

Πρέπει να γνωστοποιείται στις σημειώσεις ανάλυση για το πως διαμορφώθηκε το υπόλοιπο του φόρου εισοδήματος στα αποτελέσματα χρήσης. Επίσης πρέπει να γνωστοποιείται το σύνολο του τρέχοντος φόρου και το σύνολο του αναβαλλόμενου φόρου που μεταφέρθηκαν κατευθείαν στην καθαρή θέση. Επιπρόσθετα πρέπει να γνωστοποιείται κάθε μεταβολή στον ισχύοντα συντελεστή σε σχέση με άλλες χρήσης. Τέλος πρέπει να γνωστοποιείτε το ποσό της διαφοράς μεταξύ των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και των αναβαλλόμενων φορολογικές υποχρεώσεων και γιατί εκτιμάται ότι θα συμψηφισθούν και σε περίπτωση ζημιών το ποσό της αναβαλλόμενης

φορολογικής απαίτησης.

#### **4.7.2 ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Τα Ε.Λ.Π. όπως έχουμε αναφέρει ξανά αποτελούνται κυρίως από το νόμο 2190/20 και το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο παρόλα αυτά οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται είναι κυρίως φορολογικές. Μπορεί οι οικονομικές καταστάσεις να είναι έχουν φορολογικό χαρακτήρα αλλά το αποτέλεσμα που προκύπτει δεν είναι το αποτέλεσμα το οποίο αποτελεί αντικείμενο της φορολογίας αλλά πρέπει να αναμορφωθεί με ένα πλήθος λογιστικών διαφορών δηλαδή ποσών που αύξαναν ή μείωναν το αποτέλεσμα το οποίο θα φορολογούνταν.

Στην ουσία οι αναφορές του νόμου 2190/20 σε ζητήματα φορολογίας είναι ελάχιστες και αφορούν κυρίως το προσάρτημα. Στο προσάρτημα αναλύονται:

- Οι διαφορές υποτίμησης κυκλοφοριακών στοιχείων ενεργητικού, οι λόγοι υποτίμησης, και η φορολογική αντιμετώπιση των προβλέψεων.
- Τα ποσά των φόρων που οφείλονται.
- Τα πιθανά μη λογιστικοποιημένα ποσά φόρων που μπορεί να προκύψουν σε βάρος της τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων.
- Αν λόγω παρέκκλισης της αρχής της “πιστής εικόνας” που έγινε για λόγους φορολογικών ελαφρύνσεων, αναμένεται να προκύψουν στο μέλλον σημαντικές φορολογικές επιβαρύνσεις αυτό πρέπει να αναφέρεται στο ενοποιημένο προσάρτημα.

#### **4.7.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

1. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, καθορίζεται η έννοια των προσωρινών διαφορών. Είναι ανάλογη με αυτή των λογιστικών διαφορών που αναφέρουν τα Ε.Λ.Π. αλλά όχι ίδια.

2. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, ορίζεται η έννοια των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων και αντίστοιχα των αναβαλλόμενων εσόδων και εξόδων για φόρους. Σε αντίθεση τα Ε.Λ.Π. δεν εμφανίζουν αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις ακόμα και αν υπάρχουν.

3. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, όταν γίνεται συγχώνευση πρέπει η απορροφούμενη εταιρία να υπολογίζει όλους τους αναβαλλόμενους φόρους που την αφορούν και με αυτή τη βάση προκύπτει η σχετική υπεραξία συγχώνευσης. Σε αντίθεση με βάση την ελληνική πρακτική οι συγχωνεύσεις γίνονται με βάση τα λογιστικά δεδομένα που δεν περιλαμβάνουν

αναβαλλόμενους φόρους.

4.Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, αν αποκτάται ένα στοιχείο που δεν εκπίπτει να εγγράφεται η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση με χρέωση των φόρων ή της καθαρής θέσης κάτι που δεν γίνεται με τα Ε.Λ.Π.

5.Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, όταν γίνεται αναπροσαρμογή παγίων και πιστώνεται η καθαρή θέση με την υπεραξία θα πρέπει να χρεωθεί αντίστοιχα η καθαρή θέση με πίστωση των υποχρεώσεων με το ποσό του φόρου υπεραξίας. Με βάση τα Ε.Λ.Π γίνεται επίδραση μόνο στην καθαρή θέση και όχι στα αποτελέσματα μέσω του πίνακα διανομής των αποτελεσμάτων.

6.Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, αν η εταιρία πληρώνει ένα ενιαίο όρο εισοδήματος για τα διανεμόμενα και τα μη διανεμόμενα μερίσματα γίνεται επιπλέον παρακράτηση ποσοστού το οποίο καταχωρείται κατευθείαν στην καθαρή θέση.

7.Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, αν μια εταιρία έχει ζημίες που εκπίπτουν φορολογικά η εταιρία εμφανίζει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αν εκτιμά ότι στις επόμενες χρήσεις θα έχει κέρδη για να τις συμψηφίσει. Με βάση τα Ε.Λ.Π. η ζημία θα εκπίπτει όταν θα υπάρξουν κέρδη και σε εκείνη τη χρήση ο φόρος εισοδήματος εμφανίζεται μειωμένος σε σχέση με το νόμιμο συντελεστή.

8.Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, αν πραγματοποιηθεί μια συγχώνευση και η απορροφούμενη έχει μια ζημία που είναι εκπεστέα φορολογικά και δεν έχει εμφανίσει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αφού δεν πίστευε ότι θα είχε στο μέλλον κέρδη για να συμψηφίσει την ζημία. Αν η απορροφώσα έχει κέρδη και μπορεί να εκπέσει τη ζημία κατά την απορρόφηση πρέπει να λογιστεί αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Με βάση τα Ε.Λ.Π., η ζημία θα εκπιπτόταν όταν αυτό ήταν δυνατόν.

9.Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, οι διαφορές αποτίμησης συμμετοχών έχουν επίδραση στον τρέχοντα ή αναβαλλόμενο φόρο. Με βάση τα Ε.Λ.Π. οι διαφορές αποτίμησης που κατά κύριο λόγο είναι χρωστικές μεταφέρονται στην καθαρή θέση για μελλοντικό συμψηφισμό από κέρδη πωλήσεων συμμετοχών και χρεογράφων.

10.Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, στα αποτελέσματα πρέπει να εμφανίζεται διακεκριμένα ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος ενώ με βάση την ελληνική πρακτική εμφανίζεται μόνο ο τρέχων φόρος και όχι ο αναβαλλόμενος.

11.Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, οι φόροι εισοδήματος εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και διαμορφώνουν το αποτέλεσμα μετά από φόρους. Με βάση τα Ε.Λ.Π οι φόροι εισοδήματος εμφανίζονται στον πίνακα διανομής αποτελεσμάτων και όχι στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

12.Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να γίνει

σύμφωνα με τις διατάξεις των επιμέρους προτύπων και οι φορολογικές ελαφρύνσεις να εμφανιστούν στη συμφωνία φόρων εισοδήματος. Με βάση τα Ε.Λ.Π. πρέπει να παρέχονται πληροφορίες για τις φορολογικές ελαφρύνσεις, αν έγινε ειδική αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων με σκοπό τη φορολογική τη φορολογική ελάφρυνση.

## **4.8 ΔΛΠ 16: ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να περιγράψει την λογική των ασώματων ακινητοποιήσεων με στόχο τον σωστό χρόνο καταχώρησής τους ως πάγια περιουσιακά στοιχεία, τον προσδιορισμό της λογιστικής τους αξίας και τον προσδιορισμό της δαπάνης της απόσβεσης τους.

### **4.8.1 ΔΛΠ 16**

#### *ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΟΣΤΟΥΣ ΤΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΗΣ*

Μια ενσώματη ακινητοποίηση καταχωρείται αρχικά αν μπορεί να αποτιμηθεί το κόστος της αξιόπιστα και αναμένεται να αποδώσει μελλοντικές ροές. Η αρχική καταχώρηση γίνεται στο κόστος κτήσης της ενσώματης ακινητοποίησης. Το κόστος της προκύπτει από το αρχικό κόστος της (τιμολογιακή αξία) , κόστη βελτίωσης, κόστη αντικατάστασης, κόστη συντήρησης ενώ τα διοικητικά και άλλα γενικά έξοδα δεν βαρύνουν το κόστος κτήσης τους.

#### *ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΗΣ ΕΝΣΩΜΑΤΗΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΠΟΚΤΗΣΗ*

Μετά την απόκτηση η εταιρία θα επιλέξει ανάμεσα στη μέθοδο του κόστους ή στη μέθοδο της αναπροσαρμογής για τις αποτιμήσεις των παγίων για την εφαρμογή τους σε ολόκληρες τις κατηγορίες ενσώματων ακινητοποιήσεων και όχι μεμονωμένα σε κάποια πάγια.

Αν εφαρμόζεται η μέθοδος του κόστους τότε η αναπόσβεστη αξία είναι ο κόστος μείον οι σωρευμένες αποσβέσεις, μείον οι προβλέψεις απαξίωσης. Αν εφαρμόζεται η μέθοδος αναπροσαρμογής τότε η αναπόσβεστη αξία είναι η εύλογη αξία κατά της ημέρα της αναπροσαρμογής μείον οι σωρευμένες αποσβέσεις και οι προβλέψεις μετά από αυτή την μέρα. Οι αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται συχνά και η εύλογη αξία να μην διαφέρει σημαντικά από την αναπόσβεστη αξία. Η αναπροσαρμογή πρέπει να γίνεται για ολόκληρη την κατηγορία παγίων και

όχι μεμονωμένα. Αν η διαφορά αναπροσαρμογής είναι πιστωτική πηγαίνει σε ειδικό αποθεματικό στην καθαρή θέση εκτός εάν προηγουμένως είχε γίνει υποτίμηση σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσης και μεταφερθεί στα αποτελέσματα ποσό ίσο ώστε να γίνει η αντιστροφή του προηγούμενου αποτελέσματος. Αν η διαφορά αναπροσαρμογής είναι χρεωστική μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης εκτός εάν υπάρχει αντίστοιχο αποθεματικό οπότε και συμψηφίζεται με αυτό.

#### *ΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ*

Οι αποσβέσεις που αφορούν παραγωγή, κατανέμονται στο κόστος και επομένως ένα τμήμα τους επιδρά στα μένοντα αποθέματα ή στα ιδιοπαραγόμενα. Η απόσβεση γίνεται πάνω στο αποσβέσιμο μέρος αφού αφαιρεθεί η υπολειμματική αξία που τις περισσότερες φορές είναι αμελητέα. Η απόσβεση ενός παγίου σταματά εάν γίνει κατεχόμενο για πώληση, διαγραφεί ή αποσβεστεί πλήρως ενώ δεν σταματά λόγω αδράνειας του παγίου. Υπάρχουν διάφορες μέθοδοι απόσβεσης οι οποίοι μπορούν να χρησιμοποιηθούν .

Οι κύριες μέθοδοι που συνήθως που κυρίως εφαρμόζονται είναι :

- Σταθερή μέθοδος απόσβεσης.
- Μέθοδος απόσβεσης φθίνοντος υπολοίπου.
- Μέθοδος απόσβεσης μονάδων παραγωγής.

#### *ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ*

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται είναι αρκετές. Έτσι σε γενικές γραμμές γνωστοποιείται για κάθε κατηγορία παγίων :

1. Ο τρόπος αποτίμησης της “αξίας κτήσης”.
2. Οι μέθοδοι απόσβεσης.
3. Οι ωφέλιμες ζωές ή οι συντελεστές απόσβεσης.

Επιπρόσθετα γνωστοποιείται για κάθε κατηγορία παγίων παρούσας και συγκρίσιμης χρήσης:

1. Η αξία κτήσης.
2. Τα αποσβεσμένα πάγια.
3. Οι σωρευμένες προβλέψεις απαξίωσης.
4. Το αναπόσβεστο υπόλοιπο.

## 4.8.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20

Τα πάγια για τους ισολογισμούς αποτελούν ένα πολύ σημαντικό κομμάτι του ενεργητικού τους. Με βάση τα Ε.Λ.Π τα πάγια διακρίνονται σε ενσώματα πάγια, ασώματες ακινητοποιήσεις, έξοδα εγκατάστασης και συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Τα ενσώματα πάγια είναι τα υλικά αγαθά που αποκτούνται από την εταιρία για να τα χρησιμοποιεί για την εκπλήρωση του σκοπού της κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους που είναι σίγουρα πάνω του έτους και αποτιμώνται στο κόστος κτήσης τους ή ιδιοκατασκευής τους. Τα έξοδα απόκτησης παγίων όπως αμοιβές δικηγόρων, μπορούν να μεταφερθούν στα έξοδα εγκατάστασης και να αποσβεστούν σε διάστημα ένα έως πέντε χρόνια. Τα πάγια αποσβένονται με βάση καθορισμένους συντελεστές κατά είδος ή κατηγορία ειδών οι οποίοι καθορίζονται από το κράτος.

## 4.8.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ

1. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 τα έξοδα που αφορούν την απόκτηση των ενσώματων παγίων περιλαμβάνονται στην αξία του παγίου μέχρι αυτό να γίνει λειτουργικό ενώ με τα Ε.Λ.Π μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν στα έξοδα εγκατάστασης.
2. Το ίδιο ισχύει και για τους τόκους κατασκευαστικής περιόδου για τα Ε.Λ.Π. ενώ με τα Δ.Λ.Π. περιλαμβάνονται στο κόστος τους σύμφωνα με το Δ.Λ.Π.23.
3. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 κεφαλαιοποιείται εκτίμηση για έξοδα αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης, τα οποία αποσβένονται όπως το πάγιο σε αντίθεση με τα Ε.Λ.Π. που δεν υπάρχει σχετική ρύθμιση.
4. Με βάση το Δ.Λ.Π 16 κεφαλαιοποιούνται ορισμένα έξοδα μεγάλων συντηρήσεων και αποσβένονται μέχρι το χρόνο που θα γίνει η επόμενη ανάλογη συντήρηση ενώ με τα Ε.Λ.Π θα πρέπει να γίνει πρόβλεψη για το μέρος που επιβαρύνει την κάθε χρήση.
5. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 τα μεγάλα ανταλλακτικά και οι συγκεκριμένες παρτίδες που αφορούν συγκεκριμένο μηχάνημα πρέπει να εμφανίζονται στα πάγια ενώ με τα Ε.Λ.Π. εμφανίζονται στα αποθεματικά σε ειδικό λογαριασμό μέχρι την ανάλωση τους,
6. Με βάση το Δ.Λ.Π. 16 οι αξίες κτήσης των ακινήτων με χρηματοδοτική μίσθωση εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις και παράλληλα εμφανίζεται και η υποχρέωση εξόφλησής τους. Ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π. οι αξίες κτήσης δεν εμφανίζονται στις



οικονομικές καταστάσεις αφού δεν ανήκουν στον χρήστη.

7. Με βάση τα Ε.Λ.Π. οι επιχορηγήσεις για πάγια μεταφέρονται σε πίστωση του λογαριασμού της καθαρής θέσης και αποσβένονται σε όφελος των αποτελεσμάτων ανάλογα με την απόσβεση του παγίου. Με βάση το Δ.Λ.Π οι επιχορηγήσεις μπορεί να μεταφέρονται σε μείωση της αξίας κτήσης του παγίου αλλά πρέπει να παρακολουθούνται διακεκριμένα.
8. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 επιλέγεται κατά κατηγορία ενσώματων παγίων μια πάγια μέθοδος αποτίμησης που θα είναι ή στο κόστος ή σε αξίες αναπροσαρμογής. Ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. η αποτίμηση γίνεται στο κόστος.
9. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 πρέπει να γίνονται τακτικές αναπροσαρμογές αν υπάρχουν αξιόλογες διακυμάνσεις στις τιμές ενώ με τα Ε.Λ.Π οι αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται κάθε τέσσερα χρόνια.
10. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 μια αναπροσαρμογή μπορεί να αυξήσει λογιστικά την αξία κτήσης και τα αποσβεσμένα πάγια αλλά μπορεί να γίνει και με συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων και προβλέψεων μέχρι την ημερομηνία που γίνεται. Ενώ σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π μια αναπροσαρμογή μπορεί να αυξήσει λογιστικά την αξία κτήσης και τα αποσβεσμένα πάγια.
11. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 αλλά και με τα Ε.Λ.Π. η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής μεταφέρεται σε ειδικό αποθεματικό στην καθαρή θέση και στη συνέχεια σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π συμψηφίζεται με σωρευμένες ζημιές ή κεφαλαιοποιείται ενώ με βάση το Δ.Λ.Π παραμένει στο λογαριασμό αποθεματικού. Επίσης σύμφωνα με το Δ.Λ.Π η πιστωτική διαφορά μπορεί να μεταφερθεί κιάλας και σε όφελος των αποτελεσμάτων κάτι που δεν προβλέπεται από τα Ε.Λ.Π.
12. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 οι χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν για μια κατηγορία παγίων, αν υπάρχει σχετικό αποθεματικό για την ίδια κατηγορία μεταφέρονται στην καθαρή θέση και το μειώνουν αλλιώς μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης. Ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π αν προκύψει διαφορά μεταφέρεται στο λογαριασμό αποθεματικού και συμψηφίζεται με πιστωτικές διαφορές άλλων παγίων.
13. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 οι αποσβέσεις πραγματοποιούνται ανάλογα με την ωφέλιμη διάρκεια ζωής και την υπολειμματική αξία. Από την άλλη με τα Ε.Λ.Π οι αποσβέσεις γίνονται με βάση τη φορολογική νομοθεσία και έτσι η λογική και οι συντελεστές είναι πολύ διαφορετικοί μεταξύ τους.
14. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 16 οι μέθοδοι απόσβεσης είναι τρεις: η Σταθερή, η Φθίνουσα και η Μονάδων παραγωγής. Ενώ με βάση τα Ε.Λ.Π συνήθως εφαρμόζεται η Σταθερή και σε

κάποιες περιπτώσεις η φθίνουσα.

15. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π στον ισολογισμό πρέπει να εμφανίζονται για κάθε κατηγορία παγίων η αξία κτήσης, οι σωρευμένες αποσβέσεις και το αναπόσβεστο υπόλοιπο ενώ με βάση το Δ.Λ.Π 16 στον ισολογισμό πρέπει να εμφανίζεται μόνο το αναπόσβεστο υπόλοιπο.
16. Τέλος οι γνωστοποιήσεις που προβλέπονται από το Δ.Λ.Π είναι πολύ περισσότερες από αυτές που προβλέπονται από τα Ε.Λ.Π.

## **4.9 ΔΛΠ: 17 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ**

Ο σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι να περιγράψει τις κατάλληλες λογιστικές μεθόδους και τις αναγκαίες γνωστοποιήσεις για τις λειτουργικές και χρηματοδοτικές μισθώσεις από την άποψη μισθωτών και εκμισθωτών. Δεν χρησιμοποιείται μόνο για μισθώσεις που αφορούν μη ανανεώσιμους ορυκτούς πόρους και δικαιώματα για ταινίες, έργα, ευρεσιτεχνίες, δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

### **4.9.1 ΔΛΠ 17**

Η μίσθωση είναι μια συμφωνία με την οποία ο εκμισθωτής μεταβιβάζει στο μισθωτή με αντάλλαγμα μια πληρωμή, το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου. Η μίσθωση μπορεί να είναι είτε λειτουργική είτε χρηματοδοτική. Η χρηματοδοτική μίσθωση είναι μια μίσθωση με την οποία μεταβιβάζονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη που προκύπτουν από την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου. Λειτουργική μίσθωση είναι κάθε μίσθωση που δεν είναι χρηματοδοτική.

Για να χαρακτηριστεί μια μίσθωση Λειτουργική ή Χρηματοδοτική πρέπει να εξετάσουμε λεπτομερώς την μεταβίβαση των κινδύνων και των ωφελειών στο χρήστη. Οι κίνδυνοι μπορεί να είναι τεχνολογική απαξίωση, κόστος αδράνειας, μεταβολή απόδοσης λόγω οικονομικών συνθηκών. Ενώ τα οφέλη μπορεί να είναι το κέρδος από τη χρήση μετά τη λήξη της μίσθωσης ή το κέρδος από υπεραξίες της υπολειμματικής αξίας. Πρακτικά, λοιπόν χρηματοδοτική χαρακτηρίζεται η μίσθωση κατά την οποία μεταβιβάζονται όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη ενώ σε αντίθετη περίπτωση η μίσθωση χαρακτηρίζεται Λειτουργική. Μια μίσθωση μπορεί να χαρακτηριστεί χρηματοδοτική εάν μετά την λήξη της μίσθωσης το πάγιο αγοραστεί από τον μισθωτή, η διάρκεια του Μισθωτήριου συμβολαίου είναι κοντά στην οικονομική ζωή του παγίου ενώ μια μίσθωση μπορεί να

χαρακτηριστεί λειτουργική εάν τα ενδεχόμενα μισθώματα δείχνουν ότι ο μισθωτής δεν πήρε όλους τους κινδύνους.

#### *ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ-ΒΙΒΛΙΑ ΜΙΣΘΩΤΗ ΚΑΙ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ.*

Αρχικά ο μισθωτής πρέπει να καταχωρήσει στα πάγια τις προεξοφλημένες ελάχιστες καταβολές μισθωμάτων με το τεκμαρτό επιτόκιο μίσθωσης. Γενικά σε κάθε περίοδο ο μισθωτής πρέπει να σπάει τη δόση σε χρεολύσιο που μειώνει την υποχρέωση και σε τόκο που πάει στα χρηματοοικονομικά έξοδα. Το πάγιο αποσβένεται ανάλογα με το είδος του και την ωφέλιμη ζωή του και η δαπάνη πάει στα αποτελέσματα.

Αρχικά ο εκμισθωτής καταχωρεί τις απαιτήσεις του την καθαρή επένδυση της μίσθωσης . Σε επόμενο στάδιο και σε κάθε χρήση ο εκμισθωτής θα πρέπει κατανέμει το μίσθωμα σε χρεολύσιο και τόκο. Ο λογισμός των εσόδων πρέπει να γίνεται ώστε να προκύπτει μια σταθερή απόδοση για όλη τη διάρκεια της μίσθωσης καθώς καλό θα είναι να εμφανίζεται στο ενεργητικό η ακαθάριστη απαίτηση και πιστωτικά οι μη δεδουλευμένοι τόκοι.

#### *ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ-ΒΙΒΛΙΑ ΜΙΣΘΩΤΗ ΚΑΙ ΕΚΜΙΣΘΩΤΗ.*

Ο μισθωτής στην περίπτωση της λειτουργικής μίσθωσης, καταχωρεί στα Αποτελέσματα Χρήσης τα μισθώματα καθώς επίσης σε αυτά δεν πρέπει να περιλαμβάνεται πιθανό κόστος για υπηρεσίες. Από την άλλη πλευρά τώρα ο εκμισθωτής πρέπει να καταχωρεί και να παρακολουθεί τα πάγια που έχει μισθώσει. Τα έσοδα από ενοίκια πάνε στα Αποτελέσματα Χρήσης ενώ οι αποσβέσεις και οι λοιπές δαπάνες απόκτησης των μισθωμάτων πάνε στα έξοδα.

### **4.9.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Σύμφωνα με το Ελληνικό νομικό πλαίσιο χρηματοδοτικές μισθώσεις μπορούν να κάνουν συγκεκριμένες εταιρίες οι λεγόμενες εταιρίες Leasing οι οποίες αγοράζουν τα πάγια και τα μισθώνουν με χρηματοδοτική μίσθωση σε επιχειρήσεις. Οι εταιρίες Leasing παρουσιάζουν τα πάγια στις ενσώματες ακινητοποιήσεις και τα αποσβένουν κανονικά αφού αυτοί είναι και οι κάτοχοι. Αν η διάρκεια απόσβεσης του παγίου είναι μεγαλύτερη από την διάρκεια της μίσθωσης τότε πρέπει το πάγιο να αποσβένεται με μεγαλύτερο συντελεστή. Οι εταιρίες Leasing εμφανίζουν τα μισθώματα στα έσοδά τους και με τη λήξη της μισθοδοτικής περιόδου ο μισθωτής καταβάλλει στην εταιρία ένα

συμβολικό ποσό για να αποκτήσει το πάγιο και έτσι αυτό διαγράφεται από τα βιβλία της εταιρίας.

Σε ότι αφορά τις λειτουργικές μισθώσεις τα ΕΛΠ δεν προβλέπουν κάτι συγκεκριμένο. Στην πράξη, ο μισθωτής λογίζει σαν έξοδο το ενοίκιο που καταβάλλει και ο εκμισθωτής το λογίζει ως έσοδο.

### **4.9.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

1. Με βάση το ΔΛΠ 17 τα πάγια που αποκτήθηκαν με χρηματοδοτικές μισθώσεις εμφανίζονται στον Ισολογισμό με την έναρξη της απόκτησής τους ενώ με τα ΕΛΠ επειδή δεν γίνεται νομική μεταβίβαση του παγίου δεν εμφανίζονται η αξία του παγίου αλλά τα έξοδα επιβαρύνονται καταρχήν με τα ετήσια μισθώματα.
2. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 τα αρχικά έξοδα του μισθωτή για την απόκτηση του παγίου με χρηματοδοτική μίσθωση περιλαμβάνονται στην αξία του παγίου που θα λογιστεί ενώ με τα ΕΛΠ αυτά τα έξοδα επιβαρύνουν άμεσα τα αποτελέσματα.
3. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 με την απόκτηση ενός παγίου με χρηματοδοτική μίσθωση και το λογισμό του στα πάγια λογίζεται και η αντίστοιχη υποχρέωση στο παθητικό για την πληρωμή των χρεολυσίων, που διασπάται σε μακροπρόθεσμο και βραχυπρόθεσμο τμήμα. Σε αντίθεση, σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν λογίζεται καμία υποχρέωση στο παθητικό για μισθώσεις.
4. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 λογίζονται κανονικά αποσβέσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις ενώ με τα ΕΛΠ δεν λογίζονται αποσβέσεις αλλά επιβαρύνονται τα αποτελέσματα με το ετήσιο συνολικό μίσθωμα.
5. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 τα μισθώματα που λαμβάνει μια εταιρία Leasing χωρίζονται σε δύο μέρη στην εξόφληση της απαίτησης και τους τόκους. Από την άλλη με τα ΕΛΠ δεν γίνεται αυτός ο διαχωρισμός

### **4.10 ΔΛΠ: 18 ΕΣΟΔΑ**

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 έσοδα θεωρούνται οι πωλήσεις αγαθών, η παροχή υπηρεσίας, οι τόκοι, τα δικαιώματα εκμετάλλευσης και τα μερίσματα.

#### **4.10.1 ΔΛΠ 18**

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 στα αγαθά περιλαμβάνονται τα εμπορεύματα και τα ιδιοπαραγόμενα. Έσοδα σύμφωνα με το πρότυπο είναι μόνο οι εισροές που ανήκουν στην εταιρία και όχι οι παρακρατούμενοι φόροι. Σε περίπτωση που το έσοδο έχει σημαντική χρονική πίστωση πρέπει να διαχωριστεί από το έσοδο ο τόκος που προκύπτει, όπως επίσης διαχωρισμός του εσόδου πρέπει να γίνεται αν μια τοκοφόρος επένδυση κατά τη αγορά έχει τόκους αυτοί δεν είναι έσοδο αλλά μειώνουν το κόστος.

Επίσης σύμφωνα με το πρότυπο έσοδο προκύπτει από την πώληση αγαθών . Πώληση αγαθών έχουμε όταν υπάρχει μεταβίβαση κινδύνων και οφέλη από την κυριότητα, δεν υπάρχει έλεγχος του πωλητή στο αγαθό , εκτιμάται ότι θα γίνει η είσπραξη του αντιτίμου και το έσοδο-κόστος μπορεί να εκτιμηθούν αξιόπιστα. Σε αντίθετη περίπτωση που δεν μεταβιβάζονται οι ουσιαστικοί κίνδυνοι της κυριότητας δεν θεωρείται πώληση.

Σε περίπτωση που δεν είναι βέβαιη η είσπραξη ενός εσόδου το βέλτιστο είναι να γίνει η αντίστοιχη πρόβλεψη και όχι η μείωση του . Πρόβλεψη πρέπει επίσης να δημιουργηθεί στην περίπτωση που μια απαίτηση από τόκους, δικαιώματα ή μερίσματα γίνονται επισφαλή.

Τέλος σύμφωνα με το πρότυπο πρέπει να γνωστοποιούνται οι λογιστικές αρχές σύμφωνα με τις οποίες λογιστικοποιούνται τα έσοδα, να γίνεται η ανάλυση των βασικών κατηγοριών για κάθε λογαριασμό (πωλήσεις αγαθών, τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα) καθώς επίσης να γνωστοποιούνται αν υπάρχουν έσοδα από ανταλλαγές αγαθών και υπηρεσιών

#### **4.10.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ εμφανίζεται επαρκής πληροφόρηση σχετικά με τα έσοδα. Έτσι τα έσοδα τα οποία είναι οργανικά εμφανίζονται στην ομάδα 7 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου ενώ τα μη οργανικά εμφανίζονται σε λογαριασμούς της ομάδας 8.

Τα έσοδα πρέπει να λογίζονται πάντα κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους ανεξάρτητα από τον χρόνο πληρωμής τους καθώς πρέπει να λογίζονται πάντα καθαρά από παρακρατούμενους φόρους.. Επίσης στον κύκλο εργασιών πρέπει να εμφανίζονται τα έσοδα από πώληση αγαθών και υπηρεσιών, καθαρά από εκπτώσεις ή εισπραττόμενους φόρους από τη συνήθη δραστηριότητα της εταιρίας.

Με βάση τα ΕΛΠ στο τέλος κάθε χρήσης ή περιόδου πρέπει να γίνεται οριοθέτηση των εσόδων , καθώς πρέπει να περιληφθούν μέσα στην χρήση μόνο τα έσοδα που πραγματικά την αφορούν Η παραπάνω διαδικασία επιτυγχάνεται με την βοήθεια των μεταβατικών λογαριασμών.

Έτσι έξοδα που πληρώθηκαν μέσα στην χρήση αλλά αφορούν επόμενη χρήση εμφανίζονται ξεχωριστά στους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού ενώ τα έσοδα που πληρώθηκαν μέσα στην χρήση αλλά αφορούν επόμενη χρήση εμφανίζονται ξεχωριστά στους μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού. Αν τα ποσά των μεταβατικών λογαριασμών είναι σημαντικά πρέπει να αναλύονται στο προσάρτημα.

Πιθανές απώλειες εσόδων, επειδή δεν θα εισπραχθούν τα αντίστοιχα ποσά από τους πελάτες δημιουργούν σύμφωνα με τα ΕΛΠ προβλέψεις που επιβαρύνουν τα έξοδα και εμφανίζονται αφαιρετικά στον ισολογισμό αφαιρετικά των απαιτήσεων από πελάτες

#### **4.10.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

- Με βάση το ΔΛΠ 18 αν γίνει μία πώληση και η πίστωση είναι μακροχρόνια στον πελάτη τότε γίνεται διαχωρισμός του τόκου. Ενώ, σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν αναφέρετε κάτι τέτοιο και εμφανίζεται στα έσοδα το τιμολόγιο εξ ολοκλήρου.
- Με βάση το ΔΠΛ 18 αν γίνει μια ανταλλαγή αγαθών μπορεί να συμψηφιστούν η παράδοση και η παραλαβή και κατά συνέπεια να μην εμφανιστεί καθόλου έσοδο ή κόστος. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ σε μια τέτοια περίπτωση θα εμφανίζονταν αυξημένα τα έσοδα και ισοποσα αυξημένο το κόστος αγορών.
- Με βάση το ΔΛΠ 18 αν σε μια πώληση δεν μεταβιβάζεται η κυριότητα ή υπάρχουν άλλοι συγκεκριμένοι όροι τότε μπορεί να μην θεωρηθεί σαν πώληση και να μην καταχωρηθεί σαν έσοδο. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ ισχύει η ίδια αρχή αλλά επειδή στην πράξη συνδέονται με την φορολογική νομοθεσία και έτσι υπάρχουν περιπτώσεις που λογίζονται έσοδα για πωλήσεις υπό αίρεση και αν επιστραφούν τελικά τα αγαθά λογίζονται σαν επιστροφές πωλήσεων.
- Σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 αφήνεται να εννοηθεί αλλά δεν προτείνεται μια πρόβλεψη για επισφάλεια να μεταφερθεί σε μείωση των εσόδων γεγονός που συνιστά συμψηφισμό εσόδων και εξόδων. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ ένας τέτοιος συμψηφισμός θα ήταν ανεπίτρεπτος.
- Με βάση τα ΔΛΠ δεν χρησιμοποιούνται οι μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού και παθητικού για την οριοθέτηση των χρήσεων σε αντίθεση με τα ΕΛΠ πρότυπα που μεταβατικοί λογαριασμοί χρησιμοποιούνται.

## 4.11 :ΔΛΠ 19 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Το ΔΛΠ 19 αφορά της παροχές που δίνει ένας εργοδότης στους εργαζομένους , εκτός των Stock Options του ΔΠΧΑ 2. Το ΔΛΠ 19 τέθηκε σε εφαρμογή από το 1999 και μετέπειτα τροποποιήθηκε.

Οι κατηγορίες παροχών που υπάρχουν είναι οι εξής: Βραχυπρόθεσμες παροχές, Παροχές μετά την έξοδο, λοιπές μακροχρόνιες παροχές και παροχές εξόδου από την υπηρεσία. Το πρότυπο όταν αναφέρει τον όρο εργαζόμενοι συμπεριλαμβάνει και τους διευθυντές και τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ενώ σα παροχές νοούνται και αυτές που καταβάλλονται σε προστατευόμενα μέλη ή και τρίτους.

### *ΒΡΑΧΥΧΡΟΝΙΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ*

Βραχυπρόθεσμες παροχές θεωρούνται:

- Τα ημερομίσθια ,
- Οι μισθοί και
- Οι εισφορές σε ταμεία ασφάλισης
- Αποζημιωμένες απουσίες
- Διανομή κερδών που αφορούν την τρέχουσα χρήση και αναμένεται να πληρωθούν την επόμενη.
- Μη χρηματικές παροχές όπως είναι εταιρικό αυτοκίνητο,αγαθά δωρεάν, στέγαση.

Οι βραχυπρόθεσμες παροχές λογίζονται στο χρόνο που αφορούν και πιστώνουν υποχρέωση ενώ χρεώνουν έξοδο ή ενεργητικό στοιχείο.

### *ΠΑΡΟΧΕΣ ΕΞΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ*

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 παροχές εξόδου από την υπηρεσία υπάρχουν όταν επιχείρηση απολύει η ενθαρρύνει για οικειοθελή αποχώρηση. Παροχές εξόδου από την υπηρεσία μπορεί να θεωρούνται η δέσμευση της εταιρίας να απολύσει προσωπικό και να πληρώσει αποζημίωση ή να δώσει αποζημιώσεις για εθελούσια έξοδο. Οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία μπορεί να είναι μετρητά μπορεί όμως να είναι και ο χρόνος που κάποιος δεν δουλεύει αλλά πληρώνετε και μετά φεύγει ή οι πληρωμές σε προγράμματα για παροχές μετά την έξοδο.

Οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία λογίζονται όταν αναλαμβάνεται η δέσμευση για

αποχώρηση ενώ λογίζονται σαν έξοδα.

Τέλος σε ένα τέτοιο πρόγραμμα πρέπει να προσδιορίζεται περίπου ποιοι εργαζόμενοι θα φύγουν, τι θα πάρουν και πότε θα φύγουν.

#### *ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΧΡΟΝΙΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ*

Οι λοιπές μακροχρόνιες παροχές μπορεί να είναι : άδεια με αποδοχές μακρόχρονης υπηρεσίας, παροχές μακρόχρονης υπηρεσίας, παροχές μακροπρόθεσμης ανικανότητας, διανομή κερδών ή μπόνους πληρωτέα μετά από 12 μήνες και μεταφερόμενη αποζημίωση για πέρα από 12 μήνες. Στις λοιπές μακροχρόνιες παροχές τα αναλογιστικά κέρδη ή ζημίες και τα κόστη προϋπηρεσίας καταχωρούνται άμεσα στο κόστος.

#### *ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ*

Οι παροχές μετά την έξοδο χωρίζονται σε προγράμματα καθορισμένων παροχών και σε προγράμματα καθορισμένων εισφορών.

Τα προγράμματα καθορισμένων εισφορών αφορούν κυρίως εισφορές που πληρώνονται μετά την έξοδο από μετά την έξοδο από την υπηρεσία σε τακτά χρονικά διαστήματα καθώς λογίζονται σαν έξοδα όταν δημιουργείτε η υποχρέωση για τις εισφορές. Τέτοιες μπορεί να είναι συντάξεις ή ασφάλεια ζωής.

Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών χωρίζονται σε χρηματοδοτούμενα προγράμματα καθορισμένων παροχών και μη χρηματοδοτούμενα προγράμματα καθορισμένων παροχών. Στην περίπτωση των χρηματοδοτούμενων προγραμμάτων η χρηματοδότηση μπορεί να είναι είτε ολική είτε μερική. Για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών λογίζονται και οι νόμιμες αλλά και οι τεκμαιρόμενες δεσμεύσεις.

## **4.12 ΔΛΠ 26: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ**

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών



εξόδου από την υπηρεσία, όπου καταρτίζονται τέτοιες οικονομικές καταστάσεις. Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μερικές φορές αναφέρονται με διάφορα άλλα ονόματα, όπως "συνταξιοδοτικά προγράμματα", "προγράμματα συνταξιοδότησης επί ετήσιας βάσης" ή "προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία". Το παρόν Πρότυπο θεωρεί ότι ένα πρόγραμμα παροχών εξόδου από την υπηρεσία είναι μια αναφέρουσα οντότητα, η οποία παρουσιάζει οικονομικές καταστάσεις, χωριστά από τους εργοδότες των συμμετεχόντων στο πρόγραμμα. Όλα τα άλλα Πρότυπα εφαρμόζονται για τις οικονομικές καταστάσεις των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία, κατά την έκταση που αυτά δεν αντικαθίστανται από το παρόν Πρότυπο.

Το παρόν Πρότυπο ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και παρουσίαση του προγράμματος προς όλους τους συμμετέχοντες, ως μία ομάδα. Δεν ασχολείται με τις αναφορές προς τους μεμονωμένους συμμετέχοντες, σχετικά με τα δικαιώματά τους στις παροχές εξόδου από την υπηρεσία.

Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία μπορεί να είναι προγράμματα καθορισμένων εισφορών ή προγράμματα καθορισμένων παροχών. Πολλά απαιτούν τη δημιουργία χωριστών φορέων, που μπορεί ή όχι να έχουν αυτοτελή νομική υπόσταση και μπορεί ή όχι να έχουν θεματοφύλακες, προς τους οποίους καταβάλλονται εισφορές και από τους οποίους καταβάλλονται οι παροχές εξόδου από την υπηρεσία. Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται ανεξάρτητα από το αν έχει δημιουργηθεί ένας τέτοιος φορέας και αν υπάρχουν ή όχι θεματοφύλακες.

Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία με περιουσιακά στοιχεία επενδυμένα σε ασφαλιστικές εταιρείες υπόκεινται στις ίδιες λογιστικές και κεφαλαιακές υποχρεώσεις, όπως τα σχέδια ιδιωτικών επενδύσεων. Συνεπώς, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου, εκτός αν το συμβόλαιο με την ασφαλιστική εταιρεία είναι στο όνομα ενός ορισμένου συμμετέχοντος ή μιας ομάδας συμμετεχόντων και η δέσμευση της παροχής εξόδου από την υπηρεσία αποτελεί αποκλειστική ευθύνη της ασφαλιστικής εταιρείας.

Το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με άλλες μορφές παροχών απασχόλησης προσωπικού, όπως αποζημιώσεις λόγω τερματισμού της υπηρεσίας, διευθετήσεις αναβαλλόμενων αποζημιώσεων, παροχές αποχώρησης μετά από μακροχρόνια υπηρεσία, ειδικά προγράμματα πρόωρης εξόδου από την υπηρεσία ή οικειοθελούς αποχώρησης, προγράμματα υγείας και πρόνοιας ή πρόσθετων παροχών. Προγράμματα του τύπου κρατικών κοινωνικών ασφαλίσεων αποκλείονται επίσης από το πεδίο εφαρμογής του παρόντος Προτύπου.

#### **4.12.1 ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Οι διατάξεις των ΕΛΠ που αναφέρονται σε παροχές σε εργαζομένους δεν είναι τόσο

εκτεταμένες όσο του ΔΛΠ 19&26, αλλά από άποψη αρχών καλύπτουν πλήρως το θέμα. Με βάση τα ΕΛΠ πρέπει να δημιουργούνται προβλέψεις για κάθε πιθανό κίνδυνο και να επιβαρύνεται η χρήση που αναλογεί, ειδικά για τις προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού. Ο νόμος 2190/20 προέβλεπε συγκεκριμένη μεθοδολογία υπολογισμού αυτής της υποχρέωσης για την αποζημίωση η οποία έπρεπε να υπολογίζεται σε κάθε χρήση. Όταν όμως μπήκε σε εφαρμογή αυτή η ρύθμιση υπήρξαν αρκετές αντιδράσεις με αποτέλεσμα το Υπουργείο Ανάπτυξης να αποδεχθεί τη γνωμάτευση των Νομικών Συμβούλων Διοίκησης σύμφωνα με την οποία πρέπει να λογίζονται για τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία μόνο τα ποσά που επρόκειτο να καταβληθούν μέσα στην επόμενη χρήση που αφορούν την αποχώρηση. Έτσι λοιπόν αυτά τα έξοδα αποδέχτηκε και η φορολογική νομοθεσία για έκπτωση.

Στο προσάρτημα περιλαμβάνονται όλες οι πληροφορίες που αφορούν κόστη προσωπικού και κόστη που σχετίζονται με τα βασικά διοικητικά στελέχη. Επιπρόσθετα στο προσάρτημα περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις για καταβολές μηνιαίων παροχών όπως μηνιαία βοηθήματα όπως επίσης αναφέρεται και ο μέσος όρος του αριθμού του προσωπικού που απασχολήθηκε μέσα στην χρήση.

#### **4.12.2 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

1. Σύμφωνα με τα παραπάνω ΔΛΠ η διανομή κερδών στα μέλη της διοίκησης και στο προσωπικό λογίζονται σαν έξοδα αφού θεωρούνται βραχυχρόνιες παροχές ενώ με τα ΕΛΠ τα ποσά που πληρώνονται εμφανίζονται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και δεν επιβαρύνουν τα αποτελέσματα.
2. Σύμφωνα με τα παραπάνω ΔΛΠ όταν αποφασιστεί απόλυση προσωπικού πρέπει να δημιουργηθεί και η κατάλληλη πρόβλεψη για τις αποζημιώσεις που θα καταβληθούν ενώ με βάση τα ΕΛΠ η ρύθμιση είναι διαφορετική και προβλέπει τη δημιουργία πρόβλεψης σε κάθε χρήση.
3. Με βάση τα παραπάνω ΔΛΠ η αποζημίωση για τη συνταξιοδότηση λογίζονται στο χρόνο που καταβάλλονται ενώ με βάση τα ΕΛΠ λογίζονται τμηματικά στη διάρκεια υπηρεσίας του εργαζομένου.
4. Με βάση τα παραπάνω ΔΛΠ αν υπάρχουν υποχρεώσεις για μακροχρόνιες παροχές υπολογίζονται σε αναλογιστική βάση και λογίζονται σε κάθε χρήση μαζί με τα αναλογιστικά κέρδη ή ζημίες. Με βάση τα ΕΛΠ δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση ενώ προβλέπονται κάποιες κοινοποιήσεις στο προσάρτημα. Αν βέβαια αναλογιστούμε τις γενικές

αρχές του Ν.2190/20 πρέπει να λογιστούν προβλέψεις για τις υποχρεώσεις αυτές όταν γεννώνται.

5. Σύμφωνα με τα παραπάνω ΔΛΠ για τα προγράμματα καθορισμένων παροχών προβλέπεται μια σύνθετη αναλυτική διαδικασία υπολογισμού των καθαρών υποχρεώσεων τους ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο καθώς πρέπει να λογίζονται οι υποχρεώσεις σε ετήσια βάση.
6. Το ΔΛΠ 19 προβλέπει ότι πρέπει να παρέχονται αναλυτικές πληροφορίες για τις επιδράσεις από προγράμματα καθορισμένων παροχών ενώ με βάση τα ΕΛΠ δεν προβλέπεται κάτι συγκεκριμένο.
7. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ στο προσάρτημα δεν χρειάζεται να γνωστοποιείται ο μέσος όρος του απασχολούμενου προσωπικού κάτι που προβλέπεται από το ΔΛΠ 19.
8. Τέλος το ΔΛΠ 19&26 προβλέπουν πολλές γνωστοποιήσεις ενώ η αντίστοιχη πληροφόρηση στο προσάρτημα είναι πολύ λιγότερη.

#### **4.13 ΔΛΠ 20: ΚΡΑΤΙΚΕΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ**

Το ΔΛΠ 20 αφορά κρατικές επιχορηγήσεις και άλλες μορφές κρατικής στήριξης ενώ δεν αφορά :

- Ζητήματα που σχετίζονται με τις επιχορηγήσεις που αφορούν σημαντικές μεταβολές τιμών
- Επιχορηγήσεις που αφορούν τη γεωργία
- Κρατική συμμετοχή σε επιχειρήσεις

##### **4.13.1 ΔΛΠ 20**

Οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να είναι:

- Κρατική υποστήριξη: Είναι ένα μέτρο κρατικό για παροχή οικονομικού οφέλους αν φυσικά πληρούνται κάποια κριτήρια.
- Κρατική επιχορήγηση: Παροχή πόρων για την εκπλήρωση κριτηρίων ιστορικών ή μελλοντικών.
- Επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων: Αφορά κρατική παροχή για την απόκτηση παγίων.
- Επιχορηγήσεις έσοδα: Παρέχονται χωρίς να συνδέονται με την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων.
- Χαριστικά δάνεια: Πρόκειται για δάνεια τα οποία παρέχονται από το κράτος και δεν

απαιτείται η είσπραξή τους εάν φυσικά εκπληρωθούν κάποια κριτήρια.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις καταχωρούνται μόνο εάν υπάρχει η εύλογη βεβαιότητα ότι θα εισπραχθεί η επιχορήγηση και ότι η εταιρία θα εκπληρώσει τις υποχρεώσεις της. Η επιχορήγηση μπορεί να καταχωρηθεί μόνο εάν εκπληρωθούν και τα δύο.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις μπορεί να είναι σε είδος, μετρητά, μείωση υποχρέωσης προς το δημόσιο και άλλα. Εάν είναι σε είδος τότε αποτιμάται το είδος σε εύλογη αξία.

Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να μεταφέρονται στην Καθαρή Θέση μέσω των Αποτελεσμάτων με συσχετισμό εσόδου κόστους. Ο λογαριασμός των Κρατικών επιχορηγήσεων δεν σχετίζεται με την είσπραξη της επιχορήγησης αλλά με την πραγματοποίηση του αντίστοιχου κόστους. Εάν καλύπτουν έξοδα πηγαίνουν στα Αποτελέσματα με βάση τα έξοδα ενώ αν καλύπτουν πάγια μεταφέρονται ανάλογα με την απόσβεσή τους. Οι επιχορηγήσεις που αφορούν τα πάγια αρχικά μεταφέρονται σαν αναβαλλόμενο έσοδο(μεταβατικοί λογαριασμοί) ή αφαιρετικά του παγίου. Αν μια επιχορήγηση παγίων έχει μεταφερθεί στους μεταβατικούς λογαριασμούς από κει μεταφέρεται τμηματικά στα Αποτελέσματα ανάλογα με την απόσβεση του παγίου.

Υπάρχουν περιπτώσεις κατά τις οποίες πρέπει μια κρατική επιχορήγηση να επιστραφεί. Σε περίπτωση που συμβεί η επιστροφή αντιμετωπίζετε σαν αλλαγή εκτίμησης σύμφωνα με το ΔΛΠ 8. Αν η επιστροφή αφορά έσοδα και υπάρχει υπόλοιπο στο μεταβατικό λογαριασμό παθητικού τότε πρέπει πρώτα να συμψηφιστεί αυτό το ποσό και το υπόλοιπο να μεταφερθεί στα αποτελέσματα. Αν η επιστροφή αφορά πάγια και είχε αρχικά μεταφερθεί σε μεταβατικό λογαριασμό του παθητικού τότε χρεώνεται ο μεταβατικός με τη διαφορά και μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Ενώ εάν αρχικά είχε μεταφερθεί σε μείωση των παγίων τότε χρεώνονται τα πάγια.

Σε σχέση με τις γνωστοποιήσεις το ΔΛΠ 20 αναφέρει ότι πρέπει να γνωστοποιείτε η λογιστική μέθοδος αντιμετώπισης των επιχορηγήσεων. Επίσης πρέπει να γνωστοποιείται το είδος και τα ποσά των κρατικών επιχορηγήσεων.

#### **4.13.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Ο νόμος 2190/20 δεν κάνει συγκεκριμένες αναφορές για τις επιχορηγήσεις. Σύμφωνα με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο οι επιχορηγήσεις κατατάσσονται σε δύο κατηγορίες:

1. Επιχορηγήσεις εξόδων. Αυτές περιλαμβάνονται σαν έσοδα στο λογαριασμό 74 και από εκεί μεταφέρονται άμεσα στα αποτελέσματα.

2. Επιχορηγήσεις που αφορούν πάγια. Μεταφέρονται σε ειδικό λογαριασμό της Καθαρής θέσης μόνο όταν εισπραχθούν ή όταν είναι σίγουρο ότι θα εισπραχθούν. Σε κάθε χρήση αποσβένονται ανάλογα με την απόσβεση του παγίου το οποίο αφορούν και μετά την απόσβεση το έσοδο που προκύπτει καταχωρείται στα ανόργανα έσοδα. Σε περίπτωση που υπάρξει αναπροσαρμογή του παγίου το οποίο αφορά η επιχορήγηση τότε αναπροσαρμόζεται η αξία κτήσης του παγίου.

Γενικά ισχύει η αρχή ότι τα έσοδα και τα έξοδα λογίζονται κατά το χρόνο της πραγματοποίησης τους ανεξάρτητα από το χρόνο που θα εξοφληθούν οι σχετικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις.

#### **4.14.3 ΟΙΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

1. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται όταν υπάρχει “εύλογη βεβαιότητα” από τη διοίκηση ότι θα γίνει η είσπραξη. Ενώ με βάση τα ΕΛΠ λογίζονται όταν εκδοθεί το σχετικό παραστατικό και εισπραχθούν.
2. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 οι επιχορηγήσεις καταχωρούνται αρχικά με πίστωση σε μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού και έπειτα ανάλογα με τη φύση τους μεταφέρονται εξ' ολοκλήρου ή τμηματικά στα αποτελέσματα. Από την άλλη σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι επιχορηγήσεις παγίων μεταφέρονται στην καθαρή θέση και από εκεί αποσβένονται τμηματικά ενώ οι επιχορηγήσεις εξόδων μεταφέρονται σε ειδικό λογαριασμό εσόδων.
3. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 αν λογιστεί επιχορήγηση που αφορά κόστη που επιβάρυναν τα αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων γίνεται αναδρομική διόρθωση (ΔΛΠ 8). Ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι επιχορηγήσεις αυτές θα εμφανιστούν ως έσοδα προηγούμενων χρήσεων επιδρώντας έτσι στο αποτέλεσμα.
4. Με βάση το ΔΛΠ 20 για τις επιχορηγήσεις παγίων πρέπει να μεταφέρονται αφαιρετικά της αξίας κτήσης του παγίου ενώ με τα ΕΛΠ μεταφέρονται απευθείας στην Καθαρή Θέση και από εκεί σταδιακά στα αποτελέσματα ανάλογα με τις αποσβέσεις του παγίου.
5. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 20 δίνεται η δυνατότητα για τις επιχορηγήσεις δαπανών να συμψηφίζονται με τις δαπάνες που αφορούν για την εμφάνιση στα αποτελέσματα χρήσης κάτι το οποίο δεν προβλέπεται από τα ΕΛΠ.

## **4.14 ΔΛΠ 21: ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ**

Σκοπός είναι η παρουσίαση των συναλλαγών σε ξένο νόμισμα και των εκμεταλλεύσεων εξωτερικού στις Οικονομικές Καταστάσεις. Για το ΔΛΠ 21 σημασία έχει η επίδραση της μεταβολής των λογιστικών ισοτιμιών.

### **4.14.1 ΔΛΠ 21**

Το ΔΛΠ 21 εφαρμόζεται :

- Σε συναλλαγές με ξένο νόμισμα.
- Υπόλοιπα σε ξένο νόμισμα.
- Μετατροπή των Οικονομικών καταστάσεων εταιριών εξωτερικού.
- Μετατροπή σε νόμισμα παρουσίασης (νόμισμα Οικονομικών καταστάσεων) αν είναι διαφορετικό το νόμισμα λειτουργίας (νόμισμα κύριου οικονομικού περιβάλλοντος εταιρίας).

Όμως σε κάποιες περιπτώσεις δεν χρησιμοποιείτε το ΔΛΠ 21. Δεν εφαρμόζεται για τα παράγωγα (ΔΛΠ 39), για τις αντισταθμίσεις (ΔΛΠ 39) και για τις ταμειακές ροές που πρέπει να μετατραπούν σε ξένο νόμισμα (ΔΛΠ 7).

Όπως αναφέραμε παραπάνω το νόμισμα λειτουργίας είναι το νόμισμα του κύριου οικονομικού περιβάλλοντος της εταιρίας ενώ το νόμισμα παρουσίας είναι το νόμισμα στο οποίο παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις. Κατά τη σύνταξη λοιπόν των Οικονομικών Καταστάσεων τα χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται σε νόμισμα λειτουργίας και γίνονται έτσι εμφανείς οι επιδράσεις μετατροπής. Σε περίπτωση που νόμισμα παρουσίασης διαφέρει από το νόμισμα λειτουργίας οι μετατροπές γίνονται στο νόμισμα παρουσίασης όπως προβλέπεται από το πρότυπο.

Οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα μπορεί να είναι αγορά ή πώληση αγαθών/ υπηρεσιών, λήψη ή παροχή δανείου σε ξένο νόμισμα, η απόκτηση ή διάθεση περιουσιακών στοιχείων σε ξένο νόμισμα και η ανάληψη και ο διακανονισμός υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα. Όταν πραγματοποιούνται τα παραπάνω γεγονότα η εγγραφή γίνεται με την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά την ημέρα της συναλλαγής. Οι διάφορες συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης.

Για τον ατομικό ισολογισμό πρέπει να αποτιμώνται τα εξής:

Τα χρηματικά στοιχεία με την ισοτιμία κλεισίματος (ισοτιμία την ημερομηνία του ισολογισμού).

- Τα μη χρηματικά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί στο κόστος, με την ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής.
- Τα μη χρηματικά στοιχεία που έχουν αποτιμηθεί σε εύλογες αξίες, με την ισοτιμία της αποτίμησης τους σε εύλογη αξία.

Οι συναλλαγματικές διαφορές για τα μη χρηματικά στοιχεία μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης αν εκεί προβλέπεται να μεταφέρονται και οι ζημίες του και στην καθαρή θέση αν έτσι προβλέπεται (για παράδειγμα τα ενσώματα πάγια).

Σε περίπτωση που έχουμε μετατροπές οικονομικών καταστάσεων για θυγατρικές εξωτερικού η μετατροπή γίνεται στο νόμισμα παρουσίασης της μητρικής. Η μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής γίνεται για τα περιουσιακά στοιχεία με βάση την ισοτιμία κλεισίματος, για τα αποτελέσματα χρήσης την ισοτιμία ημερομηνίας της συναλλαγής και οι συναλλαγματικές διαφορές μεταφέρονται στην Καθαρή θέση.

Επιπρόσθετα η υπεραξία μας συμμετοχής στο εξωτερικό υπολογίζεται με την αποτίμηση από την ημέρα που έγινε η απόκτηση των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων στο νόμισμα της θυγατρικής και η μετατροπή γίνεται στο νόμισμα της μητρικής.

Τέλος όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις πρέπει να αναφέρονται οι συναλλαγματικές διαφορές που πήγαν στα αποτελέσματα όπως επίσης να αναφέρετε και η συμφωνία των συναλλαγματικών διαφορών που είναι στην καθαρή θέση. Επίσης γνωστοποιείτε αν το νόμισμα λειτουργίας είναι διαφορετικό από το νόμισμα παρουσίασης και να αναφέρεται ο λόγος καθώς πρέπει επίσης να γνωστοποιείτε αν έγινε αλλαγή του νομίσματος λειτουργίας στην μητρική και σε θυγατρική και για πιο λόγο.

#### **4.14.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Το ισχύον πλαίσιο για τις συναλλαγματικές διαφορές με τα ΕΛΠ έχει πληρότητα και βασίζεται σε συγκεκριμένες αρχές. Η αρχή της συντηρητικότητας είναι αυτή που συνδέεται άμεσα με την αντιμετώπιση των συναλλαγματικών διαφορών.

Τα ΕΛΠ χωρίζουν τα στοιχεία που θα αποτιμηθούν σε πέντε γενικές κατηγορίες:

- Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις και απαιτήσεις.
- Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις.
- Δάνεια και πιστώσεις που είχαν ληφθεί για την απόκτηση παγίων στοιχείων.
- Διαθέσιμα που αφορούν καταθέσεις ή μετρητά σε ξένο νόμισμα
- Αποτιμήσεις υποκαταστημάτων εξωτερικού.

Για τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις και απαιτήσεις αντιμετωπίζονται ως ένα σύνολο. Έτσι γίνεται η αποτίμηση όλων των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων και απαιτήσεων και συγκεντρώνονται οι συναλλαγματικές διαφορές ανά ξένο νόμισμα. Εάν για ένα νόμισμα προκύψουν συνολικά χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές δηλαδή έξοδα τότε μεταφέρονται άμεσα στα αποτελέσματα ενώ εάν προκύψουν συνολικά πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές δηλαδή έσοδα τότε δημιουργείται ένας λογαριασμός πιστωτικής πρόβλεψης και αυτός μεταφέρεται στην επόμενη χρήση στα αποτελέσματα.

Ανάλογη είναι και η πρακτική για τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις και απαιτήσεις. Δηλαδή υπολογίζονται οι συναλλαγματικές διαφορές κατά ξένο νόμισμα και γίνεται η κατανομή στα αποτελέσματα ανάλογα με το χρόνο της προβλεπόμενης εξόφλησης ή είσπραξης αυτών των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων ή απαιτήσεων.

Για τα δάνεια και πιστώσεις που είχαν ληφθεί για την απόκτηση παγίων στοιχείων μεταφέρονται σ λογαριασμό εξόδων εγκατάστασης και αποσβένονται ανάλογα με τον χρόνο λήξης του δανείου ή της πίστωσης.

Για τα διαθέσιμα που αφορούν καταθέσεις ή μετρητά σε ξένο νόμισμα οι συναλλαγματικές διαφορές είτε χρεωστικές είτε πιστωτικές μεταφέρονται στα αποτελέσματα.

Για τα υποκαταστήματα οι απαιτήσεις, οι υποχρεώσεις, τα δάνεια και οι πιστώσεις σε ξένο νόμισμα για την απόκτηση πάγιων αντιμετωπίζονται όπως και στον ατομικό ισολογισμό. Τα μη χρηματικά στοιχεία όπως αναφέρονται και στο ΔΛΠ 21 (πάγια και άλλα στοιχεία) πρέπει να αποτιμηθούν με την ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής και όλες οι συναλλαγματικές διαφορές μεταφέρονται στα αποτελέσματα.

Τέλος για την ενοποίηση δεν προβλέπεται κάτι συγκεκριμένο και ουσιαστικά ο ισολογισμός μετατρέπεται με την ισοτιμία της ημερομηνίας του και τα αποτελέσματα με τη μέση ισοτιμία περιόδου που αφορούσαν.

#### **4.14.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

1. Με βάση το ΔΛΠ 21 τα μη χρηματικά στοιχεία του ατομικού ισολογισμού που έχουν αποτιμηθεί σε εύλογες αξίες μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας της αποτίμησης τους σε εύλογες αξίες. Ενώ ο νόμος 2190/20 δεν αναφέρεται ειδικά στα στοιχεία που είναι αποτιμημένα σ εύλογες αξίες όσον αφορά αποτιμήσεις για τα στοιχεία υποκαταστημάτων εξωτερικού.
2. Με βάση το ΔΛΠ 21 όλες οι συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης των χρηματικών



στοιχείων μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης ενώ με βάση τα ΕΛΠ δεν συμβαίνει το ίδιο αφού απαιτήσεις υποχρεώσεις και δάνεια που κατά τεκμήριο αποτελούν χρηματικά στοιχεία αντιμετωπίζονται με ειδικό τρόπο.

3. Με βάση το ΔΛΠ 21 ορισμένες από τις συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης που αφορούν μη χρηματικά στοιχεία μεταφέρονται στα αποτελέσματα ενώ με τα ΕΛΠ ορισμένα μη χρηματικά στοιχεία πιθανόν να περιλαμβάνονται στις απαιτήσεις και υποχρεώσεις που αντιμετωπίζονται με ειδικό τρόπο.
4. Με βάση το ΔΛΠ 21 ορισμένες από τις συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης που αφορούν μη χρηματικά στοιχεία μεταφέρονται στην Καθαρή θέση ενώ με τα ΕΛΠ ορισμένα μη χρηματικά στοιχεία πιθανόν να περιλαμβάνονται στις απαιτήσεις και υποχρεώσεις που αντιμετωπίζονται με ειδικό τρόπο.
5. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 από τις συναλλαγματικές διαφορές μπορεί να προκύψουν αναβαλλόμενοι φόροι ενώ με τα ΕΛΠ δεν συμβαίνει κάτι τέτοιο.
6. Με βάση τα ΕΛΠ οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση δανείων ή πιστώσεων για την αγορά παγίων μεταφέρονται στα έξοδα εγκατάστασης και αποσβένονται ανάλογα με την διάρκεια των δανείων ή πιστώσεων ενώ με βάση το ΔΛΠ 21 δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο.
7. Με βάση τα ΕΛΠ οι συναλλαγματικές διαφορές για τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις και απαιτήσεις χωρίζονται κατά νόμισμα και οι χρεωστικές επιβαρύνουν τα αποτελέσματα ενώ οι πιστωτικές μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης. Με βάση το ΔΛΠ 21 δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο.
8. Με βάση τα ΕΛΠ οι συναλλαγματικές διαφορές για τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις και απαιτήσεις χωρίζονται κατά νόμισμα και μεταφέρονται στα αποτελέσματα ανάλογα με την διάρκεια τους. Με βάση το ΔΛΠ 21 δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο.

#### **4.15 ΔΛΠ 23: ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ**

Το ΔΛΠ 23 είναι το πρότυπο το οποίο ασχολείται με την λογιστικοποίηση του κόστους δανεισμού ενώ δεν ασχολείται με πιθανό κόστος τόκων προνομιούχων μετοχών της Καθαρής θέσης.

#### 4.15.1 ΔΛΠ 23

Το κόστος δανεισμού μπορεί να αφορά:

- Τόκους δανείων.
- Χρηματοοικονομικό κόστος Leasing.
- Συναλλαγματικές διαφορές δανείων σε ξένο νόμισμα εφόσον θεωρούνται συμπληρωματικές των τόκων.
- Απόσβεση βοηθητικού κόστους δανείων.
- Απόσβεση διαφοράς εξόφλησης δανείων υπέρ το άρτιο.
- Απόσβεση διαφοράς λήψης δανείων υπό το άρτιο.

#### *ΕΙΔΙΚΟ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ*

Το ειδικό περιουσιακό στοιχείο είναι απόθεμα ή ενσώματα πάγια που κάνουν πολύ χρόνο (πάνω από χρόνο) να μουν σε χρήση ή να είναι έτοιμα για πώληση. Το κόστος δανεισμού που αφορά την απόκτηση ή παραγωγή ενός ειδικού περιουσιακού στοιχείου μπορεί να κεφαλαιοποιείτε περιλαμβανομένου του κόστους ου στοιχείου. Τις περισσότερες φορές ο διαχωρισμός από το κόστος δανεισμού και το κόστος του στοιχείου είναι δύσκολο να διαχωριστεί καθώς η διαχείριση διαθεσίμων είναι μια σύνθετη διαδικασία. Εάν ο δανεισμός σχετίζεται άμεσα με ένα ειδικό περιουσιακό στοιχείο τότε κεφαλαιοποιείτε το κόστους του δανεισμού μείον τυχόν έσοδα από προσωρινή χρήση των δανειακών κεφαλαίων. Από την άλλη πλευρά αν ο δανεισμός είναι γενικός τότε το κόστος δανεισμού υπολογίζεται στο ύψος της επένδυσης για το ειδικό περιουσιακό στοιχείο με βάση ένα επιτόκιο δανεισμού που σχετίζεται με τα επιτόκια που καταβάλλει η εταιρία.

Το κόστος δανεισμού αρχίζει όταν :

- Γίνεται η δαπάνη για το ειδικό περιουσιακό στοιχείο.
- Υπάρχει πράγματι κόστος δανεισμού .
- Είχε ήδη ξεκινήσει η διαδικασία για την κατασκευή ή αγορά του ειδικού περιουσιακού στοιχείου.

Από τη στιγμή που θα ολοκληρωθεί ένα ειδικό περιουσιακό στοιχείο σταματάει και η κεφαλαιοποίησή για το κόστους δανεισμού.

Τέλος το πρότυπο προβλέπει να γνωστοποιούνται οι λογιστικές αρχές που αφορούν το κόστος δανεισμού, το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε στην περίοδο καθώς και το επιτόκιο που χρησιμοποιήθηκε.

#### **4.15.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Γενικά τα ΕΛΠ ορίζουν συγκεκριμένο τρόπο αντιμετώπισης των τόκων και των συναφών χρηματοοικονομικών εξόδων. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι τόκοι και τα συναφή έξοδα καταχωρούνται στα οργανικά έξοδα του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου στο λογαριασμό 66 και προσδιορίζονται με σαφήνεια οι δυνατότητες κεφαλαιοποίησης ορισμένων τόκων. Τη μόνη εξαίρεση αφορούν οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου που μπορούν να μεταφερθούν στα έξοδα εγκατάστασης και να αποσβεστούν σε ένα χρονικό διάστημα από ένα έως πέντε έτη ισόποσα. Ισχύει η βασική αρχή ότι τα έξοδα λογίζονται κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως ανεξάρτητα από τον χρόνο εξόφλησης των σχετικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων ενώ μεταφέρονται στα αποτελέσματα.

#### **4.15.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

1. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 οι τόκοι από τις χρηματοδοτικές μισθώσεις είναι χρηματοοικονομικά έξοδα, ενώ με βάση τα ΕΛΠ σαν έξοδα λογίζονται οι “δόσεις” που καταβάλλονται για αυτές τις μισθώσεις που αφορούσαν τόκους, κεφάλαιο και έξοδα.
2. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 τα έξοδα δανείων είναι χρηματοοικονομικά έξοδα που αποσβένονται ανάλογα με τη συμβατική διάρκεια του δανείου και η επίδρασή τους στα αποτελέσματα είναι τμηματική.
3. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 23 μπορεί το κόστος δανεισμού να κεφαλαιοποιείται σε πάγια ή αποθέματα με ορισμένες προϋποθέσεις. Ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ απαγορεύεται τέτοια κεφαλαιοποίηση. Αυτό που προβλέπεται είναι η κεφαλαιοποίηση των τόκων δανείων για πάγια που αφορά την κατασκευαστική περίοδο.

#### **4.16 ΔΛΠ 24: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ.**

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας εμπεριέχουν τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται προκειμένου να επιστήσουν την προσοχή στο ενδεχόμενο ότι η οικονομική θέση και το κέρδος ή η ζημία της δύναται να έχουν επηρεαστεί από την ύπαρξη συνδεδεμένων μερών και από τις συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα, συμπεριλαμβανομένων δεσμεύσεων, που αφορούν αυτά τα συνδεδεμένα μέρη.

#### 4.16.1 ΔΛΠ 24

Τα συνδεδεμένα μέρη μπορεί να είναι:

- Εκείνο που άμεσα ή έμμεσα ελέγχει, ελέγχεται, τελεί υπό κοινό έλεγχο(μητρικές, θυγατρικές).
- Εκείνο που ασκεί σημαντική επιρροή, ελέγχει από κοινού.
- Είναι βασικό διοικητικό στέλεχος της εταιρίας
- Είναι στενό συγγενικό πρόσωπο με σημαντικό διοικητικό στέλεχος που ελέγχει, ασκεί σημαντική επιρροή ή ελέγχει από κοινού την εταιρία.
- Είναι συγγενής εταιρία ή κοινοπραξία.
- Κάθε πρόγραμμα συνταξιοδότησης ή άλλων παροχών της εταιρίας ή άλλων συνδεδεμένων μερών.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται:

- Στην επισήμανση των σχέσεων και των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων μερών?
- Στον προσδιορισμό των εκκρεμών υπολοίπων, συμπεριλαμβανομένων των δεσμεύσεων, μεταξύ της οντότητας και των συνδεδεμένων μερών της•
- Στην επισήμανση των συνθηκών υπό τις οποίες απαιτείται η γνωστοποίηση των στοιχείων α) και β) ανωτέρω και
- Στον καθορισμό των γνωστοποιήσεων που πρέπει να γίνονται για τα στοιχεία αυτά.

Το παρόν Πρότυπο απαιτεί γνωστοποίηση των σχέσεων συνδεδεμένων μερών, των συναλλαγών και των ανεξόφλητων υπολοίπων, συμπεριλαμβανομένων των δεσμεύσεων, στις ενοποιημένες και στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, του κοινοπρακτούντος ή του επενδυτή, σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται επίσης σε ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

Οι συναλλαγές συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα με άλλες οικονομικές οντότητες που ανήκουν σε έναν όμιλο γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Οι εντός του ιδίου ομίλου συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων μερών και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα συμψηφίζονται κατά την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων του ομίλου.

#### **4.16.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Ο νόμος 2190/20 απαιτεί πληροφόρηση για παροχές ή δεσμεύσεις της εταιρίας ή του Ομίλου στα μέλη της Διοίκησης και της Διεύθυνσης. Γενικά ο νόμος 2190/20 σε σχέση με το ΔΛΠ 24 έχει λίγες ρυθμίσεις. Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο έχει προβλέψει ειδικούς λογαριασμούς στον Ισολογισμό με την εμφάνιση των υπολοίπων συναλλαγών με τις συνδεδεμένες εταιρίες με διαχωρισμό σε μακροπρόθεσμο και βραχυπρόθεσμο τμήμα. Στην πράξη βέβαια επειδή οι περισσότερες συναλλαγές θεωρούνται ότι γίνονται με τους συνήθεις όρους οι συναλλαγές με τα συνδεδεμένα μέρη δεν παρουσιάζονταν σε αυτούς του λογαριασμούς αλλά στους λογαριασμούς πελατών, προμηθευτών. Κατά συνέπεια οι πληροφορίες που παρέχονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ για τις συναλλαγές με τα συνδεδεμένα μέρη δεν είναι επαρκείς.

#### **4.16.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

1. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 24 προσδιορίζεται με σαφήνεια το περιεχόμενο του όρου “βασικό Διοικητικό Στέλεχος” ενώ με βάση τα ΕΛΠ ο όρος “Μέλη Οργάνων Διοίκησης και Διεύθυνσης” αφήνει περιθώρια παρερμηνειών ειδικά για τα πρόσωπα που ασκούν επιρροή αλλά δεν εμφανίζονται τυπικά σαν μέλη οργάνων.
2. Το πρότυπο ΔΛΠ 24 αναφέρει την έννοια των στενών συγγενικών προσώπων που δεν αναφέρεται στον νόμο 2190/20.
3. Σύμφωνα με το πρότυπο στις παροχές περιλαμβάνονται και οι μη χρηματικές παροχές κάτι που δεν διευκρινίζεται αν περιλαμβάνεται στις αμοιβές του Νόμου 2190/20.

#### **4.17 ΔΛΠ 27: ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

Στόχος του παρόντος προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό και τις απαιτήσεις γνωστοποίησης για τις επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις όταν η οντότητα καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις..

#### 4.17.1 ΔΛΠ 27

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται στο λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις όταν η οικονομική οντότητα επιλέγει να παρουσιάσει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ή όταν αυτό επιβάλλεται από τοπικούς κανονισμούς.

Το παρόν πρότυπο δεν καθορίζει ποιες οικονομικές οντότητες δημοσιεύουν ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Εφαρμόζεται όταν ή οικονομική οντότητα καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις που είναι σύμφωνες με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο παρόν πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είναι οι οικονομικές καταστάσεις ομίλου στις οποίες τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα, τα έξοδα και οι ταμειακές ροές της μητρικής και των θυγατρικών της εμφανίζονται ως εάν επρόκειτο για μία ενιαία οντότητα.

Ατομικές οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται από μητρική (δηλαδή επενδυτή με ελέγχουσα συμμετοχή σε θυγατρική) ή επενδυτή που ασκεί από κοινού έλεγχο, ή σημαντική επιρροή, σε εκδότες, στις οποίες οι επενδύσεις λογίζονται στο κόστος ή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 Χρηματοοικονομικά μέσα.

Ατομικές οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που παρουσιάζονται επιπρόσθετα των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, ή επιπλέον των οικονομικών καταστάσεων στις οποίες οι επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις ή σε κοινοπραξίες αντιμετωπίζονται λογιστικά με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, πλην των περιπτώσεων που παρατίθενται στην παράγραφο 8. Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις δεν απαιτείται να επισυνάπτονται ή να συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις αυτές.

Οι οικονομικές καταστάσεις στις οποίες εφαρμόζεται η μέθοδος της καθαρής θέσης δεν είναι ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Ομοίως, οι οικονομικές καταστάσεις οντότητας που δεν έχει θυγατρική, συγγενή επιχείρηση ή δικαίωμα κοινοπρακτούντος σε κοινοπραξία δεν αποτελούν ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

Οντότητα η οποία απαλλάσσεται σύμφωνα με την παράγραφο 4α) του ΔΠΧΑ 10 από την ενοποίηση ή, σύμφωνα με την παράγραφο 17 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), από την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης μπορεί να παρουσιάζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις ως τις μόνες οικονομικές της καταστάσεις.

Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται σύμφωνα με όλα τα εφαρμοστέα ΔΠΧΑ.

Όταν μια οικονομική οντότητα καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις, λογιστικοποιεί επενδύσεις σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και συγγενείς επιχειρήσεις είτε:

- στο κόστος,
- σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 (αν δεν έχει εφαρμοστεί το ΔΠΧΑ 9, γίνεται σύμφωνα με το ΔΛΠ 39).

Η οντότητα εφαρμόζει την ίδια λογιστική για κάθε κατηγορία επενδύσεων. Οι επενδύσεις που λογιστικοποιούνται στο κόστος λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Α. 5 Μη Κυκλοφορούντα Περιουσιακά Στοιχεία που Κατέχονται προς Πώληση και Διακοπείσες Δραστηριότητες όταν κατατάσσονται ως κατεχόμενες προς πώληση (ή συμπεριλαμβάνονται σε ομάδα διάθεσης που κατατάσσεται ως κατεχόμενη προς πώληση). Η επιμέτρηση των επενδύσεων που λογιστικοποιούνται σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9 δεν αλλάζει κάτω από αυτές τις συνθήκες.

Αν η οικονομική οντότητα επιλέξει, σύμφωνα με την παράγραφο 18 του ΔΛΠ 28 (όπως τροποποιήθηκε το 2011), να επιμετρήσει τις επενδύσεις της σε συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9, λογιστικοποιεί επίσης τις επενδύσεις αυτές κατά τον ίδιο τρόπο στις ατομικές της οικονομικές καταστάσεις.

Μια οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μερίσμα από θυγατρική, κοινοπραξία ή συγγενή επιχείρηση στα αποτελέσματα στις ατομικές της οικονομικές καταστάσεις όταν θεμελιώνεται το δικαίωμα είσπραξης του μερίσματος.

Όταν μια μητρική εταιρεία αναδιοργανώνει τη δομή του ομίλου της καθιερώνοντας μια νέα οικονομική οντότητα ως μητρική της με τρόπο που να πληροί τα παρακάτω κριτήρια:

- Η νέα μητρική αποκτά τον έλεγχο της αρχικής μητρικής εκδίδοντας συμμετοχικούς τίτλους εις αντάλλαγμα των υπαρχόντων συμμετοχικών τίτλων της αρχικής μητρικής της·
- Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του νέου ομίλου και του αρχικού ομίλου είναι τα ίδια ακριβώς πριν και μετά την αναδιοργάνωση και
- Οι ιδιοκτήτες της αρχικής μητρικής πριν από την αναδιάρθρωση έχουν την ίδια απόλυτη και σχετική συμμετοχή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία του αρχικού ομίλου και του νέου ομίλου αμέσως πριν και μετά την αναδιοργάνωση

#### **4.17.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική. Αυτή η σχέση υπάρχει όταν μια εταιρία οι οποία θεωρείτε και η μητρική έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης.

Γενικά ως συμμετοχές που καταχωρούνται στους λογαριασμούς της κατηγορίας “συμμετοχές και άλλες μακροπρόθεσμες χρηματοοικονομικές χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις” ορίζονται τα δικαιώματα συμμετοχής στο κεφάλαιο των άλλων επιχειρήσεων οποιαδήποτε νομικής μορφής, τα οποία αποτελούν τουλάχιστον το 10% του κεφαλαίου των επιχειρήσεων που αποκτώνται.

Τα ΕΛΠ καθορίζουν συγκεκριμένα δεδομένα τα οποία είναι ποσοτικά για το χαρακτηρισμό μιας εταιρίας σαν θυγατρική ή υποθυγατρική με αποτέλεσμα ενοποιηθούν με την μέθοδο της ολικής ενοποίησης. Τέλος, σύμφωνα με τα ΕΛΠ υπάρχουν δύο ανεξάρτητες διαδικασίες. Η μια διαδικασία αφορά την σύνταξη των ατομικών οικονομικών καταστάσεων ενώ η άλλη διαδικασία αφορά την σύνταξη των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των ομίλων. Οι ατομικές και οι ενοποιημένες δημιουργούνται και δημοσιεύονται χωριστά. Τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τις συντάσσει και τις δημοσιοποιούσε η μητρική εταιρία.

Κάθε εταιρία η οποία είναι εισηγμένη στο χρηματιστήριο πρέπει να ενοποιείτε σε περίπτωση που υπάρχει θυγατρική ή θυγατρικές. Υπάρχουν βέβαια και κάποιες εξαιρέσεις :

- Εάν πληρούνται δυο από τα τρία παρακάτω κριτήρια η επιχείρηση απαλλάσσεται από την υποχρέωση ενοποίησης: ο κύκλος εργασιών είναι μεγαλύτερος από 2,94 εκ. Ευρώ, το συνολικό ενεργητικό είναι πάνω από 1,47 εκ. Ευρώ και ο μέσος όρος εργαζομένων είναι πάνω από 50 άτομα.
- Οι Ανώνυμες εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου.
- Αν οι εταιρίες έχουν εντελώς διαφορετική δραστηριότητα με αποτέλεσμα η ενοποίηση να αλλοιώνει την πραγματική εικόνα των οικονομικών καταστάσεων.
- Μητρική η οποία είναι θυγατρική άλλης εταιρίας και εδρεύει στην ΕΕ όταν η άλλη μητρική έχει το 90%-100% του κεφαλαίου και συμφωνεί η μειοψηφία να μην γίνει η ενοποίηση.

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ ορίζεται η υποχρέωση οριζόντιας ενοποίησης εφόσον δύο ή περισσότεροι όμιλοι έχουν κοινή διοίκηση χωρίς να έχουν συμμετοχική σχέση πρέπει να ενοποιηθούν αθροιστικά δημιουργώντας έτσι κοινές οικονομικές καταστάσεις με την επωνυμία της μεγαλύτερης.

Κατά την διάρκεια της ενοποίησης μπορεί να προκύψουν κάποιες διαφορές ενοποίησης από τον συμψηφισμό των συμμετοχών και μπορεί να είναι είτε χρεωστικές είτε πιστωτικές.

Οι χρεωστικές μπορεί να μεταφερθούν κατευθείαν σε χρέωση της καθαρής θέσης είτε να μεταφερθούν στο ενεργητικό και να αποσβεστούν σε διάστημα από ένα έως πέντε έτη. Από την άλλη οι πιστωτικές διαφορές μεταφέρονται μεταφέρονται στην καθαρή θέση.

Όσον αφορά τα δικαιώματα μειοψηφίας επιβάλλεται η εμφάνισή τους στα αποτελέσματα ξεχωριστά.



Γενικά τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού στην ενοποίηση ενσωματώνονται ακέραια στον ενοποιημένο ισολογισμό( ολική ενοποίηση). Τα έσοδα και τα έξοδα περιλαμβάνονται επίσης ακέραια στα ενοποιημένα αποτελέσματα χρήσης( ολική ενοποίηση). Οι λογιστικές αξίες των συμμετοχών στις θυγατρικές κατά την ενοποίηση συμψηφίζονται σύμφωνα με την αναλογία στη λογιστική καθαρή θέση των ενοποιούμενων εταιριών.

#### **4.17.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

1. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 καθορίζονται ορισμένες αρχές για την διατύπωση σχέσης μητρικής και θυγατρικής και δίνεται έμφαση περισσότερο στην ουσία. Ενώ με βάση το Νόμο 2190/20 αναφέρεται σε συγκεκριμένες περιπτώσεις που βασίζονται στο νομικό τύπο.
2. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 γίνεται διάκριση ανάμεσα στις ατομικές οι οποίες δεν περιέχουν καθόλου συμμετοχές και στις ιδιαίτερες οι οποίες περιέχουν συμμετοχές. Σε αντίθεση τα ΕΛΠ δεν κάνουν τέτοια διάκριση υπάρχουν μόνο οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις ανεξαρτήτως συμμετοχών.
3. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 στις Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις οι συμμετοχές μπορεί να αποτιμώνται στο κόστος ή σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9(ή ΔΛΠ39). Από την άλλη σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι συμμετοχές αποτιμώνται στη μικρότερη κατά είδος τιμή, ανάμεσα στην αξία κτήσης και την τρέχουσα αξία τους .
4. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 η ενοποίηση των αποτελεσμάτων μιας θυγατρικής γίνεται σύμφωνα με την ημερομηνία απόκτησης. Ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ η ενοποίηση γίνεται για το σύνολο της χρήσης αφού ορίζετε ότι αθροίζονται τα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων γραμμή προς γραμμή.
5. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 οι ίδιες μετοχές εμφανίζονται πάντα αφαιρετικά της Καθαρής θέσης ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ εμφανίζονται στα χρεόγραφα.

#### **4.18 ΔΛΠ 28: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ**

Ο στόχος του παρόντος προτύπου είναι να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και να παραθέσει τις απαιτήσεις για την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης κατά τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες.

#### **4.18.1 ΔΛΠ 28**

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται σε όλες τις οικονομικές οντότητες που είναι επενδυτές με από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή σε εκδότρια επιχείρηση.

#### **ΣΗΜΑΝΤΙΚΗ ΕΠΙΡΡΟΗ**

Εάν μια οντότητα διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω θυγατρικών), 20 τοις εκατό ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι η οντότητα ασκεί σημαντική επιρροή, εκτός εάν μπορεί να αποδειχθεί σαφώς ότι δεν συμβαίνει αυτό. Αντίστροφα, εάν μια οντότητα διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα (π.χ. μέσω θυγατρικών), λιγότερο από 20 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου της εκδότριας, τεκμαίρεται ότι η οντότητα δεν ασκεί σημαντική επιρροή, εκτός εάν μπορεί να αποδειχθεί σαφώς μια τέτοια επιρροή. Μια σημαντική ή πλειοψηφική κυριότητα από έναν άλλον επενδυτή δεν εμποδίζει αναγκαστικά κάποια οντότητα από το να ασκεί σημαντική επιρροή.

Η ύπαρξη σημαντικής επιρροής από μια οντότητα αποδεικνύεται συνήθως με έναν ή περισσότερους από τους εξής τρόπους:

- α) αντιπροσώπευση στο διοικητικό συμβούλιο ή ισοδύναμο διοικητικό όργανο της εκδότριας·
- β) συμμετοχή στις διαδικασίες χάραξης της πολιτικής, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής σε αποφάσεις που αφορούν μερίσματα ή άλλες διανομές·
- γ) σημαντικές συναλλαγές μεταξύ οντότητας και εκδότριας·
- δ) ανταλλαγή διευθυντικού προσωπικού
- ε) παροχή ουσιαστικής τεχνικής πληροφόρησης.

#### **ΜΕΘΟΔΟΣ ΤΗΣ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ**

Σύμφωνα με τη μέθοδο της καθαρής θέσης, κατά την αρχική αναγνώριση η επένδυση σε μία συγγενή επιχείρηση αναγνωρίζεται αρχικά στο κόστος κτήσης, και η λογιστική αξία αυξάνεται ή μειώνεται για να αναγνωρισθεί το μερίδιο του επενδυτή στα κέρδη ή τις ζημίες της εκδότριας μετά την ημερομηνία της απόκτησης. Το μερίδιο του επενδυτή επί του κέρδους ή της ζημίας της εκδότριας περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα του επενδυτή. Τα διανεμόμενα μερίσματα που ο επενδυτής λαμβάνει από μια εκδότρια μειώνουν τη λογιστική αξία της επένδυσης. Ενδέχεται επίσης

να απαιτούνται προσαρμογές της λογιστικής αξίας για μεταβολές της αναλογικής συμμετοχής του επενδυτή στην εκδότρια που προκύπτουν από μεταβολές στα λοιπά συνολικά έσοδα της εκδότριας. Στις μεταβολές αυτές περιλαμβάνονται εκείνες που προκύπτουν από αναπροσαρμογές ενσωμάτων πάγιων και από συναλλαγματικές διαφορές λόγω μετατροπής. Το μερίδιο του επενδυτή στις εν λόγω μεταβολές αναγνωρίζεται στα λοιπά συνολικά έσοδα του επενδυτή (βλέπε ΔΛΠ 1 Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων).

Η αναγνώριση εσόδων με βάση τα διανεμηθέντα μερίσματα μπορεί να μην είναι κατάλληλο μέτρο του πραγματοποιηθέντος εσόδου του επενδυτή από μία επένδυση σε συγγενή επιχείρηση ή κοινοπραξία επειδή τα εισπραχθέντα μερίσματα μπορεί να έχουν μικρή σχέση με την επίδοση της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας. Επειδή ο επενδυτής ασκεί από κοινού έλεγχο ή σημαντική επιρροή στην εκδότρια επιχείρηση, ο επενδυτής έχει συμμετοχή στην επίδοση της συγγενούς επιχείρησης ή της κοινοπραξίας και, ως εκ τούτου, στην απόδοση της επένδυσής του. Ο επενδυτής λογιστικοποιεί τη συμμετοχή αυτή επεκτείνοντας το πεδίο των οικονομικών του καταστάσεων ώστε να περιλαμβάνει το μερίδιο του στα κέρδη ή τις ζημίες μιας εκδότριας. Ως εκ τούτου, η εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης παρέχει περισσότερο κατατοπιστικές αναφορές των καθαρών περιουσιακών στοιχείων και των αποτελεσμάτων του επενδυτή.

#### **4.18.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ μια εταιρία χαρακτηρίζεται συγγενής όταν ισχύουν ορισμένα κριτήρια. Συγγενής θεωρείται μια εταιρία όταν κατέχεται πάνω από το 20% των μετοχών της και δεν είναι θυγατρική, υπάρχει δηλαδή ουσιώδης επιρροή και ενοποιείτε με την μέθοδο της καθαρής θέσης. Μια εταιρία δεν ενοποιείτε με την μέθοδο της καθαρής θέσης αν η επιρροή κρίνεται μη ουσιώδης.

Όταν γίνεται η πρώτη ενοποίηση η υπεραξία που θα προκύψει μπορεί να είναι χρεωστική ή πιστωτική. Αν είναι χρεωστική μπορεί να μεταφερθεί κατευθείαν στην καθαρή θέση ή μεταφέρετε σε ειδικό λογαριασμό των εξόδων εγκατάστασης και να αποσβεστεί σε διάστημα το πολύ πέντε ετών ισόποσα ενώ αν είναι πιστωτική μεταφέρεται κατευθείαν στην καθαρή θέση.

Επίσης προβλέπεται η απαλοιφή ενδοεταιρικών συναλλαγών για μη πραγματοποιημένα κέρδη ή ζημίες με την προϋπόθεση βέβαια ότι μπορούν να προσδιοριστούν.

### 4.18.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ

1. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 μια εταιρία χαρακτηρίζεται ως συγγενής εάν ασκείτε ουσιώδη επιρροή σε αυτήν. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ σαν κριτήριο ορίζεται η κατοχή ποσοστού συμμετοχής πάνω από 20 % και το γεγονός ότι η εταιρία δεν είναι θυγατρική.
2. Εξαίρεση από την ενοποίηση μπορεί να υπάρχει σε κάποιες περιπτώσεις όπως η περίπτωση των διακοπτόμενων δραστηριοτήτων ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν γίνεται ενοποίηση σε περίπτωση ου δεν ασκείτε ουσιώδης επιρροή
3. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 η ενοποίηση με τη μέθοδο της καθαρής θέσης πρώτα λογίζεται η αναλογία των αποτελεσμάτων της συγγενούς με αντιμεταβολή της συμμετοχής και των αποτελεσμάτων. Έπειτα λογίζεται η αναλογία μεταβολής της καθαρής θέσης της συγγενούς από στοιχεία που μεταφέρθηκαν κατευθείαν στην καθαρή θέση με αντιμεταβολή συμμετοχής και καθαρής θέσης. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ η αναλογία μεταβολής της καθαρής θέσης της συγγενούς επιδρούσε στο σύνολο της στα αποτελέσματα με αντιμεταβολή της συμμετοχής.
4. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 αν η αναλογία της καθαρής θέσης μιας συγγενούς μειώνεται, η μείωση μπορεί να φτάσει μέχρι το ποσό της συμμετοχής ενώ με βάση τα ΕΛΠ δεν γίνεται αναφορά σε αυτό το ζήτημα.
5. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 28 στις Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις οι συμμετοχές μπορεί να αποτιμώνται στο κόστος ή στην εύλογη αξία. Από την άλλη σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι συμμετοχές αποτιμώνται στη μικρότερη κατά είδος τιμή, ανάμεσα στην αξία κτήσης και την τρέχουσα αξία τους .
6. Με βάση το ΔΛΠ 28 αν υπάρχει χρεωστική υπεραξία από απόκτηση συγγενούς δεν αποσβένεται αλλά εξετάζεται για απομείωση κάθε χρόνο ενώ με βάση τα ΕΛΠ μεταφέρεται στα έξοδα εγκατάστασης και αποσβένεται ισόποσα το πολύ σε πέντε έτη.
7. Με βάση το ΔΛΠ 28 αν υπάρχει χρεωστική υπεραξία δεν εμφανίζεται διακεκριμένα στον ισολογισμό αλλά στο λογαριασμό της συμμετοχής ενώ με τα ΕΛΠ εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό και αποσβένεται.

### 4.19 ΔΛΠ 29: ΓΙΑ ΤΟΝ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΜΟ

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται στις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, κάθε οικονομικής οντότητας της οποίας το νόμισμα

λειτουργίας είναι νόμισμα μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας.

#### **4.19.1 ΔΛΠ 29**

Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, η χωρίς επαναδιατύπωση παρουσίαση των αποτελεσμάτων των εργασιών και της οικονομικής θέσης στο τοπικό νόμισμα, δεν έχει χρησιμότητα. Το χρήμα χάνει την αγοραστική δύναμη σε τέτοιο βαθμό, ώστε η σύγκριση των ποσών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που συνέβησαν σε διαφορετικούς χρόνους, ακόμη και μέσα στην ίδια λογιστική περίοδο, είναι παραπλανητική. Το παρόν Πρότυπο δεν καθορίζει κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό, από το οποίο θεωρείται ότι αρχίζει ο υπερπληθωρισμός. Το πότε η επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με το παρόν Πρότυπο, καθίσταται αναγκαία, αποτελεί θέμα κρίσης. Ο υπερπληθωρισμός φαίνεται από χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας .

Οι οικονομικές καταστάσεις παρούσας και συγκρίσιμης περιόδου όταν υπάρχει υπερπληθωρισμός αναδιατυπώνεται με βάση τις τιμές της ημερομηνίας του ισολογισμού. Τα αποτελέσματα από την αναδιατύπωση μεταφέρονται σε ειδικό λογαριασμό στα αποτελέσματα χρήσης ενώ στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων εμφανίζονται χωριστά οι επιδράσεις αναπροσαρμογής λόγω υπερπληθωρισμού.

#### **4.19.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Σύμφωνα με το νόμο 2190/20 δεν υπήρχε πρόβλεψη για την αντιμετώπιση καταστάσεων υπερπληθωρισμού. Κάποια στιγμή στην χώρα μας ο πληθωρισμός έφτασε σε αρκετά υψηλό επίπεδο αλλά όχι σε κατάσταση ώστε να χαρακτηριστεί υπερπληθωρισμός έτσι όπως τον καθορίζει το ΔΛΠ 29.

#### **4.19.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω ουσιαστικά η διαφορά είναι ότι τα ΔΛΠ προέβλεψαν μια κατάσταση υπερπληθωρισμού συντάσσοντας αναδιοτυπωμένες οικονομικές καταστάσεις για την παρούσα και συγκρίσιμη περίοδο ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν υπήρχε αυτή η πρόβλεψη.

## 4.20 ΔΛΠ 32: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ

Σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθιερώσει αρχές για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Ισχύει για την κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων από την προοπτική του εκδότη, ως χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και συμμετοχικούς τίτλους και την κατάταξη των σχετικών τόκων, μερισμάτων, ζημιών και κερδών. και τις συνθήκες υπό τις οποίες τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται.

### 4.20.1 ΔΛΠ 32

Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται από όλες τις οικονομικές οντότητες με εξαίρεση:

- Εκείνες τις συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρίες ή κοινοπραξίες που αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 27 και το ΔΛΠ 28 ή το ΔΛΠ 31. Ωστόσο, σε ορισμένες περιπτώσεις, τα παραπάνω πρότυπα επιτρέπουν σε μια οικονομική οντότητα να αντιμετωπίζει λογιστικά μια συμμετοχή σε θυγατρική, συγγενή εταιρεία ή σε κοινοπραξία βάσει του ΔΛΠ 39 . Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι οικονομικές οντότητες θα εφαρμόζουν τις απαιτήσεις του παρόντος Προτύπου. Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν επίσης το παρόν Πρότυπο σε όλα τα παράγωγα που συνδέονται με συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες.
- Δικαιώματα και δεσμεύσεις εργοδοτών σύμφωνα με προγράμματα παροχών σε εργαζομένους στα οποία εφαρμόζεται το ΔΛΠ Παροχές σε εργαζομένους.
- Συμβάσεις για ενδεχόμενη αντιπαροχή σε μια συνένωση επιχειρήσεων. Η εξαίρεση αυτή αφορά μόνον τον αποκτώντα.
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια όπως ορίζονται στο ΔΠΧΠ 4 Ασφαλιστήρια συμβόλαια. Όμως, το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε παράγωγα που είναι ενσωματωμένα σε ασφαλιστήρια συμβόλαια αν το ΔΛΠ 39 απαιτεί η οικονομική οντότητα να τα λογιστικοποιεί ιδιαίτερω.
- Χρηματοοικονομικά μέσα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 επειδή περιέχουν χαρακτηριστικό προαιρετικής συμμετοχής.
- Χρηματοοικονομικά μέσα, συμβάσεις και δεσμεύσεις σύμφωνα με συναλλαγές πληρωμής που βασίζονται στην αξία των μετοχών στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΠ 2. Παροχές που

εξαρτώνται από την αξία των μετοχών

### *ΤΙ ΕΙΝΑΙ ΤΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΜΕΣΟ*

Χρηματοοικονομικό μέσο είναι κάθε σύμβαση που δημιουργεί ταυτόχρονα ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο για μια οικονομική οντότητα και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση ή έναν συμμετοχικό τίτλο για μια άλλη οικονομική οντότητα. Στην πράξη τα χρηματοοικονομικά μέσα μπορεί να είναι απαιτήσεις, υποχρεώσεις, συμμετοχικοί τίτλοι και παράγωγα.

Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι κάθε περιουσιακό στοιχείο που αφορά:

- Ταμειακά διαθέσιμα
- Συμμετοχικό τίτλο άλλης οικονομικής οντότητας,
- Συμβατικό δικαίωμα για την παραλαβή μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου από μια άλλη οικονομική οντότητα ή για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων με μια άλλη οικονομική οντότητα υπό όρους δυνητικά ευνοϊκούς για την οικονομική οντότητα
- Σύμβαση που δύναται να ή θα διακανονιστεί με ιδίους συμμετοχικούς τίτλους της ίδιας της οικονομικής οντότητας.

Χρηματοοικονομική υποχρέωση είναι κάθε υποχρέωση που αφορά:

- Συμβατική δέσμευση για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οικονομική οντότητα ή για την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με μια άλλη οικονομική οντότητα υπό όρους δυνητικά δυσμενείς για την οικονομική οντότητα,
- Σύμβαση που δύναται ή πρόκειται να διακανονιστεί με ιδίους συμμετοχικούς τίτλους της οικονομικής οντότητας και είναι μη παράγωγο για το οποίο η οικονομική οντότητα υποχρεούται ή μπορεί να υποχρεούται να παραδώσει μεταβλητή ποσότητα των ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας
- Παράγωγο που δύναται ή πρόκειται να διακανονιστεί εκτός από την ανταλλαγή συγκεκριμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα ιδίων συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας.

Συμμετοχικός τίτλος είναι :

Είναι κάθε σύμβαση που αποδεικνύει ένα δικαίωμα στο υπόλοιπο που απομένει, εάν, από τα περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας, αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις της.

Τα παράγωγα είναι συμβάσεις μεταβίβασης χρηματοοικονομικών κινδύνων με βάση ένα βασικό χρηματοοικονομικό μέσο. Μπορεί να είναι συμβάσεις:

- Ανταλλαγής επιτοκίων
- Ανταλλαγής νομισμάτων
- Εξασφάλισης ανόδου επιτοκίων
- Εξασφάλιση ορίων διακύμανσης επιτοκίων
- Δανειακών δεσμεύσεων
- Έκδοσης χρεογράφων
- Πιστωτικών εντολών

Στα παράγωγα ο κανόνας είναι ότι τα δικαιώματα μεταβίβασης μπορούν να ασκηθούν με τη λήξη του συμβολαίου εκτός ελαχίστων εξαιρέσεων.

#### *ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΙ*

Δικαίωμα συμψηφισμού είναι το δικαίωμα από το νόμο που υπάρχει ώστε μια υποχρέωση να μπορέσει να συμψηφιστεί με μια απαίτηση και να καταβληθεί ή να εισπραχθεί η διαφορά.

Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο και μια χρηματοοικονομική υποχρέωση συμψηφίζονται όταν :

- Υπάρχει ισχυρό νομικό δικαίωμα συμψηφισμού
- Προβλέπεται διακανονισμός με βάση το υπόλοιπο
- Προβλέπεται διακανονισμός με βάση το υπόλοιπο
- Προβλέπεται συγχρόνως διακανονισμός της απαίτησης και της υποχρέωσης

Αν δεν υπάρχει νόμιμο δικαίωμα συμψηφισμού δεν πραγματοποιείτε σε καμία περίπτωση ανεξάρτητα από τις προθέσεις των συμβαλλομένων.

#### **4.20.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ τα χρηματοοικονομικά μέσα δεν θεωρούνται σαν μια ενιαία κατηγορία όπως αντιμετωπίζονται με τα ΔΛΠ. Αυτό βέβαια δεν σημαίνει ότι δεν υπάρχουν.

Σύμφωνα με το ΕΛΣ οι λογαριασμοί στον ισολογισμό παρακολουθούνται κατά είδος και



διακρίνονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες στο ενεργητικό και στο παθητικό.

Τα χρηματοοικονομικά μέσα σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 μπορεί να αφορούν συμμετοχές, μακροπρόθεσμες απαιτήσεις ή τουλάχιστον τις περισσότερες από αυτές και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις όπως αυτές ορίζονται από το ΕΛΣ, καθώς και οι λογαριασμοί των “Ιδίων μετοχών” τα οποία τα συναντάμε στα ΕΛΠ. Όσον αφορά τις Ίδιες μετοχές και τα κέρδη μετά από το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρισμα αρκούν τότε δημιουργείται ισόποσο αποθεματικό στην καθαρή θέση, ενώ αν δεν υπάρχουν κέρδη τότε εμφανίζονται στο παθητικό αφαιρετικά από το άθροισμα των Ιδίων κεφαλαίων.

Για όλες τις παραπάνω κατηγορίες το ΕΛΣ καθορίζει συγκεκριμένη αντιμετώπιση για αποτίμηση και την εμφάνισή τους στις οικονομικές καταστάσεις.

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός ανάμεσα στους λογαριασμούς του ενεργητικού και του παθητικού.

#### **4.20.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

1. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 τα χρηματοοικονομικά μέσα μπορεί να είναι διάφοροι λογαριασμοί από τις ομάδες 1,3 και 4 του ΕΛΣ ενώ με βάση τα ΕΛΠ δεν υπήρχε ποτέ τέτοια διάκριση.
2. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 τα παράγωγα αποτιμώνται και εμφανίζονται σαν χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση επιδρώντας με την αποτίμηση τους στα αποτελέσματα. Με βάση τα ΕΛΠ τα παράγωγα αντιμετωπίζονται σαν συμβάσεις και εμφανίζονται κατά τη λήξη τους στα αποτελέσματα.
3. Σύμφωνα με το ΔΛΠ32 το κεφάλαιο ενός ανοικτού αμοιβαίου κεφαλαίου θεωρείται σαν υποχρέωση και όχι σαν κεφάλαιο κάτι που δεν συμβαίνει σύμφωνα με τα ΕΛΠ.
4. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 η διαδικασία αύξησης κεφαλαίου είναι συμμετοχικός τίτλος δηλαδή χρηματοοικονομικό μέσο και υπόκειται στις διαδικασίες λογιστικοποίησης και αποτίμησης που ορίζονται για τα μέσα αυτά ενώ με τα ΕΛΠ για την αύξηση κεφαλαίου γινόταν πάντα με βάση το ιστορικό κόστος.
5. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 για τα σύνθετα μέσα τα κόστη τους μερίζονται και τα κόστη που αφορούν το στοιχείο της καθαρής θέσης μεταφέρετε άμεσα στη χρέωση της καθαρής θέσης ενώ με τα ΕΛΠ ποτέ δεν συνέβαινε κάτι τέτοιο.
6. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 τα κόστη αύξησης κεφαλαίου πάντα μεταφέρεται σε χρέωση της καθαρής θέσης ενώ με τα ΕΛΠ τα κόστη μεταφέρονται στα έξοδα εγκατάστασης.
7. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 σε ορισμένες περιπτώσεις που είναι σύμφωνες με τον νόμο

επιτρέπονται συμψηφισμοί ενώ με τα ΕΛΠ δεν επιτρέπεται κανένας.

8. Με βάση τα ΕΛΠ υπάρχει η δυνατότητα να δημιουργηθεί αποθεματικό από Ίδιες μετοχές εφόσον υπάρχουν κέρδη στην καθαρή θέση και οι Ίδιες μετοχές να εμφανιστούν στο ενεργητικό του ισολογισμού ενώ σύμφωνα με το ΔΛΠ 32 πάντα εμφανίζονται στην καθαρά θέση αρνητικά.

#### **4.21 ΔΛΠ 33: ΚΕΡΔΗ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ**

Ο σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι η συγκρισιμότητα της αποτελεσματικότητας διαχρονικά για την εταιρία με άλλες εταιρίες.

##### **4.21.1 ΔΛΠ 33**

Το συγκεκριμένο πρότυπο αφορά μόνο εταιρίες οι οποίες είναι εισηγμένες ή στη διαδικασία εισαγωγής. Αν η εταιρία δημοσιεύει μόνο Ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις και το επιθυμεί τότε εμφανίζονται τα κέρδη ανά μετοχή στα αποτελέσματα χρήσης.

Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή υπολογίζονται με βάση τα συνολικά αποτελέσματα και τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες αν υπάρχουν και διακοπτόμενες. Τα βασικά κέρδη ανά μετοχή είναι ίσα: Κέρδη αναλογούνται σε κοινές μετοχές :Μέσες σταθμισμένες κοινές μετοχές. Τα κέρδη που αναλογούν σε κοινές μετοχές είναι αυτά που προκύπτουν από την κατάσταση των Αποτελεσμάτων χρήσης για τους μετόχους του ομίλου αφού αφαιρεθούν όλες οι επιδράσεις όλες οι επιδράσεις στα κέρδη που σχετίζονται με προνομιούχες μετοχές μόνο για τις συνεχιζόμενες δραστηριότητες. Τα κέρδη αναλογούνται σε κοινές μετοχές είναι μετά φόρων και τα μερίσματα των προνομιούχων επίσης μετά φόρων περιλαμβανομένων όσων εμφανίζονται στις υποχρεώσεις.

Για τα μερίσματα των προνομιούχων σε κάθε χρήση περιλαμβάνονται αυτά που την αφορούν. Αν τα μερίσματα είναι αυξανόμενα αποσβένονται με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου για προκύψει τι αφορά τη χρήση. Σε περίπτωση που υπάρξει ζημία αυτή αφαιρείται από τα κέρδη αναλογούνται σε κοινές μετοχές.

Οι μέσες σταθμισμένες κοινές μετοχές προκύπτουν από τις μετοχές σε κυκλοφορία (κοινές μετοχές) επί τις μέρες που βρισκότουσαν σε κυκλοφορία. Η ημερομηνία έναρξης κυκλοφορίας κοινών μετοχών ενδεικτικά μπορεί να είναι η αύξηση με μετρητά (όταν εισπράττονται), επανεπένδυση μερισμάτων, μετατρέψιμη ομολογία όταν σταματάει ο εκτοκισμός ενώ η ημερομηνία έναρξης κυκλοφορίας κοινών μετοχών για τις συνενώσεις είναι η ημερομηνία απόκτησης.

Η εταιρία πρέπει να υπολογίζει και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή:

- Τα κέρδη αναλογούνται σε κοινές μετοχές αυξάνονται με όλα τα μερίσματα και τους τόκους των δυνητικών τίτλων μετατρέψιμων σε κοινές μετοχές.
- Οι μέσες σταθμισμένες κοινές μετοχές αυξάνονται με τον αριθμό αυτών των δυνητικών τίτλων σαν αυτοί να ήταν κοινές μετοχές.

Σε περίπτωση που η εταιρία δημοσιεύει και Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και Ιδιαίτερες τότε οι γνωστοποιήσεις του ΔΛΠ 33 αφορούν μόνο τις Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

#### **4.21.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ γίνεται αναφορά για τα κέρδη ανά μετοχή αλλά όχι τόσο εκτεταμένη όπως με το ΔΛΠ 33. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ στην καθαρή θέση στο λογαριασμό κεφάλαιο εμφανίζονταν εκτός από το ονομαστικό κεφάλαιο και ο αριθμός των μετοχών. Ο αριθμός των μετοχών κατά κατηγορία και η μεταβολή τους σε ποσότητα αλλά και σε ποσά στη διάρκεια της χρήσης έπρεπε να αναλύεται στο προσάρτημα.

Τέλος τα κέρδη και το μέρισμα ανά μετοχή με βάση τις μετοχές του τέλους της χρήσης δηλαδή τις μετοχές κατά την ημερομηνία της απόφασης διανομής του μερίσματος, έπρεπε να αναλύονται και να είναι γνωστά.

#### **4.21.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

1. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 33 υπάρχει υποχρέωση στον υπολογισμό και στην εμφάνιση των βασικών κερδών ανά μετοχή στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης. Κάποια ανάλογη υποχρέωση από τα ΕΛΠ δεν έχει θεσμοθετηθεί.
2. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 33 υπάρχει υποχρέωση στον υπολογισμό και στην εμφάνιση των απομειωμένων κερδών ανά μετοχή στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης. Κάποια ανάλογη υποχρέωση από τα ΕΛΠ δεν έχει θεσμοθετηθεί.

## **4.22 ΔΛΠ 34: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΕΝΔΙΑΜΕΣΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

Το συγκεκριμένο πρότυπο μας ενημερώνει για την εφαρμογή και τις γενικές αρχές των ενδιάμεσων καταστάσεων. Μια ενδιάμεση κατάσταση αφορά χρονική διάρκεια μικρότερη του έτους και περιλαμβάνει μια πλήρη ή συνοπτική σειρά των οικονομικών καταστάσεων.

### **4.22.1 ΔΛΠ 34**

Ο χρόνος δημοσίευσης των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων είναι κάτι που εξαρτάται από το εκάστοτε κράτος και όχι από το πρότυπο. Μια ενδιάμεση κατάσταση πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον:

- Συνοπτικό ισολογισμό.
- Συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.
- Συνοπτική κατάσταση ταμειακών ροών.
- Συνοπτική κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων.
- Επιλεγμένες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις εφαρμόζονται οι ίδιες λογιστικές αρχές όπως στις τελευταίες οικονομικές καταστάσεις. Οι αποτιμήσεις γίνονται πάντα από την αρχή του χρόνου ενώ για το φόρο εισοδήματος της περιόδου γίνεται μια συνολική εκτίμηση για τον φορολογικό συντελεστή. Πάντα στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζονται τα βασικά και απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή.

### **4.22.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Σύμφωνα με το Νόμο 2190/20 οι επιχειρήσεις θα πρέπει να συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις τουλάχιστον για το εξάμηνο της χρήσης, που για τις εισηγμένες θα πρέπει να είναι ελεγμένες από ορκωτούς ελεγκτές. Απαρτίζονται από τον Ισολογισμό, και Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Οι Τράπεζες δημοσιεύουν και μηνιαίες Οικονομικές καταστάσεις, Ισολογισμό Και κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

### 4.22.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ

1. Με βάση το ΔΛΠ 34 παρέχοντες οδηγίες για τη σύνταξη των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. Από την άλλη σύμφωνα με τον Νόμο 2190/20 επιβάλλεται από τη χρηματιστηριακή νομοθεσία για τις εισηγμένες εταιρίες η σύνταξη των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων.
2. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 34 συντάσσονται : Ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσης, κατάσταση ταμειακών ροών, κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων , σημειώσεις. Από την άλλη σύμφωνα με τα ΕΛΠ συντάσσονται ο Ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

### 4.23 ΔΛΠ 36: ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ο σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι :

- Να γίνονται οι απαραίτητες διαδικασίες ελέγχου ώστε τα περιουσιακά στοιχεία των επιχειρήσεων να μην εμφανίζονται πάνω από το ανακτήσιμο ποσό τους.
- Πως λογίζονται οι ζημίες απομείωσης .
- Πως αντιστρέφονται οι ζημίες απομείωσης.

Ζημία απομείωσης είναι η θετική διαφορά της λογιστικής αξίας μείον το ανακτήσιμο ποσό. Ανακτήσιμο ποσό για ένα περιουσιακό στοιχείο ή μια μονάδα δημιουργία ταμειακών ροών ορίζεται το ποσό το οποίο είναι το μεγαλύτερο ποσό ανάμεσα από την εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης και την αξία λόγω χρήσης. Σε περίπτωση που δεν μπορούμε να υπολογίσουμε την εύλογη αξία τότε το ανακτήσιμο ποσό θεωρείτε η λογιστική αξία.

#### 4.23.1 ΔΛΠ 36

Το συγκεκριμένο πρότυπο δεν εφαρμόζεται για τα αποθέματα, βιολογικά, έργα, αναβαλλόμενους φόρους εισοδήματος, παροχές σε εργαζομένους, επενδύσεις σε ακίνητα σε εύλογη αξία, χρηματοοικονομικά μέσα.

Το πρότυπο αναφέρει ότι για να γίνει έλεγχος απομείωσης πρέπει να υπάρχουν και σχετικές ενδείξεις. Οι ενδείξεις μπορεί να είναι είτε εσωτερικές είτε εξωτερικές. Εσωτερική ένδειξη μπορεί να είναι γεγονότα που έγιναν ή ζημίες που απαξίωσαν ένα περιουσιακό στοιχείο ενώ εξωτερική

ένδειξη μπορεί να είναι αν η λογιστική καθαρή θέση μιας εισηγμένης είναι μεγαλύτερη από τη συνολική κεφαλαιοποίησή της.

Το πρότυπο τονίζει ότι ανεξάρτητα από τις ενδείξεις πρέπει να ελέγχονται δύο πράγματα για απομείωση κάθε χρόνο τα οποία είναι η υπεραξία και τα άυλα με αόριστη διάρκεια ζωής.

#### *ΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΣΤΡΟΦΗΣ*

Αν το ανακτήσιμο ποσό που υπολογίσαμε είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία έχουμε τότε ζημία απομείωσης και η λογιστική αξία σχετικά μειώνεται.

Αν το περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται τότε η ζημία απομείωσης μειώνει τυχόν πιστωτικό αποθεματικό κατά το αντίστοιχο ποσό και το υπόλοιπο μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

Αν η ζημία απομείωσης είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία τότε καταρχήν η ζημία απομείωσης μειώνεται στο ύψος της λογιστικής αξίας και αν ορίζεται από άλλο πρότυπο ειδικά, λογίζεται επιπλέον υποχρέωση, με χρέωση των αποτελεσμάτων χρήσης μέχρι το αρχικό ύψος της ζημίας απομείωσης.

Σε περίπτωση που γίνει απομείωση και ο περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται τότε οι αποσβέσεις στο εξής υπολογίζονται στη νέα αξία που προκύπτει.

Αν γίνει κάποια απομείωση τότε διορθώνονται οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, με βάση τη νέα λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Τέλος σε περίπτωση που υπάρχει διαφορά στις εκτιμήσεις που αρχικά έγιναν και λογίστηκε απομείωση, υπολογίζεται η αντίστροφη της απομείωσης και λογίζεται.

#### **4.23.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ πρέπει να δημιουργούνται προβλέψεις για κάθε απαξίωση στοιχείων του ενεργητικού καθώς αυτές οι προβλέψεις πρέπει να εμφανίζονται αφαιρετικά από τα στοιχεία του ενεργητικού στον ισολογισμό και μεταφέρονται στα αποτελέσματα χρήσης.

Για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τυχόν αποτιμήσεις προέκυπταν από τη σύγκριση της λογιστικής με την τρέχουσα αξία των παγίων. Έτσι οι προβλέψεις υποτίμησης εμφανίζονται αφαιρετικά στον ισολογισμό από τα στοιχεία που τις αφορούν.

Για τις συμμετοχές οι προβλέψεις υποτίμησης μπορούν να προκύψουν από τη σύγκριση

ανάμεσα στη λογιστική αξία των συμμετοχών και στην τρέχουσα αξία τους. Σε περίπτωση λοιπόν υποτίμησης γινόταν η πρόβλεψη η οποία μπορούσε στο μέλλον να αντιστραφεί μέχρι το επίπεδο αντιλογισμού προηγούμενων προβλέψεων υποτίμησης κατά είδος.

Για τους πελάτες προβλέπει ότι μπορούν να γίνουν προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες.

Για τα αποθέματα υποτίμηση μπορεί να συμβεί όταν η λογιστική αξία κατά είδος είναι Για τις λοιπές απαιτήσεις ο χειρισμός είναι ίδιος με αυτόν των απαιτήσεων από πελάτες.

Για τα αποθέματα, υπήρχε συγκεκριμένος τρόπος αποτίμησης όπου γίνεται η σύγκριση της λογιστικής αξίας κατά είδος με την τρέχουσα ή την καθαρή ρευστοποίηση αξία τους και αν η δεύτερη είναι μικρότερη γίνεται υποτίμηση και η διαφορά επιδρά κατευθείαν στο μικτό αποτέλεσμα χωρίς να δύνεται η δυνατότητα αναστροφής.

Για τα ενσώματα πάγια αποτιμώνται αρχικά στην αξία κτήσης ή ιδιοκατασκευής τους πλέον τις προσθήκες και βελτιώσεις μείον τις αποσβέσεις . Οι προβλέψεις υποτίμησης των ενσώματων παγίων επιβαρύνουν τα αποτελέσματα με δυνατότητα αντιστροφής της πρόβλεψης.

Γενικά σύμφωνα με τα ΕΛΠ σχηματίζονται προβλέψεις για κινδύνους, έξοδα και υποχρεώσεις χωρίς να είναι γνωστό το ακριβές ποσό και ο χρόνος που θα καταστούν πληρωτέες. Επίσης υπολογίζονται όλοι οι κίνδυνοι που αφορούν την τρέχουσα χρήση ή την προηγούμενη ακόμη και αν έγιναν γνωστή μετά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

#### **4.23.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

1. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 σε κάθε χρήση πρέπει να γίνεται έλεγχος για την απομείωση της υπεραξίας και των άυλων περιουσιακά στοιχεία αόριστης διάρκειας. Με βάση τα ΕΛΠ δεν τίθεται τέτοιο θέμα.
2. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 για τον υπολογισμό απομειώσεων υπολογίζεται το ανακτήσιμο ποσό και συγκρίνεται με την λογιστική αξία. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν προσδιορίζεται ακριβώς ο τρόπος υπολογισμού μιας πιθανής αποτίμησης στοιχείων των παγίων του ενεργητικού.
3. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 ορίζονται συγκεκριμένες ενδείξεις απομείωσης οι οποίες μπορεί να είναι είτε εσωτερικές και είτε εξωτερικές, ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν ορίζονται παρόμοιες ενδείξεις.
4. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 τα πάγια που αναπροσαρμόζονται, οι διαφορές απομείωσης και οι αντιστροφές επιδρούν κατευθείαν στη καθαρή θέση αν υφίσταται ανάλογο αποθεματικό. Με βάση τα ΕΛΠ η διαφορά αναπροσαρμογής παγίων κεφαλαιοποιούνται και όλες οι προβλέψεις απομείωσης παγίων και οι αναστροφές

τους επιδρούσαν άμεσα στα αποτελέσματα.

5. Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τα ΔΛΠ είναι πολύ περισσότερες από αυτές που απαιτούνται από τα ΕΛΠ.
6. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 εξετάζονται για απομείωση ορισμένα στοιχεία του ενεργητικού αλλά και ομάδες δημιουργίας ταμειακών ροών που περιλαμβάνουν δηλαδή πολλά στοιχεία του ενεργητικού. Ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ υπάρχει η έννοια της πρόβλεψης και της αντίστροφης πρόβλεψης για τα περιουσιακά στοιχεία που αντιμετωπίζονται όμως ενιαία.

#### **4.24 ΔΛΠ 37: ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

Το ΔΛΠ 37 εφαρμόζεται για όλες τις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις εκτός από μη επαχθείς συμβάσεις, ασφαλιστήρια και προβλέψεις που καλύπτονται από άλλα πρότυπα. Συμβατική δέσμευση είναι κάθε σύμβαση που δεν απαιτεί σύμβαση αλλά την ισχυρή προσδοκία τρίτων ότι υπάρχει δέσμευση από την εταιρία.

##### **4.24.1 ΔΛΠ 37**

Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι κάθε πιθανή υποχρέωση με βάση τα γεγονότα του παρελθόντος και κάθε παρούσα δέσμευση που δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα έχει ως αποτέλεσμα να μην λογίζεται. Μια ενδεχόμενη υποχρέωση δεν δημιουργεί πρόβλεψη ανακοινώνεται, μόνο αν είναι πιθανό να συμβεί.

Ενδεχόμενη απαίτηση είναι κάθε πιθανή απαίτηση και κάθε απαίτηση που η εξέλιξή της είναι αβέβαιη. Μια ενδεχόμενη απαίτηση δεν λογίζεται πρόβλεψη κοινοποιείται μόνο αν είναι πολύ πιθανή.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 οι προβλέψεις μπορούν να ταξινομηθούν σε τρεις κατηγορίες:

1. Πρόβλεψη μελλοντικών λειτουργικών ζημιών οι οποίες όμως σχετίζονται με την απομείωση στοιχείων (ΔΛΠ 36)
2. Πρόβλεψη επαχθούς σύμβασης. Όταν δηλαδή τα έσοδα από μια σύμβαση αναμένετε να είναι μικρότερα από το κόστος.
3. Πρόβλεψη αναδιάρθρωσης σε περίπτωση ουσιαστικής μεταβολής της δραστηριότητας της ή του τρόπου με την οποία ασκείτε.



## *ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΕΙΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ*

Αν γίνει πρόβλεψη για συμβατική δέσμευση πρέπει να αφορά το ποσό που θα ήταν πληρωτέο την ημερομηνία του ισολογισμού. Για μια πρόβλεψη αν οι πληρωμές εκτείνονται στο χρόνο τότε προεξοφλούνται σε παρούσες αξίες και αν υπάρξουν μεταγενέστερες αυξήσεις αφορούν τόκους-έξοδα.

Μια πρόβλεψη καταχωρείται μόνο :

- Αν υπάρχει μια νόμιμη δέσμευση.
- Είναι πιθανή η εκροή για τον διακανονισμό της.
- Μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα.

Σε κάθε περίπτωση οι προβλέψεις λογίζονται για γεγονότα που έχουν γίνει και όχι γεγονότα του μέλλοντος όπως επίσης λογίζονται πριν από φόρους.

### **4.24.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ υπάρχουν ορισμένες ρυθμίσεις που αφορούν τις προβλέψεις οι οποίες κατά βάση είναι συντηρητικές και εμφανίζουν μια γενικότητα.

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ προβλέψεις γίνονται για κάθε πιθανό κίνδυνο, έξοδο ή υποχρέωση. Γενικά προβλέψεις γίνονται για στοιχεία του ενεργητικού και εμφανίζονται αφαιρετικά από αυτά (πάγια, πελάτες κτλ). Έτσι δημιουργούνται όλες οι αναγκαίες προβλέψεις και γίνονται αποσβέσεις ανεξάρτητα από το γεγονός αν θα προκύψουν κέρδη ή ζημίες στη χρήση.

Σε ότι αφορά τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις τα ΕΛΠ προβλέπουν ότι για κάθε πιθανό έξοδο ή υποχρέωση θα πρέπει να λογιστεί και η κατάλληλη πρόβλεψη. Τις περισσότερες φορές οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις παρακολουθούνται με λογαριασμούς τάξεως. Παρόλο αυτά υπάρχουν πολλές ενδεχόμενες υποχρεώσεις οι οποίες είναι αποτέλεσμα συμβάσεων και δεν θεωρείται ότι μπορεί να δημιουργήσει τέτοια υποχρέωση ώστε να απαιτείται ο λογισμός πρόβλεψης.

### **4.24.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

1. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 οι προβλέψεις έχουν συγκεκριμένο περιεχόμενο και ορισμένες από αυτές δεν δημιουργούν επιδράσεις στα αποτελέσματα. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ προβλέψεις αφορούν γενικά κάθε πιθανό κίνδυνο, έξοδο και υποχρέωση.

2. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 ενδεχόμενες απαιτήσεις εφόσον είναι ισχυρά πιθανό να υλοποιηθούν αναφέρονται στις σημειώσεις, ενώ με βάση τα ΕΛΠ δεν προβλέπεται κάτι αντίστοιχο.
3. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 37 για να καταχωρηθεί μια πρόβλεψη σε βάρος των αποτελεσμάτων πρέπει να υπάρχει νόμιμη δέσμευση και να μπορεί να γίνει αποτίμηση αυτής της δέσμευσης, διαφορετικά καταχωρείτε σαν ενδεχόμενη υποχρέωση. Σε αντίθεση τα ΕΛΠ διαχειρίζονται τι θέμα πολύ διαφορετικά αφού πρέπει να δημιουργούν πρόβλεψη για κάθε ενδεχόμενο κίνδυνο.
4. Με βάση το ΔΛΠ αν έχει γίνει μια πρόβλεψη και παράλληλα καλυφθεί ένα μέρος της τότε λογίζεται ολόκληρο το ποσό της πρόβλεψης και λογίζεται σαν έσοδο το ποσό της αποζημίωσης ενώ ο συμψηφισμός τους δεν επιτρέπεται. Από την άλλη πλευρά τα ΕΛΠ δεν ακολουθούν αυτόν τον χειρισμό.

#### **4.25 ΔΛΠ 38 : ΓΙΑ ΤΑ ΑΪΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ**

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι η λογιστική αποτίμηση και αποτύπωση για όλα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δεν καλύπτονται από άλλα ΔΛΠ.

##### **4.25.1 ΔΛΠ 38**

Για να συμπεριλαμβάνεται ένα στοιχείο στα άυλα στοιχεία του ΔΛΠ 38 πρέπει να είναι αναγνωρίσιμο, να ελέγχεται από την εταιρία και να προβλέπεται να φέρει ροές. Για να κεφαλαιοποιηθεί ένα άυλο στοιχείο ή οι βελτιώσεις του πρέπει οπωσδήποτε να πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης τα οποία είναι ότι θεωρείται ότι οι ωφέλειες του στοιχείου θα εισρεύσουν στην εταιρία και ότι μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα.

Τα άυλα στοιχεία αποτιμώνται αρχικά στο κόστος τους. Το κόστος ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου που αγοράζεται είναι η καθαρή τιμολογιακή αξία πλέον των δασμών και άλλων επιβαρύνσεων και τα άμεσα κόστη που έγιναν για να αρχίσει η χρήση του. Όσον αφορά τις συνενώσεις κατά κανόνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορούν να αποτιμηθούν αξιόπιστα σε εύλογες αξίες.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 μπορεί να γίνει μεταγενέστερη αποτίμηση η οποία γίνεται είτε στο κόστος είτε με αναπροσαρμογή για όλα τα στοιχεία μιας ομάδας.

Σε περίπτωση που έχουμε αναπροσαρμογή είτε συμψηφίζονται τα πιστωτικά υπόλοιπα και ξεκινάμε από την αρχή με την αξία αναπροσαρμογής ή αναπροσαρμόζονται με συντελεστή οι αξίες

κτήσης και οι αποσβέσεις. Αν σε μια κατηγορία άυλων στοιχείων δεν μπορεί να αποτιμηθεί ένα στοιχείο τότε εμφανίζεται στο κόστος μείον τις αποσβέσεις και τις προβλέψεις. Τέλος, η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής των άυλων στοιχείων μεταφέρεται στην καθαρή θέση σε αποθεματικό ή μεταφέρεται στα αποτελέσματα μόνο αν προηγουμένως αυτά είχαν επιβαρυνθεί με χρεωστική διαφορά και μέχρι αυτό το ποσό, ενώ αν προκύψει χρεωστική διαφορά αναπροσαρμογής αυτή μεταφέρεται στα αποτελέσματα εκτός και αν υπάρχει αποθεματικό στην καθαρή θέση οπότε και συμψηφίζεται.

Σε περίπτωση που η μεταγενέστερη αποτίμηση γίνεται στο κόστος η αξία προκύπτει από την αξία κτήσης μείον τις αποσβέσεις και προβλέψεις. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να έχουν αόριστη ή περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή, εξαρτάται από τη διάρκειά της μεταφέρεται στα αποτελέσματα. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με αόριστη διάρκεια ζωής δεν αποσβένονται αλλά εξετάζονται για απομείωση κάθε χρόνο.

#### **4.25.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ εμφανίζονται δύο βασικές κατηγορίες άυλων στοιχείων:

1. Τα «έξοδα εγκατάστασης»
2. Οι «ασώματες ακινητοποιήσεις»

Τα έξοδα εγκατάστασης είναι έξοδα τα οποία παγιοποιούνται καθώς θεωρείται ότι αφορούν περισσότερες από μια χρήσεις και αποσβένονται ισόποσα σε διάστημα από ένα έως πέντε έτη. Σε περίπτωση όμως που αφορούν κόστη για λογισμικό αποσβένονται με το φορολογικό συντελεστή που έχει οριστεί για το λογισμικό.

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις στις οποίες κατά κανόνα μεταφέρονται όλα τα άυλα πάγια στοιχεία τα οποία αγοράζει η επιχείρηση ώστε να τα χρησιμοποιήσει παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους. Αποσβένονται και αυτά ισόποσα σε χρονικό διάστημα από ένα έως πέντε έτη.

Τα έξοδα εγκατάστασης και οι ασώματες ακινητοποιήσεις εμφανίζονται στον ισολογισμό σε τρεις στήλες:

1. Για το κόστος.
2. Για τις σωρευμένες αποσβέσεις.
3. Για το αναπόσβεστο υπόλοιπό τους.

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν επιτρέπονται αναπροσαρμογές σε άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Σε περίπτωση που απαξιωθεί η αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων τότε πρέπει να γίνει και η ανάλογη πρόβλεψη ώστε να μειωθεί η αξία τους.

#### **4.25.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

1. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν αποκτηθεί με χρηματοδοτική μίσθωση μπορεί να εμφανιστούν στο ενεργητικό κάτι που δεν προβλέπεται από τα ΕΛΠ.
2. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 υπάρχουν συγκεκριμένα αυστηρά προσδιοριζόμενα κριτήρια ώστε να χαρακτηριστεί ένα στοιχείο άυλο ενώ με τα ΕΛΠ οι αναφορές είναι γενικές.
3. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 τα κόστη έρευνας για ιδιοπαραγόμενα άυλα στοιχεία δεν κεφαλαιοποιούνται αλλά μεταφέρονται στα αποτελέσματα, ενώ με τα ΕΛΠ κεφαλαιοποιείται όλο το κόστος δημιουργίας του.
4. Με βάση το ΔΛΠ 38 διάφορες δαπάνες απόκτησης για την αγορά του στοιχείου αυξάνουν την αξία κτήσης του ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ μπορεί να περιληφθούν στα έξοδα εγκατάστασης και να αποσβεστούν το πολύ σε μια πενταετία.
5. Με βάση το ΔΛΠ 38 τα άυλα στοιχεία που προέρχονται από συνενώσεις σε εύλογες αξίες κάτι που δεν γίνεται σύμφωνα με τα ΕΛΠ.
6. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 επιτρέπετε η αναπροσαρμογή των άυλων περιουσιακών στοιχείων κάτι που δεν επιτρέπετε από τα ΕΛΠ.

#### **4.26 ΔΛΠ 39: ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ**

Σκοπός του ΔΛΠ 39 είναι η καθιέρωση αρχών αρχικής αναγνώρισης και μεταγενέστερης αποτίμησης για τα χρηματοοικονομικά μέσα, τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και κάποια συμβόλαια μη χρηματοοικονομικών στοιχείων.

##### **4.26.1 ΔΛΠ 39**

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με τη λογική του ΔΛΠ 39 χωρίζονται σε τέσσερις κατηγορίες:

- Τα δάνεια και οι απαιτήσεις.

- Κατεχόμενα προς πώληση.
- Τίτλοι διακρατούμενοι μέχρι τη λήξη της επένδυσης.
- Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία παρακολουθούνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων.

Τα δάνεια και οι απαιτήσεις : τα στοιχεία αυτής της κατηγορίας αποτιμώνται στην εύλογη αξία κατά το χρόνο που αποκτούνται και στη συνέχεια αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος τους με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. Δηλαδή στην πραγματικότητα γίνεται προεξόφληση των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων με το πραγματικό επιτόκιο που συνδέεται με αυτή την απαίτηση.

Κατεχόμενα προς πώληση: Ο όρος ο οποίος είναι πιο κατανοητός για τους Έλληνες χρήστες είναι “Επενδυτικό χαρτοφυλάκιο”. Το επενδυτικό χαρτοφυλάκιο μπορεί να περιλαμβάνει συμμετοχές οι οποίες κρατούνται από την επιχείρηση για διαρκή κατοχή ανεξαρτήτως εάν κάποια στιγμή διατεθούν. Η αποτίμηση των στοιχείων αυτών γίνεται στην εύλογη αξία εκτός εάν δεν μπορεί να προσδιοριστεί οπότε και αποτιμώνται στο κόστος. Η αποτίμηση σε εύλογη αξία συμμετοχικών τίτλων μπορεί να γίνει είτε με βάση τις τιμές του χρηματιστηρίου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είτε με ειδικές μεθόδους αποτίμησης. Οι διαφορές αποτίμησης μπορεί καταρχήν να μεταφέρονται σε λογαριασμό αποθεματικού “εύλογης αξίας” στην καθαρή θέση. Η εταιρία λοιπόν για τις αποτιμήσεις αυτών των στοιχείων μπορεί είτε να τις αντιμετωπίζει με αποθεματικό εύλογης αξίας στην καθαρή θέση είτε να μεταφέρεται άμεσα στα αποτελέσματα.

Τίτλοι διακρατούμενοι μέχρι τη λήξη: Σε αυτή την κατηγορία ανήκουν οι τίτλοι οι οποίοι κατά κανόνα αποδίδουν ένα σταθερό εισόδημα(τα ομόλογα, οι ομολογίες, τα έντοκα γραμμάτια δημοσίου). Αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους κατά την απόκτηση ενώ στη συνέχεια αποτιμώνται αναπόσβεστο κόστος τους. Γίνονται οι απαραίτητοι έλεγχοι απομείωσης και αν απαιτείται λογίζονται προβλέψεις.

Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία παρακολουθούνται στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων: Τα στοιχεία αυτά αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους κατά την απόκτηση αλλά και στη συνέχεια και οι διαφορές αποτίμησης που προκύπτουν μεταφέρονται στα αποτελέσματα. Σε αυτή την κατηγορία ανήκουν όλα τα παράγωγα είτε εμφανίζονται στο ενεργητικό είτε εμφανίζονται στο παθητικό.

Εκτός από τα περιουσιακά στοιχεία υπάρχουν και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις οι οποίες αποτιμώνται στο αποσβεσμένο κόστος τους με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

## *ΑΝΤΙΣΤΑΘΜΙΣΕΙΣ*

Όλα τα παραπάνω όμως δε αφορούν την περίπτωση των αντισταθμίσεων οι οποίες αντιμετωπίζονται με ειδικό τρόπο. Για να υπάρξει αντιστάθμιση πρέπει να υπάρχει ένα αντισταθμιζόμενο στοιχείο και ένα αντισταθμιστικό μέσο. Με απλά λόγια αντιστάθμιση σημαίνει ότι μια εταιρία απέκτησε ένα χρηματοοικονομικό μέσο με σκοπό να αντιμετωπίσει τον κίνδυνο που προέρχεται από ένα άλλο. Σήμερα ο κύριος μηχανισμός αντιστάθμισης σήμερα είναι τα παράγωγα.

Οι αντισταθμίσεις διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες:

1. Σε αντισταθμίσεις εύλογης αξίας.
2. Σε αντισταθμίσεις ταμειακών ροών.

Όσον αφορά τις αντισταθμίσεις η γενική προσέγγιση σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 είναι ότι αν αντισταθμίζεται εύλογη αξία τότε οι μεταβολές στην αξία του αντισταθμιζομένου μέσου μεταφέρονται κατευθείαν στα αποτελέσματα ανεξάρτητα πως παρακολουθείται το αντισταθμιζόμενο στοιχείο. Εάν οι αντισταθμίσεις αφορούν δηλαδή γεγονότα που αναμένεται να συμβούν στο μέλλον, τότε το τμήμα της μεταβολής στην αποτίμηση του αντισταθμιστικού μέσου που αφορά αποτελεσματική αντιστάθμιση μεταφέρεται στην καθαρά θέση ενώ το υπόλοιπο μεταφέρεται στα αποτελέσματα.

#### *ΔΙΑΓΡΑΦΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ*

Το ΔΛΠ 39 ασχολείται εκτενώς με την διαγραφή των χρηματοοικονομικών μέσων. Ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο διαγράφεται όταν:

- Εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα στις ταμειακές ροές.
- Μεταβιβαστεί με τρόπο που επιβάλλει να διαγραφεί.
- Έχουν μεταβιβαστεί όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες.
- Έχει χαθεί ο έλεγχος του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου.

Μια χρηματοοικονομική υποχρέωση διαγράφεται όταν :

- Εξοφλείται.
- Όταν αλλάζουν οι όροι και λογιστικά κλείνει η παλιά και λογίζεται καινούργια.

Αν από το κλείσιμο της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης προκύψει διαφορά αυτή μεταφέρεται στα Αποτελέσματα Χρήσης.

## 4.26.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ χρηματοοικονομικά μέσα μπορεί να είναι:

- Συμμετοχές
- Απατήσεις
- Βραχυπρόθεσμες και Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
- Χρεόγραφα

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ υπάρχει ένα σαφές νομικό πλαίσιο για τις αποτιμήσεις των συμμετοχών. Η αποτίμησή τους γίνεται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας. Αν προκύψουν διαφορές αποτίμησης αυτές μεταφέρονται στα αποτελέσματα καθώς είναι δυνατόν να γίνει αναστροφή των αποτελεσμάτων σε περίπτωση αν αλλάξουν τα δεδομένα.

Οι απαιτήσεις που είναι χρηματοοικονομικά μέσα αποτιμώνται στην αξία τους μείον πιθανές προβλέψεις για απώλειες καθώς διαχωρίζονται σε μακροπρόθεσμο και βραχυπρόθεσμο τμήμα.

Οι υποχρεώσεις είτε βραχυπρόθεσμες είτε μακροπρόθεσμες αποτιμώνται στις αξίες κτήσεις τους.

Τέλος για τα χρεόγραφα τα οποία αποτελούν μια πολύ σημαντική κατηγορία υπάρχει ανά κατηγορία συγκεκριμένος τρόπος αποτίμησης. Αρχικά οι μετοχές οι οποίες εφόσον είναι διαπραγματεύσιμες σε χρηματιστήριο τότε αποτιμώνται στη μικρότερη κατά είδος τιμή στην μικρότερη αξία μεταξύ τρέχουσας και κτήσεως. Τα ομόλογα και οι γενικοί τίτλοι σταθερού εισοδήματος αποτιμώνται στην αξία τους αφού διαχωριστούν από τους τόκους οι οποίοι παρακολουθούνται ξεχωριστά. Σε ότι αφορά τα παράγωγα δεν παρακολουθούνται στη διάρκεια της περιόδου αλλά λογίζονται με λήξη της σύμβασης του παραγώγου.

## 4.26.3 ΟΙ ΔΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ

1. Σύμφωνα με ο ΔΛΠ 39 τα χρηματοοικονομικά μέσα διακρίνονται σε: Δάνεια και Απαιτήσεις, Διαθέσιμα προς πώληση, Στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων και Επενδύσεις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη. Ενώ με βάση τα ΕΛΠ η αποτίμηση γίνεται με συγκεκριμένες και απλούστερες διακρίσεις κατά είδος στοιχείων.
2. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 η αρχική αποτίμηση γίνεται στις εύλογες αξίες για τα στοιχεία στην

- εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων ενώ για τα υπόλοιπα στοιχεία γίνεται στις εύλογες αξίες πλέον το κόστος απόκτησης. Με βάση τα ΕΛΠ η αποτίμηση αρχικά γίνεται στο κόστος και τυχόν έξοδα κτήσης μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν στα Έξοδα Εγκατάστασης.
3. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 η γενική αρχή για τις μεταγενέστερες αποτιμήσεις είναι στην εύλογη αξία. Ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ η μεταγενέστερη αποτίμηση γίνεται στη μικρότερη κατά είδος αξία ανάμεσα στην αξία κτήσεως και τρέχουσα.
  4. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις που είναι χρηματοοικονομικά μέσα, αποτιμώνται σε παρούσες αξίες εφόσον ο τόκος περιλαμβάνεται στην απαίτηση. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο.
  5. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 οι μετοχές εισηγμένων εταιριών που αποτελούν συμμετοχές αποτιμώνται σε εύλογες αξίες. Επίσης, οι μετοχές μη εισηγμένων εταιριών που είναι “Συμμετοχές” η αποτίμηση μπορεί να γίνει στην εύλογη αξία εκτός εάν δεν μπορεί να υπολογιστεί οπότε και η αποτίμηση γίνεται στο κόστος. Με βάση τα ΕΛΠ και για τις δύο κατηγορίες η αποτίμηση γίνεται στην κατά είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ αξίας κτήσης και τρέχουσας.
  6. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις αποτιμώνται σε παρούσες αξίες εκτός αν αποτελεί εξαίρεση. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν προβλέπεται κάτι παρόμοιο.
  7. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 ορίζονται αναλυτικά οι διαδικασίες που τα χρηματοοικονομικά μέσα διαγράφονται από τα βιβλία ενώ κάτι τέτοιο δεν παρουσιάζονται από τα ΕΛΠ.
  8. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 γίνεται λεπτομερής παρουσίαση για τα αντισταθμιζόμενα στοιχεία και αντισταθμιστικά μέσα κάτι που καλύπτουν καθόλου τα ΕΛΠ.

#### **4.27 ΔΛΠ 40: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ**

Ο σκοπός του παρόντος Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται.

##### **4.27.1 ΔΛΠ 40**

Ο όρος επενδύσεις σε ακίνητα αναφέρεται σε ακίνητα (γήπεδα ή κτήρια ή μέρη κτηρίων ή και τα δύο) που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) με σκοπό τα μισθώματα ή για κεφαλαιακούς σκοπούς ή και για τα δύο.



Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα είναι ακίνητα που κατέχονται (από τον ιδιοκτήτη ή από το μισθωτή με χρηματοδοτική μίσθωση) για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς.

Επενδύσεις σε ακίνητα μπορεί να θεωρείτε ένα άδειο κτήριο το οποίο που σκοπεύουμε να νοικιάσουμε ή γη που δεν έχουμε αποφασίσει τι ακριβώς θα την κάνουμε.

Μια επένδυση σε ακίνητο καταχωρείται στο κόστος αν προβλέπεται να φέρει ροές και μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Το αρχικό κόστος προσαυξάνεται με τα κόστη συναλλαγής και με κόστη βελτίωσης. Αν μια επένδυση σε ακίνητα ιδιοκατασκευάζεται όσο είναι υπό εκτέλεση εφαρμόζεται το ΔΛΠ 16 ενώ μόλις ολοκληρωθεί το κόστος που προέκυψε μεταφέρεται στις επενδύσεις σε ακίνητα.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 δύο είναι οι μέθοδοι αποτίμησης:

1. Μέθοδος της εύλογης αξίας.
2. Μέθοδος του κόστους.

Μια επένδυση σε ακίνητα διαγράφεται αν αποσυρθεί μόνιμα και δεν αναμένονται οφέλη ενώ τα αποτελέσματα της επένδυσης μεταφέρονται στα αποτελέσματα της χρήσης.

#### **4.27.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ τα επενδυτικά ακίνητα δεν παρακολουθούνται διακεκριμένα. Δηλαδή οι εδαφικές εκτάσεις,οικόπεδα ή κτίρια μαζί με τα οικόπεδά τους τα οποία η επιχείρηση δεν έχει αποφασίσει ακόμα τι θα τα κάνει αν θα τα πουλήσει ή αν θα τα νοικιάσει.

Έτσι λοιπόν για τα περιουσιακά στοιχεία που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις η αποτίμηση γίνεται με βάση το ιστορικό κόστος και τις αρχές που ορίζονται από το νόμο. Αρχικά αποτιμώνται τα πάγια περιουσιακά στοιχεία στις αξίες κτήσης ή ιδιοκατασκευής πλέον βελτιώσεις μείον τις αποσβέσεις. Οι αποσβέσεις πραγματοποιούνται με τους νόμιμους συντελεστές που ισχύουν. Επίσης σχηματίζονται προβλέψεις για υποτιμήσεις στοιχείων στο βαθμό που προβλέπεται.

Τέλος, η εμφάνισή τους στον ισολογισμό γίνεται κατά είδος .

#### **4.27.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

1. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 τα επενδυτικά ακίνητα παρακολουθούνται και αντιμετωπίζονται διακεκριμένα ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν υπάρχει τέτοια διάκριση.

2. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 τα έξοδα απόκτησης των επενδυτικών ακινήτων προσαυξάνουν την αρχική αξία κτήσης τους ενώ με τα ΕΛΠ τα έξοδα αυτά μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν στην κατηγορία “Εξόδων Εγκατάστασης”.
3. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 τα επενδυτικά ακίνητα παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες ενώ με τα ΕΛΠ η αναπροσαρμογή της αξίας επιτρέπεται μόνο με ειδικό νόμο.
4. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 οι διαφορές από αναπροσαρμογές σε ακίνητα πηγαίνουν πάντα στα αποτελέσματα χρήσης ενώ με τα ΕΛΠ πηγαίνουν πάντα στην καθαρή θέση.
5. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 σε περίπτωση υποτίμησης αν η λογιστική αξία των παγίων είναι μεγαλύτερη από την εύλογη αξία τους δεν διενεργούνται προβλέψεις υποτίμησης όπως συμβαίνει με τα ΕΛΠ αλλά αναφέρονται περιφραστικά σαν “ενδεχόμενες υποχρεώσεις”.
6. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 οι γνωστοποιήσεις που προβλέπονται είναι πολύ περισσότερες από αυτές που προβλέπονται από τα ΕΛΠ.

## **4.28 ΔΛΠ 41: ΓΕΩΡΓΙΑ**

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν αφορούν σε αγροτική δραστηριότητα:

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία?
- Αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής και
- Κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται στις παραγράφους 34-55.

### **4.28.1 ΔΛΠ 41**

Το παρόν Πρότυπο δεν εφαρμόζεται σε:

- Έδαφος που σχετίζεται με αγροτική δραστηριότητα
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα.

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται σε αγροτική παραγωγή που είναι η παραγωγή που συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, μόνον κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Στη συνέχεια εφαρμόζεται το ΔΛΠ 2 Αποθέματα ή ένα άλλο εφαρμοστέο Πρότυπο. Κατά συνέπεια το παρόν Πρότυπο δεν ασχολείται με την επεξεργασία της αγροτικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 41 η γεωργική παραγωγή κατά το χρόνο συγκομιδής αποτιμάται σε

εύλογες αξίες μείον το κόστος πώλησης. Το κόστος πώλησης αναφέρεται στο χώρο παραγωγής και περιλαμβάνει προμήθειες, φόρους, τέλη και άλλα έξοδα αλλά όχι σε έξοδα μεταφοράς. Σε περίπτωση που η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα τότε, η αποτίμηση γίνεται στο κόστος μείον αποσβέσεις ή υποτιμήσεις. Τα κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από την αρχική καταχώρηση στην εύλογη αξία καταχωρείται στα αποτελέσματα.

Για να γίνει ο προσδιορισμός της εύλογης αξίας, τα βιολογικά προϊόντα ομαδοποιούνται από την διοίκηση ανάλογα με τις ιδιότητες τους και τον τρόπο που προσφέρονται στην αγορά. Αν υπάρχει ενεργός αγορά για το στοιχείο η εύλογη αξία προσδιορίζεται με βάση τις τιμές αυτής της αγοράς. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει ενεργός αγορά για το βιολογικό στοιχείο μπορεί να χρησιμοποιηθούν οι τιμές πρόσφατων συναλλαγών, οι αγοραίες τιμές για όμοια στοιχεία ή τιμές αναφοράς. Τέλος αν δεν υπάρχει η δυνατότητα προσδιορισμού τιμών αγοράς τότε η αποτίμηση γίνεται με προεξόφληση των ταμειακών ροών με βάση το τρέχον επιτόκιο προ φόρου της αγοράς.

#### **4.28.2 Ο ΝΟΜΟΣ 2190/20**

Σύμφωνα με ΕΛΠ δεν προβλέπονται ειδικές ρυθμίσεις για τα βιολογικά στοιχεία. Στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο βέβαια υπάρχουν λογαριασμοί που καλύπτουν τα βιολογικά στοιχεία. Έτσι, οι φυτείες και τα δάση εμφανίζονται στον πρωτοβάθμιο λογαριασμό 10 ενώ τα ζώα για πάγια εκμετάλλευση εμφανίζονται στο λογαριασμό 14. Για τα στοιχεία αυτά διενεργούνται αποσβέσεις και προβλέψεις όταν είναι απαραίτητο σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Τα βιολογικά στοιχεία εμφανίζονται και στα αποθέματα σε εταιρίες οι οποίες έχουν εκμεταλλεύσεις και ασχολούνται με την γεωργία. Η αποτίμηση των βιολογικών στοιχείων γίνεται με βάση το ιστορικό κόστος και τις αρχές που ορίζονται από το νόμο.

#### **4.28.3 ΟΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΟΥΣ**

1. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 41 τα βιολογικά στοιχεί κατά την κτήση τους αποτιμώνται σε εύλογες αξίες μείον τα προβλεπόμενα κόστη διάθεσης ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ αποτιμώνται στο κόστος τους.
2. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 41 οι διαφορές από τις αποτιμήσεις σε εύλογες αξίες βιολογικών στοιχείων μεταφέρονται στα αποτελέσματα ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ όταν γίνεται αναπροσαρμογή η πιστωτική διαφορά πηγαίνει στην Καθαρή Θέση.

3. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 41 οι γνωστοποιήσεις που προβλέπονται είναι πολύ περισσότερες από αυτές που προβλέπονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

#### **4.29 ΔΠΧΑ 1: ΠΡΩΤΗ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ ΔΠΧΑ ΚΑΙ ΔΛΠ**

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να εξασφαλίσει την διαφάνεια και συγκρισιμότητα για τις Πρώτες Οικονομικές Καταστάσεις και σε όλες τις ενδιάμεσες που αναφέρονται στις πρώτες.

Το ΔΠΧΑ 1 εκδόθηκε ώστε να αντικαταστήσει τη Μ.Ε.Δ 8 για τους εξής λόγους:

1. Επέβαλλε πάντα αναδρομική εφαρμογή με αποτέλεσμα το υψηλό κόστος ενώ εκεί που έκανε εξαίρεση δεν καθαριζόταν σαφώς κάποια πρακτική.
2. Επέτρεπε την εφαρμογή δύο εκδόσεων του ίδιου προτύπου στην πρώτη περίοδο εφαρμογής.
3. Δεν διευκρίνιζε αν αποτιμήσεις του παρελθόντος έπρεπε να ληφθούν υπόψη στο μέλλον.
4. Υπήρχαν αντιφάσεις με μεταβατικές διατάξεις προτύπων.

Σύμφωνα με το πρότυπο υπάρχουν δύο εξαιρέσεις αναδρομικής εφαρμογής :

1. Εξαιρέσεις από απαιτήσεις κάποιων ΔΠΧΑ .
2. Απαγόρευση αναδρομικής εφαρμογής ορισμένων διατάξεων, ορισμένων ΔΠΧΑ.

#### **4.30 ΔΠΧΑ 2: ΠΛΗΡΩΜΗ ΒΑΣΙΖΟΜΕΝΗ ΣΕ ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΩΝ**

Σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι οι χειρισμοί για συναλλαγές οι πληρώνονται με συμμετοχικούς τίτλους της εταιρίας. Οι συναλλαγές αυτές μπορεί να είναι αγορά αγαθών ή υπηρεσιών ή οφέλη προς εργαζομένους. Τέτοιου είδους παροχές προς τους εργαζομένους αποτελούν ισχυρό εργασιακό κίνητρο. Μόλις γίνει η αγορά και ληφθούν τα αγαθά ή υπηρεσίες γίνεται η λογιστικοποίηση με χρέωση αγορών ή δαπανών. Σε περίπτωση που η συναλλαγή αφορά διακανονισμό τοις μετρητοί που υπολογίζεται με βάση την αξία των μετοχών τότε χρεώνονται οι υποχρεώσεις. Τέλος, αν αφορά διακανονισμό με την έκδοση και παράδοση των μετοχών πιστώνεται η καθαρή θέση.

#### **4.31 ΔΠΧΑ 3: ΕΝΟΠΟΙΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Ο σκοπός αυτού του Δ.Π.Χ.Π. είναι να καθορίσει την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων μιας οντότητας όταν αναλαμβάνει μία συνένωση επιχειρήσεων. Ειδικότερα, καθορίζει ότι όλες οι συνενώσεις επιχειρήσεων πρέπει να λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της αγοράς. Συνεπώς, ο

αποκτών αναγνωρίζει τα αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αποκτώμενου στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης και επίσης αναγνωρίζει την υπεραξία, η οποία στη συνέχεια εξετάζεται για απομείωση αντί να αποσβένεται.

Το αποτέλεσμα σχεδόν όλων των συνενώσεων επιχειρήσεων είναι ότι μία οντότητα, ο αποκτών, αποκτά τον έλεγχο μιας ή περισσότερων άλλων επιχειρήσεων, του αποκτώμενου. Αν μία οντότητα αποκτήσει τον έλεγχο μιας ή περισσότερων άλλων οντοτήτων που δεν είναι επιχειρήσεις, η συσπείρωση των οντοτήτων αυτών δεν αποτελεί συνένωση επιχειρήσεων. Όταν μία οντότητα αποκτά μία ομάδα περιουσιακών στοιχείων ή καθαρών περιουσιακών στοιχείων που δεν συνιστούν επιχείρηση, θα επιμερίσει το κόστος της ομάδας ανάμεσα στα ξεχωριστά αναγνωρίσιμα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της ομάδας βάσει των σχετικών εύλογων αξιών τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

#### **4.32 ΔΠΧΑ 4: ΑΣΦΑΛΙΣΤΗΡΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ**

Ο σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να προδιαγράψει την χρηματοοικονομική αναφορά για ασφαλιστήρια συμβόλαια. Παράλληλα, το εν λόγω πρότυπο καθορίζει τις επιπρόσθετες πληροφορίες που απαιτούνται από τις ασφαλιστικές εταιρείες για τις συμβάσεις που συνάπτουν και δεν περιλαμβάνει νέους λογιστικούς χειρισμούς αντιμετώπισης, αντίθετα αναλώνεται στην παρουσίαση των διαφορών του με άλλα συναφή πρότυπα.

Το ΔΠΧΑ 4 βρίσκει εφαρμογή για όλες τις επιχειρήσεις που ειδικεύονται στην παροχή ασφαλιστικών συμβάσεων. Στόχος του προτύπου είναι ο καθορισμός λογιστικής αντιμετώπισης των ασφαλιστικών συμβολαίων, των συμβάσεων αντασφάλισης καθώς και όλων των χρηματοοικονομικών εργαλείων που εκδίδουν οι εταιρείες, με χαρακτήρα προαιρετικής συμμετοχής.

#### **4.33 ΔΠΧΑ 5: ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΕΧΟΜΕΝΑ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΚΟΠΕΙΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ**

. Ο σκοπός του παρόντος Δ.Π.Χ.Π. είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και γνωστοποίηση των διακοπόμενων δραστηριοτήτων.

Ειδικότερα, το παρόν Δ.Π.Χ.Π. απαιτεί::

- Τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα για πώληση να επιμετρώνται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος πωλήσεων και η απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων αυτών να πάψει.
- Τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη ως κατεχόμενα προς πώληση να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην όψη του ισολογισμού και τα αποτελέσματα των διακοπείσων δραστηριοτήτων να παρουσιάζονται διακεκριμένα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Το ΔΠΧΠ 5 ουσιαστικά αντικαθιστά το ΔΛΠ 35 «Διακοπτόμενες Δραστηριότητες». Η εφαρμογή του προτύπου ξεκινάει την 01/01/2005 ή σε μετέπειτα ημερομηνία. Προγενέστερη εφαρμογή του προτύπου επιτρέπεται, υπό την προϋπόθεση να γνωστοποιείται στο Προσάρτησα των καταστάσεων. Η καινοτομία του παρόντος προτύπου βασίζεται στη εισαγωγή νέων εννοιών. Συγκεκριμένα, εισάγει μια νέα κατηγορία παγίων, τα οποία ονομάζει « Κατεχόμενα Προς Πώληση». Πρόκειται δηλαδή για πάγια στοιχεία που διατηρεί η επιχείρηση με σκοπό την πώληση.

#### **4.34 ΔΠΧΑ 6: ΕΡΕΥΝΑ ΚΑΙ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΟΡΥΚΤΩΝ ΠΟΡΩΝ**

Το συγκεκριμένο πρότυπο αφορά τον λογιστικό χειρισμό των κονδυλίων για έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων. Το παρόν πρότυπο αφορά εταιρείες που δραστηριοποιούνται στον χώρο των ορυκτών πόρων.

#### **4.35 ΔΠΧΑ 7: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ/ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

Στόχος του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να υποχρεωθούν οι οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν στις οικονομικές τους καταστάσεις στοιχεία τα οποία επιτρέπουν στους χρήστες να αξιολογήσουν:

- Τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική θέση και την απόδοση της οικονομικής οντότητας.
- Τη φύση και την έκταση των κινδύνων που απορρέουν από χρηματοοικονομικά μέσα στα οποία η οικονομική οντότητα εκτέθηκε κατά την περίοδο και κατά την ημερομηνία αναφοράς, καθώς και τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τους εν λόγω κινδύνους.

Οι αρχές του παρόντος ΔΠΧΑ συμπληρώνουν τις αρχές αναγνώρισης, επιμέτρησης και παρουσίασης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών

υποχρεώσεων του ΔΛΠ 32 Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση και του ΔΛΠ 39 Χρηματοοικονομικά μέσα.

#### **4.36 ΔΠΧΑ 8: ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟΙ ΤΟΜΕΙΣ**

Μια οντότητα γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων της τη δυνατότητα να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνει και τα οικονομικά περιβάλλοντα στα οποία λειτουργεί.

Ένας λειτουργικός τομέας είναι συστατικό μέρος μιας οντότητας:

- Που αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες από τις οποίες δύναται να αποκτή έσοδα και να αναλαμβάνει έξοδα (συμπεριλαμβανομένων των εσόδων και εξόδων που αφορούν συναλλαγές με άλλα συστατικά μέρη της ίδιας οντότητας)
- Της οποίας τα αποτελέσματα χρήσης εξετάζονται τακτικά από τον επικεφαλής λήψης επιχειρηματικών αποφάσεων της οντότητας για σκοπούς λήψης αποφάσεων σχετικά με την κατανομή πόρων στον τομέα και την εκτίμηση της αποδόσεώς του και
- Για την οποία διατίθενται χωριστές χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Ένας λειτουργικός τομέας δύναται να αναλαμβάνει επιχειρηματικές δραστηριότητες για τις οποίες δεν έχει ακόμη έσοδα.

#### **4.37 ΔΠΧΑ 10: ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

Στόχος του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει τις αρχές για την παρουσίαση και την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, όταν μια οικονομική οντότητα ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οικονομικές οντότητες.

Το πρότυπο προβλέπει ότι μια οικονομική οντότητα (η μητρική) που ελέγχει μία ή περισσότερες άλλες οντότητες (θυγατρικές) οφείλει να καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις όπως και να ορίσει την αρχή του ελέγχου και να καθιερώνει τον έλεγχο ως βάση ενοποίησης·

Επιπρόσθετα, ορίζει τον τρόπο εφαρμογής της αρχής ελέγχου για να διαπιστωθεί κατά πόσον ένας επενδυτής ελέγχει μια εκδότρια και, ως εκ τούτου, πρέπει να την ενοποιήσει και καθορίζει τις λογιστικές απαιτήσεις για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Το παρόν ΔΠΧΑ δεν εξετάζει τις λογιστικές απαιτήσεις για τις συνενώσεις επιχειρήσεων και τις

επιπτώσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων

#### **4.38 ΔΠΧΑ 11: ΣΧΗΜΑΤΑ ΥΠΟ ΚΟΙΝΟ ΕΛΕΓΧΟ**

Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθιερώσει αρχές για τη χρηματοοικονομική αναφορά από οικονομικές οντότητες που διατηρούν συμμετοχή σε επιχειρηματικά σχήματα που ελέγχονται από κοινού.

Κοινός έλεγχος είναι ο συμβατικός συμφωνηθείς επιμερισμός του ελέγχου ενός σχήματος, ο οποίος υπάρχει μόνο όταν οι αποφάσεις σχετικά με τις συναφείς δραστηριότητες απαιτούν την ομόφωνη συγκατάθεση των μερών στα οποία επιμερίζεται ο έλεγχος.

Το παρόν ΔΠΧΑ ορίζει τον κοινό έλεγχο και απαιτεί από μια οικονομική οντότητα που συμμετέχει σε σχήμα υπό κοινό έλεγχο να καθορίζει τον τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποίο συμμετέχει, αξιολογώντας τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της καθώς να λογιστικοποιεί και τα εν λόγω δικαιώματα και υποχρεώσεις, σύμφωνα τύπο σχήματος υπό κοινό έλεγχο στον οποίο συμμετέχει.

Σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι ένα σχήμα στο οποίο δύο ή περισσότερα μέρη έχουν κοινό έλεγχο.

Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο παρουσιάζει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

- Τα μέρη δεσμεύονται από μια συμβατική ρύθμιση .
- Η συμβατική ρύθμιση παρέχει σε δύο ή περισσότερα από τα εν λόγω μέρη κοινό έλεγχο του σχήματος .

Ένα σχήμα υπό κοινό έλεγχο είναι είτε μια κοινή επιχείρηση είτε μια κοινοπραξία.

#### **4.39 ΔΠΧΑ 12: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΣΕ ΆΛΛΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ**

Σκοπός αυτού του ΔΠΧΑ είναι να απαιτήσει από μια οικονομική οντότητα να γνωστοποιεί πληροφορίες που παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών τους καταστάσεων τη δυνατότητα να αξιολογούν:

- Τη φύση και τους κινδύνους που συνδέονται με τις συμμετοχές της σε άλλες οντότητες· και
- Τα αποτελέσματα των εν λόγω συμμετοχών στην οικονομική της θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση και τις ταμειακές ροές.

Η οικονομική οντότητα για να επιτευχθεί ο σκοπός του παραπάνω ΔΠΧΑ γνωστοποιεί:



- Τις σημαντικές παραδοχές και υποθέσεις που έκανε κατά τον καθορισμό της φύσης της συμμετοχής της σε μια άλλη οικονομική οντότητα ή επιχειρηματικό σχήμα και κατά τον καθορισμό του τύπου του σχήματος υπό κοινό έλεγχο στο οποία έχει συμμετοχή
- Πληροφορίες σχετικά με τις συμμετοχές της σε θυγατρικές, σχήματα υπό κοινό έλεγχο και συγγενείς επιχειρήσεις και δομημένες οικονομικές οντότητες που δεν ελέγχονται από την οικονομική οντότητα .

#### **4.40 ΔΠΧΑ 13: ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ ΕΥΛΟΓΗΣ ΑΞΙΑΣ**

Το παρόν ΔΠΧΑ εφαρμόζεται όταν βάσει άλλου ΔΠΧΑ απαιτούνται ή επιτρέπονται επιμετρήσεις της εύλογης αξίας ή γνωστοποιήσεις σχετικά με επιμετρήσεις εύλογης αξίας.

Η εύλογη αξία αποτελεί επιμέτρηση που βασίζεται στην αγορά και δεν αφορά μια συγκεκριμένη οντότητα. Για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, δύναται να υπάρχουν διαθέσιμες παρατηρήσιμες συναλλαγές στην αγορά ή πληροφορίες της αγοράς. Για άλλα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, δύναται να μην υπάρχουν διαθέσιμες παρατηρήσιμες συναλλαγές στην αγορά ή πληροφορίες της αγοράς. Ωστόσο, ο στόχος της επιμέτρησης της εύλογης αξίας είναι ο ίδιος και στις δύο περιπτώσεις να εκτιμηθεί η τιμή στην οποία θα λάμβανε χώρα μια κανονική συναλλαγή για την πώληση του περιουσιακού στοιχείου ή τη μεταβίβαση της υποχρέωσης μεταξύ συμμετεχόντων στην αγορά κατά την ημερομηνία επιμέτρησης υπό τις τρέχουσες συνθήκες της αγοράς.

Όταν δεν υπάρχει παρατηρήσιμη τιμή για πανομοιότυπο περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, μια οντότητα αποτιμά την εύλογη αξία χρησιμοποιώντας άλλη τεχνική αποτίμησης που μεγιστοποιεί τη χρήση συναφών παρατηρήσιμων εισροών και ελαχιστοποιεί τη χρήση μη παρατηρήσιμων εισροών. Καθώς η εύλογη αξία αποτελεί επιμέτρηση που βασίζεται στην αγορά, αποτιμάται με τη χρήση των υποθέσεων που θα χρησιμοποιούσαν οι συμμετέχοντες στην αγορά κατά την αποτίμηση του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης, συμπεριλαμβανομένων των υποθέσεων σχετικά με τον κίνδυνο. Ως εκ τούτου, η πρόθεση μιας οντότητας να διακρατήσει ένα περιουσιακό στοιχείο ή να τακτοποιήσει ή άλλως να εκπληρώσει μια υποχρέωση δεν έχει σημασία κατά την αποτίμηση της εύλογης αξίας.

Ο ορισμός της εύλογης αξίας εστιάζει σε περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις διότι αποτελούν το κύριο αντικείμενο της λογιστικής επιμέτρησης. Επιπλέον, το παρόν ΔΠΧΑ ισχύει για τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους μιας οντότητας αποτιμώμενους στην εύλογη αξία.

Οι απαιτήσεις επιμέτρησης και γνωστοποίησης δεν ισχύει για τα παρακάτω:

- Συναλλαγές πληρωμών βάσει της αξίας μετοχών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 2 Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.
- Συναλλαγές μίσθωσης που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 17 Μισθώσεις.
- Επιμετρήσεις που έχουν ορισμένες ομοιότητες με την εύλογη αξία αλλά δεν είναι εύλογη αξία, όπως η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του ΔΛΠ 2 Απογραφές ή η αξία κατά τη χρήση του ΔΛΠ 36 Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις Ελληνικές επιχειρήσεις εξασφαλίζεται η ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις και δίνεται η δυνατότητα σύγκρισης μεταξύ των Ελληνικών επιχειρήσεων και ομοειδών εταιριών του εξωτερικού. Τα συγκεκριμένα πρότυπα παρουσιάζονται ως τα πιο κατάλληλα και τα πιο αποδοτικά για να αποτελέσουν τον κοινό παρανομαστή που θα επιφέρει τη δυνατότητα στις εισηγμένες εταιρίες για άντληση κεφαλαίων από τις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

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

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

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

Σημαντική επίδραση από την εφαρμογή των ΔΛΠ παρατηρήθηκε τόσο στην περιουσία των επιχειρήσεων όσο και στα αποτελέσματα των κλάδων. Μια συνοπτική εικόνα των επιδράσεων στα αποτελέσματα χρήσης των εισηγμένων στο ΧΑΑ επιχειρήσεων με την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ είναι η ακόλουθη. Θετική επίδραση είχαμε στα αποτελέσματα της χρήσης με την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων καθώς και με το σχηματισμό προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου των ανέλεγκτων φορολογικά χρήσεων. Σε μικρότερο βαθμό επηρεάστηκαν τα αποτελέσματα της χρήσης από την προσαρμογή της αξίας των απαιτήσεων και τον σχηματισμό επισφαλών προβλέψεων. Σημαντική θετική επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης προέκυψε από την προσαρμογή των αποσβέσεων των ενσώματων ακινητοποιήσεων, καθώς επίσης, και στην αναγνώριση και αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία μέσω της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Η μεγαλύτερη θετική επίδραση των ιδίων κεφαλαίων προήλθε από την αναπροσαρμογή της

αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων (υπεραξίες), από την εφαρμογή του ΔΠΧΠ 3 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων» σχετικά με την αναγνώριση της υπεραξίας κατά την ενοποίηση επιχειρήσεων. Οι θετικές επιπτώσεις αναφέρονται κυρίως στην παροχή χρήσιμης πληροφόρησης στις επιμέρους λειτουργικές μονάδες της επιχείρησης, στην ανάδειξη σημαντικών θεμάτων ή κινδύνων καθώς και στην υποβοήθηση της λήψης στρατηγικών αποφάσεων και της αξιολόγησης των αποτελεσμάτων αυτών. Η υιοθέτηση των ΔΛΠ θεωρείται ότι έχει προσδώσει κύρος στην επιχείρηση και έχει βελτιώσει την πιστοληπτική ικανότητα τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό.

Οι κυριότερες αρνητικές επιδράσεις στα ίδια κεφάλαια προέκυψαν από την αναγνώριση παροχών και προγράμματα αποχώρησης των εργαζομένων σύμφωνα με τα ΔΛΠ 19 και ΔΛΠ 26 καθώς και από την προσαρμογή αξίας απαιτήσεων, από την διαγραφή εξόδων εγκατάστασης ασώματων ακινητοποιήσεων και την αναστροφή των αποσβέσεων τους και τέλος, από την αναγνώριση των επιχορηγήσεων σύμφωνα με το ΔΛΠ 20. Μεγαλύτερη ήταν η επιβάρυνση στα ίδια κεφάλαια από την εφαρμογή των ΔΛΠ 19 και ΔΛΠ 26 που αφορούν την αναγνώριση παροχών και προγράμματα αποχώρησης των εργαζομένων.

Τέλος, προτείνεται προς περαιτέρω διερεύνηση η ανάπτυξη ενός υποδείγματος με βάση το οποίο θα διερευνάται έμπρακτα οι επιπτώσεις από την υιοθέτηση της εφαρμογής των ΔΛΠ στα οικονομικά στοιχεία των επιχειρήσεων.

# ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

## ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Samara A. (2014), «Assessing the relevance of deferred tax items: Evidence from loss firms during the financial crisis», *Journal of Economic Asymmetries*, Vol. 11, pp.138-145
2. Negakis C.(2013), «The explanatory power of earnings for stock returns in the pre -and post- IFRS era: Some evidence from Greece», *Managerial Finance*, Vol. 39, pp. 814-824
3. Ray Ball(2006),«International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors»,*Accounting and Business Research*, Vol. 36, pp 5-27
4. Papadatos & Bellas,(2011)value relevance of Accounting International under Greek and International Financial Reporting Standards: The influence of Firm-Specific characteristics»,*International Research Journal of Finance and Economics*, Vol. 76, pp.6-23
5. Tsalavoutas I. & Evans L.(2010),« Transition to IFRS in Greece: Financial statement effects and auditor size», *Managerial Auditing*,Vol. 25, pp.814 - 842
6. Karampinis N. & Hevas D. (2009), «The Effect of the mandatory application of IFRS on the value relevance of accounting data: Some evidence from Greece»,*European Research studies*, Vol XII, pp 73-100
7. Jeanjean T. & Stolowy H. (2008),«Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption»,*Journal of Accounting and public Policy*, Vol. 27, pp. 480-494
8. Soderstrom N. & Sun K.J. (2007),«IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review»,*European Accounting Review*,Vol. 16, pp 675-702
9. Hung M. & Subramanyam K.R.(2007), «Financial statement effects of adopting international accounting standards: the case of Germany», *Review of Accounting Studies*,Volume 12, pp 623-657
10. Spathis C. & Georgakopoulou E.(2007), « The adoption of IFRS in South Eastern Europe: The case of Greece», *International Journal of Financial*, Vol 2, pp. 50-63
11. Christian Leuz & Robert E. Verrecchia (2000), *The Economic Consequences of Increased Disclosure*, *Journal of Accounting Research*,Vol. 38
12. Ulf Brüggemann, Jörg-Markus Hitz & Thorsten Sellhorn(2013), «Intended and Unintended Consequences of Mandatory IFRS adoption: A review of extant evidence and suggestions for future research», *European Accounting Review*,Vol 22, pp 1-37
13. Ballas A., Skoutela D. & Tzovas C.(2010), « The relevance of IFRS to an emerging market:

- Evidence from Greece», *Managerial Finance*, Vol. 36 , pp. 931 - 948
14. Athianos S., Vazakidis A. & Dritsakis N.(2005), «Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Greece», *Journal of Accounting and Economics*.
  15. Christopher S. Armstrong, Mary E. Barth, Alan D. Jagolinzer & Edward J. Riedl,(2010) «Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe», *The Accounting review*, Vol. 85, No. 1, pp. 31-61.

## **ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

1. Νεγκάκης Χ.(2014), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.: Θεωρία- Εφαρμογές
2. Μπατσινίλας Ε., Πατατούκας Π.(2012), Σύγχρονη λογιστική: Σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Πρότυπο και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.
3. Καραγιάννης Ι, Καραγιάννη Α., Καραγιάννης Δ.(2012). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Παραδείγματα, εφαρμογές, Δ.Λ.Π., Δ.Π.Χ.Α. στην πράξη.
4. Φίλος Γ., Αποστόλου Α.(2011), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής
5. Παπάς Α.(2011), Χρηματοοικονομική Λογιστική : Θεωρητικά και πρακτικά θέματα: Αρχές λογιστικής: Γενικό λογιστικό σχέδιο: Διεθνή λογιστικά πρότυπα
6. Καραγιώργος Θεοφάνης – Πετρίδης Ανδρέας(2007): Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

## **ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ**

1. [www.ase.gr](http://www.ase.gr)
2. [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
3. [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)
4. [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

