



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

## **ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΙ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

του

ΚΑΠΛΑΝΙΔΗ ΜΙΧΑΗΛ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

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

Νοέμβριος 2015

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Για την εκπόνηση της παρούσας εργασίας αρωγοί στάθηκαν τόσο ο επιβλέπων καθηγητής κ. Παναγιώτης Ταχυνάκης, ο οποίος ήταν στη διάθεσή μου όσες φορές χρειάστηκα τη βοήθειά του, όσο και η οικογένειά μου που βοήθησε στην ύπαρξη των κατάλληλων συνθηκών προκειμένου να την περατώσω. Ευχαριστώ αμφότερες τις πλευρές.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία έχει ως αντικείμενό της την ενασχόληση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, καθώς και με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Σκοπός της συγκεκριμένης εργασίας είναι να εξετάσει τη σχέση που είχαν ανάκαθεν αυτές οι δύο κατηγορίες προτύπων, από την εποχή που διέφεραν μεταξύ τους παρασάγγας, μέχρι και σήμερα, που έχουν συγκλίνει σε μεγάλο βαθμό. Όσον αφορά τη δομή της εργασίας, αυτή έχει τις εξής ενότητες.

Η πρώτη ενότητα εισάγει τον αναγνώστη στις έννοιες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, όπως επίσης και στις αντίστοιχες των Ελληνικών. Αυτό γίνεται μέσω της παρουσίασης των ορισμών, αλλά και του τρόπου προέλευσης αμφοτέρων.

Η δεύτερη ενότητα αποτελεί τη βιβλιογραφική της επισκόπηση, στην οποία εξετάζονται διάφορα ερωτήματα όσον αφορά τη συσχέτιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, και πιο συγκεκριμένα ποια ήταν η «αντίδραση» της ελληνικής πραγματικότητας, όταν τα πρώτα άρχισαν να εφαρμόζονται υποχρεωτικά στη χώρα μας, και κατ' επέκταση είχαμε τα πρώτα δείγματα συνύπαρξης με την ελληνική πρακτική.

Ακολουθεί η τρίτη ενότητα, η οποία συγκρίνει τη διεθνή πρακτική των προτύπων με την εγχώρια, σε τομείς που αφορούν όλες τις επιχειρήσεις, όπως παραδείγματος χάρη οι οικονομικές καταστάσεις, τα αποθέματα και τις παροχές στο έμψυχο υλικό αυτών, αλλά και σε τομείς που έχουν να κάνουν με ένα μέρος των επιχειρήσεων, όπως λόγου χάρη οι συμβάσεις κατασκευής έργων και η γεωργία

Σε ό,τι έχει να κάνει με την τέταρτη ενότητα της εργασίας, αυτή παραθέτει τις διαφορές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με τα αντίστοιχα Ελληνικά Πρότυπα, πριν γίνει η ψήφιση του τελευταίου σχετικού νόμου, για να δοθεί έμφαση στο πόσο μεγάλη απόκλιση είχαν οι δύο κατηγορίες, σε θέματα όπως η φορολογία και οι ενσώματες ακινητοποιήσεις.

Έπειτα από όλα τα παραπάνω, παρουσιάζονται τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξα, μετά την προσεκτική μελέτη όλων των στοιχείων που παρατέθηκαν στην παρούσα έρευνα.

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Αρ. = Άρθρο

ΓΣ = Γενική Συνέλευση

ΔΛΠ = Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΔΠΧΑ = Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

ΔΠΧΠ = Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

ΕΓΛΣ = Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΕΕ = Ευρωπαϊκή Ένωση

ΕΛΠ = Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Κ.κ. = κύριοι

Κα = κυρία

ΚΒΣ = Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων

ΚΝ 2190/20 = Κωδικοποιημένος Νόμος 2190/20

Κλπ = και λοιπά

Κος = κύριος

Ν. 4308/14 = Νόμος 4308/14

Παρ. = Παράγραφος

ΧΑΑ = Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

IAS = International Accounting Standards

IASB = International Accounting Standards Board

IASC = International Accounting Standards Committee Foundation

IFRS = International Financial Reporting Standards

IFRIC = International Financial Reporting Interpretations Committee

SAC = Standards Advisory Council

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ</b> .....	<b>i</b>
<b>ΠΕΡΙΛΗΨΗ</b> .....	<b>ii</b>
<b>ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ</b> .....	<b>iii</b>

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1**

### **Εισαγωγή**

1.1 Σκοπός της Παρούσας Εργασίας.....	1
1.2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	2
1.3 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	3

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **Βιβλιογραφική Επισκόπηση**

2.1 Εισαγωγικά Στοιχεία.....	6
2.2 Μελέτες αναφορικά με τα ΔΛΠ και την εφαρμογή τους στις ελληνικές επιχειρήσεις .....	6

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **Σύγκριση Διεθνούς κι Ελληνικής Πρακτικής μετά την εφαρμογή των νέων ΕΛΠ**

3.1 Εισαγωγικά Στοιχεία.....	13
3.2 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 1 (Οικονομικές Καταστάσεις) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	13
3.3 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 2 (Αποθέματα) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	16
3.4 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 11 (Συμβάσεις Κατασκευής Έργων) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	17
3.5 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 17 (Μισθώσεις) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	18

3.6 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 18 (Εσοδα) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	19
3.7 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 19 (Παροχές σε Εργαζόμενους) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	20
3.8 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 32 (Γνωστοποίηση και Παρουσίαση Χρηματοοικονομικών Μέσων) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	22
3.9 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 36 (Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	23
3.10 Σύγκριση μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 37 (Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις κι Ενδεχόμενες Απαιτήσεις) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	24
3.11 Σύγκριση μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 38 (Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	25
3.12 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 41 (Γεωργία) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	25
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4</b>	
<b>Διαφορές μεταξύ Διεθνούς κι Ελληνικής Πρακτικής πριν την εφαρμογή των νέων ΕΛΠ</b>	
4.1 Εισαγωγικά Στοιχεία.....	27
4.2 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 8 (Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων, και Λάθη) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	27
4.3 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 10 (Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	29
4.4 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 (Φόροι Εισοδήματος) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	30
4.5 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 14 (Πληροφόρηση κατά Τομέα) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	33
4.6 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 (Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	34

4.7 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 20 (Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	38
4.8 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 21 (Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	39
4.9 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 23 (Κόστος Δανεισμού) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	42
4.10 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27 (Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	43
4.11 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 28 (Λογιστική Επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	45
4.12 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 31 (Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τα Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	47
4.13 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 34 (Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	50
4.14 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 39 (Παρουσίαση και Κατοχύρωση των Χρηματοοικονομικών Μέσων) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	51
4.15 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 40 (Επενδυτικά Ακίνητα) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.....	54
 <b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5</b>	
Συμπεράσματα – Μελλοντική Έρευνα.....	57
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>59</b>

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Σκοπός της Παρούσας Έρευνας

Αντικείμενο της συγκεκριμένης εργασίας είναι η ενασχόληση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, καθώς επίσης και με τα αντίστοιχα Ελληνικά.

Όλοι γνωρίζουμε πως ο κόσμος των επιχειρήσεων, είναι ένας κόσμος πολύπλοκος. Για να απλουστευτεί κάπως η κατάσταση που επικρατεί σε αυτόν, ως ένα βαθμό τουλάχιστον, θεωρήθηκε φρόνιμο να δημιουργηθούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ούτως ώστε οι οικονομικές οντότητες να έχουν έναν τρόπο λειτουργίας που να μη διαφέρει τόσο πολύ.

Στην Ελλάδα, αντίστοιχες ενέργειες έγιναν με τη δημιουργία των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, με το νόμο που τα υποστηρίζει πλέον να είναι ο ν. 4308/14, αντικαθιστώντας τις παλαιότερες νομοθετικές ρυθμίσεις που ασχολούνταν με αυτά. Όπως είναι φυσικό, υπάρχουν διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των ανάλογων εγχώριων.

Όπως ειπώθηκε παραπάνω, η συγκεκριμένη εργασία ασχολείται τόσο με τα Διεθνή, όσο και με τα Ελληνικά Πρότυπα. Ειδικότερα, μέσα από αυτή φαίνονται οι διαφορές που είχαν οι δύο κατηγορίες των προτύπων, αλλά και οι ομοιότητες που τις εξαλείφουν σε μεγάλο βαθμό, μετά την ψήφιση του σχετικού νόμου στην Ελλάδα.

Αυτή η σύγκριση διαφορών και ομοιοτήτων που γίνεται στην παρούσα έρευνα, καθώς και η βιβλιογραφική επισκόπηση σκοπεύει να ενημερώσει τους αναγνώστες της για τα τεκταινόμενα που αφορούν έναν τόσο σημαντικό τομέα όπως είναι η λογιστική, τόσο στο διεθνή χώρο, όσο και στον ελληνικό.

Έτσι, έπειτα από όλα αυτά που θα διαβάσει στην εργασία, ο αναγνώστης πρέπει να είναι σε θέση να κρίνει αν είναι πιο φρόνιμο για την ελληνική πρακτική να συμπορεύεται με την αντίστοιχη διεθνή, ή να απέχει από την τελευταία.

## 1.2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (IAS) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι επιχειρήσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Τα ΔΛΠ καταρτίζονται από τα εξής όργανα<sup>1</sup>:

1. Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)
2. Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)
3. Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC)
4. Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC)
5. Η Ευρωπαϊκή Ένωση

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι τα εξής<sup>2</sup>:

- ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων
- ΔΛΠ 2: Αποθέματα
- ΔΛΠ 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών
- ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη
- ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- ΔΛΠ 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις
- ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος
- ΔΛΠ 14: Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα
- ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια
- ΔΛΠ 17: Μισθώσεις
- ΔΛΠ 18: Έσοδα
- ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζόμενους
- ΔΛΠ 26: Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία
- ΔΛΠ 20: Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης
- ΔΛΠ 21: Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος

<sup>1</sup> <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>

<sup>2</sup> [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

- ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού
- ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών
- ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- ΔΛΠ 29: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- ΔΛΠ 30: Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων
- ΔΛΠ 31: Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση
- ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά Μετοχή
- ΔΛΠ 34: Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 36: Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις
- ΔΛΠ 38: Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού
- ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα
- ΔΛΠ 41: Γεωργία

### 1.3 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Συνεχίζοντας με τα εγχώρια δεδομένα, οι γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και κανόνες στην Ελλάδα, δημιουργήθηκαν μέσα από την εξέλιξη της λογιστικής επιστήμης και της σχετικής νομοθεσίας νομολογίας, δεχόμενες επιρροή από το γαλλο-γερμανικό μοντέλο λογιστικής τυποποίησης, κι έχοντας κύριο σκοπό την επιτυχή ανταπόκριση στις απαιτήσεις του περιβάλλοντος της οικονομίας. Με την υιοθέτηση των αρχών αυτών, θα γινόταν το καθοριστικό βήμα ως προς τη σαφή αντιμετώπιση των λογιστικών θεμάτων, γεγονός που θα βοηθούσε στην καλύτερη πληροφόρηση των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Η καθιέρωση των γενικών λογιστικών αρχών και κανόνων έγινε νομοθετικά από<sup>3</sup>:

- 1) Το Νόμο 4308/14 που αφορά τα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τις συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».

<sup>3</sup> Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Θεωρία κι Εφαρμογές)», σελ 25

- 2) Το Νόμο 2190/20 που αφορά τις Ανώνυμες Εταιρίες.
- 3) Τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και
- 4) Την 4η Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Όσον αφορά τον Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, η θεσμοθέτηση αυτού έγινε από τα άρθρα 47-48 του νόμου 1041/80, τα οποία επίσης όριζαν σαφώς όχι μόνο την έννοιά του, αλλά και το σκοπό που είχε. Σε ό,τι έχει να κάνει με το περιεχόμενό του, τη μορφή του, αλλά και τη λειτουργία του, όλα αυτά αποσαφηνίζονταν με το προεδρικό διάταγμα υπ' αριθμόν 1123/80. Έπειτα, έγινε η εκπόνηση και η εφαρμογή κλαδικών λογιστικών σχεδίων που είχαν σκοπό την ενιαία λογιστική τυποποίηση. Προβλεπόταν επίσης η υποχρεωτική εφαρμογή του ΕΓΛΣ για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων των εταιριών που ελέγχονταν υποχρεωτικά από ορκωτό ελεγκτή. Αξίζει να αναφερθεί πάντως πως η σχετική νομοθεσία έδινε την ευχέρεια στις οντότητες που χρησιμοποιούσαν το ΕΓΛΣ να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο παρουσιάζει τα 5 εξής χαρακτηριστικά στοιχεία<sup>4</sup>:

- 1) Γενικότητα Εφαρμογής
- 2) Ελαστικότητα και Προσαρμοστικότητα
- 3) Επαρκή Πληρότητα
- 4) Σαφήνεια
- 5) Ταχύτητα Συγκέντρωσης των Πληροφοριών

Οι εταιρίες που ήταν εισηγμένες στο χρηματιστήριο, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εφαρμόζαν τόσο τα ΕΛΠ, όσο και τα ΔΠΧΑ, πριν γίνει υποχρεωτική η εφαρμογή των δευτέρων.

Η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποφασίστηκε υποχρεωτικά για τις εταιρίες που ήταν εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών το 2004. Ωστόσο, η πλήρης εφαρμογή τους έλαβε χώρα ένα χρόνο αργότερα, καθώς στο μεσοδιάστημα, οι επιχειρήσεις προετοιμάζονταν κατάλληλα προκειμένου η εφαρμογή τους να γίνει με ομαλό τρόπο, ενώ παράλληλα δίνονταν και κάποιες χρονικές παρατάσεις γι' αυτό το σκοπό.

Έτσι, εξασφαλιζόταν η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων με τρόπο ακριβοδίκαιο και αμερόληπτο. Ακόμα, με την υιοθέτηση των ΔΛΠ, η παροχή χρηματοοικονομικής πληροφόρησης είχε υψηλή ποιότητα, κι επιπλέον η λειτουργία της ελληνικής αγοράς διεπόταν από λειτουργία εύρυθμη, αποτελεσματική, αποδοτική και χωρίς ανωμαλίες.

---

<sup>4</sup> Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, σελ 58-60

Τέλος, η εφαρμογή της διεθνούς πρακτικής ήταν σίγουρο ότι θα βοηθούσε τις εγχώριες εταιρίες προκειμένου να υπάρχει ανταγωνισμός από κοινή αφετηρία μεταξύ αυτών και των αντίστοιχων διεθνών σε ό,τι είχε να κάνει την εξεύρεση πόρων και όχι μόνο. Επιπλέον, βοηθείται η ύπαρξη συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων, με τις αντίστοιχες καταστάσεις οντοτήτων, που έχουν τις μετοχές τους να διαπραγματεύονται σε χρηματιστήρια του εξωτερικού.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### **ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ**

#### **2.1 Εισαγωγικά Στοιχεία**

Στο παρόν κεφάλαιο θα εξεταστούν θεωρητικές προσεγγίσεις μελετητών αναφορικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, και το τι συνέβη όταν η εφαρμογή αυτών έγινε υποχρεωτική στη χώρα μας. Το θέμα εξετάζεται από διάφορες οπτικές γωνίες, κι όπως είναι φυσικό οι απόψεις ποικίλουν.

#### **2.2 Μελέτες αναφορικά με τα ΔΛΠ και την εφαρμογή τους στις ελληνικές επιχειρήσεις**

Το 2013<sup>5</sup> πραγματοποιήθηκε η έρευνα των κ.κ. Παπαδάμου και Τζιβινίκου. Κύριος σκοπός της μελέτης είναι η εκτίμηση της αγοράς, επιτοκίων, ο συναλλαγματικός κίνδυνος στα ελληνικά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και η διερεύνηση της σχέσης μεταξύ των μέτρων που στηρίζονται στον κίνδυνο της αγοράς και των λογιστικών μεταβλητών, πριν και μετά την υιοθέτηση της διεθνούς πρακτικής, προκειμένου να εξετάσει κατά πόσο η εισαγωγή σε αυτά ενισχύει το πληροφοριακό περιεχόμενο των λογιστικών στοιχείων. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα, η εισαγωγή στα ΔΠΧΠ ενισχύει την επεξηγηματική ικανότητα των λογιστικών στοιχείων, για τους συστηματικούς και τους μη συστηματικούς κινδύνους. Παρόλα αυτά, χρησιμοποιώντας αριθμοδείκτες και στοιχεία όπως είναι τα δάνεια προς το σύνολο ενεργητικού, τα περιθώρια των επιτοκίων και η διαφοροποίηση του εισοδήματος, αποδεικνύεται ότι τα μεγέθη των τραπεζών παρουσιάζουν σημαντικό κίνδυνο, εξαιτίας της εισαγωγής στα δεδομένα της διεθνούς πρακτικής.

Ένα χρόνο νωρίτερα (2012)<sup>6</sup> έλαβε χώρα η έρευνα που περατώθηκε χάρη στον κο Σπάθη και την κα Τσιπουρίδου. Πιο συγκεκριμένα, αναζητά την επίπτωση που έχει η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΠ στην Ελλάδα. Δείγμα και της συγκεκριμένης μελέτης ήταν ελληνικές εισηγμένες οικονομικές οντότητες, και αντικείμενο μελέτης τους, είναι στοιχεία όπως το οικονομικό περιβάλλον και το θεσμικό πλαίσιο του

---

<sup>5</sup> Papadamou S., Tzivinikos T. (2013), "The risk relevance of International Financial Reporting Standards: Evidence from Greek banks", *International Review of Financial Analysis*, Vol. 27, pp 43–54

<sup>6</sup> Spathis C., Tsiouridou M. (2012), "Earnings management and the role of auditors in an unusual IFRS context: The case of Greece", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 21, pp. 62–78

κώδικα νόμων, τα οποία μάλιστα κάνουν την προσπάθεια εφαρμογής τους ακόμα πιο δύσκολη. Επίσης, ερευνάται και η σχέση των ελεγκτών με τους πελάτες τους, ειδικά στη μετά-ΔΠΧΠ εποχή, ενώ εξετάζεται και η σχέση μεταξύ της διαχείρισης των κερδών, όπως μετρήθηκαν με τη μέθοδο των δεδουλευμένων, και της υποβολής εκθέσεων του ελεγκτή, που μετράται από το μέγεθος του ελεγκτικού οίκου και του τύπου της ελεγκτικής έκθεσης (χωρίς επιφύλαξη και με επιφύλαξη). Τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται είναι τα εξής: η οικονομική σύνδεση των ελεγκτών με τους πελάτες τους είναι ισχυρή, η προστασία των επενδυτών είναι χαμηλή, οι μηχανισμοί ελέγχου είναι αδύναμοι και υπάρχει κίνδυνος για απώλεια φήμης της ελεγκτικής διαδικασίας, ακόμη και στην μετα-ΔΠΧΠ περίοδο.

Το ίδιο έτος (2012)<sup>7</sup> έλαβε χώρα η έρευνα των κύριων Τσαλαβούτα και Andréb και της κας Evans. Κινούμενη στο ίδιο μήκος κύματος με τις προηγούμενες, εξετάζει το πόσο επηρεάστηκαν οι ελληνικές επιχειρήσεις από την υποχρεωτική εισαγωγή των ΔΠΧΠ, με τους συντελεστές που μελετώνται εκτενώς σε αυτή την έρευνα να είναι η αξία των ιδίων κεφαλαίων, αλλά και το καθαρό εισόδημα, με τον πρώτο να είναι κατά τι σημαντικότερος. Όπως τονίζεται στην έρευνα, τα αποτελέσματα έρχονται να διαψεύσουν τις προβλέψεις που έκαναν λόγο για διαφοροποίηση της κατάστασης, αφού δεν υπάρχουν σημαντικές αλλαγές μεταξύ των δύο περιόδων. Αυτό βέβαια δεν αναιρεί τη θετική διάθεση, με την οποία είδαν οι υπεύθυνοι αυτών των οντοτήτων την υποχρεωτική ένταξη στη διεθνή πρακτική των λογιστικών προτύπων.

Παρόμοιου τύπου έρευνα συνέθεσαν το 2011<sup>8</sup> οι κ.κ. Παπαδάτος και Μπέλλας. Πιο συγκεκριμένα, αποπειράθηκαν να συγκρίνουν την αξία των λογιστικών πληροφοριών τόσο με βάση τα παλιά ΕΛΠ, όσο και με τη διεθνή πρακτική των λογιστικών προτύπων. Εκτός αυτού όμως, η έρευνά τους στοχεύει να παρουσιάσει και το βαθμό στον οποίο τα τελικά αποτελέσματα επηρεάζονται από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της εταιρίας. Προκειμένου να συμβεί κάτι τέτοιο, εξετάζονται διάφοροι παράμετροι, αρχής γενομένης με το βαθμό στον οποίο η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΠ επηρέασε τη λογιστική αξία και το καθαρό εισόδημα στην Ελλάδα. Έπειτα, διερευνάται κατά πόσο το μέγεθος της εταιρίας αλλά και το επίπεδο των πάγιων

---

<sup>7</sup> Andréb P., Evans L., Tsalavoutas I. (2012), "The transition to IFRS and the value relevance of financial statements in Greece", *The British Accounting Review*, Vol. 44, pp. 262–277

<sup>8</sup> Bellas P. A., Papadatos P. K., (2011), "The Value Relevance of Accounting Information under Greek and International Financial Reporting Standards: The Influence of Firm – Specific Characteristics", *International Research Journal of Finance and Economics*, No. 76, p. 6

περιουσιακών στοιχείων έχουν αντίκτυπο στην καταλληλότητα των λογιστικών στοιχείων. Τα αποτελέσματα που προκύπτουν μελετώντας τους παραπάνω παράγοντες δείχνουν πως τόσο το επιχειρησιακό μέγεθος όσο και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καθίστανται σημαντικότετοι παράγοντες και ως εξής γίνεται αντιληπτό πως η υποχρεωτική μετάβαση στα ΔΠΧΠ δε θα έχει τις ίδιες συνέπειες για όλες τις επιχειρήσεις.

Εξαιρετικό ενδιαφέρον είχε και η έρευνα που περάτωσαν οι κ.κ. Καραμπίνης και Χέβας (2011)<sup>9</sup>, η οποία σκόπευε να ψάξει το κατά πόσο τα ΔΛΠ θα έχουν επιτυχή αποτελέσματα σε μία οικονομία με ανεπαρκείς θεσμικές υποδομές, όπως είναι η ελληνική. Αυτή η ανεπάρκεια στις θεσμικές υποδομές μπορεί να οφείλεται σε ποικίλους παράγοντες, όπως για παράδειγμα το νομικό περιβάλλον, η πυκνή εταιρική ιδιοκτησία, και η χαμηλή ποιότητα των ρυθμίσεων. Λαμβάνοντας υπόψη όλους τους παραπάνω παράγοντες, οι συγκεκριμένοι ερευνητές στοχεύουν στις δύο κυριότερες ιδιότητες των λογιστικών αποτελεσμάτων, την αξία που έχουν αυτά καθώς και στο συντηρητισμό με τον οποίον λαμβάνουν χώρα οι εκτιμήσεις τους. Τα αποτελέσματα ναί μεν είναι ενθαρρυντικά, καθώς υπάρχουν βελτιώσεις, αλλά αυτές δε συμβαίνουν σε μεγάλο βαθμό. Δεν παύει όμως κι αυτό να είναι ένα βήμα προς την καλυτέρευση των πραγμάτων.

Την ίδια χρονιά (2011)<sup>10</sup> έλαβε χώρα και η έρευνα που έκαναν ο κος Ιατρίδης και η κα Ντάλλα, και είχε σκοπό να μελετήσει την επίπτωση που είχε η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΠ στις οικονομικές καταστάσεις, τη χρηματοοικονομική θέση, και κατ' επέκταση τις επιδόσεις των εταιριών που τα εφήρμοζαν. Μάλιστα, αυτή η έρευνα επικεντρώνεται σε μεγάλες ελληνικές βιομηχανίες. Για να περατωθεί αυτή η έρευνα χρησιμοποιήθηκε μία δυαδική λογιστική παλινδρόμηση, προκειμένου να συλλάβει τις διαφορές μεταξύ της εποχής πριν την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ και μετά από αυτή. Το μοντέλο εστιάζει το 2004 και το 2005. Η εξαρτημένη μεταβλητή είναι μια ψευδομεταβλητή και παίρνει τις ακόλουθες τιμές: 1 για το 2005 και 0 για το 2004. Τα ευρήματα της έρευνας είναι διαφωτιστικά όσον αφορά τη σύγκριση μεταξύ προ-ΔΠΧΠ εποχής και της αντίστοιχης μετά-ΔΠΧΠ. Η εφαρμογή της διεθνούς

---

<sup>9</sup> Hevas L. D., Karampinis I. N., (2011), "Mandating IFRS in an Unfavorable Environment: The Greek Experience", *The International Journal of Accounting*, Vol. 46, pp. 304–332

<sup>10</sup> Dalla K., Iatridis G. (2011) "The impact of IFRS implementation on Greek listed companies: An industrial sector and stock market index analysis", *International Journal of Managerial Finance*, Vol. 7, pp. 284 – 303

πρακτικής στη χώρα μας έχει επηρεάσει θετικά την κερδοφορία των περισσότερων βιομηχανικών κλάδων, καθώς και τις επιχειρήσεις που ανήκουν στον FTSE 40 και SMALLCAP 80. Από την άλλη, έχουν αρνητική επίπτωση σε ό,τι έχει να κάνει με τη ρευστότητα των επιχειρήσεων, χωρίς όμως να καλύπτει τα υπόλοιπα οφέλη που προκαλεί. Τα ευρήματα της μελέτης είναι χρήσιμα για τους επενδυτές, τους μετόχους, τους οικονομικούς αναλυτές και άλλους συμμετέχοντες στην αγορά, καθώς παρέχουν πληροφορίες σχετικά με τις επιπτώσεις της εφαρμογής των ΔΠΧΠ ανά μείζονα τομέα καθώς επίσης και στο δείκτη της αγοράς.

Στο ίδιο μήκος κύματος είναι και η μελέτη των κ.κ. Ναούμ, Συκιανάκη και Τζόβα, πάλι εν έτει 2011<sup>11</sup>. Ειδικότερα, η έρευνά τους επιχειρεί να αναδείξει το κόστος και τα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΠΧΑ στην Ελλάδα. Μια έρευνα ερωτηματολογίου διεξήχθη με σκοπό να εντοπίσει τις αντιλήψεις των οικονομικών διευθυντών των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων όσον αφορά τα οφέλη και τα κόστη που συνδέονται με την μετάβαση στα ΔΠΧΠ. Επιπλέον, ζητήθηκε να αναφερθεί κατά πόσον τα οφέλη που προέρχονται από τα ΔΠΧΠ είναι επαρκή για την κάλυψη των σχετικών δαπανών. Τέσσερα είδη κόστους φαίνεται να είναι αυτά που λαμβάνουν τη μερίδα του λέοντος: το κόστος του προσωπικού, οι αμοιβές συμβούλων, η προετοιμασία των λογαριασμών και το κόστος προσαρμογής των πληροφοριακών συστημάτων. Τα ευρήματα της ανάλυσης δείχνουν ότι, αν και η πλειοψηφία των ερωτηθέντων πιστεύουν ότι η εισαγωγή των IFRS θα βελτιώσει την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων, υπάρχουν σοβαρές ανησυχίες σχετικά με τις δαπάνες που συνδέονται με την εισαγωγή των ΔΠΧΠ.

Με την εισαγωγή των ΔΛΠ στην ελληνική πραγματικότητα ασχολήθηκε η μελέτη που περάτωσαν (2011)<sup>12</sup> οι κ.κ. Παζάρσκης, Αλεξανδράκης, Νοτόπουλος και Κύδρος, με τη διαφορά σε σχέση με τις προηγούμενες έρευνες να επικεντρώνεται σε έναν μόνο τομέα, αυτόν της τεχνολογίας πληροφοριών, και στις εισηγμένες εταιρίες που είναι ο κλάδος ενασχόλησής τους. Πιο συγκεκριμένα, παραθέτονται τα αποτελέσματα αυτών των εταιριών το 2002, καθώς επίσης και το 2005. Με σχετική

---

<sup>11</sup> Naoum V. C., Sykianakis N. and Tzovas C., (2011), "The perceptions of managers of Greek firms regarding the Costs and Benefits ensuing from the adoption of International Financial Reporting Standards in Greece", *International Journal of Economic Sciences and Applied Research (International Journal of Economic Sciences and Applied Research)*, pp. 59-74

<sup>12</sup> Alexandrakis A., Kydros D., Notopoulos P., Pazarskis M. (2011), "IFRS Adoption Effects in Greece: Evidence from the IT Sector", *MIBES Transactions*, Vol 5, pp. 101-111

έκπληξη διαπιστώνεται ότι τα αποτελέσματα μεταξύ αυτών των δύο περιόδων δε διαφέρουν πολύ. Είκοσι λογιστικά στοιχεία αναλύθηκαν στη συγκεκριμένη έρευνα, και μόνο δύο από αυτά, το περιθώριο EBIT και η μόχλευση παρουσίασαν σημαντική απόκλιση.

Παρακάτω, αντικείμενο μελέτης των κ.κ. Ιατρίδη και Ρουβολή (2010)<sup>13</sup> ήταν οι επιπτώσεις της μετάβασης από τα παλιά ΕΛΠ στα ΔΛΠ, σε ό,τι είχε να κάνει με τα οικονομικά αποτελέσματα των εταιριών που ήταν εισηγμένες στο ΧΑΑ. Σκοπός της έρευνας ήταν να εξετάσει το πώς «υποδέχτηκαν» οι οικονομικές οντότητες στην Ελλάδα τη διεθνή πρακτική των λογιστικών προτύπων και το πόσο επηρέασαν αυτές. Μετά τη σύγκριση των οικονομικών αποτελεσμάτων των εταιριών, οι κ.κ. Ιατρίδης και Ρουβολής κατέληξαν στα εξής συμπεράσματα: Στο πρώτο έτος της υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΛΠ στην Ελλάδα, υπήρξε αστάθεια στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων (π.χ. ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως κλπ). Αυτό συνέβη πιθανότατα λόγω του κόστους μετάβασης στη διεθνή πρακτική, καθώς οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν ήταν διόλου συνηθισμένες στα νέα αυτά δεδομένα. Από το επόμενο έτος όμως, η κατάσταση άρχισε να εξομαλύνεται σε σημαντικό βαθμό.

Για το θέμα της καταλληλότητας των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε ένα περιβάλλον όπως είναι το ελληνικό, ασχολήθηκαν στην έρευνά τους οι κ.κ. Μπάλλας και Τζόβας, καθώς επίσης και η κα Σκουτέλα (2010)<sup>14</sup>. Πιο συγκεκριμένα, η έρευνά τους έχει σκοπό να αναδείξει το πόσο δόκιμη είναι η εφαρμογή των ΔΛΠ σε οικονομικά περιβάλλοντα που χαρακτηρίζονται ως αναπτυσσόμενα, κάνοντας παράλληλα αναφορά στο ελληνικό. Η μεθοδολογία την οποία ακολούθησαν σε αυτή την έρευνα έχει να κάνει τόσο με την τροποποιημένη έκδοση ερωτηματολογίων Tygall et al., τα οποία απαντήθηκαν από οικονομικούς διευθυντές 100 μεγάλων επιχειρήσεων, όσο και με δευτερογενείς πηγές, όπως για παράδειγμα είναι η σχετική νομοθεσία. Τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης έρευνας είναι εξαιρετικά ενδιαφέροντα, καθώς προέρχονται από τα πλέον αρμόδια άτομα, και είναι τα εξής: Το ελληνικό περιβάλλον, δεν ήταν κατάλληλο για να εφαρμόσει τα ΔΠΧΠ. Παρ' όλα αυτά, οι συμμετέχοντες θεωρούν πως η υποχρεωτική εφαρμογή τους βελτίωσε την

---

<sup>13</sup> Iatridis G., Rouvolis S. (2010), "The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 19, Pages 55–65

<sup>14</sup> 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

ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, καθώς αύξησε την αξιοπιστία, τη διαφάνεια, και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Πέραν των όσων αναφέρθηκαν παραπάνω, αξίζει να γίνει αναφορά στο πως η εισαγωγή των ΔΛΠ επηρέασε το ελληνικό τραπεζικό σύστημα. Ειδικότερα, με αυτό το θέμα ασχολείται η έρευνα που περάτωσαν οι κ.κ. Δημητράς και Αποστόλου (2010)<sup>15</sup>, μαζί με την κα Κοσμίδου, και στην οποία παρουσιάζονται οι κύριες αλλαγές στο λογιστικό σύστημα των ελληνικών τραπεζών με την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ. Σε αυτή την έρευνα παρουσιάζονται οι οικονομικές εκθέσεις των τραπεζών, κατά τα έτη 2004 (που παρασκευάζεται σύμφωνα με τα τοπικά πρότυπα) και το 2005 (που παρασκευάζεται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ), και ερευνούν την απόδοση που έχει ο τραπεζικός τομέας. Ακόμα, για να γίνει εκτίμηση στο πόσο άλλαξαν τα δεδομένα στις τράπεζες, χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος της μη-παραμετρικής Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων (DEA). Αποτέλεσμα αυτής της έρευνας είναι η μεγάλη διαφοροποίηση που παρουσιάζει κι ο τραπεζικός τομέας, σε σχέση με την εποχή που εφαρμόζονταν τα ΕΛΠ.

Το ίδιο έτος (2010)<sup>16</sup>, έλαβε χώρα η έρευνα που πραγματοποίησαν οι κ.κ. Σπάθης και Φλωρόπουλος, και η κα Γεωργακοπούλου, με θέμα το βαθμό στον οποίο έχουν επηρεάσει η εισαγωγή των ΔΠΧΠ στην ΕΕ τις ελληνικές επιχειρήσεις. Δείγμα της συγκεκριμένης έρευνας ήταν 38 παραγωγικές οντότητες, των οποίων μελετήθηκαν προσεκτικά οι ισολογισμοί, οι καταστάσεις λογαριασμών αποτελεσμάτων, τόσο πριν την υποχρεωτική υιοθέτηση των ΔΛΠ, όταν δηλαδή η εξαγωγή των αποτελεσμάτων γινόταν με βάση τα παλιά ΕΛΠ, ήτοι από το 2004 και πριν, καθώς επίσης και μετά την εφαρμογή της διεθνούς πρακτικής, ήτοι από το 2005 και μετά. Για να πραγματοποιηθεί αυτή η σύγκριση, γίνεται χρήση αριθμοδεικτών, και εξάγονται χρήσιμα συμπεράσματα, τα οποία δείχνουν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ έχει μεγάλη επιρροή σε θέματα όπως είναι ο κύκλος εργασιών, η αναλογία των ιδίων κεφαλαίων προς το σύνολο του ενεργητικού, η αναλογία των συνολικών υποχρεώσεων προς το

---

<sup>15</sup> Apostolou A.K., Dimitras A.I., Kosmidou K. (2010), "Bank efficiency estimation and the change of the accounting standards: evidence from Greece", *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, List of Issues, Vol. 2, pp.20 – 39

<sup>16</sup> Floropoulos I., Georgakopoulou E., Spathis C., (2010) "The transition from the Greek accounting system to IFRS: evidence from the manufacturing sector", *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, List of Issues, Vol. 2, pp. 4-19

σύνολο των ιδίων κεφαλαίων, καθώς και η αναλογία των ιδίων κεφαλαίων προς το σύνολο των υποχρεώσεων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### **ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΚΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΝΕΩΝ ΕΛΠ**

#### **3.1 Εισαγωγικά Στοιχεία**

Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι η πληροφόρηση του αναγνώστη για τη σχέση που έχουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, μετά την ψήφιση του νέου νόμου που τα υποστηρίζει, και πιο συγκεκριμένα του νόμου 4308/14, με τα αντίστοιχα Διεθνή. Ειδικότερα, γίνεται σύγκριση τομέων που αφορούν όλες τις επιχειρήσεις, όπως π.χ. οι οικονομικές καταστάσεις (αντικείμενο του ΔΛΠ 1), τα αποθέματα (αντικείμενο του ΔΛΠ 2), καθώς επίσης και το σημαντικότερο έμψυχο υλικό της επιχείρησης, τους εργαζόμενους, και τις παροχές σε αυτούς (αντικείμενο του ΔΛΠ 19). Εκτός αυτών, γίνονται συγκρίσεις τομέων που αφορούν ειδικές περιπτώσεις, όπως λ.χ. τις συμβάσεις κατασκευής έργων (αντικείμενο του ΔΛΠ 11), τη γεωργία (αντικείμενο του ΔΛΠ 41) κ.α.

#### **3.2 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 1 (Οικονομικές Καταστάσεις) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Ο νόμος που ρυθμίζει τα τεκταινόμενα στην ελληνική νομοθεσία των οικονομικών καταστάσεων είναι ο υπ' αριθμόν 4308/14<sup>17</sup>. Πιο συγκεκριμένα, ρυθμίζει οτιδήποτε έχει να κάνει με τη σύνταξη και την παρουσίασή τους. Πριν ψηφιστεί ο νόμος αυτός, η ειδοποιός διαφορά μεταξύ των δύο κατηγοριών προτύπων ήταν η επιρροή που είχαν οι φορολογικοί νόμοι στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Πλέον, για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα έχουν ζωτική σημασία οι αρχές<sup>18</sup> που χαρακτηρίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, και πιο συγκεκριμένα αυτές της σαφήνειας, του δεδουλευμένου, και τη συνέχισης της δραστηριότητας. Οι παραπάνω αρχές έρχονται να αντικαταστήσουν τη σημασία που είχαν οι προγενέστερες, που ήταν η αρχή του ιστορικού κόστους και η αρχή της συντηρητικότητας.

---

<sup>17</sup> Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Θεωρία κι Εφαρμογές)

<sup>18</sup> ΦΕΚ Α'251/24-11-2014, «ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.», αρ. 17

Έπειτα αξίζει να γίνει μία αναφορά στις κατηγορίες που κατατάσσει ο ισχύων νόμος τις οικονομικές οντότητες. Ειδικότερα, αυτές είναι τέσσερις, οι εξής<sup>19</sup>:

1. Πολύ μικρές
2. Μικρές
3. Μεσαίες
4. Μεγάλες

Έτσι, γίνεται εύκολα κατανοητό πως κάθε εταιρία συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις, με γνώμονα το μέγεθός της. Όσον αφορά τις καταστάσεις που γνωστοποιούν οι μεγάλες εταιρίες, αυτές είναι<sup>20</sup>:

- 1) Ο Ισολογισμός
- 2) Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- 3) Η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- 4) Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- 5) Το Προσάρτημα

Αντιθέτως, το νέο νομοθετικό πλαίσιο δεν κάνει καμία αναφορά στην Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης, στην Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου, καθώς και στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Οι μεσαίες οντότητες έχουν τις ίδιες οικονομικές καταστάσεις με εξαίρεση την τέταρτη (Κατάσταση Ταμειακών Ροών), ενώ οι μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις εκτός από την απουσία αυτής, δεν προβλέπουν και Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης.

Ένα ακόμα χαρακτηριστικό της ισχύουσας νομοθεσίας είναι πως δίνεται η δυνατότητα εφαρμογής του σχεδίου λογαριασμών που ίσχυε και στην αντίστοιχη προηγούμενη. Ως αποτέλεσμα, υπάρχει η εντύπωση πως τα ΕΛΠ δεν έχουν μεγάλη απόκλιση από τα αντίστοιχα διεθνή σε ό,τι έχει να κάνει με τις οικονομικές καταστάσεις, καθώς περιέχουν πληθώρα πληροφοριών που κάνουν την ανάγνωση αυτών εύκολη, τόσο για τα στελέχη της εταιρίας, όσο και για τους εξωτερικούς χρήστες αυτών.

---

<sup>19</sup> ΦΕΚ Α'251/24-11-2014, «ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», αρ. 2

<sup>20</sup> ΦΕΚ Α'251/24-11-2014, «ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», αρ. 16, παρ. 3

Παρά ταύτα, υπάρχει ένα γεγονός που παίζει σημαντικό ρόλο στην άμβλυνση διαφορών μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ <sup>21</sup>. Αυτό έχει να κάνει με τη δυνατότητα ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα σχετικά Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων συμβαδίζουν με την νομοθεσία που ισχύει.

Επίσης, τα ΔΠΧΑ προωθούν την αρχή της εύλογης παρουσίασης, όπως διαπιστώνεται κι από την ύπαρξη συγκεκριμένου προτύπου (το 13<sup>ο</sup>). Από αυτό και μόνο αποδεικνύεται η μεγάλη σημασία που δίνεται από αυτά στον καθορισμό σχετικών διατάξεων για την αποτίμηση στην εύλογη αξία,. Αξίζει να αναφερθεί πως ανάλογος λογιστικός χειρισμός προβλέπεται κι από τα εγχώρια πρότυπα.

Σχετικά με τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, βάσει των ΔΠΧΑ, τα αποτελέσματα χρήσης παρουσιάζουν τόσο τους φόρους εισοδήματος, όσο και τις αμοιβές του ΔΣ, χωρίς όμως να υπάρχει διάκριση των εσόδων και των εξόδων σε έκτακτα κι ανόργανα.

Ένα ακόμα σημαντικό θέμα είναι το πώς πρέπει να χειρίζονται τα λάθη που έλαβαν χώρα σε προγενέστερες χρήσεις. Κάτι τέτοιο προβλέπεται από το 8<sup>ο</sup> ΔΠΧΑ, με βάση το οποίο ότι δε γίνεται εμφάνιση ενός πιθανού λάθους στα αποτελέσματα της χρήσης που διαγνώστηκε, αλλά διορθώνει τα αποτελέσματα αυτής στην οποία συμβαίνει. Με βάση το νόμο 4308/14, οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις σφαλμάτων αναγνωρίζονται αναδρομικά, όπως συμβαίνει και με βάση τα διεθνή δεδομένα, ενώ οι μεταβολές των εκτιμήσεων που γίνονται έχουν επίδραση όχι μόνο στις παρούσες, αλλά και στις χρήσεις του μέλλοντος.

Πέραν των όσων αναφέρθηκαν στις προηγούμενες παραγράφους, οι αναρίθμητες πληροφορίες που υπάρχουν πλέον στις οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα και με τα ΕΛΠ, βοηθούν και μία ειδική κατηγορία προσώπων που έρχονται σε επαφή με τις οντότητες, τους ελεγκτές. Πιο συγκεκριμένα, τους βοηθά με τα ελεγκτικά τεκμήρια και σε οτιδήποτε έχει να κάνει με αυτά, όπως είναι<sup>22</sup>: η ελεγκτική μαρτυρία, η επαλήθευση των συναλλαγών, η διαδικασία συλλογής αυτών, η καταλληλότητά τους, και η επάρκεια των αποδεικτικών στοιχείων.

---

<sup>21</sup> Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Θεωρία κι Εφαρμογές), σελ 107-108

<sup>22</sup> Νεγκάκης Ι. Χρήστος, Ταχυνάκης Δ. Παναγιώτης (2013), Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου, σελ 275

Συμπερασματικά, πριν ψηφιστεί ο σχετικός νόμος στην Ελλάδα που αφορά τις οικονομικές καταστάσεις, υπήρχε μεγάλη διαφορά τόσο στις αρχές και την παρουσίαση, όσο και τη μορφή και το περιεχόμενο αυτών. Πλέον, μετά την ψήφιση του νόμου, οι απαιτήσεις για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκλίνουν σε αυτές των Διεθνών Προτύπων.

### **3.3 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 2 (Αποθέματα) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Τα αποθέματα αποτελούν έναν τομέα βαρύνουσας σημασίας για κάθε εταιρία, κι έτσι καθίσταται εξίσου σημαντικός κι ο λογιστικός τους χειρισμός. Ο λογιστικός χειρισμός τους, ο οποίος καθορίζεται από την ελληνική νομοθεσία κυρίως βάσει του νόμου 4308/14<sup>23</sup>, με εναλλακτική λύση το ν. 2190/20 και το ΕΓΛΣ ενώ στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς με βάση το 2<sup>ο</sup> ΔΛΠ.

Στην ελληνική πρακτική, η αρχική αναγνώριση των αποθεμάτων γίνεται στο κόστος κτήσης, ενώ η μεταγενέστερη αποτίμησης στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Το ίδιο συμβαίνει και με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κι επομένως δεν παρατηρείται κάποια διαφορά, αφού σε αμφότερες τις περιπτώσεις έχουμε μία συντηρητική αρχή αποτίμησης των αποθεμάτων στις μικρότερες αξίες τους. Διαφορά υπήρχε πριν τη ψήφιση του συγκεκριμένου νόμου στην Ελλάδα, αφού πλέον ο ν. 4308/14 απαγορεύει ρητά τη χρήση της μεθόδου L.I.F.O. (Last In First Out)<sup>24</sup>.

Προχωρώντας, σε περίπτωση που υπάρχουν ενδείξεις για υποτίμηση, με βάση το 2ο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο, οι Α' ύλες δεν υποτιμούνται αν το κόστος των προϊόντων που προβλέπεται να ενσωματωθούν, προβλέπεται να πωληθούν σε αξία ίση με το κόστος τους. Με βάση το προηγούμενο ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο, στην ίδια περίπτωση θα γινόταν υποτίμηση. Επίσης με βάση τα ΕΛΠ δεν υπήρχε και η πρόβλεψη για αναστροφή υποτίμησης των αποθεμάτων, γεγονός επιτρεπτό με βάση τα ΔΠΧΑ. Στα τελευταία, σε περίπτωση υποτίμησης των αποθεμάτων, γίνεται

---

<sup>23</sup> Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Θεωρία κι Εφαρμογές), σελ 143

<sup>24</sup> ΦΕΚ Α'251/24-11-2014, «ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.», αρ. 20, παρ. 7

παρακολούθηση αυτής σε ξεχωριστό λογαριασμό με δικαίωμα αναστροφής της υποτίμησης, αν αλλάξουν οι συνθήκες στις μελλοντικές χρήσεις.

Τέλος, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς προβλέπουν ξεχωριστό λογιστικό χειρισμό για τα «Βιολογικά Αποθέματα» και τα αντίστοιχα που αφορούν ορυκτά. Τέτοιας αντιμετώπισης δεν τύχαιναν οι συγκεκριμένες κατηγορίες βάσει των εγχώριων προτύπων.

### **3.4 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 11 (Συμβάσεις Κατασκευής Έργων) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Ένα σημαντικότατο παρακλάδι της κατηγορίας των εσόδων (θα τα δούμε αργότερα) αφορά τις συμβάσεις κατασκευής έργων. Αυτό το πρότυπο ορίζει τη Μέθοδο της Ποσοστιαίας Ολοκλήρωσης για τη λογιστική παρακολούθηση των κατασκευαστικών έργων, έχοντας μάλιστα σημαντικές επιδράσεις στα αποτελέσματα. Αντικείμενο του ΔΛΠ 11<sup>25</sup> είναι η κατασκευή μικρότερων έργων, όπως π.χ. οι σήραγγες, είτε μεγαλύτερων, όπως π.χ. αεροδρόμια. Άλλο αντικείμενο ενασχόλησης του παρόντος προτύπου είναι το πώς κατανέμονται τα συμβατικά έσοδα και τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στις λογιστικές χρήσεις, αλλά και ο προσδιορισμός του λογιστικού αποτελέσματος στις λογιστικές χρήσεις που διαρκεί η κατασκευή του έργου.

Πριν ψηφιστεί ο ν. 4308/14, τα ΕΛΠ δεν παρείχαν εξειδικευμένο λογιστικό πλαίσιο για αντίστοιχες οικονομικές περιπτώσεις, αλλά ενθαρρυνόταν η χρήση μεταβατικών λογαριασμών<sup>26</sup> που αναπροσαρμόζονταν με βάση τα χαρακτηριστικά των τεχνικών εταιριών. Επίσης, το κόστος που είχε να κάνει με εργασίες που ήταν μη-τιμολογημένες εμφανιζόταν στο λογαριασμό «παραγωγή σε εξέλιξη», ενώ γινόταν χρήση των λογαριασμών τάξεως για να παρακολουθούνται οι εγγυητικές επιστολές.

---

<sup>25</sup> Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Θεωρία κι Εφαρμογές), σελ 502

<sup>26</sup> Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», 1η έκδοση – Αθήνα, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 153

Πλέον, η εφαρμογή του εν λόγω ΔΛΠ σε ό,τι έχει να κάνει με τα έσοδα από κατασκευαστικές συμβάσεις συμπίπτει με τις απαιτήσεις του νέου ελληνικού νόμου<sup>27</sup>, καθώς αμφότερα πλέον ενθαρρύνουν της χρήση της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης, μέθοδος που επιπροσθέτως αντικατοπτρίζει πλήρως τα έσοδα και τα έξοδα κάθε χρήσης.

Ακόμα, το παρόν πρότυπο δίνει στην οντότητα το δικαίωμα να συμπεριλάβει στον προϋπολογισμό τις απαιτήσεις της εταιρίας που δε θεωρούνται οριστικές, και μπορούν να τεθούν υπό αμφισβήτηση από τον εργοδότη. Κάτι τέτοιο δεν προβλεπόταν από τα προγενέστερα ΕΛΠ.

### **3.5 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 17 (Μισθώσεις) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Ο λογιστικός χειρισμός των εγχώριων προτύπων γίνεται πλέον με βάση το ν. 4308/14, ενώ με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς αυτό συμβαίνει με βάση το 17<sup>ο</sup> Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

Αξίζει να σημειωθεί ότι οι μισθώσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, τη χρηματοδοτική και τη λειτουργική<sup>28</sup>. Ως χρηματοδοτική χαρακτηρίζεται η σύμβαση μισθώσεως με την οποία ο εκμισθωτής μεταφέρει ουσιαστικά στο μισθωτή όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που είναι σύμφυτα με την κατοχή του περιουσιακού στοιχείου. Όσες μισθώσεις δεν ανήκουν στην παραπάνω κατηγορία, χαρακτηρίζονται ως λειτουργικές.

Πριν όμως γίνει η ψήφιση αυτού του νόμου στην Ελλάδα, δεν υπήρχε εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή το πάγιο που μίσθωνε, ενώ και τα μισθώματα που κατέβαλε στον εκμισθωτή, εμφανίζονταν ως έξοδα. Αντίθετα, η διεθνής πρακτική δίνει τη δυνατότητα εμφάνισης των παγίων στις οικονομικές καταστάσεις, ως στοιχείο του ενεργητικού, ενώ ανάλογη αντιμετώπιση τυγχάνουν και οι σχετικές υποχρεώσεις που λαμβάνουν χώρα, απεικονίζονται δηλαδή ως στοιχείο παθητικού. Έπειτα, τα ΔΠΧΑ καθιστούν απαραίτητη την απόσβεση του περιουσιακού στοιχείου που κατέχεται με χρηματοδοτική μίσθωση.

<sup>27</sup> ΦΕΚ Α'251/24-11-2014, «ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.», αρ. 25, παρ. 4

<sup>28</sup> Κόντος Γεώργιος (2010), «Λογιστική Τραπεζών και Εταιριών Leasing & Factoring», Αθήνα, Εκδόσεις Διπλογραφία, σελ 281

Πλέον, μετά την ψήφιση του νόμου υπ' αριθμόν 4308/14<sup>29</sup> τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, αντιμετωπίζουν παρόμοια θέματα με τρόπο ανάλογο των αντίστοιχων διεθνών προτύπων. Ακόμα, γίνεται και καθορισμός ενός σημαντικότερου θέματος, της πώλησης περιουσιακών στοιχείων και επαναμίσθωσης αυτών με leasing (sale and leaseback).

Τέλος, ο συγκεκριμένος νόμος παρέχει τη διακριτική ευχέρεια στις επιχειρήσεις να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς<sup>30</sup>.

### **3.6 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 18 (Εσοδα) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Ο νόμος 4308/14 ήρθε να αλλάξει και στη συγκεκριμένη κατηγορία τα δεδομένα. Αυτό λέγεται διότι πριν την ψήφισή του, στην περίπτωση που είχαμε πωλήσεις αγαθών, ο λογισμός τους συνέβαινε με τη έκδοση του παραστατικού πώλησης, π.χ. του τιμολογίου. Συνεπώς, η αναγνώριση του εσόδου λάμβανε χώρα με την παρουσία του παραστατικού<sup>31</sup>, αποδεικτικού της παροχής της υπηρεσίας ή τη μεταβίβαση της κυριότητας του αγαθού, απαραίτητης προϋπόθεσης για την αναγνώριση του εσόδου ανεξαρτήτως του χρόνου εξόφλησης.

Με το που έγινε όμως η ψήφιση του παραπάνω νόμου, υπάρχει σύγκλιση των ελληνικών δεδομένων με τα ανάλογα διεθνή, καθώς πλέον η αναγνώριση του εσόδου γίνεται αφού έχουν συμβεί οι μεταβιβάσεις όλων των κινδύνων, αλλά και των ωφελειών φυσικά που συνδέονται με το υποκείμενο αγαθό ή την υποκείμενη υπηρεσία.

Όχι ότι πριν οι διαφορές ήταν τόσο σημαντικές, απλά υπήρχαν κάποιες στις οποίες αξίζει να ανατρέξουμε. Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση που έχουμε πώληση στην οποία παρέχεται μεγάλη πίστωση στον πελάτη. Το 18<sup>ο</sup> Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο υποδεικνύει τη χρήση προεξοφλημένων αξιών για τον καθορισμό των εσόδων, ενώ σε περίπτωση που υπάρχει διαφορά μεταξύ ονομαστικού και πραγματικού ύψους του

<sup>29</sup> ΦΕΚ Α'251/24-11-2014, «ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.», αρ. 18, παρ. 5-6

<sup>30</sup> ΦΕΚ Α'251/24-11-2014, «ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.», αρ. 17, παρ. 7

<sup>31</sup> Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Θεωρία κι Εφαρμογές), σελ 501

έσοδο, εμφανίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο. Αυτός ο χειρισμός με τη χρήση προεξόφλησης δεν προβλεπόταν στα ελληνικά πρότυπα, πριν την ψήφιση του σχετικού νόμου, αφού θεωρούταν σαν έσοδο η αθροιστική αξία που αναφέρονταν στο σχετικό παραστατικό, ακόμα και στην περίπτωση που είχαμε μακροπρόθεσμη πίστωση. Πλέον, υπάρχει πλήρης συμφωνία μεταξύ Διεθνών κι Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, αφού και τα δεύτερα υιοθέτησαν την άποψη των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς που ορίζουν πως όταν υπάρχει αναβολή πληρωμής, υπάρχει λογισμός των τόκων και ο υπολογισμός του εσόδου γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου.

Ακολούθως, σε περίπτωση ανταλλαγής αγαθών ίσης αξίας, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δίνουν την ευχέρεια συμψηφισμού της παράδοσης και της παραλαβής, και κατά συνέπεια να μην εμφανιστεί καθόλου έσοδο ή κόστος. Το προηγούμενο νομοθετικό πλαίσιο της ελληνικής πραγματικότητας από την άλλη, προέβλεπε την έκδοση τιμολογίων, και την εμφάνιση αυξημένων εσόδων και ισόποσου αυξημένου κόστους αγοράς.

Τέλος, τα κέρδη ανά μετοχή αναλύονται με την παροχή διάφορων στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, όπως για παράδειγμα ο αριθμός των μετοχών και οι μεταβολές σε αυτόν. Συνολικά όμως, δεν υπάρχει ιδιαίτερη ενασχόληση με αυτού του είδους τα κέρδη, αντίθετα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, που περιέχουν κι εξειδικευμένο πρότυπο για αυτά.

### **3.7 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 19 (Παροχές σε Εργαζόμενους) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Οι παροχές σε εργαζομένους αποτελούν το σημαντικότερο στοιχείο που αφορά το έμψυχο δυναμικό της οντότητας, και κατ' επέκτασιν τα πρότυπα που ασχολούνται με αυτές, είναι βαρύνουσας σημασίας.

Στην ελληνική πραγματικότητα, οι συγκεκριμένες παροχές καθορίζονται κι αυτές από τον πρόσφατο νόμο, υπ' αριθμόν 4308/14. Ακόμα και πριν την ψήφιση αυτού όμως, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ήταν σαφέστατα σε οτιδήποτε είχε να κάνει με αυτές. Πιο συγκεκριμένα, υπήρχε η πρόβλεψη για να σχηματίζονται προβλέψεις, που αφορούσαν τις αποζημιώσεις στην περίπτωση που υπήρχε έξοδος από την

επιχείρηση<sup>32</sup>, ενώ και για άλλα σημαντικότερα θέματα όπως παραδείγματος χάρι οι ειδικές μηνιαίες παροχές, ποσά του ΔΣ, μόνους και άλλα, καθορίζονταν αναλυτικά από το προηγούμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Όσον αφορά τη διεθνή πρακτική, αυτή παρέχει επίσης ένα πολύ σύγχρονο και ολοκληρωμένο πλαίσιο με το οποίο καθοδηγεί τις εταιρίες να χειρίζονται σωστά τις παροχές στους ανθρώπινους πόρους. Ενδεικτικό παράδειγμα είναι η αντιμετώπιση της διανομής των κερδών σε μέλη του ΔΣ, την οποία το 19<sup>ο</sup> Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο την αντιμετωπίζει ως βραχυχρόνια παροχή, και θεωρεί πως πρέπει να αναγνωριστεί στα έξοδα, ενώ με βάση τα ελληνικά δεδομένα, αυτά τα στοιχεία όφειλαν να συμπεριληφθούν στον Πίνακα Διάθεσης Κερδών, και όχι στα αποτελέσματα.

Παραπάνω έγινε αναφορά στο σχηματισμό προβλέψεων με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Σε αυτά που ειπώθηκαν, αξίζει να προσθέσουμε πως τα ΕΛΠ προέβλεπαν αυτόν το σχηματισμό για κάθε χρήση ανεξαιρέτως, με αποτέλεσμα να υπάρχει μεγάλη διαφορά με τη διεθνή πρακτική, καθώς τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς προβλέπουν την αναγνώριση αυτών των προβλέψεων κατά τη στιγμή που θα υπάρξει απόφαση της επιχείρησης για απόλυση του προσωπικού, ενώ ο ίδιος λογιστικός χειρισμός προβλέπεται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 19 και στην περίπτωση που έχουμε εκούσια έξοδο του εργαζόμενου από την εταιρία<sup>33</sup>.

Όσον αφορά την αποτίμηση των προβλέψεων για τις παροχές σε εργαζόμενους, ο νέος ελληνικός νόμος τις προβλέπει είτε στα ονομαστικά ποσά που προκύπτουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, είτε σύμφωνα με αποδεκτική αναλογιστική μέθοδο, προϋποθέτοντας ότι η μέθοδος επιδρά σημαντικά στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας.

Σχετικά με την αποζημίωση λόγω συνταξιοδότησης, το προγενέστερο νομοθετικό πλαίσιο προέβλεπε το λογισμό σε τμήματα κάθε χρόνο, τη στιγμή που με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κάτι τέτοιο έπρεπε να γίνεται τη στιγμή της καταβολής.

---

<sup>32</sup> ΚΝ 2190/1920, αρ. 42, παρ. 14

<sup>33</sup> Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Θεωρία κι Εφαρμογές), σελ 443

Πέραν αυτών, η διεθνής πρακτική προβλέπει την παρουσία προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών.

Εκτός από την ύπαρξη των τελευταίων, υπάρχουν και τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, για το οποίο τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ορίζουν έναν σαφές πλαίσιο προκειμένου να γίνονται εύκολα οι υπολογισμοί που αφορούν τις υποχρεώσεις που έρχονται ως απόρροιες αυτών. Για κάτι τέτοιο δεν υπήρχε καμία νύξη από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Τέλος, σχετικά με τις γνωστοποιήσεις έχουμε τα εξής δεδομένα. Όπως πάντα άλλωστε, μέχρι την ψήφιση του νόμο 4308/14, η διεθνής πρακτική ήταν πολλά βήματα μπροστά από την αντίστοιχη ελληνική. Ειδικότερα, οι πληροφορίες που γνωστοποιούνταν από τα ΔΛΠ ήταν απείρως περισσότερες και σαφέστερες σε σχέση με τις αντίστοιχες των ελληνικών προτύπων.

### **3.8 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 32 (Γνωστοποίηση και Παρουσίαση Χρηματοοικονομικών Μέσων) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Τα Χρηματοοικονομικά Μέσα αποτελούν στοιχεία ζωτικής σημασίας για κάθε επιχειρηματική οντότητα, ανεξαρτήτως μεγέθους. Επομένως, και τα πρότυπα που έχουν βασική ενασχόλησή τους τα συγκεκριμένα μέσα είναι πολύ σημαντικά.

Πλέον, μετά την ψήφιση του ν. 4308/14, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα<sup>34</sup> εφαρμόζουν διατάξεις που αντιμετωπίζουν τα Χρηματοοικονομικά Μέσα, με τρόπο παρόμοιο με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Σε ό,τι έχει να κάνει με τις γνωστοποιήσεις, ο νέος νόμος υποχρεώνει την οντότητα σε δημοσιοποίηση πολλών περισσότερων στοιχείων σε σχέση με προγενέστερες εποχές.

Αξίζει να γίνει μία επισκόπηση στο τι συνέβαινε πριν ψηφιστεί ο ν. 4308/14, για να γίνει κατανοητό πόσο μεγάλη απόκλιση είχαν μεταξύ τους οι δύο κατηγορίες προτύπων (εγχώριες και διεθνείς).

Ενώ στα ΔΠΧΑ υπήρχε η συνολική θεώρηση των μέσων αυτών ως μία ομάδα, κάτι τέτοιο δε συνέβαινε με βάση τα εγχώρια, βάσει των οποίων υπήρχε η αναγνώρισή

---

<sup>34</sup> ΦΕΚ Α'251/24-11-2014, «ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.», αρ. 19, αρ. 24

τους διακεκριμένα, ενώ βασίζονταν στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Επίσης, στα εγχώρια πρότυπα δεν υπήρχε καθόλου η έννοια της λογιστικής αντιστάθμισης, αντίθετα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39, που καθορίζει συγκεκριμένο πλαίσιο για το λογιστικό χειρισμό αυτών.

Ακολούθως, τα ΔΠΧΑ προσδιόριζαν τέσσερις κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων ως προς την αποτίμηση, τις εξής<sup>35</sup>:

- 1) Στοιχεία στην εύλογη αξία μέσω αποτελεσμάτων
- 2) Επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη τους
- 3) Δάνεια κι απαιτήσεις
- 4) Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Φυσικά, ήταν στη διακριτική ευχέρεια της οικονομικής οντότητας η χρήση της μεθόδου αποτίμησης των στοιχείων, ενώ τα Ελληνικά Πρότυπα επέτρεπαν την καταχώρησή τους στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της αξίας κτήσης και της τρέχουσας αξίας, ενώ και στην περίπτωση που είχαμε υποτίμηση, ο υπολογισμός της ζημίας διέφερε από τον αντίστοιχο της διεθνούς πρακτικής.

Τέλος, μία ακόμα σημαντικότερη διαφορά μεταξύ των ΔΠΧΑ κι ΕΛΠ είχε να κάνει με τις γνωστοποιήσεις. Πιο συγκεκριμένα, αυτές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων δεν ήταν επισταμένες, εν αντιθέσει με αυτές που όριζε το 7<sup>ο</sup> Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

### **3.9 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 36 (Απομείωση Περιουσιακών Στοιχείων) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Στην ελληνική νομοθεσία, αρμόδιος νόμος για την απομείωση των Περιουσιακών Στοιχείων είναι ο υπ' αριθμόν 4308/14, ο οποίος έχει συγκλίνει με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36, το οποίο είναι το υπεύθυνο πρότυπο στη διεθνή πρακτική για το συγκεκριμένο τομέα.

Πριν την ψήφιση του παραπάνω νόμου, υπήρχε η πρόβλεψη για απόσβεση της υπεραξίας είτε μονομιάς (εφάπαξ), είτε σε μια πενταετία, πληρώνοντας ισόποσες

---

<sup>35</sup> [www.logistis.gr/files/DLP/dlp39.doc](http://www.logistis.gr/files/DLP/dlp39.doc)

δόσεις<sup>36</sup>. Αντιθέτως, το 36<sup>ο</sup> ΔΛΠ προβλέπει την εξέταση της υπεραξίας για τυχόν απομείωση κάθε χρόνο ανεξαιρέτως. Πλέον, η διεθνής πρακτική εισάγει και τις «Μονάδες Δημιουργίας Ταμειακών Ροών» στην περίπτωση που δεν είναι εφικτή η εύρεση της απομείωσης για ένα περιουσιακό στοιχείο.

Έπειτα, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 δίνει την ευχέρεια καταχώρησης των ζημιών στην καθαρή θέση, καθώς επίσης δίνει και τη δυνατότητα αναστροφής τους. Τα Ελληνικά Πρότυπα από την άλλη, δεν προβλέπουν αναστροφή της απομείωσης υπεραξίας, αναγνωρίζουν όμως τη ζημία απομείωσης ως έξοδο στα αποτελέσματα, κι επιστρέφουν την αναστροφή τους όταν δεν ισχύουν πλέον οι συνθήκες που τις προκάλεσαν.

### **3.10 Σύγκριση μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 37 (Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις κι Ενδεχόμενες Απαιτήσεις) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Όσον αφορά τη δημιουργία των προβλέψεων, τα εγχώρια πρότυπα ορίζουν για τις προβλέψεις την αρχική τους αναγνώριση και τη μεταγενέστερή τους αποτίμηση στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους<sup>37</sup>. Σε περίπτωση που το διάστημα που υπάρχει ανάμεσα στην αναγνώριση και την εξόφληση του ποσού είναι μεγάλο, κι επομένως θα υπάρχει ουσιώδης επίπτωση στα ποσά που εμφανίζουν οι οικονομικές καταστάσεις, η αποτίμηση των προβλέψεων θα γίνει στην παρούσα αξία τους<sup>38</sup>.

Η διεθνής πρακτική από την άλλη, προβλέπει ενασχόληση πολλών προτύπων με τις προβλέψεις, όπως για παράδειγμα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2, 19, 36 και το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 4. Εκτενέστερη ενασχόληση με τις προβλέψεις όμως, γίνεται από το ΔΛΠ 37. Όλα αυτά τα πρότυπα προβλέπουν την καταχώρηση των προβλέψεων μέσα από ένα αυστηρό πλαίσιο.

---

<sup>36</sup> Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», 1η έκδοση – Αθήνα, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 367

<sup>37</sup> ΦΕΚ Α'251/24-11-2014, «ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.», αρ. 22, παρ. 11

<sup>38</sup> Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Θεωρία κι Εφαρμογές), σελ 320

Τέλος, το ΔΛΠ 37 ενθαρρύνει την προεξόφληση των προβλέψεων<sup>39</sup>, όπως ακριβώς συμβαίνει και με το νόμο 4308/14.

### **3.11 Σύγκριση μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 38 (Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ορίζουν ένα αυστηρό πλαίσιο καθορισμού και καταγραφής των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Το ίδιο συμβαίνει για τη συγκεκριμένη κατηγορία περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί η ίδια η οντότητα, αλλά και τα έξοδα που επιδρούν στην προσαύξηση του κόστους του άυλου παγίου, αν αυτό αφορά διακεκριμένη απόκτηση. Ανάλογα χειρίζονται αυτά τα θέματα και τα εγχώρια πρότυπα<sup>40</sup>.

Αξίζει να αναφερθεί πως τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα συμβαδίζουν με το 38<sup>ο</sup> Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο σε ένα σημαντικό θέμα των άυλων περιουσιακών στοιχείων, τις αποσβέσεις. Ειδικότερα, για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής, προβλέπεται απόσβεσή τους, η οποία βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή τους. Αν γι' αυτή δε μπορεί να γίνει αξιόπιστος προσδιορισμός, η νομοθεσία ορίζει την περίοδο απόσβεσης σε μια δεκαετία. Από την άλλη πλευρά, γι' αυτά που χαρακτηρίζονται από αόριστη διάρκεια ζωής, δεν προβλέπεται απόσβεση.

### **3.12 Σύγκριση Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 41 (Γεωργία) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Πλέον, μετά την ψήφιση του νόμο 4308/14, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα συμβαδίζουν πλήρως με τα ομολογά τους διεθνή, καθώς η αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται στην εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης.

Πριν ψηφιστεί αυτός ο νόμος, αξίζει να αναφερθεί πως με βάση το παλιό νομοθετικό πλαίσιο, η αποτίμηση αυτής της κατηγορίας των στοιχείων στην ελληνική πρακτική γινόταν στο κόστος.

---

<sup>39</sup> [http://www.e-](http://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=76D12F6E8CB89CE8.1D031AEA53&version=2005/08/18)

forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=76D12F6E8CB89CE8.1D031AEA53&version=2005/08/18

<sup>40</sup> ΦΕΚ Α'251/24-11-2014, «ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.», αρ. 18

Οι γνωστοποιήσεις αποτελούσαν ακόμα μία διαφορά μεταξύ εγχώριων και διεθνών λογιστικών προτύπων, αφού τα πρώτα προέβλεπαν αυτές για τα ενσώματα πάγια και τα αποθέματα, δεν περιείχαν ειδικές γνωστοποιήσεις. Τώρα, τόσο τα ΔΛΠ<sup>41</sup>, όσο και ο νόμος 4308/14 προβλέπουν πληθώρα από αυτές.

---

<sup>41</sup> <http://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=356DF255FC88977C.1D031AEA53&version=2005/08/18>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### **ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΚΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΠΡΙΝ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΝΕΩΝ ΕΛΠ**

#### **4.1 Εισαγωγικά Στοιχεία**

Ο σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι η ενημέρωση του αναγνώστη σχετικά με τα τεκταινόμενα στην ελληνική πρακτική, πριν την ψήφιση του σχετικού νόμου. Τα συγκεκριμένα πρότυπα είχαν εφαρμογή για πολλές δεκαετίες στην Ελλάδα, οπότε γίνεται μία προσπάθεια σύγκρισης με τη Διεθνή Πρακτική. Μέσα από αυτή τη σύγκριση αναδεικνύονται οι μεγάλες διαφορές που υπήρχαν ανάμεσα στις δύο κατηγορίες προτύπων σε διάφορα σημαντικά θέματα, όπως π.χ. η φορολογία (αντικείμενο του ΔΛΠ 12), οι ενσώματες ακινητοποιήσεις (αντικείμενο του ΔΛΠ 16), η παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Μέσων (αντικείμενο του ΔΛΠ 39) κ.α.

#### **4.2 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 8 (Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων, και Λάθη) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ όσον αφορά τις λογιστικές πολιτικές, τις μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη είναι οι εξής<sup>42</sup>:

Πρώτον, με βάση τα ΔΛΠ τα λάθη που αντιμετωπίζονται μεταγενέστερα και αφορούν προηγούμενες περιόδους, δεν έχουν επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης, αλλά αναμορφώνουν τις καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων, αρχής γενομένης της περιόδου που αφορά το λάθος και μετά. Τέτοια δυνατότητα δεν υπήρχε με βάση τα ΕΛΠ, εφόσον οι οικονομικές καταστάσεις είχαν εγκριθεί από τη ΓΣ των μετόχων. Όποια λάθη εντοπίζονταν μεταγενέστερα, είχαν επίδραση στα αποτελέσματα χρήσης μέσω των «εσόδων κι εξόδων προηγούμενων χρήσεων».

Δεύτερον, σε περίπτωση που αλλάζουν λογιστικές πολιτικές της εταιρίας, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8 υπάρχει η ανάγκη αναδιατύπωσης προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων, τη στιγμή που με βάση τα ΕΛΠ αν υπήρχε αλλαγή των συγκεκριμένων

---

<sup>42</sup> Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», 1<sup>η</sup> έκδοση – Αθήνα, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 133-135

πολιτικών απλά αναφέρονταν οι επιδράσεις ως «επιδράσεις από αλλαγή στη μέθοδο απογραφής».

Σε ό,τι έχει να κάνει με τις πολιτικές της εταιρίας, τα ΔΛΠ δίνουν τη δυνατότητα επιλογής τους, αρκεί να γίνεται αναφορά και τεκμηρίωση αυτών. Αυτές οι πολιτικές αντιθέτως, ήταν καθορισμένες από το κράτος και τα όργανά του σύμφωνα με την ελληνική πρακτική.

Ακολουθώντας, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μόνο οι πολιτικές που καθορίζονται από αυτά και τις διερμηνείες τους είναι δεσμευτικού χαρακτήρα. Οι πολιτικές που ο καθορισμός τους γίνεται από γνωμοδοτήσεις ή αποφάσεις άλλων οργάνων, ακόμα κι αν αυτά έχουν κατά νόμο εξουσία να παρεμβαίνουν σε αυτά τα θέματα, εφόσον διαφέρουν από τα πρότυπα και τις διερμηνείες, θεωρούνται σαν εκούσιες πολιτικές της εταιρίας και απαιτούν επαναδιατυπώσεις και όλη τη σχετική τεκμηρίωση για αυτές.

Επιπροσθέτως, οι γνωστοποιήσεις που αφορούν τις αλλαγές πολιτικών, λογιστικών εκτιμήσεων και τη διόρθωση λαθών των προηγούμενων περιόδων, είναι χωρίς αμφιβολία περισσότερες από τις αντίστοιχες πληροφορίες που συμπεριλαμβάνονται στο προσάρτημα, βάσει των ΕΛΠ.

Παρακάτω, με βάση τα ΔΛΠ, τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις και δεν είχαν λογιστεί στο χρόνο που έπρεπε, δεν επιδρούν στα αποτελέσματα χρήσης, αλλά κατευθείαν στην καθαρή θέση και τους λογαριασμούς του ισολογισμού που αφορούν. Αυτό γίνεται με διόρθωση των λαθών από τη χρήση που αφορούν, και την αναδιατύπωση των προηγούμενων οικονομικών καταστάσεων (βλ. πρώτη παράγραφο). Αυτού του είδους τα έσοδα και τα έξοδα εμφανίζονται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς στα αποτελέσματα χρήσης που έχουν επίδραση στο συνολικό αποτέλεσμα, βάσει της παλιάς ελληνικής πρακτικής<sup>43</sup>.

Τέλος, σε περίπτωση αλλαγής στην εμφάνιση κονδυλίων στις οικονομικές καταστάσεις, με βάση το 8ο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο γίνεται αναδιατύπωση της συγκρίσιμης χρήσης, κι εφόσον απαιτείται αλλάζει και το αποτέλεσμα καθώς και η καθαρή της θέση. Η ελληνική πρακτική από την άλλη<sup>44</sup>, θεωρούσε πως έπρεπε να

---

<sup>43</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 42<sup>ε</sup>.15β

<sup>44</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 42β.1, 42β5

γίνει αναμόρφωση της εμφάνισης των κονδυλίων, χωρίς όμως να υπάρχει επίδραση στο αποτέλεσμα και την καθαρή θέση.

### **4.3 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 10 (Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ όσον αφορά τα γεγονότα που αφορούν την εταιρία μετά το πέρας της ημερομηνίας που κατατάσσεται ο ισολογισμός, είναι οι εξής<sup>45</sup>:

Πρώτον, με βάση τα ΔΛΠ υπάρχουν διορθωτικά και μη διορθωτικά γεγονότα των οικονομικών καταστάσεων, που έλαβαν χώρα από την ημερομηνία του Ισολογισμού, μέχρι την ημερομηνία που εγκρίθηκαν οι οικονομικές καταστάσεις. Με βάση τα ΕΛΠ, κάθε γεγονός που συνέβη σε αυτό το διάστημα κι έχει αρνητική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις, έπρεπε να λογιζόταν

Δεύτερον, σύμφωνα με το ΔΛΠ 10, τα πληρωτέα μερίσματα που αποτελούν πρόταση της διοίκησης κατά την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, απλά ανακοινώνονται, χωρίς τη δημιουργία εγγραφών σε αυτές. Οι εγγραφές θα γίνουν όταν η ΓΣ αποφασίσει τη διανομή τους. Από την άλλη πλευρά, η ελληνική πρακτική προέβλεπε τις εγγραφές των μερισμάτων στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων με πίστωση των υποχρεώσεων κατά την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από τη διοίκηση.

Όσον αφορά τη διακοπή δραστηριοτήτων ή την απόφαση διάθεσης παγίων, που συνέβη μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και μέχρι να εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις, κατά το 10ο ΔΛΠ, αποτελεί ένα μη διορθωτικό γεγονός, ακόμα κι αν δημιουργούνται προβλέψεις υποτίμησης των στοιχείων που περιλαμβάνονται στη διακοπή. Με βάση τα ΕΛΠ, όφειλαν να γίνουν σχετικές προβλέψεις στις οικονομικές καταστάσεις.

Σε περίπτωση που έχουμε μία μεγάλη καταστροφή ανάμεσα στην ημερομηνία του ισολογισμού και την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τα Διεθνή

---

<sup>45</sup> Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», 1η έκδοση – Αθήνα, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 140-141

Λογιστικά Πρότυπα είναι επίσης ένα μη διορθωτικό γεγονός, τη στιγμή που με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα έπρεπε να δημιουργηθούν σχετικές προβλέψεις για «έκτακτους κινδύνους κι έξοδα».

Τέλος, αν βάσει των ΔΛΠ προκύψει πρόβλημα με τη συνέχιση της δραστηριότητας, υπάρχει η ανάγκη σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων με άλλες αρχές και σε κάθε περίπτωση να γίνουν πολλές γνωστοποιήσεις. Το ίδιο συμβαίνει και με τα αντίστοιχα Ελληνικά Πρότυπα, με τη σημαντική διαφορά, πως οι πληροφορίες στις σημειώσεις, ήταν αρκετά λιγότερες.

#### **4.4 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 (Φόροι Εισοδήματος) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος, είναι οι εξής<sup>46</sup>:

Η πρώτη διαφορά ανάμεσα στα Διεθνή και τα Εγχώρια Λογιστικά Πρότυπα έχει να κάνει με τις λογιστικές διαφορές. Πιο συγκεκριμένα, βάσει των ΕΛΠ, αυτές έπρεπε να εκκαθαρίζονται μέσα στη χρήση με δήλωση φορολογίας εισοδήματος, ενώ σύμφωνα με τα ΔΛΠ μπορούν να διακανονιστούν σε μία μελλοντική στιγμή. Η τελευταία περίπτωση μπορούσε να έχει και κάποιες εφαρμογές στα Ελληνικά Πρότυπα (πχ στις ζημιές εκπεστέες), πάντα πριν την ψήφιση του ν. 4308/14.

Μία ακόμα διαφορά ανάμεσα στις δύο κατηγορίες προτύπων, έγκειται στην αναβαλλόμενη φορολογία. Ειδικότερα, το ΔΛΠ 12 ορίζει την έννοια των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων και κατ' επέκταση την αντίστοιχη έννοια των αναβαλλόμενων εσόδων κι εξόδων για φόρους. Αντιθέτως, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν επέτρεπαν την εμφάνιση τους.

Επιπροσθέτως, τα ΔΛΠ προβλέπουν λογιστικές ρυθμίσεις για τις περιπτώσεις που η φορολογία δε θα λάβει χώρα σε επίπεδο εταιρίας, αλλά σε επίπεδο ομίλου. Αυτό δεν ίσχυε με βάση τα Ελληνικά, καθώς κάθε νομικό πρόσωπο φορολογείτο ειδικά, και οι επιδράσεις αυτού του γεγονότος θα έπρεπε να προσεχτούν, αν στις ενοποιημένες καταστάσεις περιλαμβάνονταν θυγατρικές.

---

<sup>46</sup> Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», 1η έκδοση – Αθήνα, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 171-178

Όσον αφορά την περίπτωση συγχώνευσης, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12, η εταιρία που απορροφάται οφείλει να υπολογίζει όλους τους αναβαλλόμενους φόρους που αφορούν αυτή, και με βάση αυτούς, προκύπτει η σχετική υπεραξία συγχώνευσης. Βάσει των ΕΛΠ, στις συγχωνεύσεις η ενοποίηση λάμβανε χώρα με οδηγό τα λογιστικά δεδομένα, στα οποία δεν περιλαμβάνονταν οι αναβαλλόμενοι φόροι.

Τα ομολογιακά δάνεια συνθέτουν ακόμα μία διαφορά ανάμεσα στο ΔΛΠ 12 και τα ΕΛΠ. Με βάση το πρώτο, σε περίπτωση σύναψης ενός τέτοιου δανείου και τμήμα αυτού εμφανιστεί στην καθαρή θέση, επειδή αυτό το τμήμα αφορά έσοδο, πρέπει να χρεωθεί στην καθαρή θέση, ενώ θα πιστωθούν οι αναβαλλόμενες υποχρεώσεις. Με βάση τα εγχώρια πρότυπα, δεν περιλαμβανόταν στοιχείο στην καθαρή θέση και συνεπώς δεν εμφανιζόταν αντίστοιχος φόρος.

Επίσης, σε περίπτωση απόκτησης ενός στοιχείου που δεν εκπίπτει φορολογικά, με βάση τα ΔΛΠ θα πρέπει να υπάρχει εγγραφή αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης με χρέωση των φόρων ή της καθαρής θέσης. Αυτή η εγγραφή δεν υπήρχε με βάση τα ΕΛΠ.

Έπειτα, σύμφωνα με το ΔΛΠ 12, όταν γίνεται αναπροσαρμογή παγίων και πιστώνουμε την καθαρή θέση με την υπεραξία, θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη χρέωση της καθαρής θέσης με πίστωση των υποχρεώσεων με το ποσό του φόρου υπεραξίας. Βάσει της ελληνικής πρακτικής, ο φόρος υπεραξίας της αναπροσαρμογής ναι μεν επιδρούσε στην καθαρή θέση, χωρίς όμως να υπάρξει επίδραση στα αποτελέσματα, αλλά μέσω του πίνακα διανομής αυτών.

Ακόμα μία διαφορά, έχει να κάνει με τις συναλλαγματικές διαφορές. Με βάση τα ΔΛΠ, όταν αυτές προκύπτουν λόγω ενοποίησης θυγατρικών εξωτερικού, μεταφέρονται στην καθαρή θέση και λογίζεται φόρος εισοδήματος, επίσης στην καθαρή θέση. Αυτός ο φόρος δε λογιζόταν με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Με βάση το 12ο ΔΛΠ, αν σε μία συγχώνευση η εταιρία που απορροφάται έχει μία ζημιά εκπεστέα φορολογικά, αυτή δεν έχει εμφανίσει αναβαλλόμενη απαίτηση διότι δεν ανέμενε να πραγματοποιήσει κέρδη που θα συμψηφίζαν τη ζημιά, αλλά θα έχει κέρδη και μπορεί να εκπέσει τη ζημιά, θα λογίσει αναβαλλόμενη φορολογική

απαίτηση. Σε ανάλογες περιπτώσεις με βάση τα ΕΛΠ, δε θα λογιζόταν απαίτηση φόρου, αλλά θα εκπιπτόταν όταν αυτό ήταν δυνατόν.

Προχωρώντας, βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, αν μία εταιρία αποκτήσει υπηρεσίες που εκτείνονται στο χρόνο, τις πληρώσει στο τέλος μίας περιόδου με μετοχές και όταν λαμβάνεται η υπηρεσία, δεν εκπίπτει φορολογικά, πρέπει να λογίζεται φορολογική απαίτηση για αυτές τις δαπάνες. Τέτοιο θέμα δεν υφίστατο με βάση τα ΕΛΠ, καθώς η συναλλαγή της λήψης της υπηρεσίας θεωρούταν αυτοτελής.

Έπειτα, με βάση τα ΔΛΠ, στην περίπτωση που μία εταιρία έχει ζημιές εκπεστές φορολογικά, και υπάρχει η εκτίμηση ότι στις χρήσεις που ακολουθούν θα υπάρξουν κέρδη, λογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, πιστώνοντας τα έξοδα για φόρους εισοδήματος. Στην ελληνική πραγματικότητα, η παραπάνω απαίτηση δε λογιζόταν από λογιστικά βιβλία, αλλά υπήρχε έκπτωσή της όταν θα υπήρχαν κέρδη, συνεπώς κι ο φόρος εισοδήματος εμφανιζόταν μειωμένος σε σχέση με το νόμιμο συντελεστή.

Ακολουθώντας, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σε περίπτωση αποτίμησης συμμετοχών σε εύλογη αξία με συνέπεια τη δημιουργία διαφορών που δεν αναγνωρίζονται, αυτές επιδρούν στην αναβαλλόμενη φορολογία. Με βάση τα ΕΛΠ αντιθέτως, αυτές οι διαφορές επιδρούσαν στα αποτελέσματα μελλοντικά, μέσω συμψηφισμού με ορισμένα κέρδη από συμμετοχές, χωρίς όμως να λογιζόταν αναβαλλόμενος φόρος.

Παρακάτω, βάσει των ΔΛΠ, όταν έχουμε ενοποιημένες καταστάσεις, υπάρχει η επιλογή να γίνει συμψηφισμός των φόρων χρήσης μόνο σε ειδικές περιπτώσεις που δεν υφίστανται για εταιρίες που λειτουργούν σε διαφορετικές χώρες. Βάσει των ΕΛΠ δεν υπήρχαν παρόμοιες προϋποθέσεις, καθώς επίσης όσον αφορά τις ενοποιημένες καταστάσεις, δεν προβλέπονταν κατάσταση διανομής αποτελεσμάτων.

Ακόμα, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, πρέπει να εμφανίζεται ξεχωριστά ο τρέχων κι ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, δεν ετίθετο τέτοιο θέμα.

Επιπροσθέτως, τα ΔΛΠ υποχρεώνουν την εμφάνιση συμφωνίας φόρου εισοδήματος, με βάση τους συντελεστές, δηλαδή πρέπει να εμφανιστούν τα μη υπαγόμενα στο φόρο έσοδα και έξοδα της χρήσης. Κάτι τέτοιο δεν προβλεπόταν από τα ΕΛΠ.

Οι λογιστικές διαφορές αποτελούν ακόμα μία διαφορά για τις δύο κατηγορίες προτύπων, καθώς τα ΔΛΠ παροτρύνουν την ύπαρξη λογισμού αυτών, με αποτέλεσμα η φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση να γίνεται με λογιστική διαφάνεια. Με βάση την ελληνική πρακτική αυτό δεν υφίστατο, παρά το γεγονός ότι από τη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος προέκυπταν όλες οι πληροφορίες σε ατομικό επίπεδο για κάθε νομικό πρόσωπο.

Επίσης, βάσει του ΔΛΠ 12 οι φόροι εμφανίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων. Αντίθετα, βάσει των ΕΛΠ εμφανίζονταν στον πίνακα διανομής αποτελεσμάτων.

Μία σημαντική διαφορά των ΔΛΠ και των ΕΛΠ έγκειται στις φορολογικές ελαφρύνσεις. Με βάση τα Ελληνικά Πρότυπα<sup>47</sup>, έπρεπε να παρέχονται πληροφορίες γι' αυτές, αν έγινε ειδική αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων, με σκοπό τη φορολογική ελάφρυνση. Με βάση τα ΔΛΠ, η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων πρέπει να γίνεται με βάση τις διατάξεις των επιμέρους προτύπων, και τυχόν ελαφρύνσεις να εμφανιστούν στη συμφωνία των φόρων εισοδήματος.

Τέλος, με βάση τα ΕΛΠ, συνηθιζόταν η πρακτική της δημιουργίας «αφορολόγητων» ή «ειδικά φορολογημένων» αποθεματικών. Στα ΔΛΠ, αυτά τα αποθεματικά μπορεί να δημιουργούν φορολογική υποχρέωση, μπορεί όμως και όχι, εξαρτάται από το είδος τους και την πιθανότητα πληρωμής φόρων στο μέλλον.

#### **4.5 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 14 (Πληροφόρηση κατά Τομέα) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ όσον αφορά την πληροφόρηση κατά τομέα, είναι οι εξής<sup>48</sup>:

Πρώτη και σημαντικότερη διαφορά είναι ότι με βάση τα ΔΛΠ οι εισηγμένες εταιρίες έχουν την υποχρέωση να παρακολουθούν αναλυτικά και να παρέχουν πληροφορίες για τα περιουσιακά τους στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα των επιχειρηματικών τομέων στις ιδιαίτερες κι ενοποιημένες καταστάσεις τους. Τα ΕΛΠ από την άλλη, υποχρέωναν τις εταιρίες μόνο για παροχή πληροφόρησης της ανάλυσης του κύκλου εργασιών.

---

<sup>47</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 43<sup>α</sup>.1 ια

<sup>48</sup> Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», 1η έκδοση – Αθήνα, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 188-189

Ακριβώς το ίδιο συμβαίνει και με την πληροφόρηση με βάση τους γεωγραφικούς όρους εγκατάστασης των μονάδων τους. Το ΔΛΠ 14 προβλέπει την υποχρέωση πληροφόρησης για όλα αυτά που αναφέρθηκαν στην παραπάνω παράγραφο, ενώ τα ΕΛΠ μόνο για τον κύκλο εργασιών.

Ίδια αντιμετώπιση προβλέπουν τα ΔΛΠ και για τους γεωγραφικούς τομείς των πελατών της εταιρίας, τη στιγμή που από την ελληνική πρακτική δεν υπήρχε τέτοιου είδους υποχρέωση.

Τέλος, από το 14ο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο προβλέπεται ένα πλήθος γνωστοποιήσεων για πληροφορίες κατά τομέα, ενώ με βάση τα ΕΛΠ η αντίστοιχη πληροφόρηση ήταν κατά πολύ πιο περιορισμένη, κι εξαντλείται σε ανάλυση του κύκλου εργασιών.

#### **4.6 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 16 (Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ όσον αφορά τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις, είναι οι εξής<sup>49</sup>:

Πρώτον, με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα<sup>50</sup>, ήταν επιτρεπτή η κεφαλαιοποίηση στα «Εξόδα εγκατάστασης» εξόδων που αφορούν την απόκτηση των ενσώματων παγίων, ενώ με βάση το ΔΛΠ 16 περιλαμβάνονται στην αξία του παγίου τα κόστη μεταφοράς και ενσωμάτωσης μέχρι να γίνει λειτουργικό.

Ακόμα, βάσει των ΕΛΠ<sup>51</sup> επιτρέπονταν οι κεφαλαιοποιήσεις τόκων κατασκευαστικής περιόδου ληφθέντων δανείων, καθώς επίσης κι εξόδων εγκατάστασης των συναλλαγματικών διαφορών για δάνεια ή πιστώσεις που λήφθηκαν για πάγια. Αντίστοιχα, τα ΔΛΠ οι τόκοι κεφαλαιοποιούνται και περιλαμβάνονται στο κόστος των ενσώματων ακινήτοποιήσεων βάσει του ΔΛΠ 23, ενώ όσον αφορά τα έξοδα εγκατάστασης, δεν προβλέπουν κεφαλαιοποιήσεις δαπανών μετά την έναρξη της λειτουργίας.

---

<sup>49</sup> Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», 1η έκδοση – Αθήνα, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 201-210

<sup>50</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 42<sup>ε</sup>.1, 43.5β

<sup>51</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 43.3<sup>α</sup>

Έπειτα, όσον αφορά τα ΔΛΠ, κεφαλαιοποιείται εκτίμηση τόσο των εξόδων αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης, όσο και των εξόδων μεγάλων συντηρήσεων. Τα ΕΛΠ δεν περιλάμβαναν τέτοιες ρυθμίσεις για τα έξοδα αποσυναρμολόγησης και αποκατάστασης, ενώ για αυτά των μεγάλων συντηρήσεων θα έπρεπε να γίνει πρόβλεψη για το μέρος που επιβαρύνει την κάθε χρήση.

Σε ό,τι έχει να κάνει με τα μεγάλα ανταλλακτικά και τις παρτίδες τους, το ΔΛΠ 16 προβλέπει την εμφάνισή τους στα πάγια, ενώ με βάση την εγχώρια πρακτική, αυτά εμφανίζονταν στα αποθέματα σε ειδικό λογαριασμό, μέχρι την ανάλωσή τους.

Ακολουθώς, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα έξοδα για λειτουργία δοκιμής μίας εγκατάστασης μείον τα έσοδα που τυχόν προκύψουν από αυτή, κεφαλαιοποιούνται στο κόστος της εγκατάστασης και αποσβένονται με αυτή. Αντίθετα, σύμφωνα με τα ΕΛΠ αυτά μπορούσαν να θεωρηθούν έξοδα εγκατάστασης και να κεφαλαιοποιηθούν με βάση τις σχετικές διατάξεις, για απόσβεση το αργότερο σε 5 χρόνια.

Επίσης, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, δεν επέτρεπαν την εμφάνιση των αξιών κτήσης ακίνητων που αποκτήθηκαν με leasing στις οικονομικές καταστάσεις, με την αιτιολογία πως δεν ανήκουν στο χρήστη. Από την άλλη πλευρά, στα ΔΛΠ γίνεται η εμφάνισή τους, όπως επίσης εμφανίζεται και η υποχρέωση για εξόφλησή τους.

Τα ΕΛΠ έδιναν τη δυνατότητα για τη μεταφορά των επιχορηγήσεων παγίων σε πίστωση λογαριασμού της καθαρής θέσης, ενώ και η απόσβεσή τους γινόταν σε όφελος των αποτελεσμάτων. Με βάση τα ΔΛΠ, οι επιχορηγήσεις αυτές μπορεί να μεταφέρονται σε μείωση της αξίας κτήσης του παγίου, η παρακολούθησή τους όμως πρέπει να γίνεται διακεκριμένα.

Όσον αφορά τη μέθοδο αποτίμησης, βάσει των ΔΛΠ επιλέγεται αυτή που θα είναι είτε στο κόστος είτε σε αξίες αναπροσαρμογής. Με βάση τα ΕΛΠ όμως, η αποτίμηση γινόταν μόνο στο κόστος, ενώ απαγορευόταν η αναπροσαρμογή, εξαιρούμενης της περίπτωσης που αυτή επιβάλλεται από ειδικό νόμο.

Οι αναπροσαρμογές κατά το ΔΛΠ 16 πρέπει να γίνονται κάθε χρόνο, αντίθετα με τα ΕΛΠ που η πραγματοποίησή τους συνίστατο κάθε 4 χρόνια.

Επιπροσθέτως, τα ΔΛΠ ενθαρρύνουν να γίνονται οι αποτιμήσεις από επαγγελματίες αποτιμητές, τη στιγμή που η ελληνική πρακτική προτιμούσε την πραγματοποίησή τους από ενιαίους υπολογισμούς που καθορίζονταν από τη σχετική νομοθεσία.

Ακόμη, με βάση τα ΔΛΠ, σε περίπτωση αναπροσαρμογής υπάρχει το ενδεχόμενο αύξησης της αξίας κτήσης και τα αποσβεσμένα πάγια. Αυτό προβλεπόταν αποκλειστικά και από τα ΕΛΠ. Τα Διεθνή Πρότυπα όμως, πέραν αυτού, επιτρέπουν και τον συμψηφισμό των σωρευμένων αποσβέσεων προβλέψεων μέχρι την ημερομηνία που γίνεται.

Παρακάτω, βάσει του ΔΛΠ 16, η πιστωτική διαφορά αναπροσαρμογής μπορεί να μεταφερθεί σε όφελος των αποτελεσμάτων χρήσης, αν πρωτίτερα είχε μεταφερθεί αντίστοιχη χρεωστική διαφορά αποτίμησης ή πρόβλεψη που κλείνει με αναπροσαρμογή. Κάτι τέτοιο δεν προβλεπόταν από τα ΕΛΠ, αφού για τις προβλέψεις υπάρχει η δυνατότητα αναστροφής τους.

Όσον αφορά τη χρεωστική διαφορά, τα ΔΛΠ επιτρέπουν τη μεταφορά τους είτε στην καθαρή θέση, είτε στα αποτελέσματα χρήσης. Για τα ΕΛΠ κάτι τέτοιο δεν ήταν σύνηθες, καθώς σπάνια προέκυπτε χρεωστική διαφορά αναπροσαρμογής.

Μία ακόμα διαφορά έγκειται στο αποθεματικό αναπροσαρμογής, καθώς με βάση τα Ελληνικά Πρότυπα, από τη στιγμή που δημιουργείται έπαυε να σχετίζεται με το πάγιο και κεφαλαιοποιείται ή συμψηφίζεται με ζημιές. Με βάση τη Διεθνή Πρακτική, συνεχίζει να υπάρχει, και αν διαγραφεί το πάγιο από πώληση ή άλλη αιτία δε μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης, αλλά άμεσα στα «αποτελέσματα εις νέο» της καθαρής θέσης.

Επίσης, με βάση τα ΕΛΠ δεν εμφανίζονταν φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις, ενώ βάσει των ΔΛΠ υπάρχει εμφάνισή τους σύμφωνα με το ΔΛΠ 12.

Όσον αφορά τις αποσβέσεις, με βάση τα ΔΛΠ γίνονται ανάλογα με την ωφέλιμη διάρκεια ζωής και την υπολειμματική αξία, ενώ η ελληνική πρακτική τις επέτρεπε με διάταξη<sup>52</sup> που όριζε ο νόμος.

Παρακάτω, η απόσβεση ενός παγίου σταματά με βάση τα ΔΛΠ και γίνεται μεταφορά του σε ειδικό λογαριασμό, στην περίπτωση που αποφασιστεί η πώλησή του.

---

<sup>52</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 43.5δ

Αντίθετα, η ελληνική πρακτική προέβλεπε την απόσβεση ενός παγίου μέχρι αυτό να πωληθεί.

Τα αδρανή πάγια αποτελούν ακόμα μία διαφορά μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ. Πιο συγκεκριμένα, με βάση τα ΔΛΠ υπάρχει κανονική απόσβεσή τους ενώ είναι αδρανή, με ταυτόχρονη παροχή πληροφοριών για την αδράνειά τους. Με τα ΕΛΠ αντιθέτως, δεν υπήρχε υποχρέωση πλήρους απόσβεσης.

Ακόμα, βάσει των ΔΛΠ υπάρχει πιθανότητα μεταβολής του συντελεστή της ωφέλιμης ζωής και της υπολειμματικής αξίας ενός παγίου αφού η επανεξέτασή τους λαμβάνει χώρα κάθε χρόνο. Τα ΕΛΠ δεν επέτρεπαν μεταβολές στους συγκεκριμένους συντελεστές.

Οι διαφορές μεταξύ των δύο κατηγοριών προτύπων δε σταματούν εδώ. Ειδικότερα, στην περίπτωση sale and leaseback, τα ΔΛΠ κατανέμουν αυτό το αποτέλεσμα στα αποτελέσματα των χρήσεων που διαρκεί η χρηματοδοτική μίσθωση. Με βάση τα ΕΛΠ αντιθέτως, θεωρείτο ότι έγινε πώληση και το κέρδος ή η ζημία που προκύπτει εμφανιζόταν στα αποτελέσματα τη συγκεκριμένη ημερομηνία.

Επιπροσθέτως, σε περίπτωση αγοράς παγίου με μακροπρόθεσμη πίστωση, βάσει των ΔΛΠ γίνεται προεξόφληση της υποχρέωσης, ξεχωρίζεται το κεφάλαιο από τον τόκο και οι τόκοι κεφαλαιοποιούνται στο πάγιο μόνο αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του ΔΛΠ 23. Αντίθετα, με βάση τα ΕΛΠ σε μία τέτοια αγορά θεωρείτο ότι δεν υπήρχε τόκος. Έτσι, θεωρείται συνολικά το τίμημα σαν αξία κτήσης του παγίου.

Προχωρώντας, τα «Βιολογικά Στοιχεία» που είναι πάγια παρακολουθούνται και αντιμετωπίζονται διακεκριμένα βάσει των ΔΛΠ. Στα ΕΛΠ τα «Ζώα για πάγια εκμετάλλευση» παρακολουθούνταν στο λογαριασμό «Επιπλα και λοιπός εξοπλισμός», ενώ υπάρχουν άλλοι λογαριασμοί για τα «Δάση» και τις «Φυτείες», στο λογαριασμό των εδαφικών εκτάσεων.

Όσον αφορά τον Ισολογισμό, στα ΔΛΠ εμφανίζεται μόνο το αναπόσβεστο υπόλοιπο για ένα σύνολο επιμέρους κατηγοριών. Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα<sup>53</sup> αντίθετα, υπήρχε η υποχρέωση διακεκριμένης εμφάνισης για κάθε κατηγορία παγίων, της αξία κτήσης, των σωρευμένων αποσβέσεων και του αναπόσβεστου υπολοίπου.

---

<sup>53</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 42ε.7

Τέλος, οι γνωστοποιήσεις που προβλέπονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, είναι πολλές περισσότερες από τις αντίστοιχες των Ελληνικών, διαφορά σχεδόν μόνιμη ανάμεσα στις δύο κατηγορίες προτύπων.

#### **4.7 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 20 (Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ όσον αφορά τη λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και τη γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης, είναι οι εξής<sup>54</sup>:

Πρώτον, η καταχώρηση αυτού του είδους των επιχορηγήσεων με βάση τα ΔΛΠ όταν υπάρχει «εύλογη βεβαιότητα» ότι αυτές θα εισπραχθούν. Η ελληνική πρακτική από την άλλη, προέβλεπε καταχώρησή τους με την έκδοση του σχετικού ειδικού τιμολογίου.

Δεύτερον, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, οι επιχορηγήσεις σε είδος μπορούν να καταχωρηθούν σε εύλογη ή και σε συμβολική αξία, τη στιγμή που με βάση τα ΕΛΠ δεν υπήρχε ειδική ρύθμιση για ανάλογες περιπτώσεις.

Σε ό,τι έχει να κάνει με το πώς καταχωρούνται οι επιχορηγήσεις, τα ΔΛΠ προβλέπουν την αρχική καταχώρησή τους με την πίστωση σε μεταβατικούς λογαριασμούς παθητικού και στη συνέχεια γίνεται μεταφορά τους στα αποτελέσματα, στο σύνολό τους ή σταδιακά, ανάλογα με τη φύση τους. Η ελληνική πρακτική δεν είχε ειδική ρύθμιση για τις επιχορηγήσεις, με τη μέθοδο που χρησιμοποιείται να είναι η εξής: οι επιχορηγήσεις παγίων μεταφέρονταν στην καθαρή θέση και αποσβένονταν κανονικά, ενώ αυτές των δαπανών μεταφέρονταν σε ειδικό λογαριασμό εσόδων.

Έπειτα, σύμφωνα με το ΔΛΠ 20, αν λογιστεί επιχορήγηση που αφορά κόστη που επιβάρυναν τα αποτελέσματα προηγούμενων χρήσεων, γίνεται αναδρομική διόρθωση ή θεωρείται μόνο σαν αλλαγή εκτίμησης με βάση το ΔΛΠ 8. Όσον αφορά τα εγχώρια πρότυπα, υπήρχε η δυνατότητα τα κόστη για τα οποία δεν έχει ληφθεί επιχορήγηση, να εμφανιστούν στους μεταβατικούς λογαριασμούς ενεργητικού, αλλά στην πράξη για φορολογικούς λόγους αυτό δε γινόταν, και στην καλύτερη περίπτωση αυτές οι

---

<sup>54</sup> Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», 1η έκδοση – Αθήνα, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 258-259

επιχορηγήσεις θα εμφανίζονταν σαν έσοδα προηγούμενων χρήσεων, έχοντας επίδραση σε κάθε περίπτωση στα αποτελέσματα της χρήσης.

Παρακάτω, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δίνουν τη δυνατότητα στις επιχορηγήσεις παγίων να μεταφέρονται σε μείωση της αξίας κτήσης των παγίων που αφορούν. Με βάση τα ΕΛΠ από την άλλη, δεν παρεχόταν τέτοια δυνατότητα, καθώς οι επιχορηγήσεις παγίων εμφανίζονταν στην καθαρή θέση και μεταφέρονταν σταδιακά στα αποτελέσματα, ανάλογα με το ρυθμό απόσβεσης του παγίου.

Σχετικά με το συμψηφισμό επιχορηγήσεων για την κάλυψη δαπανών και δαπανών που αφορούν για την εμφάνιση στα αποτελέσματα χρήσεων, το 20ο ΔΛΠ τον επιτρέπει, ενώ η ελληνική πρακτική τον χαρακτήριζε ως ανεπίτρεπτο.

Η τελευταία διαφορά έχει να κάνει με τις γνωστοποιήσεις που εμφανίζουν οι συγκρινόμενες κατηγορίες προτύπων. Πιο συγκεκριμένα, τα ΔΛΠ εμφανίζουν μεγάλο αριθμό από αυτές, τη στιγμή που βάσει των ΕΛΠ οι γνωστοποιήσεις ήταν περιορισμένες.

#### **4.8 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 21 (Επιδράσεις Μεταβολών των Τιμών Συναλλάγματος) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ όσον αφορά τις επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος, είναι οι εξής<sup>55</sup>:

Πρώτον, βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη μετατροπή σε νόμισμα λειτουργίας μίας συναλλαγής στη διάρκεια της χρήσης, όχι μόνο η ισοτιμία της ημερομηνίας συναλλαγής, αλλά ένας μέσος όρος ισοτιμιών, είτε εβδομαδιαίος, είτε μηνιαίος. Τα ΕΛΠ από την άλλη, προτιμούσαν τη μετατροπή σε νόμισμα λειτουργίας με την ημερομηνία της συναλλαγής..

Δεύτερον, η αποτίμηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων με βάση τα ΔΛΠ, γίνεται με την ισοτιμία της ημέρας του Ισολογισμού στον ατομικό ισολογισμό. Στα χρηματικά στοιχεία περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις, όταν αφορούν λήψη ή παράδοση συγκεκριμένου αριθμού μετρητών αντίστοιχα. Αξίζει να

---

<sup>55</sup> Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», 1η έκδοση – Αθήνα, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 268-272

σημειωθεί ότι στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις μπορεί να υπάρχουν κονδύλια που αφορούν λήψη ή παράδοση αγαθών ή άλλων στοιχείων που δεν είναι χρηματικά. Η διάκριση χρηματικών και μη χρηματικών στοιχείων δεν υπήρχε με βάση την ελληνική πρακτική, με αποτέλεσμα οι απαιτήσεις κι οι υποχρεώσεις να αντιμετωπίζονται ενιαία.

Όσον αφορά τα μη χρηματικά στοιχεία του ατομικού ισολογισμού που η αποτίμησή τους έχει γίνει σε εύλογες αξίες, σύμφωνα με το ΔΛΠ 21 μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας που έχουν αποτιμηθεί σε εύλογες αξίες, ενώ σε ό,τι έχει να κάνει με εκείνα που η αποτίμησή τους έχει γίνει στο κόστος, η μετατροπή τους γίνεται με την ισοτιμία της ημερομηνίας της συναλλαγής που τα αφορά. Η πρακτική των ΕΛΠ από την άλλη, δεν αναφερόταν ειδικά στα στοιχεία που είναι αποτιμημένα στις εύλογες αξίες, ενώ επίσης δεν υπήρχε αντιστοιχία στα «μη χρηματικά στοιχεία» γιατί αντιμετώπιζε συνολικά με ειδικό τρόπο τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις, ορισμένες από τις οποίες μπορεί να μην αποτελούσαν αυτού του είδους τα στοιχεία.

Προχωρώντας, βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, στην περίπτωση που δεν υπάρχει «επίσημη» ισοτιμία, γίνεται χρήση αυτής που προσεγγίζει περισσότερο τα συγκεκριμένα αποτιμώμενα στοιχεία, με κριτήριο τις ταμειακές τους ροές. Βάσει των ΕΛΠ, αναφερόταν γενικά η «Ισοτιμία Κλεισίματος» ή ανάλογη έκφραση, αλλά στην πράξη ισχύει η ίδια πρακτική με τα ΔΛΠ, αν δεν υπήρχε επίσημη ισοτιμία.

Σε ό,τι έχει να κάνει με τις συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης των χρηματικών στοιχείων, το ΔΛΠ 21 προβλέπει μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσης. Από την άλλη πλευρά, η ελληνική πρακτική προέβλεπε αντιμετώπιση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων με ειδικό τρόπο.

Όσο για τις συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης των μη χρηματικών στοιχείων, ορισμένες από αυτές σύμφωνα με τα ΔΛΠ μεταφέρονται στα αποτελέσματα, και ορισμένες στην καθαρή θέση. Τα ΕΛΠ από την άλλη, μπορεί να τις αντιμετώπιζαν με ειδικό τρόπο, αν αποτελούσαν απαιτήσεις κι υποχρεώσεις, μπορεί όμως να τα μετέφερε στα αποτελέσματα, αν αποτελούν λοιπά μη χρηματικά στοιχεία.

Παρακάτω, με βάση το 21ο ΔΛΠ, από τις συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης μπορεί να προκύψουν αναβαλλόμενοι φόροι. Φυσικά, με βάση τα ΕΛΠ δεν ετίθετο

τέτοιο θέμα, αφού αφενός δε λογίζονταν αναβαλλόμενοι φόροι, κι αφετέρου οι ρυθμίσεις του εμπορικού νόμου ήταν σύμφωνες με τις φορολογικές ρυθμίσεις.

Σχετικά με τον ενοποιημένο ισολογισμό, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, η μετατροπή των κονδυλίων του Ισολογισμού μίας εταιρίας του εξωτερικού γίνεται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος. Τα ΕΛΠ ακολουθούσαν την ίδια πρακτική, χωρίς όμως να υπάρχει ανάλογη ρύθμιση, παρά μόνο η υποχρέωση ενημέρωσης στο προσάρτημα, για τον τρόπο μετατροπής των ποσών σε ξένο νόμισμα.

Έπειτα, για τα ενοποιημένα αποτελέσματα, τα ΔΛΠ προβλέπουν μετατροπή των κονδυλίων των Αποτελεσμάτων μίας εταιρίας του εξωτερικού με την ισοτιμία της ημερομηνίας κάθε συναλλαγής κι επειδή αυτό είναι πρακτικά αδύνατο, με το μέσο όρο της ισοτιμίας της περιόδου. Τα ΕΛΠ ακολουθούσαν κι εδώ την ίδια πρακτική, χωρίς επίσης να υπάρχει ανάλογη ρύθμιση, παρά μόνο η υποχρέωση ενημέρωσης στο προσάρτημα για τον τρόπο μετατροπής των ποσών σε ξένο νόμισμα.

Οι συναλλαγματικές διαφορές που τυχόν προκύψουν από τη μετατροπή των θυγατρικών στο νόμισμα λειτουργίας της μητρικής, μεταφέρονται στην καθαρή θέση, με βάση τα ΔΛΠ. Αντίστοιχη ρύθμιση δεν υπήρχε με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, υπήρχε όμως ρύθμιση που αφορά τα υποκαταστήματα, και προβλέπει τις συναλλαγματικές διαφορές να μεταφέρονται στα αποτελέσματα σε ένα βαθμό, αλλά τα υποκαταστήματα να σχετίζονταν με τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις.

Σε περίπτωση που μία θυγατρική βρίσκεται σε υπερπληθωριστική οικονομία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, οι οικονομικές της καταστάσεις μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημερομηνίας κλεισίματος για όλα τα κονδύλια, τόσο της παρούσας, όσο και της προηγούμενης χρήσης. Με βάση τα ΕΛΠ δεν υπήρχε σχετική ρύθμιση.

Όσον αφορά τις συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση δανείων, τα ΔΛΠ, και πιο συγκεκριμένα το 23ο, προβλέπει κεφαλαιοποίηση των τόκων, μέχρι την έναρξη λειτουργίας του παγίου, ενώ τα ΕΛΠ<sup>56</sup> προέβλεπαν μεταφορά τους στα έξοδα εγκατάστασης και αποσβένονται ανάλογα με τη διάρκεια των δανείων ή των πιστώσεων.

---

<sup>56</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 43.3γ

Ακόμα, σε ό,τι έχει να κάνει με τις συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, τα ΕΛΠ<sup>57</sup> προέβλεπαν μεταφορά των βραχυπρόθεσμων χρεωστικών στα αποτελέσματα, μεταφορά των βραχυπρόθεσμων πιστωτικών σε λογαριασμό πρόβλεψης, ενώ όλες οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις μεταφέρονται στα αποτελέσματα. Από τα ΔΛΠ δεν προβλέπεται ανάλογος χειρισμός.

Τέλος, οι συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση στοιχείων υποκαταστημάτων στο εξωτερικό εκτός αυτών που αφορούν απαιτήσεις, υποχρεώσεις, ή δάνεια για λήψη παγίων, μεταφέρονταν στο σύνολό τους στα αποτελέσματα, σύμφωνα με την πρακτική των ΕΛΠ<sup>58</sup>, τη στιγμή που τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προβλέπουν έναν άλλο τρόπο διάκρισης των στοιχείων που αποτιμούνται, αλλά σε κάθε περίπτωση, ορισμένες διαφορές μεταφέρονται στα αποτελέσματα, κι ορισμένες στην καθαρή θέση.

#### **4.9 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 23 (Κόστος Δανεισμού) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ όσον αφορά το κόστος δανεισμού, είναι οι εξής<sup>59</sup>:

Πρώτον, με βάση τα ΔΛΠ οι τόκοι που αντιστοιχούν στις πιστώσεις για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις, είναι χρηματοοικονομικά έξοδα. Με βάση τα ΕΛΠ αντιθέτως, λογίζονταν σαν έξοδα οι «δόσεις» που καταβάλλονταν για αυτές τις μισθώσεις, που αφορούσαν τόκους, κεφάλαιο κι έξοδα.

Δεύτερον, για κάθε δάνειο σε ξένο νόμισμα, το ΔΛΠ 23 θεωρεί τις συναλλαγματικές διαφορές που σχετίζονται με τους τόκους ως χρηματοοικονομικά έξοδα και ο λογισμός τους γίνεται μαζί με τους τόκους. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ<sup>60</sup>, αυτές οι διαφορές δεν επιδρούσαν στους τόκους, αλλά ειδικά αυτές που αφορούσαν δάνεια για πάγια σε ξένο νόμισμα (και για το κεφάλαιο και για τους τόκους), μπορούσαν να μεταφέρονται στα έξοδα εγκατάστασης.

---

<sup>57</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 43.8β

<sup>58</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 43.10εα

<sup>59</sup> Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», 1η έκδοση – Αθήνα, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 283

<sup>60</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 43

Όσον αφορά την απόσβεση των εξόδων του δανείου, βάσει των ΔΛΠ αυτή γίνεται ανάλογα με τη συμβατική διάρκεια του δανείου, επιδρώντας τμηματικά στα αποτελέσματα. Βάσει τα ΕΛΠ από την άλλη, αυτού του είδους τα έξοδα επιβάρυναν τα αποτελέσματα στο χρόνο της πραγματοποίησής τους.

Ακόμα, κατά το 24ο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο, η απόσβεση διαφοράς υπέρ ή υπό του άρτιου ενός δανείου, αποτελεί χρηματοοικονομικό αποτέλεσμα. Αυτό σημαίνει ότι εκτός από τον τόκο, το κεφάλαιο που θα πληρωθεί ορίζεται από τη σύμβαση ότι είναι μικρότερο ή μεγαλύτερο από το κεφάλαιο που αντλήθηκε με το δανεισμό. Η ελληνική πρακτική προέβλεπε το λογισμό αυτού του εσόδου ή του εξόδου στα αποτελέσματα στη χρήση που θα οριστικοποιούταν.

Τέλος, με βάση τα ΔΛΠ, μπορεί η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού να γίνεται σε πάγια ή αποθέματα με ορισμένες προϋποθέσεις. Τέτοια κεφαλαιοποίηση ήταν ανεπίτρεπτη με βάση τα εγχώρια<sup>61</sup>, με τη μόνη δυνατότητα που δίνεται να είναι η κεφαλαιοποίηση των τόκων δανείων για πάγια για την κατασκευαστική περίοδο και της απόσβεσής του ισόποσα το αργότερο σε μία 5ετία.

#### **4.10 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 27 (Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις και Λογιστική Επενδύσεων σε Θυγατρικές Επιχειρήσεις) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ όσον αφορά τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και τη λογιστικών των επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις, είναι οι εξής<sup>62</sup>:

Πρώτον, βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθορίζονται ορισμένες αρχές για τη διατύπωση της ύπαρξης ελέγχου μεταξύ εταιριών, ώστε να γίνει τεκμηρίωση της σχέσης Μητρικής-Θυγατρικής, με την έμφαση να δίνεται περισσότερο στην

---

<sup>61</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 43

<sup>62</sup> Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», 1η έκδοση – Αθήνα, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 301-304

ουσία. Τα ΕΛΠ<sup>63</sup> από την άλλη πλευρά, ανέφεραν συγκεκριμένες περιπτώσεις που βασίζονταν στο νομικό τύπο, παρά αρχές που βασίζονταν στην ουσία.

Δεύτερον, σύμφωνα με το ΔΛΠ 27, υπάρχει απαλλαγή από την ενοποίηση στις εξής δύο περιπτώσεις: Η πρώτη αφορά μη εισηγμένη που η ανώτερη μητρική της δημοσιεύει ενοποιημένες καταστάσεις με την ύπαρξη και ορισμένων άλλων προϋποθέσεων, και η δεύτερη αφορά εταιρίες θυγατρικές που μόλις αποκτήθηκαν, θεωρήθηκαν σαν «κατεχόμενες για πώληση» με βάση το ΔΠΧΠ 5. Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία αντιθέτως<sup>64</sup>, υπήρχε ένα μεγάλο πλήθος απαλλαγών από την υποχρέωση ενοποίησης, αλλά και η δυνατότητα προαιρετικά μη ενοποίησης σε πολλές άλλες περιπτώσεις.

Τρίτον, τα ΔΛΠ κάνουν διάκριση ανάμεσα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις, για μια εταιρία που πχ δεν έχει καθόλου συμμετοχές και στις «Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις» μιας εταιρίας που έχει συμμετοχές και τις εμφανίζει στο κόστος ή με άλλη αποτίμηση χωρίς να τις ενοποιεί. Τέτοια διάκριση δεν υπήρχε με βάση τα ΕΛΠ, αφού οι «ατομικές» καταστάσεις ήταν ίδιες για όλες τις εταιρίες, είτε είχαν συμμετοχές, είτε όχι.

Ακολουθώντας, για μία εταιρία που έχει «Ιδιαίτερες Καταστάσεις» και συντάσσει κι ενοποιημένες, το 27ο ΔΛΠ παρέχει τη δυνατότητα εμφάνισής τους μαζί, ή ξεχωριστή εμφάνιση των «Ιδιαίτερων», χωρίς όμως να ορίζουν την υποχρεωτική σύνταξη τους. Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, η εταιρία συνέτασσε και δημοσίευε πάντα ξεχωριστά ατομικές κι ενοποιημένες καταστάσεις, και υφίστατο νομική υποχρέωση για τη σύνταξη και των δύο.

Όσον αφορά τις συμμετοχές των εταιριών που ενοποιούνται, τα ΔΛΠ επιτρέπουν την αποτίμησή τους στο Κόστος ή την Εύλογη Αξία, εκτός αν αφορούν διακοπτόμενες δραστηριότητες που αντιμετωπίζονται με βάση το ΔΠΧΠ 5. Με βάση την ελληνική πρακτική, οι συμμετοχές αυτές εμφανίζονταν στη μικρότερη κατά είδος τιμή, ανάμεσα στην αξία κτήσης και την τρέχουσα αξία τους, όπως αυτή η τρέχουσα αξία προσδιοριζόταν από τις σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας.

---

<sup>63</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 42ε

<sup>64</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 91-95, 97-99

Παρακάτω, με βάση τα ΔΛΠ, η ενοποίηση των αποτελεσμάτων μίας θυγατρικής γίνεται από την ημερομηνία απόκτησής της. Με βάση την ελληνική πρακτική, δεν προκύπτει ότι έπρεπε να γίνεται από αυτή την ημερομηνία, αλλά για το σύνολο της χρήσης, αφού δεν προβλεπόταν ρητά μία τέτοια ρύθμιση και οριζόταν ότι αθροίζονταν τα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων γραμμή προς γραμμή.

Σε ό,τι έχει να κάνει με τις ζημιές μειοψηφίας σε μία συμμετοχή, τα ΔΛΠ προβλέπουν πως αν αυτές ξεπεράσουν την αναλογία της στην καθαρή θέση, παύουν κατ' αρχήν να λογίζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό και θεωρούνται πλέον ότι είναι ζημιές των μετοχών της πλειοψηφίας. Αυτό σημαίνει ότι όταν η λογιστική καθαρή θέση μίας θυγατρικής γίνει αρνητική, σταματάει να υπολογίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό αποτέλεσμα ζημιά για τη μειοψηφία. Ανάλογη ρύθμιση δεν υπήρχε στην ελληνική νομοθεσία.

Επιπροσθέτως, με βάση τα ΔΛΠ, η αναλογία της μειοψηφίας στην καθαρή θέση, πρέπει να αναλύεται στο τμήμα που αφορά την αρχική συνένωση και σε εκείνο που δημιουργήθηκε από τη μετέπειτα λειτουργία της θυγατρικής. Πρακτικά όμως, δε γίνεται αυτή η εμφάνιση. Τα ΕΛΠ δεν προέβλεπαν ανάλογη υποχρέωση, αλλά το πρότυπο ισολογισμού είχε αυτή τη διάκριση κι επομένως παρεχόταν η σχετική πληροφορία.

Σχετικά με τις επιχειρήσεις κάτω από κοινή διεύθυνση που αφορούν «Συνένωση Συμφερόντων», με βάση τα ΔΛΠ και το ΔΠΧΠ 3 δεν ενοποιούνται, αντίθετα με την ελληνική πρακτική που επέτρεπε την ενοποίησή τους κι εμφανίζονταν στις ενοποιημένες καταστάσεις.

Παρακάτω, με βάση τα ΔΛΠ οι Ίδιες Μετοχές εμφανίζονται πάντα αφαιρετικά της καθαρής θέσης, ενώ με βάση τα ΕΛΠ η εμφάνισή τους γινόταν στα χρεόγραφα.

Ακόμα μία διαφορά μεταξύ ΔΛΠ 27 και ΕΛΠ είχε να κάνει με το πότε γίνεται η ενοποίηση, αφού τα πρώτα την προβλέπουν με την ημερομηνία κλεισίματος της μητρικής εταιρίας, ενώ τα δεύτερα<sup>65</sup> την προέβλεπαν με την ημερομηνία θυγατρικών, αν αυτές ήταν σημαντικές, και η μητρική μη σημαντική.

---

<sup>65</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 104.7

Τέλος, βάσει των ΔΛΠ οι απαλοιφές πρέπει να γίνονται για το σύνολο των συναλλαγών και των υπολοίπων, ενώ βάσει της ελληνικής νομοθεσίας δινόταν η δυνατότητα αναλογικής απαλοιφής ενδοεταιρικών συναλλαγών και υπολοίπων, κατά το ποσοστό μόνο της συμμετοχής της μητρικής σε μία θυγατρική ή να μη γίνονταν καθόλου, αν είχαν γίνει με τους συνήθεις όρους της αγοράς ή κάτω από ορισμένες άλλες προϋποθέσεις.

#### **4.11 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 28 (Λογιστική Επενδύσεων σε Συγγενείς Επιχειρήσεις) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ όσον αφορά τη λογιστική των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις, είναι οι εξής<sup>66</sup>:

Πρώτον, με βάση το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 28, ορίζονται αρχές για τον καθορισμό της ύπαρξης της ουσιώδους επιρροής και επομένως το χαρακτηρισμό μίας εταιρίας ως «συγγενούς». Με βάση την ελληνική πρακτική<sup>67</sup> από την άλλη πλευρά, οριζόταν σαν κριτήριο η κατοχή ποσοστού συμμετοχής πάνω από 20% και το γεγονός ότι η εταιρία δεν ήταν θυγατρική.

Δεύτερον, σύμφωνα με τα ΔΛΠ υπάρχει απαλλαγή των συγγενών από την ενοποίηση μόνο στην περίπτωση που η εταιρία απαλλάσσεται από τη σύνταξη ενοποιημένων καταστάσεων, κάτι εξαιρετικά σπάνιο με τις σχετικές διατάξεις του ΔΛΠ 27. Μοναδική εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση των διακοπτόμενων δραστηριοτήτων. Τα ΕΛΠ<sup>68</sup> προέβλεπαν τη μη ενοποίηση αν κρινόταν ότι η συγγενής δεν ασκούσε ουσιώδη επιρροή στις ενοποιημένες καταστάσεις.

Παρακάτω, βάσει των ΔΛΠ, στην ενοποίηση με την Καθαρή Θέση, πρώτα λογίζεται η αναλογία των αποτελεσμάτων της συγγενούς, με αντιμεταβολή της συμμετοχής και των αποτελεσμάτων. Στη συνέχεια, γίνεται λογισμός της αναλογίας μεταβολής της καθαρής θέσης της συγγενούς από στοιχεία που μεταφέρθηκαν κατευθείαν στην καθαρή θέση, με αντιμεταβολή συμμετοχής και καθαρής θέσης. Βάσει των

---

<sup>66</sup> Ντζανάντος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», 1η έκδοση – Αθήνα, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 312-314

<sup>67</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 106.1

<sup>68</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 106.8

Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων<sup>69</sup>, η αναλογία μεταβολής της καθαρής θέσης της συγγενούς, επιδρούσε στο σύνολό της στα αποτελέσματα με αντιμεταβολή της συμμετοχής.

Ακολουθως, τα ΔΛΠ προβλέπουν την παύση ενοποίησης μίας συγγενούς που έχει χαρακτηριστεί ως «διακοπτόμενη». Αυτή η έννοια δεν υπήρχε βάσει των ελληνικών προτύπων, και κατά συνέπεια η συγγενής θα συνέχιζε να ενοποιείται μέχρι τη διάθεσή της.

Έπειτα, με βάση το 28ο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο, το κέρδος ή η ζημία από ανοδικές ή καθοδικές συναλλαγές, δηλαδή συναλλαγές μεταξύ ομίλου και συγγενούς, απαλείφονται κατά το μέρος της συμμετοχής του ομίλου στη συγγενή εταιρία, επιδρώντας στα ενοποιημένα αποτελέσματα. Με βάση την ελληνική πρακτική, η διατύπωση ήταν πιο σαφής, και αναφέρεται στα «μη πραγματοποιημένα» κέρδη ή ζημίες, που δεν είναι η ίδια προσέγγιση με αυτή των ΔΛΠ.

Ακόμα, σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική, αν η αναλογία της καθαρής θέσης μίας συγγενούς μειώνεται, η μείωσή της στις ενοποιημένες καταστάσεις μπορεί να φτάσει μέχρι το ποσό της συμμετοχής. Τα ελληνικά πρότυπα δεν έκαναν καμία αναφορά σε αυτό το ζήτημα.

Όσον αφορά τη χρεωστική υπεραξία από απόκτηση συγγενούς εταιρίας, τα ΔΛΠ δεν προβλέπουν απόσβεσή της, αλλά εξέτασή της για απομείωση κάθε χρόνο, ενώ η εμφάνισή της γίνεται στο λογαριασμό της συμμετοχής. Με βάση τα ΕΛΠ<sup>70</sup> αντιθέτως, η χρεωστική υπεραξία μεταφερόταν στα έξοδα εγκατάστασης και αποσβενόταν ισόποσα το αργότερο σε μία 5ετία, ενώ η εμφάνισή της γινόταν σε ιδιαίτερο λογαριασμό.

Προχωρώντας, βάσει των ΔΛΠ, στις «Ιδιαίτερες Καταστάσεις» οι συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις μπορεί να εμφανίζονται στο κόστος ή σε εύλογη αξία. Αντιθέτως, τα ΕΛΠ προέβλεπαν την εμφάνιση των συμμετοχών στη μικρότερη αξία κατά είδος, ανάμεσα στην αξία κτήσης και στην τρέχουσα αξία, όπως αυτή οριζόταν με βάση το νόμο.

---

<sup>69</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 106.6

<sup>70</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 106.9

Επίσης, το ΔΛΠ 28 δίνει τη δυνατότητα εμφάνισης της συμμετοχής στη συγγενή εταιρία σε εύλογη αξία στον ενοποιημένο ισολογισμό. Από την άλλη πλευρά, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, η συμμετοχή στον ενοποιημένο ισολογισμό, ήταν πάντα η αναλογία στη λογιστική καθαρή θέση της εταιρίας στην οποία ο όμιλος είχε τη συμμετοχή.

Τέλος, τα ΔΛΠ ορίζουν ότι στα αποτελέσματα της χρήσης θα εμφανίζονται διακεκριμένα τα αποτελέσματα από συγγενείς εταιρίες, ενώ στην ελληνική πρακτική δεν υπήρχε τέτοια υποχρέωση, αλλά η εμφάνιση γινόταν σύμφωνα με θεσμοθετημένο πρότυπο που ανέλυε τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα σε συγκεκριμένες κατηγορίες.

#### **4.12 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 31 (Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση για τα Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ όσον αφορά τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τα δικαιώματα σε κοινοπραξίες, είναι οι εξής<sup>71</sup>:

Πρώτον, το ΔΛΠ 31 περιλαμβάνει αναλυτική περιγραφή και οριοθέτηση των Κοινοπραξιών και της λογιστικής αντιμετώπισής τους. Η ελληνική πρακτική αντιθέτως, δεν ασχολούταν καθόλου με αυτές. Πρακτικά βέβαια, υπάρχουν πολλές κοινοπραξίες κατασκευής τεχνικών έργων και αυτές δεν ενοποιούνται ποτέ αναλογικά, αλλά εμφανίζονται με την αξία κτήσης τους στις συμμετοχές, μείον πιθανές προβλέψεις και σε ορισμένες περιπτώσεις αναπροσαρμόζονται στις ατομικές καταστάσεις ανάλογα με τη μεταβολή της καθαρής θέσης τους.

Δεύτερον, με βάση τα ΔΛΠ υπάρχει απαλλαγή για ενοποίηση κοινοπραξίας κατ' αρχήν, όταν υπάρχει απαλλαγή για σύνταξη ενοποιημένων καταστάσεων γενικά, όταν η κοινοπραξία είναι «διακοπτόμενη» και σε ορισμένες ειδικές περιπτώσεις. Η ελληνική νομοθεσία από την άλλη, υπήρχε τυπικά υποχρέωση ενοποίησης με τη μέθοδο της καθαρής θέσης όταν το ποσοστό συμμετοχής είναι πάνω από 20%.

---

<sup>71</sup> Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», 1η έκδοση – Αθήνα, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 329-331

Παρακάτω, σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις «Ιδιαίτερες Καταστάσεις» οι συμμετοχές σε Κοινοπραξίες μπορεί να εμφανίζονται στο κόστος ή σε εύλογη αξία. Από την άλλη πλευρά, σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι συμμετοχές σε Κοινοπραξίες τυπικά εμφανίζονταν στη μικρότερη αξία κατά είδος, ανάμεσα στην αξία κτήσης και στην τρέχουσα αξία, όπως αυτή οριζόταν με βάση το νόμο.

Ακόμα, στον ενοποιημένο Ισολογισμό η συμμετοχή σε Κοινοπραξία εμφανίζεται στην εύλογη αξία, όπως ορίζουν τα ΔΛΠ, τη στιγμή που με βάση τα αντίστοιχα ελληνικά η συμμετοχή ήταν η αναλογία στη λογιστική καθαρή θέση της Κοινοπραξίας, στην οποία ο όμιλος είχε τη συμμετοχή.

Όσον αφορά τις εξαιρέσεις στην ενοποίηση των Κοινοπραξιών, βάσει των ΔΛΠ δε γίνεται ενοποίηση όταν βρίσκεται σε υποχρεωτική αναδιοργάνωση ή δε μπορεί να μεταβιβάσει κεφάλαια. Τα ΕΛΠ δεν έκαναν αναφορά σε παρόμοια ζητήματα, και στην περίπτωση που μια κοινοπραξία ενοποιούνταν με την καθαρή θέση, θα συνέχιζε να ενοποιείται αν ήταν σε αυτές τις καταστάσεις.

Βασική μέθοδος ενοποίησης με βάση το ΔΛΠ 31 είναι η αναλογική ενοποίηση για τις Κοινοπραξίες. Για τη συγκεκριμένη μέθοδο δεν υπήρχε καμία αναφορά από τα αντίστοιχα ελληνικά.

Έπειτα, στα ΔΛΠ γίνεται αναλυτική αναφορά στους τύπους των Κοινοπραξιών, καθώς και στον τρόπο των λογιστικών πρακτικών τους. Στα παραπάνω, δε γινόταν καμία απολύτως αναφορά από την ελληνική νομοθεσία.

Σχετικά με την αναλογική ενοποίηση, η εμφάνιση αυτής μπορεί να γίνει με δύο τρόπους, βάσει του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 31. Ο πρώτος είναι με ενσωμάτωση στα άλλα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων, κι ο έτερος με χωριστή εμφάνιση σε ιδιαίτερη στήλη. Αναλογική ενοποίηση δεν προβλεπόταν με βάση τα ΕΛΠ, και φυσικά τα πρότυπα εμφάνισης τα οικονομικών καταστάσεων, δεν επιδέχονταν κατ' αρχήν τέτοιας φύσης τροποποιήσεις.

Επίσης, τα ΔΛΠ προβλέπουν αναλυτικά τον τρόπο απαλοιφών τμήματος των ενδοεταιρικών συναλλαγών με τις κοινοπραξίες, που στην πράξη σημαίνει ότι εμφανίζονται μόνο τα αποτελέσματα που αναλογούν στη συμμετοχή των άλλων κοινοπρακτών. Με βάση τα εγχώρια, αν γινόταν ενοποίηση με τη μέθοδο της

Καθαρής Θέσης, οι απαλοιφές που θα γίνονταν θα αφορούσαν μόνο τα «μη πραγματοποιημένα αποτελέσματα».

Μία ακόμα διαφορά μεταξύ των δύο κατηγοριών προτύπων, είναι πως τα ΔΛΠ επιτρέπουν την έκδοση ειδικών οικονομικών καταστάσεων τόσο για τις Κοινά Ελεγχόμενες Εργασίες, όσο και για τα Κοινά Ελεγχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία. Αυτές οι δυνατότητες δεν παρέχονταν από την ελληνική πρακτική.

Επιπροσθέτως, με βάση το 31ο ΔΛΠ, οι κοινοπραξίες μπορούν να συντάσσουν κανονικά καταστάσεις, ενώ τα ΕΛΠ έδιναν τη δυνατότητα σύνταξης καταστάσεων με βάση τα βιβλία Β' κατηγορίας του ΚΒΣ κι επομένως να μην εφαρμόζουν τον ΚΝ 2190/20 σε ό,τι αφορά τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων.

Τέλος, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, εναλλακτική μέθοδος ενοποίησης των κοινοπραξιών ορίζεται αυτή της καθαρής θέσης. Στο βαθμό που εφαρμόζεται αυτή η μέθοδος υπάρχουν οι διαφορές με τα ΕΛΠ που αναφέρονται στο ΔΛΠ 28 για τις συγγενείς επιχειρήσεις.

#### **4.13 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 34 (Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ όσον αφορά την ενδιάμεση χρηματοοικονομική πληροφόρηση, είναι οι εξής<sup>72</sup>:

Πρώτον, με βάση το ΔΛΠ 34, παρέχονται οδηγίες για τη σύνταξη ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων. Δεν ορίζεται διάστημα έκδοσής τους, αλλά αυτό αφήνεται στη διακριτική ευχέρεια των νόμων κάθε χώρας. Ο ΚΝ 2190/20 αντιθέτως, δεν έκανε καμία αναφορά στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις, με αυτές όμως να επιβάλλονταν από τη χρηματιστηριακή νομοθεσία.

Δεύτερον, τα ΔΛΠ ενθαρρύνουν τις επιχειρήσεις με έντονη εποχιακή δραστηριότητα να συντάσσουν κι ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν ετήσια περίοδο, με λήξη την ημερομηνία λήξης της περιόδου. Ανάλογη ρύθμιση ή δυνατότητα δεν παρεχόταν από το ελληνικό νομικό πλαίσιο.

---

<sup>72</sup> Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», 1η έκδοση – Αθήνα, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 365-366

Τέλος, οι γνωστοποιήσεις που προβλέπονται από τα ΔΛΠ σχετικά με αυτού του είδους τις οικονομικές καταστάσεις, είναι πολυπληθείς, σε αντίθεση με αυτές των ΕΛΠ που ήταν πολύ περιορισμένες.

#### **4.14 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 39 (Παρουσίαση και Κατοχύρωση των Χρηματοοικονομικών Μέσων) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ όσον αφορά την παρουσίαση και την κατοχύρωση των χρηματοοικονομικών μέσων, είναι οι εξής<sup>73</sup>:

Πρώτον, βάσει του ΔΛΠ 39, η αρχική αποτίμηση αυτών των μέσων γίνεται στην εύλογη αξία για την πρώτη από τις τέσσερις παραπάνω κατηγορίες, ενώ οι άλλες τρεις αποτιμώνται στην εύλογη αξία πλέον τα κόστη απόκτησης. Βάσει των ΕΛΠ, η αρχική αποτίμηση λάμβανε χώρα στο κόστος συν τυχόν έξοδα κτήσης.

Όσον αφορά τις μεταγενέστερες αποτιμήσεις, τα ΔΛΠ τις προβλέπουν στην εύλογη αξία, με αρκετές όμως εξαιρέσεις και ρυθμίσεις. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ<sup>74</sup>, η αποτίμηση γινόταν στη μικρότερη κατά είδος αξία, ανάμεσα στην αξία κτήσης και στην τρέχουσα αξία.

Σε ότι έχει να κάνει με τις μακροπρόθεσμες απαιτήσεις που είναι χρηματοοικονομικά μέσα, με βάση τα ΔΛΠ αποτιμώνται σε παρούσες αξίες, εφόσον βεβαίως ο τόκος περιλαμβάνεται στην απαίτηση. Με βάση την ελληνική πρακτική, γινόταν διαχωρισμός των μακροπρόθεσμων από τις βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, χωρίς όμως να γίνεται η προεξόφληση των μακροπρόθεσμων σε παρούσα αξία με επίδραση στα αποτελέσματα.

Ακολούθως, βάσει των ΔΛΠ, οι επενδύσεις που αφορούν στην πράξη τίτλους σταθερού εισοδήματος, όπως πχ οι ομολογίες αποτιμώνται στο αποσβεσμένο κόστος τους. Βάσει των ελληνικών προτύπων<sup>75</sup>, αν οι τίτλοι ήταν μη εισηγμένοι, αποτιμώνταν στην κατά είδος παρούσα αξία τους, με το πραγματικό επιτόκιο επίσης.

---

<sup>73</sup> Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», 1η έκδοση – Αθήνα, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 431-436

<sup>74</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 43.1

<sup>75</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 43.6στ

Στην περίπτωση που ήταν εισηγμένες, αποτιμώνταν στη μικρότερη τιμή κατά είδος, ανάμεσα στην τιμή κτήσης και την τρέχουσα τιμή τους.

Επιπροσθέτως, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, οι μετοχές εισηγμένων εταιριών που αποτελούν συμμετοχές, αποτιμώνται σε εύλογες αξίες την ημερομηνία του ισολογισμού. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ<sup>76</sup> αντιθέτως, η αποτίμηση αυτών των συμμετοχών γινόταν στην κατά είδος μικρότερη τιμή ανάμεσα σε αυτή της κτήσεως και στην τρέχουσα, που αποτελούσε το μέσο όρο της τιμής του τελευταίου μήνα της χρήσης.

Έπειτα, για τις μετοχές εταιριών που δεν είναι εισηγμένες και είναι «συμμετοχές» τα ΔΛΠ προβλέπουν την αποτίμησή τους σε εύλογες αξίες, αν γίνει αποτίμησή τους με τη χρήση δεικτών άλλων εταιριών, εισηγμένων. Αν δεν είναι δυνατή η αποτίμησή τους στην εύλογη αξία, αυτή γίνεται στο κόστος. Η αποτίμησή αυτών των περιπτώσεων βάσει των ΕΛΠ<sup>77</sup>, γινόταν όπως και στις συμμετοχές εισηγμένων εταιριών, όπως εξηγήθηκε στην παραπάνω παράγραφο.

Η επόμενη διαφορά μεταξύ των δύο κατηγοριών προτύπων, έχει να κάνει με τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις που είναι χρηματοοικονομικά μέσα. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ η αποτίμηση αυτών γίνεται σε παρούσες αξίες, εφόσον ο τόκος περιλαμβάνεται στην υποχρέωση. Η ελληνική πρακτική αντίθετα, προέβλεπε διαχωρισμό των μακροπρόθεσμων από τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, χωρίς όμως να υπάρχει προεξόφλησή τους σε παρούσα αξία με επίδραση στα αποτελέσματα.

Συνεχίζοντας, όσον αφορά την πρώτη από τις τέσσερις κατηγορίες των χρηματοοικονομικών μέσων, τα ΔΛΠ τις χαρακτηρίζουν ως «Στοιχεία στην Εύλογη Αξία μέσω Αποτελεσμάτων». Πρακτικά, αυτές οι υποχρεώσεις αφορούν παράγωγα που δημιουργούν δεσμεύσεις και η αποτίμησή τους γίνεται στην εύλογη αξία. Βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, αφενός δεν αποτιμώνταν τα παράγωγα, και αφετέρου δεν υπήρχε άλλη περίπτωση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που να αποτιμάται στην εύλογη αξία.

Όσον αφορά όμως τα παράγωγα που είναι συνδεδεμένα με άλλους τίτλους που παρακολουθούνται στο κόστος, τότε και το παράγωγο αποτιμάται στο κόστος. Αυτό

---

<sup>76</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 43.6<sup>α</sup>

<sup>77</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 43.6<sup>α</sup>

γίνεται σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Τα ΕΛΠ, όπως ειπώθηκε παραπάνω, δεν προέβλεπαν αποτίμηση των παραγώγων.

Για τα συμβόλαια δέσμευσης πληρωμής σε τρίτους, αν ο αρχικός οφειλέτης δεν καταβάλει τις δόσεις που οφείλει, τα ΔΛΠ προβλέπουν αποτίμηση στη μεγαλύτερη τιμή ανάμεσα στη λογιστική αξία (λογισμένη υποχρέωση μείον τις δόσεις που έχουν πληρωθεί) και στην εκτίμηση της υποχρέωσης που τελικά θα πληρωθεί. Με βάση τα ΕΛΠ μία τέτοια υποχρέωση τέτοιας φύσης θα λογιζόταν στο εκτιμώμενο ποσό όταν δημιουργούταν η υποχρέωση και θα μεταβαλλόταν με πρόσθετες προβλέψεις ή αντιστροφή τους, αν υπήρχε μεταβολή της υποχρέωσης. Έτσι, δεν υπάρχει σημαντική διαφορά ανάμεσα στα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ, όσον αφορά αυτό τον τομέα.

Παρόμοια αντιμετώπιση έχουμε και για τα δάνεια. Ειδικότερα, γι' αυτά που είναι υποχρεώσεις, τα ΔΛΠ προβλέπουν αποτίμησή τους ανάμεσα στη λογιστική αξία (λογισμένη υποχρέωση μείον τις δόσεις που έχουν πληρωθεί) και στην εκτίμηση της υποχρέωσης που τελικά θα πληρωθεί. Με βάση τα ΕΛΠ, μία τέτοια υποχρέωση θα λογιζόταν στο ποσό που αναμενόταν να πληρωθεί εκτός των τόκων που θα επιβάρυναν την κάθε χρήση που αφορούσαν και αν μεταβαλλόταν η τελική υποχρέωση θα γινόταν πρόσθετες προβλέψεις.

Έπειτα, τα ΔΛΠ δίνουν την ευχέρεια επανακατάταξης για στοιχεία που αφορούν το ίδιο «είδος», όπως πχ η δυνατότητα μεταφοράς ενός τίτλου από το «Εμπορικό Χαρτοφυλάκιο» στο «Επενδυτικό Χαρτοφυλάκιο». Γι' αυτές τις επανακατατάξεις, τα ΔΛΠ ορίζουν τις προϋποθέσεις και τον τρόπο αποτίμησης μέχρι την ημέρα που αυτές συμβούν. Τέτοιο θέμα δεν ετίθετο καν, βάσει των ΕΛΠ.

Σχετικά με την περίπτωση των απομειώσεων, τα ΔΛΠ ορίζουν διαδικασίες για έναν τέτοιο υπολογισμό που αφορά ένα Χρηματοοικονομικό Στοιχείο, ενώ τα ΕΛΠ<sup>78</sup> τις προέβλεπαν επίσης με τη μέθοδο των προβλέψεων, με τη διαφορά πως η αναφορά τους ήταν γενική, και χωρίς καθοδήγηση.

Επίσης, βάσει των ΔΛΠ σε περίπτωση πρόβλεψης απομείωσης μίας μετοχής εταιρίας που δεν είναι εισηγμένη και παρακολουθείται στο κόστος, αυτή δεν αντιστρέφεται στο μέλλον. Αντιστροφή μπορούσε να γίνει βάσει των ΕΛΠ<sup>79</sup>, με υπολογισμό της

---

<sup>78</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 42.ε14

<sup>79</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 43.6δ

τρέχουσας αξίας με έναν και μοναδικό τρόπο, την αναλογία στη λογιστική καθαρή θέση.

Αν υπάρχει επιθυμία διαγραφής των Χρηματοοικονομικών Μέσων από τα βιβλία, τα ΔΛΠ ορίζουν αναλυτικά τη διαδικασία διαγραφής, καθώς και τις επιπτώσεις που έχουν αυτές. Τα ΕΛΠ αντιμετωπίζουν τέτοιες καταστάσεις με βάση τα πραγματικά δεδομένα και τις γενικές αρχές. Το ίδιο συμβαίνει και με τις μεταβιβάσεις στοιχείων, και από τις δύο κατηγορίες προτύπων.

Σε περίπτωση που προκύψουν διαφορές από την αποτίμηση των συμμετοχών, βάσει των ΔΛΠ μπορεί να υπάρχει μεταφορά τους στην καθαρή θέση, όσο η συμμετοχή συνεχίζει να υπάρχει. Τέτοια δυνατότητα δεν παρεχόταν με βάση την ελληνική πρακτική<sup>80</sup>, και οι διαφορές αντιμετωπίζονταν με το μηχανισμό των προβλέψεων και της αντιστροφής τους.

Οι διαφορές δε σταματούν εδώ. Τα ΔΛΠ προβλέπουν λογισμό του χρηματοοικονομικού μέσου την ημερομηνία διακανονισμού ή συναλλαγής, με δυνατότητα τροποποίησης αργότερα. Η τελευταία δυνατότητα δε δινόταν από τα ΕΛΠ.

Τέλος, το ΔΛΠ 39 περιλαμβάνει εκτενή αναφορά στα ζητήματα της λογιστικής της αντιστάθμισης και της κοινής αποτίμησης Αντισταθμιζόμενων Στοιχείων και Αντισταθμιστικών Μέσων. Αντιθέτως, τα ΕΛΠ δεν κάλυπταν καθόλου αυτό τον τομέα, ενώ υπάρχει και απουσία της λογιστικής αντιστάθμισης.

#### **4.15 Διαφορές μεταξύ Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 40 (Επενδυτικά Ακίνητα) και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων**

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ όσον αφορά τα επενδυτικά ακίνητα, είναι οι εξής<sup>81</sup>:

Πρώτον, με βάση τα ΔΛΠ η παρακολούθησή τους και η αντιμετώπισή τους γίνεται διακεκριμένα, τη στιγμή που δεν προβλεπόταν κάτι τέτοιο από τα ΕΛΠ.

---

<sup>80</sup> ΚΝ 2190/20, παρ 43.6<sup>α</sup>

<sup>81</sup> Ντζανάτος Δ. (2008), «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», 1η έκδοση – Αθήνα, Εκδόσεις Καστανιώτη, σελ 444-446

Δεύτερον, σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, τα έξοδα απόκτησης των επενδυτικών ακινήτων προσαυξάνουν την αρχική αξία κτήσης τους, ενώ σύμφωνα με την ελληνική πρακτική γινόταν κεφαλαιοποίηση αυτών των εξόδων στην κατηγορία των «Εξόδων Εγκατάστασης».

Προχωρώντας, βάσει των ΔΛΠ γίνεται εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις της αξίας αυτών των ακινήτων που αποκτήθηκαν με χρηματοδοτική μίσθωση, ενώ υπό προϋποθέσεις εμφανίζεται και η αξία ακινήτων με λειτουργική μίσθωση. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν προέβλεπαν κάτι τέτοιο για αμφότερες τις κατηγορίες μισθώσεων.

Ακόμα, ενώ τα ΔΛΠ προβλέπουν παρακολούθηση των επενδυτικών ακινήτων σε εύλογες αξίες, τα ΕΛΠ<sup>82</sup> προέβλεπαν την αναπροσαρμογή αξίας μόνο με βάση ειδικό νόμο.

Έπειτα, τα ΔΛΠ ενθαρρύνουν τις αποτιμήσεις των ακινήτων από επαγγελματίες αποτιμητές, ενώ η ελληνική πρακτική<sup>83</sup> προέβλεπε την αναπροσαρμογή βάσει γενικών συντελεστών.

Όσον αφορά τις διαφορές που προκύπτουν από αναπροσαρμογές, τα ΔΛΠ επιτρέπουν τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα χρήσης, ενώ με βάση τα ΕΛΠ<sup>84</sup> γινόταν μεταφορά τους στην καθαρή θέση.

Σε ότι έχει να κάνει με τις αποσβέσεις, τα ΔΛΠ δεν προβλέπουν αποσβέσεις σε εύλογες αξίες, σε αντίθεση με τα αντίστοιχα ελληνικά<sup>85</sup>, στα οποία η διενέργεια αποσβέσεων ήταν υποχρεωτική.

Άλλη μία διαφορά μεταξύ των δύο κατηγοριών προτύπων αφορά τις προβλέψεις υποτίμησης των παγίων. Ειδικότερα, ενώ με βάση το 40ο ΔΛΠ δε γίνονται προβλέψεις, αλλά αναφέρονται οι διαφορές περιφραστικά στις «ενδεχόμενες υποχρεώσεις», τα ΕΛΠ<sup>86</sup> τις θεωρούσαν υποχρεωτικές.

Επιπροσθέτως, οι πιθανές υποχρεώσεις που αφορούν επενδυτικά ακίνητα που έχουν διαγραφεί αναφέρονται περιφραστικά στις σημειώσεις βάσει των Διεθνών

---

<sup>82</sup> ΚΝ 2190/20, αρ 43.9

<sup>83</sup> ΚΝ 2190/20, αρ 43.9

<sup>84</sup> ΚΝ 2190/20, αρ 43.9

<sup>85</sup> ΚΝ 2190/20, αρ 43.1γ

<sup>86</sup> ΚΝ 2190/20, αρ 42<sup>ε</sup>,14

Λογιστικών Προτύπων, ενώ τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα προέβλεπαν την διενέργεια προβλέψεων για κάθε πιθανή υποχρέωση.

Στην περίπτωση αγοράς επενδυτικού παγίου με μακροπρόθεσμη άτοκη πίστωση από τον πωλητή, υπάρχει διαχωρισμός με προεξόφληση του τόκου από την αξία. Διαχωρισμός που δεν προβλεπόταν από τα ΕΛΠ. Η ίδια διαδικασία λαμβάνει χώρα και σε περίπτωση πώλησης επενδυτικού παγίου.

Έπειτα, τα ΔΛΠ προβλέπουν την εμφάνιση στον ισολογισμό μόνο του αναπόσβεστου υπόλοιπου με τις αναλύσεις να γίνονται στις σημειώσεις, τη στιγμή που τα ΕΛΠ<sup>87</sup> προέβλεπαν τη διακεκριμένη εμφάνιση στον ισολογισμό της αξία κτήσης, των σωρευμένων αποσβέσεων και του αναπόσβεστου υπολοίπου, για κάθε κατηγορία παγίων.

Η τελευταία διαφορά ανάμεσα στα Διεθνή και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, αφορά τις γνωστοποιήσεις, οι οποίες στα πρώτα είναι πολλές περισσότερες από ότι προέβλεπε η ελληνική πρακτική.

---

<sup>87</sup> ΚΝ 2190/20, αρ 42<sup>ε</sup>.7

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ**

Στα προηγούμενα κεφάλαια έγινε μία προσπάθεια να εξεταστεί τόσο η διεθνής πρακτική των λογιστικών προτύπων, συγκρινόμενη τόσο με την παλιά ελληνική πρακτική, προκειμένου να διαπιστωθούν οι διαφορές που είχαν οι δύο αυτές κατηγορίες, όσο και με τη νέα ελληνική πρακτική, με σκοπό να γίνει κατανοητό αν τα νέα δεδομένα εξάλειψαν τις προηγούμενες αποκλίσεις.

Ακόμα, μέσω της βιβλιογραφικής επισκόπησης που προηγήθηκε των παραπάνω, γίνεται η προσπάθεια να διαπιστωθεί αν η είσοδος των ΔΛΠ στην ελληνική πραγματικότητα της οικονομίας, βοήθησε τις επιχειρήσεις που δρουν σε αυτή να βελτιώσουν διάφορα χαρακτηριστικά τους, όπως οι οικονομικές καταστάσεις τους και η κερδοφορία τους.

Μετά από όλα τα στοιχεία που τέθηκαν παραπάνω, κατέληξα στα συμπεράσματα που ακολουθούν ευθύς αμέσως.

Είναι πολύ καλύτερο για μία χώρα όπως η Ελλάδα, να συμβαδίζει με τη διεθνή πρακτική, και κατ' επέκταση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αφού κατ' αυτόν τον τρόπο υπάρχει αρμονία ανάμεσα στην ελληνική οικονομία και την αντίστοιχη διεθνή.

Αυτό βοηθάει τις ελληνικές οικονομικές οντότητες να έχουν μία υψηλή ποιότητα λογιστικών χειρισμών, και φυσικά τις αποτρέπει από το να μένουν πίσω από τις αντίστοιχες επιχειρήσεις του εξωτερικού.

Ακόμα, η συμπίεση των δύο κατηγοριών προτύπων αποτελεί απαραίτητη αρωγή και σε όλους όσους ασχολούνται με τις εταιρίες, τόσο τους εσωτερικούς χρήστες, όπως παραδείγματος χάριν οι εργαζόμενοι, όσο και τους εξωτερικούς, λόγου χάριν υποψήφιους επενδυτές που θα ήθελαν να επενδύσουν στην εταιρία.

Το τελευταίο έρχεται να συμπληρώσει και η γεωγραφική θέση της χώρας μας, που αποτελεί το σταυροδρόμι τριών ηπείρων, οπότε γίνεται πιο κατανοητό πόσο κρίσιμο είναι για την Ελλάδα να συμπορεύεται με την πρακτική που επικρατεί και στο διεθνή χώρο.

Φυσικά, ήταν απολύτως λογικό να υπάρξει μία «αναταραχή» στον οικονομικό κόσμο της χώρας μας όταν γινόταν αυτή η μετάβαση, καθώς η απόσταση της ελληνικής πρακτικής με την αντίστοιχη διεθνή, ήταν πολύ μεγάλη.

Πέραν των όσων αναλύθηκαν παραπάνω, η παρούσα έρευνα μπορεί να αποτελέσει αφετηρία για ανάλογες μελλοντικές αναζητήσεις πάνω στο θέμα των λογιστικών προτύπων, καθώς με τη συχνότητα που αλλάζουν τα δεδομένα σε οτιδήποτε έχει να κάνει με την πρακτική των προτύπων, θεωρείται νομοτελειακό ότι δε θα αργήσει η στιγμή που θα χρειαστεί να γίνει μία ανάλυση του παρόντος τομέα.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **Ελληνική Βιβλιογραφία**

Κόντος Γεώργιος (2010) , «Λογιστική Τραπεζών και Εταιριών Leasing & Factoring», Αθήνα, Εκδόσεις Διπλογραφία

Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Θεωρία κι Εφαρμογές)»

Νεγκάκης Ι. Χρήστος, Ταχυνάκης Δ. Παναγιώτης (2013), Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής & Εσωτερικού Ελέγχου

Ντζανάτος Δημήτρης (2008), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους με τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη

### **Ξένη Βιβλιογραφία**

Alexandrakis A., Kydros D., Notopoulos P., Pazarskis M. (2011), “IFRS Adoption Effects in Greece: Evidence from the IT Sector”, MIBES Transactions, Vol 5, pp. 101-111

Andréb P., Evans L., Tsalavoutas I. (2012), “The transition to IFRS and the value relevance of financial statements in Greece”, The British Accounting Review, Vol. 44, pp. 262–277

Apostolou A.K., Dimitras A.I., Kosmidou K. (2010), “Bank efficiency estimation and the change of the accounting standards: evidence from Greece”, International Journal of Managerial and Financial Accounting, List of Issues, Vol. 2, pp.20 – 39

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

Bellas P. A., Papadatos P. K., (2011), “The Value Relevance of Accounting Information under Greek and International Financial Reporting Standards: The Influence of Firm – Specific Characteristics”, International Research Journal of Finance and Economics, No. 76, p. 6

Dalla K., Iatridis G. (2011) "The impact of IFRS implementation on Greek listed companies: An industrial sector and stock market index analysis", International Journal of Managerial Finance, Vol. 7, pp. 284 – 303

Floropoulos I., Georgakopoulou E., Spathis C., (2010) “The transition from the Greek accounting system to IFRS: evidence from the manufacturing sector”, International Journal of Managerial and Financial Accounting, List of Issues, Vol. 2, pp. 4-19

Hevas L. D., Karampinis I. N., (2011), “Mandating IFRS in an Unfavorable Environment: The Greek Experience”, The International Journal of Accounting, Vol. 46, pp. 304–332

Naoum V. C., Sykianakis N. and Tzovas C., (2011), “The perceptions of managers of Greek firms regarding the Costs and Benefits ensuing from the adoption of International Financial Reporting Standards in Greece”, International Journal of Economic Sciences and Applied Research (International Journal of Economic Sciences and Applied Research), pp. 59-74

Papadamou S., Tzivinikos T. (2013), “The risk relevance of International Financial Reporting Standards: Evidence from Greek banks”, International Review of Financial Analysis, Vol. 27, pp 43–54

Spathis C., Tsipouridou M. (2012), “Earnings management and the role of auditors in an unusual IFRS context: The case of Greece”, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 21, pp. 62–78

## **ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ**

<http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf>

[www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)

[www.logistis.gr](http://www.logistis.gr)

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

## **ΆΛΛΕΣ ΠΗΓΕΣ**

Ελληνικό Γενικό Λογιστικού Σχέδιο

Κ.Ν. 2190/20 Περί Ανωνύμων Εταιρειών

ΦΕΚ Α'251/24-11-2014, «ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4308 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.»

