



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

Διπλωματική Εργασία

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ
ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ

του

ΑΓΓΕΛΗ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΥ - ΜΕΝΕΛΑΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: κ. Ταχυνάκης Παναγιώτης

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

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2019

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα αρχικά να αναφέρω ότι στην παρούσα διπλωματική εργασία είχα την τύχη να ασχοληθώ με ένα εξαιρετικά σημαντικό και ενδιαφέρον θέμα στον τομέα της λογιστικής.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον υπεύθυνο καθηγητή μου, κ. Ταχυνάκη Παναγιώτη, για την βοήθεια του και την συμβολή του στην διπλωματική μου εργασία.

Τέλος, να ευχαριστήσω όλους τους καθηγητές μου στο μεταπτυχιακό στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική του Πανεπιστημίου Μακεδονίας για τις γνώσεις που μου προσέφεραν καθ' όλη τη διάρκεια του προγράμματος.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

| | |
|--|----|
| Περίληψη..... | 5 |
| Κεφάλαιο 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ | |
| 1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις | 6 |
| 1.2 Σκοπός της εργασίας..... | 7 |
| 1.3 Δομή της εργασίας..... | 7 |
| Κεφάλαιο 2: ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ | |
| 2.1 Εισαγωγή..... | 9 |
| 2.2 Μελέτες σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ τόσο παγκοσμίως όσο και στην Ελλάδα..... | 9 |
| 2.3 Συμπεράσματα..... | 13 |
| Κεφάλαιο 3: ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ | |
| 3.1 Εισαγωγή..... | 14 |
| 3.2 Ο νόμος 4308/14..... | 14 |
| 3.3 Τα ΔΛΠ και οι γενικές αρχές που τα διέπουν..... | 17 |
| 3.4 Κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ..... | 19 |
| 3.5 Βασικές αλλαγές στις οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ..... | 21 |
| 3.6 Υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις..... | 21 |
| 3.7 Συμπεράσματα..... | 23 |
| Κεφάλαιο 4: Συγκριτική Προσέγγιση των ΔΛΠ με τα ΕΛΠ | |
| 4.1 Εισαγωγή..... | 24 |
| 4.2 Σύγκριση ΔΛΠ με ΕΛΠ..... | 24 |
| 4.3 Συμπεράσματα..... | 39 |
| Κεφάλαιο 5: Μελέτη Περίπτωσης | |
| 5.1 Εισαγωγή..... | 40 |

| | |
|--|-----------|
| 5.2 Αριθμητικά Παραδείγματα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα..... | 40 |
| 5.3 Μελέτη περίπτωσης εταιρία «ΑΒΓ»..... | 43 |
| Κεφάλαιο 6: Συμπεράσματα – Προτάσεις για μελλοντική έρευνα..... | 53 |
| Βιβλιογραφία..... | 55 |
| Παράρτημα..... | 58 |

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να παρουσιάσει τις λογιστικές αρχές και τους λογιστικούς χειρισμούς που εφαρμόζουν οι οικονομικές οντότητες σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Θα αναφέρουμε τις γενικές αρχές των δυο πρακτικών και στη συνέχεια θα συγκρίνουμε τα κύρια σημεία τους.

Στο πρώτο κεφάλαιο, το οποίο αποτελεί την εισαγωγή, παρουσιάζονται ο σκοπός και η δομή της παρούσας διπλωματικής εργασίας.

Στο δεύτερο κεφάλαιο κεφάλαιο, αποτυπώνονται κάποιες από τις πολλές θεωρητικές μελέτες αναφορικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τον αντίκτυπο τους τόσο διεθνώς στις οικονομικές οντότητες όσο στις ελληνικές επιχειρήσεις μετά την υποχρεωτική εφαρμογή τους σε ορισμένες απ' αυτές.

Στο τρίτο κεφάλαιο της εργασίας, αποτυπώνονται οι γενικές αρχές των Ελληνικών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και παρουσιάζεται ο τρόπος κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων με βάση τις δύο πρακτικές.

Στο τέταρτο κεφάλαιο, το οποίο αποτελεί τον βασικό κορμό της παρούσας εργασίας, γίνεται η σύγκριση των δυο λογιστικών πρακτικών και συγκεκριμένα κάθε βασικό πρότυπο των IFRS με το αντίστοιχο κομμάτι των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Σε ότι έχει να κάνει με το πέμπτο κεφάλαιο της εργασίας, παρουσιάζονται ορισμένα αριθμητικά παραδείγματα που αφορούν τα πάγια στοιχεία της επιχείρησης για την κατανόηση του λογιστικού τους χειρισμού στην πράξη αλλά και μια μελέτη περίπτωσης μια οικονομικής οντότητας, όσον αφορά τα ενσώματα και τα ασώματα περιουσιακά της στοιχεία σύμφωνα με τον ισολογισμό της.

Τέλος, στο έκτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα βασικά συμπεράσματα στα οποία κατέληξα από την παρούσα εργασία και αναφέρω ορισμένες προτάσεις για μελλοντικές έρευνες πάνω στο συγκεκριμένο κομμάτι της λογιστικής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Η λογιστική στις μέρες μας αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι της καθημερινότητας μας. Ο κλάδος της λογιστικής αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους στις μέρες μας καθώς η παγκόσμια οικονομική κρίση αλλά και οι σύγχρονοι ρυθμοί κάνουν ολοένα και πιο αναγκαίες τις υπηρεσίες που παρέχει ένας λογιστής. Αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο επέλεξα τον κλάδο της λογιστικής και το συγκεκριμένο μεταπτυχιακό. Είναι απαραίτητο για έναν οικονομολόγο για να είναι άψογος στην δουλειά του να γνωρίζει σε βάθος τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομική Αναφοράς αλλά και τον ελληνικό λογιστικό νόμο. Για το λόγο αυτό επέλεξα να αναπτύξω το συγκεκριμένο θέμα στην διπλωματική μου εργασία.

Είναι βέβαιο πως το θέμα με το οποίο πραγματεύεται η διπλωματική μου εργασία είναι εξαιρετικά σημαντικό αφού ένας άνθρωπος που ασχολείται με τον κλάδο της λογιστικής και αναζητά πληροφορίες θα πρέπει να γνωρίζει πολύ καλά τόσο τα διεθνή όσο και τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. Εξαιρετικά σημαντικό είναι να αποδείξουμε και την σύγκλιση που υπάρχει μεταξύ των δύο πρακτικών.

Για να απλουστευτεί η κατάσταση που επικρατεί στις επιχειρήσεις υλοποιήθηκε η ιδέα για την διαμόρφωση ενός ενιαίου πλαισίου λογιστικών προτύπων. Έτσι, δημιουργήθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για να έχουν οι επιχειρήσεις έναν τρόπο λειτουργίας που να μην διαφέρει τόσο πολύ.

Στην ελληνική πραγματικότητα δημιουργήθηκαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και ο νόμος 4308/14 που βασίζονται στη φιλοσοφία των ΔΛΠ. Ο νέος νόμος τέθηκε σε εφαρμογή από τον Ιανουάριο του 2015, ενώ οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών από το 2005 εφαρμόζουν υποχρεωτικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Ο νόμος 4308/14 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι πολύ κοντά στις ρυθμίσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Με την παρούσα εργασία θα αποδείξω ότι πράγματι υπάρχει σύγκλιση ανάμεσα στα εγχώρια και στα διεθνή πρότυπα και θα παρουσιάσουμε μερικές διαφορές που έχουν απομείνει ακόμη και μετά την εφαρμογή του νέου εγχώριου λογιστικού νόμου.

1.2 Σκοπός της εργασίας

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η σύγκριση των λογιστικών χειρισμών μεταξύ των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και αυτών που λειτουργούν με βάση τις διατάξεις του νόμου 4308/14 των ΕΛΠ.

Με την παρούσα εργασία στοχεύουμε να απαντήσουμε στο ερώτημα: ποιές είναι οι ομοιότητες και ποιές οι διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Αυτή η σύγκριση που θα ακολουθήσει σχετικά με τις ομοιότητες και τις διαφορές έχει σαν στόχο να ενημερώσει τους αναγνώστες της παρούσας εργασίας για ότι συμβαίνει στις μέρες μας τον τομέα της λογιστικής τόσο στο διεθνές περιβάλλον όσο και στο εγχώριο.

Η ακόλουθη σύγκριση και η παρουσίαση ομοιοτήτων και διαφορών μεταξύ ΕΛΠ και ΔΠΧΑ έχει σαν στόχο να προβούμε σε κάποια συμπεράσματα σχετικά με τους λογιστικούς χειρισμούς και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων.

Βασικό ερώτημα στο οποίο πρέπει να είναι σε θέση να απαντήσει ο αναγνώστης απάντηση μετά την ανάγνωση και τη μελέτη της εργασίας είναι αν πράγματι υπάρχει σύγκλιση μεταξύ των Διεθνών Προτύπων και των εγχώριων.

1.3 Δομή της εργασίας

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί γίνεται βιβλιογραφική επισκόπηση σχετικά με το θέμα της εργασίας. Παρουσιάζονται μελέτες σχετικά με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τόσο παγκοσμίως όσο και στη χώρα μας. Επίσης, προσδιορίζεται ο αντίκτυπος από την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ.

Στη συνέχεια, στο τρίτο κεφάλαιο μελετάται το θεσμικό πλαίσιο από το οποίο διέπονται τόσο τα ΔΠΧΑ όσο και τα ΕΛΠ. Παρουσιάζονται συνοπτικά οι γενικές αρχές και κανόνες κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των ΔΠΧΑ και των ΕΛΠ. Στο τέλος του κεφαλαίου, μελετάται ο αντίκτυπος από την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ από ελληνικές επιχειρήσεις.

Στο τέταρτο κεφάλαιο της εργασίας, γίνεται η σύγκριση των όσων ορίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με τα όσα εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που ακολουθούν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Στο πέμπτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται ορισμένα αριθμητικά παραδείγματα για την κατανόηση του λογιστικού χειρισμού ενός από τα σημαντικότερα στοιχεία μιας επιχείρησης, τα πάγια. Επίσης, στο κεφάλαιο αυτό θα γίνει και η ανάλυση μιας μελέτης περίπτωσης σχετικά με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας, όπως παρουσιάστηκαν στον ισολογισμό της το τελευταίο έτος πριν την υιοθέτηση των ΔΛΠ και το πρώτο έτος που τα υιοθέτησε.

Το έκτο κεφάλαιο συμπεριλαμβάνει τα συμπεράσματα στα οποία οδηγούμαστε από την έρευνα. Κλείνοντας το κεφάλαιο, παρουσιάζονται κάποιες προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.

Τέλος, υπάρχει ένα παράρτημα με ένα συνοπτικό πίνακα με τις ομοιότητες και τις διαφορές στις οποίες καταλήξαμε ότι υπάρχουν μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ

2.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται θεωρητικές μελέτες αναφορικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τον αντίκτυπο τους σε διεθνείς και ελληνικές επιχειρήσεις μετά την υποχρεωτική εφαρμογή τους. Σύμφωνα με τις θεωρίες, που θα αναλύσουμε στο κεφάλαιο αυτό, οδηγούμαστε στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις των ΔΠΧΑ βοηθάνε τους αναλυτές περισσότερο παρέχοντας τους μεγαλύτερη ακρίβεια πρόβλεψης.

2.2 Μελέτες σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ τόσο σε διεθνές όσο και σε ελληνικό επίπεδο

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC), στην οποία συμμετείχαν αρχικά η Αυστραλία, ο Καναδάς, η Γαλλία, η Γερμανία, το Μεξικό, η Ιαπωνία, η Ολλανδία, το Ηνωμένο Βασίλειο, η Ιρλανδία και οι ΗΠΑ, ιδρύθηκε το 1973. Σκοπός της IASC ήταν η έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards – IAS), ενώ το 2001 ανασυστήθηκε ως ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα τις ΗΠΑ. (Νεγκάκης, 2015)

Σε έρευνα τους οι Demmer, Pronobis and Yohn (2016) εξέτασαν κατά πόσο η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΑ έχει σχέση με την αύξηση της ακρίβειας στις οικονομικές καταστάσεις. Εξέτασαν τη σχέση μεταξύ της ακρίβειας των προβλέψεων του αναλυτή και της ακρίβειας των προβλέψεων των οικονομικών καταστάσεων σχετικά με την υποχρεωτική εισαγωγή των ΔΠΧΑ. Τα αποτελέσματα της παρούσας μελέτης είναι ιδιαίτερος σημαντικά για να αντιληφθεί κανείς την επιρροή των ΔΠΧΑ στην προγνωστική ικανότητα των οικονομικών καταστάσεων. Κατέληξαν ότι υπήρξε βελτίωση στην ακρίβεια των προβλέψεων των αναλυτών μόνο σε χώρες που η υποχρεωτική υιοθέτηση των ΔΠΧΑ συνδέεται με βελτιώσεις στην επιβολή των οικονομικών καταστάσεων. Επίσης, παρατήρησαν ότι η βελτίωση της ακρίβειας των προβλέψεων του αναλυτή έχει άμεση σχέση με τη βελτίωση των προβλέψεων των οικονομικών καταστάσεων και ότι οι αναλυτές δίνουν περισσότερη έμφαση στην ανάλυση των προβλέψεων των οικονομικών καταστάσεων στην μετά-ΔΠΧΑ εποχή.

Ο Christensen et al.(2015) εξέτασαν τον αντίκτυπο που είχε η υποχρεωτική υιοθέτηση των ΔΠΧΑ στη λογιστική ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Η έρευνα έγινε με στόχο την αναζήτηση των κινήτρων των γερμανικών εταιριών οι οποίες αρνήθηκαν την εθελοντική εφαρμογή των ΔΠΧΑ, που επιτράπη στη Γερμανία, πριν την κανονική και υποχρεωτική εφαρμογή τους. Στη μεχρι πρότινος βιβλιογραφία αναφερόταν ότι η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ βελτιώνει τη λογιστική ποιότητα, όμως, η παρούσα έρευνα προσθέτει ότι οι βελτιώσεις αφορούν μόνο όσους τα υιοθέτησαν εθελοντικά. Στα ευρήματα της έρευνα ανήκει και η στενή σχέση μεταξύ αυτών που δεν υιοθέτησαν τα ΔΠΧΑ εθελοντικά με τις τράπεζες και τους εσωτερικούς μετόχους.

Ο Alabede (2015) ασχολήθηκε με τις οικονομικές καταστάσεις Νιγηριανών επιχειρήσεων και τον βαθμό που επηρεάστηκαν από την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Το 2012 αποτέλεσε χρονιά αναφοράς σχετικά με την υιοθέτηση των προτύπων. Η έρευνα έγινε σε δύο περιόδους (2007-2014): πριν την εφαρμογή των ΔΠΧΠ και την μετά εφαρμογή των ΔΠΧΑ. Συμπέρασμα της έρευνας ήταν ότι η λογιστική πληροφορία έχει μεγαλύτερο βαθμό συνέπειας στην περίοδο μετά την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων. Βέβαια, κατέληξαν στο ότι δεν είναι μεγάλες οι διαφορές ανάμεσα στις δύο περιόδους. Τέλος, ο δείκτης «κέρδη ανά μετοχή» αποτελεί την πιο σημαντική λογιστική πληροφορία και ταυτόχρονα την πιο ελκυστική για τους επενδυτές.

Οι Brochet et al. (2013) ασχολήθηκαν με την επιρροή της υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΠΧΑ στην αγορά κεφαλαίων μέσω της βελτιωμένης συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων. Η έρευνα ξεκίνησε με την πρόβλεψη ότι η βελτιωμένη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων στην μετα-ΔΠΧΑ εποχή θα οδηγήσει στη μείωση των πλεονεκτημάτων από τις πληροφορίες που υπάρχουν στο εσωτερικό της επιχείρησης. Έχοντας αυτές τις προσδοκίες, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η εφαρμογή των ΔΠΧΑ οδήγησε σε μείωση της «αγοράς» εσωτερικών πληροφοριών των οντοτήτων και προκάλεσε πολλαπλά οφέλη στην αγορά κεφαλαίου.

Σε δική τους έρευνα οι Daske et al. (2013) κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η υποχρεωτική υιοθέτηση των ΔΠΧΑ οδήγησε σε μείωση της ασυμμετρίας της πληροφόρησης των εταιρειών που προκύπτει από τις οικονομικές τους καταστάσεις. Κατα συνέπεια, η σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων γίνεται πιο εύκολη και λιγότερο δαπανηρή αφού το κόστος κεφαλαίου μειώνεται.

Ο Negakis (2013) μελέτησε τα αποτελέσματα της εισαγωγής των ΔΠΧΑ σε σχέση με την ερμηνευτική ισχύ των κερδών για τις αποδόσεις των μετοχών στην Ελλάδα. Στη μελέτη του χρησιμοποίησε ορισμένες παραλλαγές του μοντέλου Easton και Harris ενώ, επιπλέον, μελέτησε την εφαρμογή των ΔΠΧΑ κάνοντας έλεγχο για ασυμμετρίες στο πληροφοριακό περιεχόμενο των κερδών και των ζημιών. Τα ευρήματα της μελέτης έδειξαν ότι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς έχουν επιπτώσεις στην αξία της αποδοτικότητας των κερδών. Η εφαρμογή

των ΔΠΧΑ οδήγησε στη μείωση των διαθέσιμων πληροφοριών για τα κέρδη, η οποία αποδίδεται στην εισαγωγή της έννοιας της εύλογης αξίας. Ακόμη και μετά τον έλεγχο για ύπαρξη ασυμμετριών, τα ευρήματα για μειωμένο πληροφοριακό περιεχόμενο, σχετικά με τα κέρδη και τις αποδόσεις των μετοχών, συνεχίζουν να υπάρχουν.

Οι Kousenidis et al. (2013) ασχολήθηκαν με το εάν και σε ποιο βαθμό η Ευρωπαϊκή κρίση σε συνδυασμό με την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΑ επηρέασε την ποιότητα των κερδών των εισηγμένων εταιρειών. Η έρευνα αφορούσε κυρίως χώρες, όπως η Ελλάδα, η Πορτογαλία, η Ισπανία, χωρίς δημοσιονομική βιωσιμότητα, οι οποίες βρίσκονται σε ευρωπαϊκά οικονομικά προγράμματα και εφαρμόζουν αυστηρά μέτρα λιτότητας. Τα ευρήματα της μελέτης δείχνουν ότι στη περίοδο της κρίσης η αλλαγή σε καθοριστικούς παράγοντες των κερδών ευνοεί την επίτευξη υψηλότερων κερδών. Κατα μέσο όρο, σύμφωνα με την παρούσα έρευνα, στην περίοδο της κρίσης η ποιότητα των κερδών βελτιώθηκε, ενώ χειροτέρευσε σε περιπτώσεις ύπαρξης κινήτρων για τη διαχείριση των εσόδων.

Τον αντίκτυπο της εφαρμογής των ΔΛΠ στις εισηγμένες εταιρείες μελέτησαν οι Horton et al. (2013) και συμπέραναν ότι υπάρχει θετική επίδραση για την ακρίβεια των προβλέψεων όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές επιδόσεις. Επίσης, υπήρξε βελτίωση στις κεφαλαιαγορές σχετικά με την διαφάνεια τους.

Τις επιπτώσεις της υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΠΧΑ στην Ελλάδα προσπάθησαν να διερευνήσουν οι Spathis and Tsipouridou (2012). Οι ελληνικές οντότητες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο αποτέλεσαν το δείγμα για την έρευνα, ενώ παράλληλα ερεύνησαν και τη σχέση των ελεγκτών με τους πελάτες μετά την εφαρμογή των ΔΠΧΑ. Τα αποτελέσματα που παρουσιάζει η εν λόγω έρευνα είναι: Πρώτον, η οικονομική σύνδεση που υπάρχει μεταξύ ελεγκτών και πελατών και δεύτερον, η χαμηλή προστασία προς τους επενδυτές αφού ο ελεγκτικός μηχανισμός παραμένει και μετά την εφαρμογή των ΔΠΧΑ αδύναμος. Τέλος, επισημαίνεται και η πιθανότητα για απώλεια φήμης της ελεγκτικής διαδικασίας.

Στα χνάρια της παραπάνω έρευνας κινήθηκαν και ο Tsalavoutas (2012) και παρακολούθησε την επιρροή των ΔΠΧΑ στην ελληνική πραγματικότητα μετά την υποχρεωτική εφαρμογή τους. Κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, παρά την θετική ανταπόκριση των οντοτήτων στην υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΑ, οι διαφοροποιήσεις στην εποχή προ-ΔΠΧΑ και στην εποχή μετά-ΔΠΧΑ ήταν ελάχιστες όπως και οι αλλαγές μεταξύ των δυο περιόδων.

Με δείγμα οντοτήτων που υιοθέτησαν τα πρότυπα εθελοντικά πριν την υποχρεωτική τους εφαρμογή εργάστηκαν οι Byard, Li and Yu (2011) για να αναλύσουν τις επιπτώσεις της υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΠΧΑ στο περιβάλλον των πληροφοριών των οικονομικών αναλυτών. Τα αποτελέσματα έδειξαν πόσο σημαντικό είναι το καθεστώς της επιβολής νόμων αφού, μόνο σε χώρες στις οποίες επιβαλλόταν σε μεγάλο βαθμό οι νόμοι, βρέθηκε ότι μειώθηκε η διασπορά στην πρόβλεψη και τα λάθη πρόβλεψης των αναλυτών. Επίσης, τα αποτελέσματα έδειξαν

ότι αξιοσημείωτο ρόλο έχουν και τα κίνητρα των εταιρειών σχετικά με τη διαφάνεια των οικονομικών τους καταστάσεων που προκύπτει από την εφαρμογή των ΔΠΧΑ αφού, σε χώρες με χαμηλή ισχύ των νόμων, μειωμένα επίπεδα διασποράς και λαθών προβλεψής βρέθηκαν μόνο σε οντότητες με ισχυρά κίνητρα για διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις.

Σε άλλη έρευνα οι Sykianakis, Tzovas και Naoum (2011) ανέλυσαν τα πλεονεκτήματα και τα κόστη της υποχρεωτικής εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών ελληνικών εταιρειών. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι οι οικονομικοί διευθυντές των ανωτέρω εταιρειών πιστεύουν ότι τα ΔΛΠ βελτίωσαν την ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών με κόστος, όμως, που δεν μπορεί να θεωρηθεί αμελητέο.

Σε έρευνα τους, οι Floropoulos, Georgakopoulou και Spathis (2010), σχετικά με το πόσο επηρέασε η εισαγωγή των ΔΠΧΑ τις ελληνικές επιχειρήσεις, κατέληξε σε ορισμένα σημαντικά συμπεράσματα. Δείγμα για την έρευνα αποτέλεσαν 38 οντότητες και αναλύθηκαν οι οικονομικές τους καταστάσεις πριν και μετά την εφαρμογή των ΔΠΧΑ. Σύμφωνα με την έρευνα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν μεγάλη επιρροή στον κύκλο εργασιών των οντοτήτων και στα ίδια κεφάλαια τόσο προς το σύνολο του ενεργητικού όσο και προς το σύνολο των υποχρεώσεων.

Με την επιρροή των Διεθνών Προτύπων και τις αλλαγές που προκλήθηκαν στο ελληνικό τραπεζικό σύστημα ασχολήθηκαν οι Apostolou et al. (2010). Ανέλυσαν τις οικονομικές εκθέσεις των τραπεζών το 2004 και το 2005, που δημιουργήθηκαν σύμφωνα με τα εγχώρια πρότυπα και σύμφωνα με τα διεθνή αντίστοιχα. Συμπέρασμα της έρευνα ήταν η μεγάλες αλλαγές και η διαφοροποίηση στις εκθέσεις των τραπεζών στην εποχή προ-ΔΠΧΑ και στην εποχή μετά-ΔΠΧΑ.

Οι Ballas et al. (2010) ανέπτυξαν το θέμα της χρησιμότητας των ΔΠΧΑ στην ελληνική πραγματικότητα. Ασχολήθηκαν με το κατά πόσο μπορούν να εφαρμοστούν τα ΔΠΧΑ στην Ελλάδα σωστά και γενικά στα αναπτυσσόμενα οικονομικά περιβάλλοντα. Σύμφωνα με τα αποτελέσματα που προέκυψαν από τα ερωτηματολόγια της έρευνα, το ελληνικό οικονομικό περιβάλλον δεν ήταν έτοιμο για την εφαρμογή των ΔΠΧΑ. Βέβαια, επισημαίνουν ότι βοήθησε την πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και βελτίωσε την συγκρισιμότητα, την διαφάνεια και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

Οι Bae et al. (2008) σε μελέτη τους αναφέρουν ότι οι επιπτώσεις της υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΛΠ διαφοροποιούνται από αυτές της προαιρετικής εφαρμογής. Αυτό συμβαίνει επειδή οι οντότητες που υιοθετούν τα πρότυπα προαιρετικά έχουν ως βασικό κίνητρο την βελτίωση της εταιρικής διακυβέρνησης και δεσμεύονται ουσιαστικά στις αρχές τις διαφάνειας και την ορθότερη λογιστική απεικόνιση.

2.3 Συμπεράσματα

Η προαναφερόμενη βιβλιογραφική επισκόπηση είχε ως στόχο να πληροφορήσει για όσα συμβαίνουν στον τομέα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τόσο στην χώρα μας όσο και διεθνώς.

Βασικό συμπέρασμα στο οποίο καταλήγουμε μετά την μελέτη των ερευνών είναι η ευκολότερη σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας που εφαρμόζει τα ΔΛΠ τόσο σε σχέση με τις καταστάσεις των προηγούμενων ετών όσο και με τις αντίστοιχες καταστάσεις οντοτήτων του κλάδου. Επίσης, με τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα υπάρχει μεγαλύτερη ακρίβεια όσον αφορά τις προβλέψεις. Ακόμη, η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ήταν παράγοντας για την αύξηση της διαφάνειας και της ποιότητας των οικονομικών καταστάσεων.

Από την άλλη πλευρά, η Διοίκηση της οντότητας θα πρέπει να είναι εξαιρετικά προσεκτική όσον αφορά τους ελεγκτικούς μηχανισμούς, οι οποίοι παραμένουν αδύναμοι και μετά την εφαρμογή των ΔΠΧΑ. Ξίζει να αναφέρουμε ότι, η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΑ μπορεί να είχε διαφορετικό αντίκτυπο σε κάθε χώρα ανάλογα με το κατά πόσο κάθε χώρα ήταν έτοιμη να τα υιοθετήσει. Σε ότι έχει να κάνει με τον αντίκτυπο των προτύπων στη χώρα μας, την περίοδο που δόθηκε εντολή στις εισηγμένες για υποχρεωτική υιοθέτηση των ΔΠΧΑ, τα αποτελέσματα των ερευνών δείχνουν ότι η χώρα μας δεν ήταν απόλυτα έτοιμη για κάτι τέτοιο.

Οι περισσότεροι ερευνητές θεωρούν ότι η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων κατόρθωσε να οδηγήσει σε σημαντική βελτίωση της ποιότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά κύριο ζήτημα ανησυχίας ήταν οι δαπάνες που απαιτούνται για την εφαρμογή τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

3.1 Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο που ακολουθεί παρουσιάζονται ορισμένα στοιχεία του Ν.4308/14 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και οι βασικές αρχές που διέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Επίσης, παρουσιάζεται η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ αλλά και σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Στο τέλος του κεφαλαίου, γίνεται αναφορά σχετικά με την υιοθέτηση των διεθνών προτύπων από τις ελληνικές επιχειρήσεις.

3.2 Ο Νόμος 4308/14

Νομοθετικά η καθιέρωση των γενικών λογιστικών αρχών και κανόνων στη χώρα μας έγινε από τις εξής διατάξεις:

- Το νόμο 4308/14 που αφορά τα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τις συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».
- Το νόμο 2190/20 που αφορά τις Ανώνυμες Εταιρίες.
- Τον κώδικα φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών.
- Την 4^η οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Μετά από 30 έτη εφαρμογής το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αντικαταστάθηκε από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τον νόμο 4308/14. Τα ΕΛΠ αποτελούνται από οκτώ κεφάλαια, σαράντα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα, καταργώντας τον Κώδικα Φορολογίας Αναφοράς Συναλλαγών που αφορούσε τον τρόπο με τον οποίο ορίζεται η τήρηση των βιβλίων και η έκδοση στοιχείων αλλά και το ΕΓΛΣ που καθορίζει τον τρόπο σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Δημιουργήθηκε, δηλαδή, ένα καινούργιο νομικό πλαίσιο για να καλύψει τις ανάγκες της σημερινής εποχής ώστε να γίνουν οι επιχειρήσεις ανταγωνιστικές και να μπούν σε τροχιά εξέλιξης.

Με την εφαρμογή του νόμου 4308/14 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων επιτυγχάνεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μεταξύ επιχειρήσεων που εδρεύουν σε διαφορετικές χώρες ανά τον κόσμο. Αυτό συμβαίνει

γιατί τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν ένα υποσύνολο των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Τα ΕΛΠ μπορούν να λειτουργήσουν ως εργαλεία για τις ελληνικές εισαγωγικές επιχειρήσεις καθώς μπορούν να συνδέσουν τα λογιστήρια ξένων και ελληνικών επιχειρήσεων λόγω της σύγκλισης των δυο πρακτικών. (Μπαντσίνας και Πατατούκας, 2015)

Στο κεφάλαιο 1 των ΕΛΠ (άρθρα 1 και 2) αναφέρεται το πεδίο εφαρμογή τους και η κατηγοροποίηση των οντοτήτων βάσει μεγέθους. Το δεύτερο κεφάλαιο (άρθρα 3 έως 7) ασχολείται με τα λογιστικά αρχεία και το κεφάλαιο 3 (άρθρα 8 έως 15) αφορά τα παραστατικά πωλήσεων. Το κεφάλαιο 4 (άρθρα 16 και 17) αναφέρεται στις αρχές σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Στο κεφάλαιο 5 (άρθρα 18 έως 28) παρουσιάζονται οι κανόνες επιμέτρησης και στο κεφάλαιο 6 (άρθρα 29 και 30) υπάρχουν πληροφορίες σχετικά με το προσάρτημα και οι απαλλαγές που ορίζονται για την κάθε μια κατηγορία οντοτήτων. Το έβδομο κεφάλαιο (άρθρα 31 έως 36) ασχολείται με τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και το κεφάλαιο 8 (άρθρα 37 έως 44) αναφέρεται στη πρώτη εφαρμογή και τις μεταβατικές διατάξεις του νόμου.

Μετά την ολοκλήρωση των άρθρων ακολουθούν τα τέσσερα παραρτήματα του νόμου με ερμηνευτικές οδηγίες για την τήρηση του νόμου και υποδείγματα για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Στις υποχρεώσεις του νόμου 4308/14 υπόκεινται οι ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΟΕ, ΕΕ, ατομικές επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα καθώς και επιχειρήσεις κερδοσκοπικές ή μη που ανήκουν ή ελέγχονται από το Δημόσιο.

Οι οντότητες βάσει του νόμου ανάλογα με το μέγεθος τους χωρίζονται σε: (Σταματόπουλος, 2015)

- Πολύ μικρές οντότητες
- Μικρές οντότητες
- Μεσαίες οντότητες
- Μεγάλες οντότητες

ΠΙΝΑΚΑΣ: ΟΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΑΡΘΡΟ 2 ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 4308/2014

| ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 2 ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 4308/14 | | | | |
|--|--|--------------------|-----------------|-------------------------|
| | ΚΡΙΤΗΡΙΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗΣ | ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ | ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ | Μ.Ο. ΑΥΤΟΑΠΑΣΧΟΛΟΥΜΕΝΩΝ |
| ΠΟΛΥ ΜΙΚΡ ΕΣ | Όσες δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία κριτήρια | 350.000 € | 700.000 € | 10 άτομα |
| ΜΙΚΡ ΕΣ | Όσες δεν είναι πολύ μικρές και δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία κριτήρια | 4.000.000 € | 8.000.000 € | 50 άτομα |
| ΜΕΣΑ ΙΕΣ | Όσες δεν είναι μικρές και δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία κριτήρια | 20.000.000 € | 40.000.000 € | 250 άτομα |
| ΜΕΓΑ ΛΕΣ | Όσες υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία κριτήρια | 20.000.000 € | 40.000.000 € | 250 άτομα |

(ΑΡΘΡΟ 2, Ν.4308/14)

Τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα τέθηκαν σε ισχύ από 1/1/15 και είναι αποδεκτά από την πλειοψηφία των φορέων, των επιχειρήσεων και των λογιστών λόγω της κωδικοποίησης των λογιστικών κανόνων και των απλούστερων φορολογικών διατάξεων. (Σγουρινάκης, 2015)

Οι βασικές αλλαγές που συνέβησαν έπειτα από την εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι οι ακόλουθες:

- ο νέος χρόνος τιμολόγησης
- οι αλλαγές στους κανόνες επιμέτρησης
- η διαφοροποίηση στη μορφή των οικονομικών καταστάσεων
- οι απλοποιήσεις και οι απαλλαγές στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων ανάλογα με το μέγεθος της οντότητας

3.3 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και οι γενικές αρχές που τα διέπουν

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς αποτελούν ένα σύνολο λογιστικών προτύπων και διερμηνιών τα οποία έχουν υιοθετηθεί από το συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και εφαρμόζονται από επιχειρήσεις οι οποίες ανήκουν σε διάφορες χώρες ανά τον κόσμο. (Νεγκάκης, 2015)

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καταρτίζονται από τα ακόλουθα αρμόδια όργανα:

- Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
International Accounting Standards Committee Foundation (I.A.S.C)
- Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
International Accounting Standards Board (I.A.S.B)
- Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων
Standards Advisory Council (S.A.C)
- Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
International Financial Reporting Interpretations Committee (I.F.R.I.C)

Κάθε πρότυπο είναι ένα κείμενο το οποίο έχει συγκεκριμένη δομή και αποτελείται από: - την εισαγωγή, - το περιεχόμενο, - το σκοπό, - το πεδίο εφαρμογής τους, - τους ορισμούς που χρησιμοποιεί, - τις γνωστοποιήσεις, - την ημερομηνία έναρξης ισχύος.

Στη συνέχεια, ακολουθεί πίνακας με κάποια από τα πιο βασικά Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα:

| ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ | |
|-----------------------------|--|
| ΔΛΠ 1 | Οικονομικές Καταστάσεις |
| ΔΛΠ 2 | Αποθέματα |
| ΔΛΠ 7 | Καταστάσεις ταμιακών ροών |
| ΔΛΠ 8 | Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη |
| ΔΛΠ 10 | Γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού |
| ΔΛΠ 11 | Κατασκευαστικές συμβάσεις |
| ΔΛΠ 12 | Φόρος Εισοδήματος |
| ΔΛΠ 16 | Ενσώματα Πάγια |
| ΔΛΠ 18 | Έσοδα |
| ΔΛΠ 19 | Παροχές σε εργαζομένους |
| ΔΛΠ 20 | Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης |
| ΔΛΠ 21 | Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος |
| ΔΛΠ 23 | Κόστος Δανεισμού |
| ΔΛΠ 24 | Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών |
| ΔΛΠ 26 | Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης |

| | |
|---------|--|
| | από την υπηρεσία |
| ΔΛΠ 27 | Ενοποιημένες και ιδιαίτερες 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 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 |
| ΔΠΧΑ 13 | Εύλογη Αξία |
| ΔΠΧΑ 16 | Μισθώσεις |
| ΔΠΧΑ 9 | Χρηματοοικονομικά μέσα |

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα βασίζονται σε ορισμένες λογιστικές αρχές με σκοπό να εξασφαλιστεί η αντικειμενικότητα, η αξιοπιστία και η εγκυρότητα τους. Σύμφωνα με τον Νεγκάκη (2015), οι γενικές αρχές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είναι:

- Η αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίασης και η συμμόρφωση προς τα ΔΠΧΑ απαιτεί την πιστή απεικόνιση των επιδράσεων όλων των συναλλαγών και των γεγονότων σύμφωνα με αυτά που ορίζουν τα ΔΠΧΑ. Επίσης, απαιτείται η γνωστοποίηση όλων των αναγκαίων γνωστοποιήσεων καθώς και η παρέκκλιση από κάποιο πρότυπο.
- Σύμφωνα με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, απαιτείται η εκτίμηση της διοίκησης για τη δυνατότητα της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρίας καθώς και η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων στη βάση της αρχής της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.
- Αναφορικά με τους συμψηφισμούς, είναι απαραίτητη η ξεχωριστή απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων, των εσόδων και των εξόδων και δεν συμψηφίζονται. Εξαιρούνται οι περιπτώσεις στις οποίες ένα πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει το αντίθετο.
- Ο λογιστικός χειρισμός σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα βασίζεται, επίσης, στην αρχή των δεδουλευμένων εσόδων-εξόδων. Εκτός της κατάστασης ταμιακών ροών, οι υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων-εξόδων. Σύμφωνα με τα κριτήρια που προβλέπουν τα ΔΠΧΑ, τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων αναγνωρίζονται ως περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, ίδια κεφάλαια, έσοδα ή δαπάνες.

- Με τη συνέπεια της παρουσίασης απαιτείται η ομοιόμορφη παρουσίαση και κατάταξη των στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων από περίοδο σε περίοδο με εξαίρεση τις περιπτώσεις που απαιτείται επανεξέταση των οικονομικών καταστάσεων ή έχει επέλθει αλλαγή στις δραστηριότητες της εταιρίας.
- Η αρχή του ουσιώδους προβλέπει ξεχωριστή απεικόνιση για το κάθε ουσιώδες στοιχείο. Όταν τα στοιχεία είναι επουσιώδη δεν απαιτείται η ξεχωριστή απεικόνιση τους και συμπεριλαμβάνονται με άλλα στοιχεία όμοιας φύσης.
- Η συγκριτική πληροφόρηση γνωστοποιεί σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο όλα τα ποσά που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις και συντελεί στην αξιολόγηση της πορείας της κάθε εταιρίας ξεχωριστά αλλά και για τον κλάδο που ανήκει.

3.4 Κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ

Σύμφωνα με τον Νεγκάκη (2015), σκοπός των οικονομικών καταστάσεων αποτελεί η παροχή πληροφοριών τόσο στο εξωτερικό όσο και στο εσωτερικό περιβάλλον της επιχείρησης. Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν ουσιαστική πληροφόρηση για την χρηματοοικονομική θέση της εταιρίας, την αποδοτικότητα της αλλά και την πορεία της σε βάθος χρόνου τόσο σε σχέση με τα προηγούμενα έτη όσο και σε σχέση με εταιρίες του κλάδου στον οποίο ανήκει. Οι οικονομικές καταστάσεις, επίσης, παρέχουν πληροφορίες που βοηθούν στη λήψη των σωστών αποφάσεων για επενδύσεις.

Οι οικονομικές καταστάσεις συνήθως καταρτίζονται σε ετήσια βάση και η ευθύνη για την κατάρτιση τους ανήκει στη διοίκηση της οικονομικής οντότητας. Στη χώρα μας συντάσσονται από το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας. Οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται μια φορά το χρόνο επισήμως και αποτελούν αντικείμενο μελέτης και έρευνας για τον ελεγκτή αφού του παρέχει αναλυτικές πληροφορίες για την οικονομική θέση της οντότητας.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, το οποίο ασχολείται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων γίνεται σύμφωνα με την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας και αυτές που απαιτούνται σύμφωνα με το πρότυπο είναι:

- Η κατάσταση οικονομικής θέσης
- Η κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εσόδων
- Η κατάσταση των ιδίων κεφαλαίων

- Η κατάσταση ταμιακών ροών
- Οι σημειώσεις (Νεγκάκης, 2015)

Ενώ στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν.4308/14) υπάρχουν οι ακόλουθες οικονομικές καταστάσεις για τις οντότητες:

- Ο ισολογισμός
- Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
- Η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης
- Η κατάσταση χρηματοροών
- Το προσάρτημα (σημειώσεις)
(Άρθρο 2, Ν.4308/14)

Στην Ελλάδα η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, όμως, γίνεται σύμφωνα με τα κριτήρια που ορίζουν το μέγεθος της οντότητας. Δηλαδή, ανάλογα με την κατηγορία που ανήκει η οντότητα ανάλογα με το μέγεθος της πρέπει να καταρτίσει συγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις.

Ακολουθεί πίνακας στον οποίο αποτυπώνονται αναλυτικά ποιές καταστάσεις πρέπει να καταρτίσουν οι οντότητες ανάλογα με το μέγεθός τους, όπως ορίζει το άρθρο 2 του Ν. 4308/14:

ΠΙΝΑΚΑΣ: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 2 ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 4308/14

| ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ | ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ | ΜΙΚΡΕΣ | ΜΕΣΑΙΕΣ | ΜΕΓΑΛΕΣ |
|-----------------------------------|-------------|--------|---------|---------|
| ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ | X | X | X | X |
| ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ | X | X | X | X |
| ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ | | | X | X |
| ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΧΡΗΜΑΤΟΡΟΩΝ | | | | X |
| ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) | X | X | X | X |

(ΑΡΘΡΟ 2, Ν.4308/14)

Υποχρεωτικά θα πρέπει στις οικονομικές καταστάσεις να εμφανίζονται η επωνυμία της εταιρίας, η περίοδος αναφοράς, το νόμισμα και τα ακριβή ποσά. Σύμφωνα με το άρθρο 17 των ΕΛΠ, η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται με σαφήνεια και συντάσσονται με βάση τις θεμελιώδεις αρχές του δεδουλευμένου αλλά και της συνέχισης της δραστηριότητας. (Ν.4308/14)

3.5 Βασικές αλλαγές στις οικονομικές καταστάσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ

Είναι λογικό τα διεθνή πρότυπα με τις ρυθμίσεις τους να έφεραν ορισμένα νέα δεδομένα όσον αφορά την σύνταξη και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Ακολουθούν επιγραμματικά οι σημαντικότερες αλλαγές που έγιναν στις οικονομικές καταστάσεις μετά την υιοθέτηση των IFRS.

Πρώτον, τα περιουσιακά στοιχεία μιας οντότητας δεν απεικονίζονται πλέον στην ιστορική τους αξία, αλλά στην τρέχουσα αξία τους. Επίσης, τα διεθνή πρότυπα δίνουν τη δυνατότητα σε μια επιχείρηση να αναπροσαρμόζει τα άυλα πάγια στην εύλογη αξία τους με το ποσό της αναπροσαρμογής να επηρεάζει τα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης. Όσον αφορά τον υπολογισμό των αποσβέσεων, γίνονται με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων και όχι, όπως συμβαίνει στα ΕΛΠ, με σταθερούς συντελεστές. Τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων στη διεθνή πρακτική δεν ανήκουν στα άυλα πάγια, αλλά αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης των παγίων που αφορούν. Όλες οι συνδεδεμένες οντότητες υπόκεινται στις ενοποιημένες καταστάσεις, ακόμη και αυτές που έχουν διαφορετικό αντικείμενο δραστηριότητας.

Τέλος, έχουμε την διάκριση των μισθώσεων σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές με τις τελευταίες να καταχωρούνται στα βιβλία του μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια και στα βιβλία του εκμισθωτή ως πώληση παγίων.

3.6 Υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς από τις Ελληνικές επιχειρήσεις

Τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας γίνονται σημαντικές προσπάθειες για τον εκσυγχρονισμό της λογιστικής στα πρότυπα που εφαρμόζονται διεθνώς. Η είσοδος της Ελλάδας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, καθώς και ο συνεχώς αυξανόμενος ανταγωνισμός μεταξύ διεθνών και ελληνικών επιχειρήσεων απαίτησαν την προσαρμογή της λογιστικής στις ανάγκες των επιχειρήσεων για αποτελεσματικότερη διαχείριση. (Αραμπατζής, 2012)

Κάποιες επιχειρήσεις μεμονομένα είχαν υιοθετήσει τα ΔΠΧΑ πριν την υποχρεωτική τους εφαρμογή, η οποία εισήλθε στη χώρα μας με το άρθρο 13 του Νόμου 3299/2004 και με το κεφάλαιο 15 «Περί Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» στο Νόμο 2190/1920. Από την 1^η Ιανουαρίου 2005 οι ανώνυμες εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και από την 1^η Ιανουαρίου 2007 τα πιστωτικά και

χρηματοδοτικά ιδρύματα (πλην της Τράπεζας της Ελλάδος) και οι δημόσιες επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα όσα ορίζουν τα ΔΛΠ. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΔΠΧΑ στη χώρα μας είναι υποχρεωμένες να συντάξουν και τις ενοποιημένες καταστάσεις τους σύμφωνα με αυτά τα πρότυπα, αν υποχρεούνται να καταρτίσουν και ενοποιημένες.

Με την υποχρεωτική υιοθέτηση και εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, οι ειδικοί προέβλεπαν ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις θα έχουν τη δυνατότητα να ανταγωνίζονται ισότιμα τις διεθνείς επιχειρήσεις. Επίσης, στόχευαν στην υψηλότερη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων των ελληνικών εισηγμένων με τις αντίστοιχες που διαπραγματεύονται σε χρηματιστήρια διεθνώς. (Νεγκάκης, 2015)

Σύμφωνα με έρευνες, η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ από τις ελληνικές επιχειρήσεις είναι έργο που απαιτεί υψηλές δαπάνες τόσο σε κόστος όσο και σε χρόνο και απαιτούνται εξειδικευμένες γνώσεις για την ομαλή μετάβαση στα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Το γεγονός αυτό καθιστά πιο δύσκολη την υιοθέτηση των διεθνών προτύπων από τις μικρότερες ελληνικές επιχειρήσεις. (Μαυράκη, 2012)

Ήταν αναμενόμενο η εισαγωγή των ΔΛΠ στις ελληνικές επιχειρήσεις να προκαλέσουν προβλήματα. Το μεγαλύτερο πρόβλημα παρουσιάστηκε στον τρόπο κατά τον οποίο έγινε η εισαγωγή τους στις ελληνικές επιχειρήσεις. Πρόβλημα αντιμετωπίστηκε και με τον τρόπο κατά τον οποίο επηρέσαν τα ΔΛΠ την καθαρή θέση και τα αποτελέσματα των ελληνικών επιχειρήσεων που τα υιοθέτησαν. Τέλος, σημαντική ήταν και η έλλειψη γνώσεων που υπήρχε στο λογιστικό κλάδο της χώρας μας σχετικά με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. (Μυλωνάς, 2006)

Σημαντικό αποτελεί και το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις που δεν έχουν υιοθετήσει τα ΔΠΧΑ αλλά ακολουθούν τα ΕΛΠ και συγκεκριμένα τον Ν.4308/14 έχουν τη δυνατότητα, σύμφωνα με τον νόμο, να αναζητήσουν ερμηνευτική καθοδήγηση στα αντίστοιχα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

3.7 Συμπεράσματα

Τα νέα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, δηλαδή ο νόμος 4308/14, διαφέρουν με το προηγούμενο λογιστικό σχέδιο τόσο ως προς το περιεχόμενο όσο και ως προς τη μορφή των οικονομικών καταστάσεων. Ο νέος νόμος των ελληνικών λογιστικών προτύπων συγκλίνει σε μεγάλο βαθμό με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα πράγμα που σημαίνει ότι οντότητες που ακολουθούν τον ελληνικό και όχι τον διεθνή νόμο δεν διαφέρουν πλέον τόσο πολύ με αυτές που ακολουθούν τα ΔΛΠ. Η μετάβαση στα επόμενα χρόνια από τα ελληνικά στα διεθνή πρότυπα, λοιπόν, δεν θα είναι τόσο δύσκολη και δεν θα απαιτούνται μεγάλες αλλαγές.

Η υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων βοηθά τόσο τους επενδυτές όσο και την διοίκηση για ορθότερη λήψη των αποφάσεων. Οι επιχειρήσεις γίνονται, λοιπόν, πιο ανταγωνιστικές και η σύγκριση με οικονομικές καταστάσεις επιχειρήσεων του κλάδου ή της ίδια προηγούμενων ετών γίνεται ευκολότερη. Επίσης, αναμένεται να βελτιωθεί και η διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων μετά την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ

4.1 Εισαγωγή

Σκοπός του παρόντος κεφαλαίου είναι η σύγκριση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, μετά την ψήφιση του νόμου 4308/14, με τα αντίστοιχα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Μετά την εφαρμογή του Ν.4308/14, τα ΕΛΠ παρουσιάζουν μεγάλες ομοιότητες με τα ΔΠΧΑ και πολλές από τις διαφορές που υπήρχαν με το παλαιό ΕΓΛΣ έχουν εξαλειφθεί.

Όμως, αρά τις διαφορές που υπάρχουν ακόμη, μεταξύ ΕΛΠ και ΔΠΧΑ, είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι ο Ν.4308/14 επιτρέπει στις οντότητες να αναζητούν καθοδήγηση στο αντίστοιχο ΔΠΧΑ.

4.2 ΣΥΓΚΡΙΣΗ

ΔΛΠ 1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Σκοπός του ΔΛΠ 1 είναι ο προσδιορισμός του τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα, τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων ετών που συντάσσει η οικονομική οντότητα, όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Από το πρότυπο καθορίζονται λοιπόν οι απαιτήσεις ως προς την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και παρέχονται κατευθυντήριες γραμμές αναφορικά με την δομή και το περιεχόμενό τους. (Νεγκάκης, 2015)

Στα ΕΛΠ τα θέματα που αφορούν την σύνταξη και την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ρυθμίζονται πλέον από το Ν. 4308/14.

Η σύγκριση μεταξύ των ΔΠΧΑ και των ΕΛΠ, πριν από την εφαρμογή του Ν. 4308/14, παρουσιάζει διαφορές αναφορικά με τις αρχές, την παρουσίαση, τη μορφή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων. Έπειτα από την ψήφιση του Ν. 4308/14, οι απαιτήσεις για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις συγκλίνουν σε αυτές των ΔΠΧΑ. (Νεγκάκης, 2015)

Σύμφωνα με τον Ν.4308/14 (άρθρο 17), βασικές αρχές που διέπουν την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η αρχή των δεδουλευμένων και η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας.

Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι οικονομικές οντότητες κατατάσσονται σε τέσσερις κατηγορίες και κάθε οντότητα ανάλογα με το μέγεθος της συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις. Οι τέσσερις κατηγορίες είναι οι εξής: (Ν4308/14)

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

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν οι μεγάλες οντότητες είναι:

1. Ο ισολογισμός
2. Η κατάσταση αποτελεσμάτων
3. Η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης
4. Η κατάσταση χρηματοροών
5. Το προσάρτημα (Σημειώσεις)

Όσον αφορά τις μεσαίες οντότητες είναι οι προαναφερόμενες με εξαίρεση την κατάσταση χρηματοροών, ενώ για όσον αφορά τις μικρές και πολύ μικρές οντότητες πέρα από την κατάσταση χρηματοροών εξαιρείται και η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης. (Ν4308/14)

Στο προηγούμενο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας (βλέπε Κεφάλαιο 3), υπάρχει πίνακας για την κατανόηση των καταστάσεων που συντάσσει κάθε οντότητα στα ΕΛΠ ανάλογα με το μέγεθος της.

Οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι:

1. Η κατάσταση οικονομικής θέσης
2. Η κατάσταση αποτελεσμάτων και λοιπών συνολικών εισοδημάτων
3. Η κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων
4. Η κατάσταση των ταμιακών ροών
5. Οι σημειώσεις

Συνεπώς, υπάρχει σύγκλιση μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων για τις μεγάλες και μεσαίες οικονομικές οντότητες, όπως αυτές διακρίνονται σύμφωνα με τα ΕΛΠ, με αυτές που ορίζονται από τα ΔΠΧΑ. Τόσο οι οικονομικές καταστάσεις των ΔΛΠ όσο και των ΕΛΠ για τις μεγάλες και μεσαίες οντότητες περιέχουν μεγάλο όγκο πληροφοριών που βοηθά το χρήστη να σχηματίσει μια εικόνα για την επιχείρηση.

Η βασική διαφορά που διακρίνεται ανάμεσα στο ΔΛΠ 1 και τα όσα ορίζουν τα ΕΛΠ είναι οι εκτενέστερες πληροφορίες που υπάρχουν στις Σημειώσεις των ΔΛΠ σε σχέση με το Προσάρτημα των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Οι σημειώσεις, σύμφωνα με τον Νεγκάκη Ι.Χ. (2015),:

- παρουσιάζουν πληροφορίες για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και την εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών,
- γνωστοποιούν σημαντικές πληροφορίες που δεν υπάρχουν στις υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις αλλά απαιτούνται από τα ΔΠΧΑ,
- παρέχουν πληροφορίες που μπορούν να βοηθήσουν στην κατανόηση των λειτουργιών της οντότητας.

Από την άλλη πλευρά, είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι ο Ν.4308/14 αναγνωρίζει τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα σαν οργανικά, όπως συμβαίνει και στα ΔΠΧΑ. Πρίν την εφαρμογή του νόμου, το ΕΓΛΣ διέκρινε τα έσοδα και τα έξοδα σε έκτακτα και ανόργανα. Παρατηρούμε, λοιπόν, ότι τα ΕΛΠ συγκλίνουν σε πολλά σημεία με τα ΔΠΧΑ.

Οι διορθώσεις λαθών εσόδων και εξόδων που δεν εμφανίστηκαν στα αποτελέσματα χρήσης της περιόδου, τόσο με βάση τα ΔΛΠ όσο και σύμφωνα με τον Ν.4308/14, γίνονται αναδρομικά και επηρεάζει το αποτέλεσμα της περιόδου όπου συνέβη το λάθος και δεν επηρεάζει την τρέχουσα. Πρίν την εφαρμογή του νόμου, το ΕΓΛΣ παρουσίαζε διαφορά και σε αυτό το σημείο με τα ΔΠΧΑ.

ΔΛΠ 2: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

Σημαντικός τομέας για κάθε εταιρία είναι τα αποθέματα. Η λογιστική τους αντιμετώπιση είναι, συνεπώς, πολύ σημαντική και καθορίζεται από το ΔΛΠ 2 στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και από τον Ν.4308/14 στην ισχύουσα ελληνική νομοθεσία.

Σύμφωνα με τον Νεγκάκη (2015), το ΔΛΠ 2 ασχολείται με όλα τα αποθέματα εκτός από:

- τα έργα υπό εκτέλεση βάσει συμβάσεων κατασκευής, περιλαμβάνοντας άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών,
- τα χρηματοοικονομικά μέσα,
- τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, τα οποία συνδέονται με κάποια αγροτική δραστηριότητα και αγροτική παραγωγή τη στιγμή της συγκομιδής.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 2, η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Σύμφωνα με τα ελληνικά πρότυπα, η αρχική αναγνώριση πραγματοποιείται στο κόστος κτήσης και μετά την αρχική αναγνώριση, επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους και καθαρής

ρευστοποιήσιμης αξίας. Επομένως, δεν παρατηρείται κάποια διαφορά στην αποτίμηση των αποθεμάτων.

Με τον νόμο 4308/14 καταργήθηκε η χρήση της μεθόδου Last In First Out (LIFO) πράγμα που δείχνει τη σύγκλιση του νέου νόμου με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Όσον αφορά την υποτίμηση των αποθεμάτων δεν παρατηρούνται διαφορές ανάμεσα στα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ. Η υποτίμηση των αποθεμάτων παρακολουθείται σε ένα επιπλέον ξεχωριστό λογαριασμό. Υπάρχει, όμως, το δικαίωμα μερικής ή ολικής αναστροφής της υποτίμησης. Το δικαίωμα αυτό δεν υπήρχε στην προηγούμενη ελληνική πρακτική των ΕΓΛΣ.

Για τα αποθέματα των βιολογικών ειδών υπάρχει ειδικό πρότυπο το οποίο ασχολείται με τον λογιστικό χειρισμό τους (ΔΛΠ 41). Ο νόμος 4308/14 καθορίζει ότι τα αποθέματα της συγκεκριμένης κατηγορίας αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους.

ΔΛΠ 7: ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Σύμφωνα με τον Νεγκάκη (2015), η κατάσταση ταμιακών ροών απεικονίζει τις μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα, τα οποία είναι αποτελέσματα λειτουργικών, επενδυτικών και χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων της επιχείρησης κατά τη διάρκεια ενός χρονικού διαστήματος.

Στην ελληνική νομοθεσία (Ν.4308/14) σε υποχρέωση κατάρτισης της συγκεκριμένης κατάστασης υπόκεινται μόνο οι μεγάλες επιχειρήσεις ή οι μητρικές επιχειρήσεις ομίλων ή οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Σύμφωνα και με την εγχώρια και την διεθνή πρακτική, οι ταμιακές ροές ανάλογα με το αν αφορούν λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες χωρίζονται σε τρεις κατηγορίες.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 7, η οικονομική οντότητα καταρτίζει την κατάσταση ταμιακών ροών είτε με την άμεση μέθοδο είτε με την έμμεση μέθοδο. Από την άλλη πλευρά, ο νόμος 4308/14 αναφέρει ότι η κατάρτιση της συγκεκριμένης κατάστασης από τις μεγάλες επιχειρήσεις γίνεται με την πιά συνηθισμένη μέθοδο την έμμεση. Όμως, στη λογιστική οδηγία για την εφαρμογή των ΕΛΠ αναφέρεται ότι «οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο του νόμου, δύναται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α, στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο». Συμπερασματικά, βλέπουμε ότι μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει είτε την άμεση είτε την έμμεση μέθοδο.

ΔΛΠ 8: ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ – ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΩΝ

Σκοπός του ΔΛΠ 8 είναι ο καθορισμός των κριτηρίων που αφορούν την επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών, το λογιστικό χειρισμό των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές και εκτιμήσεις καθώς και την αντιμετώπιση λαθών που συνέβησαν σε προηγούμενες χρήσεις. (Νεγκάκης, 2015)

Το παρών πρότυπο προβλέπει ότι κάθε ενδεχόμενο λάθος δεν εμφανίζεται στα αποτελέσματα χρήσης της περιόδου όπου ανακαλύφθηκε ότι υπάρχει, αλλά διορθώνει τα αποτελέσματα της περιόδου που συνέβη. Σύμφωνα με το άρθρο 28 του νόμου 4308/14, η αντιμετώπιση των λαθών γίνεται με τον ίδιο τρόπο, δηλαδή αναδρομικά. Επίσης, και τα διεθνή και τα εγχώρια πρότυπα ορίζουν ότι οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων επηρεάζουν τόσο την παρούσα όσο και τις μελλοντικές χρήσεις.

ΔΛΠ 12: ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Το ΔΛΠ 12 αφορά τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος και ορίζει τις βασικές αρχές στις οποίες οι μελλοντικές φορολογικές ή οι υποχρεώσεις του παθητικού στηρίζονται. Σύμφωνα με τον Νεγκάκη (2015), με την αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης προβλέπεται ότι η λογιστική αξία του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης στο μέλλον θα ανακτηθεί ή θα διακανονιστεί. Σε περίπτωση που προκύψει μεγαλύτερη (ή μικρότερη) μελλοντική πληρωμή φόρου από την ανάκτηση ή τον διακανονισμό συγκριτικά με αυτή που θα προέκυπτε αν δεν είχε φορολογικές συνέπειες ο διακανονισμός ή η ανάκτηση, τότε αναγνωρίζεται μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Αξίζει να σημειωθεί, ότι ο αναβαλλόμενος φόρος σαν λογαριασμός στις οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας ασκεί ιδιαίτερα σημαντική επιρροή αφού βοηθά στην ορθότερη απεικόνιση της οικονομικής θέσης βάσει της αρχής των δεδουλευμένων και του λογιστικού αποτελέσματος της οντότητας. Με το καθεστώς που ίσχυε πριν την εφαρμογή του νόμου 4308/14 στη χώρα μας η αναβαλλόμενη φορολογία δεν υπήρχε και έπειτα από την εφαρμογή του έγινε η εμφάνιση του στην εγχώρια πραγματικότητα. Όμως, για την λογιστική οδηγία εφαρμογής του εγχώριου νόμου η αναβαλλόμενη φορολογία έχει προαιρετική εφαρμογή, ενώ τα ΔΠΧΑ απαιτούν την υποχρεωτική της εφαρμογή. (Νεγκάκης, 2015)

Το ΔΛΠ 12 ορίζει τις διατάξεις και τις ρυθμίσεις που αφορούν τη φορολογία ομίλου, κάτι που δεν συνέβαινε στην εγχώρια φορολογία, καθώς ο πρότερος νόμος του 4308/14 υπολόγιζε το φόρο σε ατομικά πλαίσια για κάθε εταιρία που είναι μέλος ομίλου. Επιπλέον, άλλη μια διαφοροποίηση πριν την εφαρμογή του νέου νόμου για τα ΕΛΠ μετα ΔΠΧΑ αφορούσε το γεγονός ότι οι φόροι εμφανιζόταν στον Πίνακα

Διάθεσης Κερδών. Σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα, οι φόροι εμφανίζονται τόσο στην κατάσταση αποτελεσμάτων όσο και ως στοιχείο της Κατάστασης Οικονομική Θέσης. (Ντζανάτος, 2008)

Οι διατάξεις του άρθρου 23 του νόμου 4308/14, το οποίο αναφέρεται στην αναβαλλόμενη φορολογία, οδηγούν τα εγχώρια πρότυπα σε σύγκλιση με τα ΔΠΧΑ. Παρατηρώντας το άρθρο του Ν.4308/14 και τις διατάξεις του ΔΛΠ 12 καταλήγουμε ότι δεν παρουσιάζονται ιδιαίτερες διαφορές. Τέλος, πέρα των διατάξεων του άρθρου 23 το οποίο συγκλίνει με το ΔΛΠ 12, υπάρχει και το άρθρο 17 που προτρέπει τις οικονομικές οντότητες να αναζητούν καθοδήγηση στο αντίστοιχο με το ζήτημα τους πρότυπο.

ΔΛΠ 16: ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Με τις επενδύσεις που πραγματοποιεί μια οικονομική οντότητα σε ενσώματα πάγια ασχολείται το ΔΛΠ 16 και αναλύει θέματα τα οποία σχετίζονται με την λογιστική αντιμετώπιση τους, την αρχική τους αναγνώριση, τον υπολογισμό της λογιστικής τους αξίας, τις μεθόδους προσδιορισμού των αποσβέσεων, τη μεταγενέστερη αποτίμηση τους αλλά και την αναγνώριση ζημιών απομείωσης. Για όλα τα πάγια εκτός εκείνων για τα οποία υπάρχει άλλο πρότυπο για τον λογιστικό χειρισμό τους εφαρμόζεται το ΔΛΠ 16. (Νεγκάκης, 2015).

Η εφαρμογή του νόμου 4308/14 έφεραν στα ΕΛΠ τις περισσότερες από τις αρχές που ορίζονται στο ΔΛΠ 16. Σύμφωνα τόσο με το ΔΛΠ 16 όσο και με το άρθρο 18 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, τα κόστη τα οποία σχετίζονται με την απόκτηση ενός παγίου και είναι απαραίτητα για την απόκτηση του παγίου συμπεριλαμβάνονται στο κόστος κτήσης του. Για παράδειγμα, αμοιβές δικηγόρων ή μεσιτών, φόροι μεταβίβασης, συμβολαιογραφικά έξοδα συμπεριλαμβάνονται στο κόστος κτήσης του και δεν καταχωρούνται σε ξεχωριστό λογαριασμό.

Τα εγχώρια πρότυπα επιτρέπουν πλέον τη χρήση εύλογης αξίας κατά την αποτίμηση ως εναλλάκτικό χειρισμό με επανεκτίμηση τουλάχιστον ανά τετραετία ή όταν οι συνθήκες της αγοράς δείχνουν ότι η λογιστική αξία και η εύλογη αξία διαφέρουν. (Ν.4308/14, άρθρο 24) Τα διεθνή πρότυπα αφήνουν την ίδια την οντότητα να επιλέξει τη συχνότητα των αναπροσαρμογών.

Όμοια αντιμετώπιση τόσο από τα διεθνή όσο και από τα εγχώρια πρότυπα, παρατηρούμε και όσον αφορά το λογιστικό χειρισμό των διαφορών αναπροσαρμογής. Χαρακτηριστικό παράδειγμα, οι αυξήσεις στην αξία ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου ως αποτέλεσμα αναπροσαρμογής καταχωρούνται σε αποθεματικό των ιδίων κεφαλαίων. Ακόμη, όταν σε προηγούμενο έτος υπάρχει καταχώριση ζημίας ως αποτέλεσμα αναπροσαρμογής στην Κατάσταση συνολικών Εσόδων, τότε η διαφορά του τρέχοντος έτους πιστώνεται σε λογαριασμό αποτελεσμάτων. Από την άλλη

πλευρά, μειώσεις στην αξία του παγίου από αναπροσαρμογή καταχωρούνται στα κέρδη ή της ζημίες της περιόδου. (Νεγκάκης Ι.Χ., 2015)

Συμπερασματικά, ο νόμος 4308/14 εξάλειψε πολλές διαφορές που υπήρχαν στο προηγούμενο εγχώριο λογιστικό σχέδιο και οδήγησε σε σύγκλιση με τα ΔΠΧΑ και στους λογιστικούς χειρισμούς των παγίων.

ΔΠΧΑ 16: ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ

Το ΔΠΧΑ 16 περι μισθώσεων τέθηκε σε εφαρμογή την 01-01-2019 και ήρθε να αντικαταστήσει το ΔΛΠ 17: Μισθώσεις. Η βασική αρχή του νέου προτύπου ορίζει ως υποχρέωση του μισθωτή να απεικονίζει το σύνολο των μισθώσεων στην κατάσταση Οικονομικής Θέσης. (Grant Thornton, 2017)

Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ 16, καταργείται, για τον μισθωτή, η διάκριση των μισθώσεων σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές μισθώσεις. Ορίζει, δηλαδή, ένα εννιαίο λογιστικό μοντέλο μισθώσεων για τον μισθωτή. Από την πλευρά του εκμισθωτή, το ΔΠΧΑ 16 δεν τροποποιεί τους λογιστικούς χειρισμούς που όριζε το ΔΛΠ 17. Δηλαδή, από την πλευρά του εκμισθωτή υπάρχει διάκριση των μισθώσεων σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές. Στα εγχώρια πρότυπα με την εφαρμογή του 4308/14 υπάρχει διάκριση των μισθώσεων στις δύο κατηγορίες. Αυτό ισχύει και για τον μισθωτή και για τον εκμισθωτή. Και οι δυο πρακτικές ορίζουν το ζήτημα πώλησης των περιουσιακών στοιχείων και την περίπτωση της επαναμίσθωσης τους με χρηματοδοτική μίσθωση. Επιπλέον, υπολογίζεται, για την αποτίμηση της αξίας των παγίων, η προεξοφλημένη αξία των μισθωμάτων σύμφωνα με το τεκμαρτό επιτόκιο.

Θα πρέπει να αναφέρουμε ξανά ότι οι οντότητες έχουν τη δυνατότητα μέσω του άρθρου 17 του νόμου 4308/14 να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα αντίστοιχα ΔΠΧΑ. Αυτό, λοιπόν, επεκτείνει τη σύγκλιση και στο θέμα των μισθώσεων.

ΔΛΠ 18: ΕΣΟΔΑ

Το ΔΛΠ 18 ασχολείται με ζητήματα που αφορούν τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων τα οποία προέρχονται από την πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών και τη χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων του ενεργητικού της οικονομικής οντότητας από τρίτους. (Νεγκάκης Ι.Χ., 2015)

Όσον αφορά την αναγνώριση των εσόδων παρατηρούμε σύγκλιση μεταξύ των ΔΠΧΑ και των ΕΛΠ, αφού και τα δυο πρότυπα ορίζουν ότι η αναγνώριση γίνεται αφού πρώτα πραγματοποιηθούν όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που συνδέονται με το προϊόν ή την παρεχόμενη υπηρεσία.

Επίσης, ο νόμος 4308/14 υιοθετεί ακόμη μια άποψη των ΔΠΧΑ αφού προβλέπει ότι όταν υπάρχει αναβολή πληρωμής, τότε λογίζονται τόκοι και το έσοδο υπολογίζεται στο αποσβέσιμο κόστος με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. (Ν.4308/14 άρθρο 24 παρ.14)

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 18, όταν συμβαίνει ανταλλαγή αγαθών ίσης αξίας τότε δεν αναγνωρίζεται κάποιο έσοδο ή έξοδο. Αυτό δεν ισχύει στα ελληνικά πρότυπα πριν την εφαρμογή του νόμου 4308/14. Μετά την εφαρμογή του νόμου 4308/14 τα διεθνή και τα ελληνικά πρότυπα συγκλίνουν και δεν αναγνωρίζεται κάθε συναλλαγή σαν ξεχωριστό λογιστικό γεγονός, όπως συνέβαινε.

ΔΛΠ 19: ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ

Ο λογιστικός χειρισμός των παροχών στους εργαζομένους και οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για αυτές είναι το κύριο ζήτημα του ΔΛΠ 19. Σύμφωνα με τον Νεγκάκη Ι.Χ. (2015), το ΔΛΠ 19 απαιτεί την αναγνώριση εξόδων από τα οφέλη που προκύπτουν από την παροχή υπηρεσιών των εργαζομένων με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών αλλά και την αναγνώριση μιας υποχρέωσης όταν ο εργαζόμενος έχει παράσχει τις υπηρεσίες του με αντάλλαγμα κάποιες παροχές που θα δοθούν μελλοντικά.

Οι προβλέψεις που αφορούν το προσωπικό, σύμφωνα με το ΔΛΠ 19, αναγνωρίζονται την ίδια στιγμή που θα υπάρξει η απόφαση της απόλυσης του προσωπικού, με το ίδιο να συμβαίνει και κατά την εθελούσια έξοδο και την παροχή αποζημιώσεων. Σύμφωνα με το άρθρο 22 του νόμου 4308/14, οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία αναγνωρίζονται και αποτιμώνται στα ονομαστικά τους ποσά κατά την ημερομηνία του ισολογισμού ή με την αναλογιστική μέθοδο όταν η υπάρχει σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις.

Το ΔΛΠ 19 αποτελείται από ένα ακριβές και πλήρες πλαίσιο προκειμένου να υπολογίζονται οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τα προγράμματα καθορισμένων παροχών. Αντίθετα, στα ελληνικά πρότυπα δεν εφαρμοζόταν αλλά, πλέον, με την λογιστική οδηγία περί εφαρμογής του Ν.4308/14, ορίζουν ότι οι οικονομικές οντότητες μπορούν να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από το αντίστοιχο ΔΛΠ σε πολύπλοκα και μεγάλα λογιστικά θέματα, στα οποία συγκαταλέγονται και τα προγράμματα καθορισμένων παροχών στους εργαζομένους.

Τέλος, αξίζει να αναφέρουμε ότι οι γνωστοποιήσεις στις οποίες πρέπει να προβεί η οντότητα στις οικονομικές της καταστάσεις παρέχουν πλήρη και αναλυτική πληροφόρηση, σε αντίθεση, με το περιορισμένου εύρους πληροφόρησης του προσαρτήματος των ΕΛΠ.

ΔΛΠ 20: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ

Το ΔΛΠ 20 πραγματεύεται θέματα που αφορούν το λογιστικό χειρισμό των κρατικών επιχορηγήσεων αλλά και τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής υποστήριξης.

Τα βασικά είδη επιχορηγήσεων είναι: - οι επιχορηγήσεις για απόκτηση αποσβεστέων παγίων του ενεργητικού, - οι επιχορηγήσεις οι οποίες σχετίζονται με τα έσοδα, - επιχορηγήσεις που λήφθηκαν ως μέρος βοήθειας, - οι επιχορηγήσεις για έξοδα ή ζημιές που θα προκύψουν, - η άμεση γενική επιχορήγηση, - η μη χρηματική επιχορήγηση, - οι επιχορηγήσεις για απόκτηση μη αποσβεστέων παγίων του ενεργητικού, - και οι επιχορηγήσεις δανείων. (Grant-Thornton, 2009)

Η λογιστική καταχώρηση της επιχορήγησης συμβαίνει όταν είναι βέβαιη η εισπραξή της και, επιπλέον, όταν υπάρχει βεβαιότητα για την συμμόρφωση της οικονομικής οντότητας με τους όρους της επιχορήγησης.

Τόσο τα διεθνή όσο και τα εγχώρια πρότυπα περιέχουν διατάξεις οι οποίες προβλέπουν συγκεκριμένους λογιστικούς χειρισμούς τόσο για τις κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων όσο και για αυτές που αποτελούν έξοδο.

Τα ΕΛΠ προβλέπουν την αρχική καταχώρηση της επιχορήγησης σε λογαριασμό υποχρεώσεων είτε την περίοδο είσπραξης της είτε όταν υπάρχει οριστική έγκριση για την είσπραξη της. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, η επιχορήγηση θα μειωθεί αφού αποσβένεται με τη μεταφορά της στα αποτελέσματα ως έσοδο. Σχετικά με τις κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων, μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα όταν τα έξοδα τα οποία αφορά η επιχορήγηση βαρύνουν τα αποτελέσματα. (Ν.4308/14, άρθρο 23 παρ.1-2)

Από την άλλη πλευρά, τα διεθνή πρότυπα προβλέπουν το χειρισμό των επιχορηγήσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων είτε με τη μορφή εσόδων επόμενων χρήσεων είτε αφαιρετικά της λογιστικής αξίας των σχετικών περιουσιακών στοιχείων που προσδιορίζουν.

ΔΛΠ 21: ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ

Το ΔΛΠ 21 ορίζει την προσέγγιση που θα πρέπει να ακολουθεί η κάθε οικονομική οντότητα για να περιλαμβάνονται στις οικονομικές της καταστάσεις οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και οι εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό και να μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις στο νόμισμα παρουσίασης. (Νεγκάκης Ι.Χ., 2015)

Μετά την εφαρμογή του νόμου 4308/14 οι διαφορές με το αντίστοιχο διεθνές πρότυπο έχουν αμβλυνθεί. Τόσο στο άρθρο 27 του εγχώριου νόμου όσο και στο ΔΛΠ 21 υπάρχει διαχωρισμός σε χρηματικά και μη χρηματικά στοιχεία. Όσον αφορά, τα χρηματικά στοιχεία σε ξένο νόμισμα, τόσο στα ΔΠΧΑ όσο και στα ΕΛΠ, σε κάθε

ημερομηνία λήξης μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος. Από την άλλη πλευρά, για τα μη χρηματικά, και τα δύο πρότυπα, αναφέρουν ότι η επιμέτρηση τους γίνεται είτε με τη μέθοδο του ιστορικού κόστους είτε με τη μέθοδο της εύλογης αξίας. Όταν χρησιμοποιηθεί η μέθοδος του ιστορικού κόστους μετατρέπονται στην ημερομηνία συναλλαγής με την τρέχουσα συναλλαγματική ισοτιμία. Όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος της εύλογης αξίας, προσδιορίζονται με τις συναλλαγματικές ισοτιμίες που υπολογίστηκε η εύλογη αξία. Κατά την αποτίμηση αυτών των στοιχείων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ λογίζονται οι αναβαλλόμενοι φόροι που ενδεχομένως προκύψουν. Αντιστοίχως, και στα ΕΛΠ υπάρχει η αναβαλλόμενη φορολογία.

Στα ΕΛΠ ο τρόπος μετατροπής των ποσών σε ξένο νόμισμα υπάρχει μόνο στο προσάρτημα.

Το ΔΛΠ 21 προβλέπει έναν σημαντικό αριθμό γνωστοποιήσεων, σε σχέση με τον αντίστοιχο των ΕΛΠ, οι οποίες σχετίζονται με τις συναλλαγματικές διαφορές.

ΔΛΠ 24: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 24, καθορίζονται για την οικονομική οντότητα οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις για την εξέταση της πιθανότητας και του βαθμού επιρροής της οικονομικής της θέσης αλλά και των αποτελεσμάτων της, από συνδεδεμένα μέρη, συναλλαγές μεταξύ αυτών αλλά και των υπολοίπων που δεν έχουν εξοφληθεί από πλευρά τους. (Νεγκάκης Ι.Χ., 2015)

Συνδεδεμένα μέρη με μια οικονομική οντότητα, σύμφωνα με το ΔΛΠ 24, αποτελούν φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν έλεγχο στην οικονομική οντότητα είτε ατομικά είτε από κοινού. Επιπλέον, έχουν σημαντική επιρροή στην οντότητα ή αποτελούν σημαντικά μέλη της διοίκησης της. Η ύπαρξη κοινού διευθυντή ή βασικού στελέχους δεν αποτελεί κριτήριο για να αποτελούν οι οντότητες συνδεδεμένα μέρη. Δύο οντότητες που αποτελούν μέλη κοινοπραξίας δεν θεωρούνται, επίσης, συνδεδεμένα μέρη. (Νεγκάκης Ι.Χ., 2015)

Τέλος, όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις που προβλέπει το πρότυπο για τα συνδεδεμένα μέρη είναι περισσότερες σε σχέση με αυτές που προβλέπει ο νόμος των ΕΛΠ.

ΔΛΠ 27: ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Σκοπός του ΔΛΠ 27 είναι ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού των επενδύσεων σε θυγατρικές, κοινοπραξίες αλλά και συγγενείς επιχειρήσεις, καθώς και των πληροφοριών που πρέπει η οικονομική οντότητα να γνωστοποιήσει, όταν καταρτίζει ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, οι οικονομικές καταστάσεις διακρίνονται σε ατομικές ή ενοποιημένες. Ατομικές καταστάσεις είναι οι καταστάσεις που παρουσιάζονται επιπλέον των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. Μια μητρική μπορεί, όμως, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις να καταρτίζει μόνο ατομικές οικονομικές καταστάσεις. (Νεγκάκης Ι.Χ., 2015)

Σύμφωνα με τον εγχώριο νόμο, υπάρχει ένα πλήρες νομικό πλαίσιο το οποίο διέπει την ενοποίηση. Σύμφωνα με τον 4308/14, οι όμιλοι διακρίνονται σε μεγάλους, μεσαίους και μικρούς ανάλογα το μέγεθος τους και με βάση τα κριτήρια που ορίζει ο νόμος. Ενοποιημένες καταστάσεις καταρτίζουν μόνο οι μεγάλοι όμιλοι.

Σημαντική διαφορά μεταξύ των ΔΠΧΑ και των ΕΛΠ αποτελεί ο τρόπος αποτίμησης των συμμετοχών. Σύμφωνα με το παρών πρότυπο, η αποτίμηση γίνεται είτε στο κόστος είτε σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, γίνεται στο κόστος μείον τις σωρευμένες απομειώσεις ή για ορισμένες κατηγορίες το άρθρο 23 αναφέρει ότι γίνεται στην εύλογη αξία.

ΔΛΠ 28: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

Με τον καθορισμό του λογιστικού χειρισμού των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες ασχολείται το ΔΛΠ 28. Επιπλέον, και με τις απαιτήσεις ως προς την εφαρμογή της μεθόδου της καθαρής θέσης κατά τον λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες. (Νεγκάκης Ι.Χ., 2015)

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 28, κριτήριο για την ύπαρξη σημαντικής επιρροής μιας οικονομικής οντότητας σε μια άλλη είναι το ποσοστό στα δικαιώματα ψήφου της δεύτερης να είναι μεγαλύτερο ή ίσο με το 20%. Εκτός του ποσοστού, το ΔΛΠ 28 θέτει κάποιους ποιοτικούς όρους για την ύπαρξη σημαντικής επιρροής, όπως για παράδειγμα, η αντιπροσώπευση της επενδύτριας στο Διοικητικό Συμβούλιο (ΔΣ) ή σε ισοδύναμο διοικητικό όργανο της επενδυόμενης επιχείρησης. (Νεγκάκης Ι.Χ., 2015)

Τα ΕΛΠ, επίσης, καθορίζουν το ποσοστό στο 20% για να είναι μια οντότητα συγγενής της άλλης και να μην υπάρχει σχέση θυγατρικής-μητρικής.

Σύγκλιση ανάμεσα στα διεθνή και εγχώρια παρατηρούμε και με τη χρήση της μεθόδου καθαρής θέσης για την εμφάνιση των συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις. Αξίζει να αναφέρουμε ότι, η λογιστικοποίηση μια εταιρίας ως συγγενής

σταματάει όταν η συγγενής επιχείρηση συγκαταλέγεται στις διακοπτόμενες δραστηριότητες της οντότητας.

ΔΛΠ 36: ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Το ΔΛΠ 36 παρουσιάζει το λογιστικό χειρισμό, την παρουσίαση στις οικονομικές καταστάσεις και τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις των απομειώσεων. Σκοπός του παρόντος προτύπου είναι να αναφέρει τις προδιαγεγραμμένες ενέργειες τις οποίες θα πρέπει η οικονομική οντότητα να εφαρμόσει για να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία της εμφανίζονται με την πραγματική τους αξία και όχι σε αξία μεγαλύτερου του ανακτήσιμου ποσού τους. Απομείωση ενός περιουσιακού στοιχείου, λοιπόν, νοείται όταν η λογιστική του αξία είναι μεγαλύτερη από ότι το ανακτήσιμο ποσό του. (Νεγκάκης Ι.Χ., 2015)

Με το πλήρες σχέδιο χειρισμού του ΔΛΠ 36 έχει πολλές ομοιότητες ο Ν.4308/14 σχετικά με τα όσα αναφέρει για τις απομειώσεις. Αρχικά, το άρθρο 18 του εγχώριου νόμου ορίζει ότι η υποχρέωση αναγνώριση ζημιάς απομείωσης γίνεται μόνο σε περίπτωση που η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και το ποσό της σημαντικό. Ενώ, όταν είναι παροδικού χαρακτήρα, όπως και στα ΔΠΧΑ δεν λογίζεται. Ακόμη, τόσο ο εγχώριος νόμος όσο και τα ΔΠΧΑ, όσον αφορά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή, αναφέρουν ότι δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Ο έλεγχος για τυχόν απομείωση των άυλων και υπεραξία πρέπει να γίνεται ετησίως, σύμφωνα και με τα δύο πρότυπα.

Όμως, υπάρχει και μια σημαντική διαφορά ανάμεσα στα ΕΛΠ και στα ΔΠΧΑ. Το ΔΛΠ 36 εισάγει τον όρο Μονάδες Ταμιακών Ροών (ΜΔΤΡ) που χρησιμοποιείται όταν δεν είναι εφικτό ο υπολογισμός της απομείωσης για ένα περιουσιακό στοιχείο ξεχωριστά. Η διαφορά, λοιπόν, είναι ότι ο συγκεκριμένος ή αντίστοιχος όρος στα ΕΛΠ δεν υπάρχει.

Το ΔΛΠ 36 επιτρέπει σε όρισμένες μόνο περιπτώσεις την καταχώρηση της απομείωσης και τις ενδεχόμενες αναστροφής ζημιών στην καθαρή τους θέση. Όσον αφορά, τις ζημιές απομείωσης στα ΕΛΠ αναγνωρίζονται ως έξοδο στα αποτελέσματα και αναστρέφονται τη στιγμή που δεν ισχύουν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν. Σύμφωνα με τα άρθρο 18 και 24 του Ν.4308/14 , δεν ισχύει η αναστροφή για την απομείωση της υπεραξίας, ενώ για τις ζημιές απομείωσης από συμμετοχικούς τίτλους ισχύει η αναστροφή στην καθαρή θέση και όχι μέσω αποτελεσμάτων.

ΔΛΠ 37: ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Το ΔΛΠ 37 ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και τη χρηματοοικονομική αναφορά για τις προβλέψεις, τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία. Προβλέπει τόσο τον τρόπο της αναγνώρισης και της αποτίμησης των προβλέψεων, των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων όσο και τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για να έχει ο χρήστης την πληροφόρηση από τις οικονομικές καταστάσεις που χρειάζεται. Το ΔΛΠ 37 αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση των προβλέψεων, των ενδεχόμενων υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων όταν δεν υπάρχει κάποιο άλλο πρότυπο που να τις καλύπτει. Δηλαδή, σε περιπτώσεις που οι προβλέψεις δεν καλύπτονται από τα εξής πρότυπα: ΔΛΠ 39, ΔΛΠ 11, ΔΛΠ 12, ΔΛΠ 17, ΔΛΠ 19. (Νεγκάκης Ι.Χ., 2015)

Στα ΕΛΠ, το άρθρο 22 του Ν.4308/14 ασχολείται με τις προβλέψεις, όμως ειδικότερη αναφορά γίνεται στις προβλέψεις που αφορούν τις παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία. Η αρχική τους αναγνώριση και η μεταγενέστερη αποτίμηση τους γίνεται στο ονομαστικό ποσό που πρόκειται να απαιτηθεί για τον διακανονισμό τους. Οι προβλέψεις μπορεί να αποτιμηθούν στην παρούσα αξία τους, στην περίπτωση που μεσολαβεί μεγάλο διάστημα μεταξύ αρχικής αναγνώρισης και εξόφλησής τους. Στα κέρδη ή στις ζημίες της περιόδου όπου συμβαίνουν καταχωρούνται οι διαφορές που προκύπτουν από τον διακανονισμό ή την επανεκτίμηση των προβλέψεων. Με τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις ασχολείται το άρθρο 17 του Ν.4308/14 και αναφέρει ότι τα συγκεκριμένα χρηματοοικονομικά στοιχεία δεν αναγνωρίζονται στις καταστάσεις.

Τόσο τα ΕΛΠ όσο και τα ΔΠΧΑ, σε ορισμένες περιπτώσεις υπαγορεύουν την προεξόφληση των υποχρεώσεων.

ΔΛΠ 38: ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Σκοπός του ΔΛΠ 38 είναι ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Το πρότυπο ασχολείται με την αναγνώριση ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου και τις μεθόδους αποτίμησης και απόσβεσης του. Επίσης, καθορίζει τον τρόπο που αντιμετωπίζονται λογιστικά η απόσυρση και η διάθεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων και αναφέρει τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις. (Νεγκάκης Ι.Χ., 2015)

Τις περισσότερες από τις διατάξεις του ΔΛΠ 38 έχει υιοθετήσει ο Ν.4308/14 για τον λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Το ΔΛΠ 38 περιλαμβάνει: τα κριτήρια αναγνώρισης των άυλων περιουσιακών στοιχείων, την λογιστική αντιμετώπιση των εσωτερικών δημιουργούμενων άυλων, τα έξοδα που

προσαυξάνουν το κόστος τους. Αντιστοίχως με το παραπάνω πρότυπο υπάρχει και ο χειρισμός τους στα ΕΛΠ.

Όσον αφορά, την απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων παρατηρείται σύγκλιση. Αύλα με περιορισμένη διάρκεια ζωής αποσβένονται, ενώ αυτά με αόριστη διάρκεια δεν αποσβένονται.

ΔΠΧΑ 9: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ

Το ΔΠΧΑ 9: Χρηματοοικονομικά Μέσα καθορίζει τους λογιστικούς χειρισμούς που αφορούν την αναγνώριση και στη συνέχεια την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Το παρόν πρότυπο καλείται ουσιαστικά να αντικαταστήσει το ΔΛΠ 39 – Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επιμέτρηση. Η αντικατάστασή του ΔΛΠ 39, αν και βρισκόταν για χρόνια στα σκαριά, κρίθηκε απαραίτητη λόγω των αλλαγών που προκλήθηκαν στην οικονομία έπειτα από τη χρηματοπιστωτική κρίση του 2008. (International Accounting Standards Board, 2014)

Πριν την εφαρμογή του νέου νόμου (Ν.4308/14), υπήρχαν σημαντικές διαφορές με τα ΔΠΧΑ όσον αφορά τα χρηματοοικονομικά μέσα. Μεγαλύτερη διαφορά, ίσως, ήταν η απουσία της έννοιας της λογιστικής της αντιστάθμισης, ενώ στα ΔΠΧΑ υπάρχει καθορισμένο πλαίσιο για τον λογιστικό χειρισμό των στοιχείων της αντιστάθμισης. Ο νέος νόμος των ΕΛΠ (Ν.4308/14), όμως, υιοθέτησε πολλές από τις διατάξεις των ΔΠΧΑ σχετικά με το λογιστικό χειρισμό των χρηματοοικονομικών μέσων. Οι κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων είναι τέσσερις, και οι μέθοδοι αποτίμησης, αλλά και ο υπολογισμός της απομείωσης ορίζεται από τα ΔΠΧΑ μέσω ενός συγκεκριμένου πλαισίου για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικού στοιχείου. Τέλος, οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για τα χρηματοοικονομικά μέσα είναι πολλές τόσο στα ΔΠΧΑ όσο και στο προσάρτημα των ΕΛΠ.

ΔΛΠ 40: ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, ορίζονται η αναγνώριση, η αποτίμηση και οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις που αφορούν τις επενδύσεις σε ακίνητα. Το ΔΛΠ 40 εφαρμόζεται για την αποτίμηση των δικαιωμάτων επί επενδυτικών ακινήτων που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση από την πλευρά του μισθωτή και για την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα που παρέχονται με λειτουργική μίσθωση από την πλευρά του εκμισθωτή. (Νεγκάκης Ι.Χ., 2015)

Παρότι μέχρι πριν την εφαρμογή του Ν.4308/14 δεν υπήρχε ο όρος επενδυτικά ακίνητα στην ελληνική νομοθεσία, ο νόμος έφερε σε σύγκλιση τα ΕΛΠ με το ΔΛΠ 40 για τις επενδύσεις σε ακίνητα. Ο Ν.4308/14 αντιμετωπίζει λογιστικά ξεχωριστά τα

επενδυτικά ακίνητα της οντότητας σε σχέση με τα υπόλοιπα ακίνητα. Επίσης, ο λογιστικός χειρισμός των ΕΛΠ για τα επενδυτικά ακίνητα είναι όμοιος με αυτόν που προβλέπει το ΔΛΠ 40. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 40, οι επενδύσεις σε ακίνητα παρακολουθούνται σε ξεχωριστό λογαριασμό και αποτιμώνται με τη μέθοδο του κόστους ή με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής. Επίσης, τα κόστη που αφορούν την απόκτηση του επενδυτικού ακινήτου προσαυξάνουν το κόστος του, ενώ, οι τυχόν διαφορές αναπροσαρμογής που μπορεί να προκύψουν στην αποτίμηση με την μέθοδο της εύλογης αξίας αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα περιόδου. Ειδικοί επαγγελματικοί εκτιμητές θα πρέπει να προσδιορίσουν την εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων τόσο σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ όσο και με τον νέο νόμο των ΕΛΠ. Τέλος, ακολουθώντας τις διατάξεις των ΔΠΧΑ και τα ΕΛΠ απαιτούν αρκετές γνωστοποιήσεις σχετικά με τα επενδυτικά ακίνητα.

ΔΛΠ 41: ΓΕΩΡΓΙΑ

Το ΔΛΠ 41 ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και την παρουσίαση των δραστηριοτήτων που αφορούν τη γεωργία στις οικονομικές καταστάσεις. Προβλέπει την αναγνώριση και την αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, της γεωργικής παραγωγής κατά τη συγκομιδή, τις κυβερνητικές επιχορηγήσεις που αφορούν τις γεωργικές δραστηριότητες. Τέλος, αναλύει όλες τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις για τις δραστηριότητες αυτές. (Νεγκάκης Ι.Χ., 2015)

Αντίστοιχα και ο Ν.4308/14 των ΕΛΠ καθορίζει μέσω συγκεκριμένων διατάξεων τον λογιστικό χειρισμό των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 41, η αποτίμηση ενός βιολογικού περιουσιακού στοιχείου γίνεται στην εύλογη αξία μείον τα κόστη πώλησης και κατά την αρχική αναγνώριση και κατά τη λήξη της κάθε περιόδου αναφοράς. Με εξαίρεση, τις περιπτώσεις όπου η εύλογη αξία δεν μπορεί να αποτιμηθεί αξιόπιστα. Αντίστοιχα, το άρθρο 18 του Ν.4308/14 αναφέρει ότι τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος και στη μεταγενέστερα στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Όμως, επειδή τα συγκεκριμένα στοιχεία έχουν αρκετές ιδιαιτερότητες δίνεται η εναλλακτική για επιμέτρηση στην εύλογη αξία. Καταλήγουμε, λοιπόν, στο συμπέρασμα ότι για την αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων τόσο τα ΕΛΠ όσο και το ΔΛΠ 41 ακολουθούν την ίδια μέθοδο.

Τέλος, ο Ν.4308/14 (άρθρο 29), καθώς και τα ΔΠΧΑ, απαιτούν σημαντικό αριθμό γνωστοποιήσεων για τα παραπάνω στοιχεία.

ΔΠΧΑ 13: ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ

Σκοπός του ΔΠΧΑ 13 είναι η πρόβλεψη των αρχών αποτίμησης της εύλογης αξίας και οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις σχετικά με αυτή την αποτίμηση. Μπορεί η έννοια της εύλογης αξίας να υπήρχε στα ΔΛΠ 16, ΔΛΠ 38, ΔΛΠ39 για την αποτίμηση στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, όμως, η αναφορά στον τρόπο εκτίμησης της εύλογης αξίας ήταν σε πολλές περιπτώσεις περιορισμένη. Οπότε, το ΔΠΧΑ 13 καθορίζει κοινή προσέγγιση στην αποτίμηση τόσο των χρηματοοικονομικών όσο και των μη χρηματοοικονομικών στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων, όσον αφορά το ζήτημα της εύλογης αξίας. (Νεγκάκης Ι.Χ., 2015)

Στα ΕΛΠ, από την άλλη πλευρά, προτιμάται η μέθοδος του ιστορικού κόστους για την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Μόνο για κάποιες περιπτώσεις, σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν.4308/14, επιτρέπεται η μέθοδος της εύλογης αξίας για την αποτίμηση.

Τέλος, αξίζει να αναφέρουμε ότι το ζήτημα της εύλογης αξίας είναι πολύ σημαντικό για τα ΔΠΧΑ και αυτό το αντιλαμβανόμαστε από την ύπαρξη ενός προτύπου για το συγκεκριμένο ζήτημα. Επιπλέον, το πλαίσιο των ΔΠΧΑ για την εύλογη αξία είναι αναλυτικότερο τόσο για τις τεχνικές αποτίμησης της αλλά και τις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις.

Στα παραρτήματα σας παρουσιάζω έναν πίνακα που αναγράφει σύντομα αλλά περιεκτικά τις ομοιότητες και τις διαφορές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Νόμος 4308/14) από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

4.3 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η βιβλιογραφική έρευνα σχετικά με τα ΔΛΠ και τον νόμο 4308/14 των ΕΛΠ με οδήγησε στο συμπέρασμα ότι οι δυο πρακτικές συγκλίνουν σε μεγάλο βαθμό. Σε ορισμένα σημεία οι δύο πρακτικές παρουσιάζουν κάποιες διαφοροποιήσεις. Σημαντικότερη διαφοροποίηση, ίσως, αποτελεί ο μεγαλύτερος όγκος πληροφοριών που παρέχουν οι σημειώσεις στα ΔΛΠ. Ενώ, και οι δυο πρακτικές παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μια πιο ξεκάθαρη θέση σχετικά με την οικονομική θέση των οντοτήτων. Τέλος, σημαντικό γεγονός αποτελεί η δυνατότητα που δίνουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στις οικονομικές οντότητες να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση στο αντίστοιχο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΜΕΛΕΤΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

5.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται ορισμένα αριθμητικά παραδείγματα με λογιστικές εγγραφές για την κατανόηση του Διεθνές Λογιστικού Προτύπου 16 (Ενσώματα Πάγια). Πιο συγκεκριμένα παρουσιάζονται οι εξής εφαρμογές:

- Παράδειγμα προσδιορισμού του κόστους αποτίμησης κατά την αναγνώριση
- Παράδειγμα προσδιορισμού του κόστους αποτίμησης μετά την αναγνώριση

Οι ακόλουθες αριθμητικές εφαρμογές έχουν σαν στόχο να βοηθήσουν τους αναγνώστες τις παρούσας εργασίας να κατανοήσουν σε πρακτικό επίπεδο τον λογιστικό χειρισμό των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Στη συνέχεια του κεφαλαίου, θα παρουσιαστεί μια σύντομη μελέτη περίπτωσης μιας οντότητας (με υποθετικά νούμερα) σχετικά με τα πάγια στην μεταβατική περίοδο πριν την εφαρμογή του νόμου 4308/14 και των ΔΛΠ.

5.2 Αριθμητικά παραδείγματα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

- Παράδειγμα προσδιορισμού του κόστους αποτίμησης κατά την αναγνώριση (Νεγκάκης Ι.Χ., 2015)

Η εταιρία «ΑΒΓ» με δραστηριότητα την παραγωγή αναψυκτικών και λόγω αυξημένων αναγκών προέβη την 01/06/Χ7 σε ανταλλαγή μηχανήματος της (Α) λογιστικής αξίας 65.000,00 € με ένα άλλο μηχάνημα (Β). Ζητείται: Να γίνει η λογιστική εγγραφή της παραπάνω συναλλαγής της εταιρίας θεωρώντας ότι: (α) η εύλογη αξία του μηχανήματος είναι 57.000,00 €, (β) δε μπορεί να γίνει με αξιόπιστο τρόπο η αποτίμηση της εύλογης αξίας του μηχανήματος (Β).

Λύση: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, επιτρέπεται η ανταλλαγή ενός ή περισσότερων στοιχείων των ενσώματων παγίων με μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο ή στοιχεία ή συνδυασμό χρηματικών και μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων. Το κόστος ενός μη χρηματικού στοιχείου το οποίο αποκτάται με ανταλλαγή αποτιμάται στην εύλογη αξία του. Αυτό δεν ισχύει σε περιπτώσεις που δεν μπορεί να εκτιμηθεί η

εύλογη αξία ή όταν η συναλλαγή δεν έχει εμπορική ουσία. Τότε, το κόστος αποτιμάται στη λογιστική αξία του παραχωρηθέντος περιουσιακού στοιχείου.

(α) Αφού έχει αποτιμηθεί αξιόπιστα η εύλογη αξία του μηχανήματος, η οντότητα «ΑΒΓ» θα προβεί σε αναγνώριση του μηχανήματος (Β) και θα διενεργήσει την ακόλουθη λογιστική εγγραφή:

| Λογαριασμοί | Χρέωση | Πίστωση |
|-------------------------------|----------|----------|
| Μηχάνημα (Β) | 57.000 € | |
| Ζημία από ανταλλαγή παγίου | 8.000 € | |
| Μηχάνημα (Α) | | 65.000 € |
| Αιτιολογία: Αναγνώριση παγίου | | |

(β) Σ' αυτή την περίπτωση, δεν μπορεί να αποτιμηθεί με τρόπο αξιόπιστα η εύλογη αξία του μηχανήματος (Β). Η λογιστική εγγραφή που θα διενεργηθεί είναι η ακόλουθη:

| Λογαριασμοί | Χρέωση | Πίστωση |
|-------------------------------|----------|----------|
| Μηχάνημα (Β) | 65.000 € | |
| Μηχάνημα (Α) | | 65.000 € |
| Αιτιολογία: Αναγνώριση παγίου | | |

- Παράδειγμα προσδιορισμού του κόστους αποτίμησης μετά την αναγνώριση (Νεγκάκης Ι.Χ., 2015)

Η εταιρία «ΩΜΕΓΑ» απέκτησε την 02/01/Χ6 ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο με κόστος κτήσης 750.000 €. Υπολογίστηκε η ωφέλιμη ζωή στα 10 έτη και η υπολειμματική αξία του, η οποία είναι μηδεν. Μετά από 2 χρόνια, την 01/01/Χ8, το πάγιο αναπροσαρμόζεται και κατόπιν τελευταίων εκτιμήσεων η αξία του θα ανέλθει στο 1.200.000 €. Μετά την αναπροσαρμογή, η υπολειπόμενη ζωή του παγίου υπολογίζεται στα 10 έτη και η υπολειμματική του αξία παραμένει μηδεν. Ποιος είναι ο λογιστικός χειρισμός της αναπροσαρμογής του παγίου περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με τις μεθόδους που ορίζει το ΔΛΠ 16;

Λύση: Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16, αναγνωρίζονται δύο μέθοδοι αναπροσαρμογής της αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου. Αυτές οι δύο μέθοδοι είναι: - η μέθοδος του κόστους και – η μέθοδος της αναπροσαρμογής.

Σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους, μετά την αναγνώριση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου ως ενσώματο περιουσιακό στοιχείο, θα πρέπει να εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρίας στο κόστος κτήσεως του μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και τυχόν σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Σύμφωνα με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής, μετά την αρχική αναγνώριση του παγίου στην εύλογη αξία, η οποία θα πρέπει να έχει αποτιμηθεί αξιόπιστα, το πάγιο στοιχείο εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία, η οποία αποτελείται από την εύλογη του αξία κατά την ημερομηνία αναπροσαρμογής, μείον τις μεταγενέστερες σωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Το παράδειγμα της εταιρίας «ΩΜΕΓΑ», σύμφωνα με τη μέθοδο του κόστους:

$$\text{Εύλογη αξία} / \text{Λογιστική Αξία} = 1.200.000 / 600.000 = 2$$

Το παραπάνω αποτελεί έναν συντελεστή αναπροσαρμογής και θα τον χρησιμοποιήσουμε για τις σωρευμένες αποσβέσεις και για την αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεως προ αποσβέσεων.

$$\text{Για το κόστος κτήσης έχω: } 750.000 \text{ €} \times 2 = 1.500.000 \text{ €}$$

$$\text{Οι σωρευμένες αποσβέσεις θα ανέλθουν σε: } [(750.000 / 10) \times 2] \times 2 = 150.000 \times 2 = 300.000 \text{ €}$$

$$\text{Η νέα λογιστική αξία του παγίου μετά την αναπροσαρμογή οπότε θα είναι: } 1.500.000 \text{ €} - 300.000 \text{ €} = 1.200.000 \text{ €}$$

Θα πρέπει να διενεργηθούν οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

| Λογαριασμοί | Χρέωση | Πίστωση |
|----------------------------------|-----------|-----------|
| Ενσώματα Πάγια | 750.000 € | |
| Πλεόνασμα Αναπροσαρμογής | | 600.000 € |
| Αποσβεσμένα Πάγια | | 150.000 € |
| Αιτιολογία: Αναπροσαρμογή Παγίου | | |

Σύμφωνα με την μέθοδο της αναπροσαρμογής θα πρέπει να διενεργηθούν τα ακόλουθα:

Αντιλογίζονται οι συσσωρευμένες αποσβέσεις του παγίου ποσού 150.000 €

Το κόστος κτήσης του παγίου περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται κατά 1.200.000 € – 750.000 € = 450.000 €. Άρα η νέα λογιστική αξία του παγίου θα είναι: 750.000 € + 450.000 € = 1.200.000 €.

| Λογαριασμοί | Χρέωση | Πίστωση |
|------------------------------------|-----------|-----------|
| Αποσβεσμένα Πάγια | 150.000 € | |
| Ενσώματα Πάγια | | 150.000 € |
| Αιτιολογία: Συμψηφισμός Αποσβέσεων | | |
| -----1----- | | |
| Ενσώματα πάγια | 600.000 € | |
| Πλεόνασμα αναπροσαρμογής | | 600.000 € |
| Αιτιολογία: Αναπροσαρμογή παγίου | | |
| -----/----- | | |

Συμπεραίνουμε ότι, είτε χρησιμοποιηθεί η μέθοδος του κόστους είτε η μέθοδος της αναπροσαρμογής, ο λογαριασμός «Πλεόνασμα Αναπροσαρμογής» έχει υπόλοιπο 600.000 €.

Η υπολειπόμενη ωφέλιμη ζωή του παγίου ανέρχεται σε 10 έτη και το ποσό αναπροσαρμογής 1.200.000 €.

Συνεπώς, οι αποσβέσεις θα είναι $1.200.000 \text{ €} / 10 = 120.000 \text{ €}$ και το πλεόνασμα αναπροσαρμογής θα είναι $600.000 \text{ €} / 10 = 60.000 \text{ €}$

Άρα, θα πρέπει να καταχωρηθεί η λογιστική εγγραφή για τις αποσβέσεις χρήσης, η οποία θα επαναλαμβάνεται και για τα επόμενα εννέα έτη

| Λογαριασμοί | Χρέωση | Πίστωση |
|-------------------------------|-----------|-----------|
| Αποσβέσεις | 120.000 € | |
| Αποσβεσμένα Πάγια | | 120.000 € |
| Αιτιολογία: Αποσβέσεις Χρήσης | | |

Σταδιακά το πλεόνασμα αναπροσαρμογής μεταφέρεται στα κέρδη εις νέο και για το λόγο αυτό διενεργούμε την παρακάτω λογιστική εγγραφή:

| Λογαριασμοί | Χρέωση | Πίστωση |
|---|----------|----------|
| Πλεόνασμα Αναπροσαρμογής | 60.000 € | |
| Κέρδη εις νέο | | 60.000 € |
| Αιτιολογία: Μεταφορά πλεονάσματος στα κέρδη εις νέο | | |

5.3 Μελέτη περίπτωσης της εταιρίας «ΑΒΓ»

Η ακόλουθη μελέτη έχει ως στόχο την ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων της εταιρίας «ΑΒΓ», ώστε να δοθεί μια ολοκληρωμένη εικόνα των διαφορών που υπάρχουν μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Θα εστιάσουμε στις διαφορές που επέφεραν τα ΔΛΠ στο πάγιο ενεργητικό της οικονομικής οντότητας. Με την ακόλουθη μελέτη, η παρούσα εργασία έχει ως στόχο την καλύτερη κατανόηση του θέματος των παγίων και των διαφορών ΕΛΠ – ΔΛΠ από τον αναγνώστη.

Η «ΑΒΓ» είναι εισηγμένη στο Χ.Α.Α. Επισημαίνω ότι τα ποσά που θα ακολουθήσουν στους πίνακες της μελέτης περίπτωσης είναι υποθετικά και στρογγυλοποιημένα στη χιλιάδα με σκοπό να είναι εμφανή τα συμπεράσματα που θα καταλήξουμε.

Ο ισολογισμός έχει συνταχθεί ανάμεσα στα 2014 και 2015 και για το λόγο αυτό η μελέτη περίπτωσης πραγματοποιείται με το νόμο 2190/1920 αφού βρισκόμαστε στην μεταβατική περίοδο από τα ΕΓΛΣ στα ΕΛΠ. Ο λόγος που επιλέχθηκε αυτή η περίοδος είναι για να δούμε την πρώτη χρονιά που ο όμιλος υιοθέτησε τα ΔΠΧΑ.

Συμφωνία Ισολογισμού

| | ΟΜΙΛΟΣ | | | ΕΤΑΙΡΙΑ | | |
|--|---------------------------|----------------|----------------------------|---------------------------|----------------|----------------------------|
| ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ | ΕΛΠ 31/12/2014 | ΔΙΑΦΟΡΑ | ΔΠΧΑ 31/12/2014 | ΕΛΠ 31/12/2014 | ΔΙΑΦΟΡΑ | ΔΠΧΑ 31/12/2014 |
| ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ | | | | | | |
| Ενσώματα Πάγια | 100.000 | 50.000 | 150.000 | 55.000 | 20.000 | 75.000 |
| Άυλα Περ. Στοιχεία | 185.000 | -75.000 | 110.000 | 18.000 | -16.000 | 2.000 |
| Επενδύσεις σε συνδεδεμένες | 500 | -350 | 150 | 158.000 | 8.000 | 166.000 |
| Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις | 0 | 19.000 | 19.000 | 0 | 3.800 | 3.800 |
| Λοιπές απαιτήσεις | 6.000 | -6000 | 0 | 250 | 0 | 250 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 291.500 | -12.350 | 279.150 | 231.250 | 15.800 | 247.050 |
| ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ | | | | | | |
| Αποθέματα | 77.000 | 3.500 | 80.500 | 16.000 | 7.000 | 23.000 |
| Πελάτες | 129.000 | -9.000 | 120.000 | 100.900 | -900 | 100.000 |
| Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις | 0 | 5.500 | 5.500 | 0 | 2.000 | 2.000 |
| Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα | 8.000 | 800 | 8.800 | 3.000 | 0 | 3.000 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 214.000 | 800 | 214.800 | 119.900 | 8.100 | 128.000 |
| ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ | 505.500 | -11.550 | 493.950 | 351.150 | 23.900 | 375.050 |
| ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ | | | | | | |
| Ίδια κεφάλαια αποδιδόμενα στους μετόχους | | | | | | |
| Μετοχικό κεφάλαιο | 60.000 | 0 | 60.000 | 60.000 | 0 | 60.000 |
| Υπέρ το άρτιο | 124.500 | -3.500 | 121.000 | 124.500 | -3.500 | 121.000 |
| | | (-) | (-) | | | |
| Ίδιες Μετοχές | -13.000 | 1.987.000 | 2.000.000 | -13.000 | 0 | -13.000 |
| Αποθεματικά | 30.000 | -3.000 | 27.000 | 21.500 | -1500 | 20.000 |
| Ζημίες/ Κέρδη εις νέον | 43.000 | -3.000 | 40.000 | 289 | 10.800 | 11.089 |
| Συναλλαγματικές | 55 | 5.000 | 5.055 | 0 | 0 | 0 |

| | | | | | | |
|---|----------------|------------------|------------------|----------------|---------------|----------------|
| διαφορές από μετατροπή | | | | | | |
| Δικαιώματα μειοψηφίας | 1555 | -200 | 1355 | 0 | 0 | 0 |
| | | (-) | (-) | | | |
| ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ | 246.110 | 1.991.700 | 1.745.590 | 193.289 | 5.800 | 199.089 |
| ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ | | | | | | |
| Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις | | | | | | |
| Δάνεια | 100.000 | 5.500 | 105.500 | 90.000 | 0 | 90.000 |
| Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις | 0 | 6.000 | 6.000 | 0 | 4.500 | 4.500 |
| Επιχορηγήσεις | 0 | 7.000 | 7.000 | 0 | 500 | 500 |
| Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις | 0 | 8.555 | 8.555 | 0 | 7.500 | 7.500 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 100.000 | 27.055 | 127.055 | 90.000 | 12.500 | 102.500 |
| Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις | | | | | | |
| Προμηθευτές | 70.000 | 8.000 | 78.000 | 32.000 | -2.000 | 30.000 |
| Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις | 0 | 1.000 | 1.000 | 0 | 400 | 400 |
| Τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις | 8.590 | -90 | 8.500 | 690 | 0 | 690 |
| Δάνεια | 67.000 | 2.500 | 69.500 | 20.000 | 0 | 20.000 |
| Προβλέψεις | 2.000 | -1000 | 1.000 | 910 | -900 | 10 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 147.590 | 10.410 | 158.000 | 53.600 | -2500 | 51.100 |
| ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ | 247.590 | 37.465 | 285.055 | 143.600 | 10.000 | 153.600 |
| | | (-) | (-) | | | |
| ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ | 493.700 | 1.954.235 | 1.460.535 | 336.889 | 15.800 | 352.689 |
| | | | | | | |
| | | | | | | |

Ο ισολογισμός που παρουσιάστηκε δείχνει την πλήρη εικόνα των διαφορών που προέκυψαν την πρώτη χρονιά υιοθέτησης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Ακολουθούν δυο πίνακες στους οποίους παρουσιάζονται τα ενσώματα πάγια της οικονομικής οντότητας που μελετάμε. Στον πρώτο πίνακα, τα ενσώματα πάγια απεικονίζονται στο ετήσιο οικονομικό δελτίο του 2014, δηλαδή με τον εγχώριο νόμο της τότε περιόδου. Στον δεύτερο πίνακα, τα ενσώματα πάγια το 2015, όπου η οντότητα έχει υιοθετήσει τις γενικές αρχές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

| ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑΣ 31/12/2014 | | | | |
|--|--------------------------------------|---|---|--------------------------------------|
| | Αξία Κτήσεως 31/12/2013 | Καθαρές (Μειώσεις / Προσθήκες) 01/01/14 – 31/12/14 | Αναπροσαρμογή Ν.2065/1992 31/12/14 | Αξία κτήσεως 31/12/14 |
| Γήπεδα και Οικόπεδα | 1041 | 0 | 586 | 1627 |
| Κτίρια και τεχνικά έργα | 20.385 | 680 | 6.351 | 27.416 |
| Μηχανήματα και τεχνικές εγκαταστάσεις | 67.000 | 2.000 | 0 | 69.000 |
| Μεταφορικά μέσα | 800 | 50 | 0 | 850 |
| Έπιπλα | 5.100 | 200 | 0 | 5.300 |
| Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές | 7.000 | 1.000 | 0 | 8.000 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 101.326 | 3.930 | 6.937 | 112.193 |
| | Σωρευμένες αποσβέσεις 31/12/13 | Αποσβέσεις 1/1/14 – 31/12/14 | Αναπροσαρμογή Ν. 2065/1992 31/12/14 | Σωρευμένες αποσβέσεις 31/12/13 |
| Γήπεδα – Οικόπεδα | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Κτίρια και τεχνικά έργα | 8.551 | 1.355 | 2.394 | 12.300 |
| Μηχανήματα | 37.886 | 4.580 | 0 | 42.466 |
| Μεταφορικά μέσα | 678 | 49 | 0 | 727 |
| Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός | 2.506 | 657 | 0 | 3.163 |
| Ακίνητοποιήσεις υπο εκτέλεση προκαταβολές | 0 | 0 | 0 | 0 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 49.621 | 6.641 | 2.394 | 58.656 |
| | Αναπόσβεστη αξία 31/12/14 | | | Αναπόσβεστη αξία 31/12/15 |

| | | | | |
|--|---------------|--|--|---------------|
| Γήπεδα – Οικόπεδα | 1041 | | | 1627 |
| Κτίρια και τεχνικά έργα | 11.834 | | | 16.336 |
| Μηχανήματα | 29.114 | | | 26.534 |
| Μεταφορικά μέσα | 122 | | | 123 |
| Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός | 2.594 | | | 2.137 |
| Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές | 7.000 | | | 8.000 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 51.705 | | | 54.757 |
| | | | | |

| ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑΣ 31/12/2015 (ΔΛΠ) | | | | |
|--|---------------------------------------|---|---------------------------|--------------------------------------|
| | Κόστος / Εύλογη αξία 31/12/2013 | Καθαρές (Μειώσεις / Προσθήκες) 01/01/14 – 31/12/14 | Αναπροσαρμογή 31/12/14 | Κόστος / εύλογη αξία 31/12/14 |
| Γήπεδα και Οικόπεδα | 4.300 | 0 | 0 | 4.300 |
| Κτίρια και τεχνικά έργα | 25.000 | 500 | 0 | 25.500 |
| Μηχανήματα και τεχνικές εγκαταστάσεις | 70.532 | -1.078 | 3.465 | 72.919 |
| Μεταφορικά μέσα | 850 | 150 | 0 | 1.000 |
| Έπιπλα | 4.995 | 5 | 0 | 5.000 |
| Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές | 6.945 | 4.635 | -3.595 | 7.985 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 112.622 | 4.212 | -130 | 116.704 |
| | Σωρευμένες αποσβέσεις 31/12/13 | Αποσβέσεις 1/1/14 – 31/12/14 | Αναπροσαρμογή 31/12/14 | Σωρευμένες αποσβέσεις 31/12/14 |
| Γήπεδα – Οικόπεδα | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Κτίρια και τεχνικά έργα | 12.485 | 120 | 0 | 12.605 |
| Μηχανήματα και τεχνικές εγκαταστάσεις | 22.851 | 5.826 | 803 | 29.480 |

| | | | | |
|---|---------------------------|--------------|------------|---------------------------|
| Μεταφορικά μέσα | 670 | 155 | 0 | 825 |
| Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός | 2.505 | 685 | 0 | 3.190 |
| Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση προκαταβολές | 0 | 0 | 0 | 0 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 38.511 | 6.785 | 803 | 46.100 |
| | Αναπόσβεστη αξία 31/12/14 | | | Αναπόσβεστη αξία 31/12/15 |
| Γήπεδα – Οικόπεδα | 4.300 | | | 4.300 |
| Κτίρια και τεχνικά έργα | 12.515 | | | 12.895 |
| Μηχανήματα και τεχνικές εγκαταστάσεις | 47.681 | | | 46.439 |
| Μεταφορικά μέσα | 180 | | | 175 |
| Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός | 2.490 | | | 1.810 |
| Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές | 6.945 | | | 7.985 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 74.111 | | | 73.604 |
| | | | | |

Αν εστιάσουμε στα γήπεδα και οικόπεδα θα παρατηρήσουμε ορισμένες διαφορές, όπως και στα κτίρια και τεχνικά έργα στην αρχή της χρήσης 1/1/2014 – 31/12/2014. Οι διαφορές αυτές οφείλονται κυρίως στις διαφορετικές ρυθμίσεις του εγχώριου νόμου σχετικά με την αποτίμηση σε σχέση με τις ρυθμίσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ 16) για το ίδιο θέμα.

ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΠΑΓΙΩΝ:

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2065/1992 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, τα πάγια αναπροσαρμόζονται κάθε 4 έτη και αποσβένονται με σταθερούς συντελεστές απόσβεσης. Από την άλλη πλευρά, τα αύλα στοιχεία δεν αναπροσαρμόζονται αλλά αποσβένονται με βάση το χρόνο της ωφέλιμης ζωής τους.

Την 1^η Ιανουαρίου του 2014 οι εύλογες αξίες των οικοπέδων, του μηχανολογικού εξοπλισμού και των κτιρίων θεωρήθηκαν για τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ως κόστος και η διαφορά που προέκυψε μεταφέρθηκε στο λογαριασμό «Αποτελέσματα εις νέον».

Τα έξοδα κτήσεως ακινήτων προσαυξάνουν την αξία του παγίου, όπως ορίζει το ΔΛΠ 16. Με τον εγχώριο νόμο, κατατάσσονται στα έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.14.

Διαφορά στον εγχώριο νόμο υπήρχε και στον λογιστικό χειρισμό των τόκων των δανείων.

Η αποτίμηση των μηχανημάτων και των εγκαταστάσεων πραγματοποιείται σύμφωνα με την αγοραία αξία ή το αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασης. Για τις εδαφικές εγκαταστάσεις απαιτούνται ειδικοί εκτιμητές, οι οποίοι σύμφωνα με το υπόδειγμα λογιστικής αναπροσαρμογής, τις αποτιμούν κάθε τρία με πέντη χρόνια στην εύλογη τους αξία.

Σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα, παρατηρούμε ότι, τα μεταφορικά μέσα, τα έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός, και οι Ακίνητοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές είναι οι λογαριασμοί με τον μικρότερο αντίκτυπο από την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Το γεγονός αυτό εξηγείται γιατί η αποτίμηση των συγκεκριμένων λογαριασμών με βάση τα ΔΛΠ έχει μικρές διαφορές σε σχέση με την αποτίμηση τους σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Αποσβέσεις

Για τα ενσώματα πάγια, οι αποσβέσεις υπολογίζονται με τη σταθερή μέθοδο κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους. Τα μηχανήματα και ο λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός αποσβένεται σε 6-15 έτη, τα κτίρια σε 30-80 έτη, τα μεταφορικά μέσα σε 6-15 έτη και τα έπιπλα σε 5-7 έτη.

Αξία Κτήσης και Σωρευμένη Απόσβεση

Ο φόρος μεταβίβασης, οι αμοιβές δικηγόρων κ.λ.π ανήκουν στα έξοδα κτήσεως ακινήτων. Στα διεθνή λογιστικά πρότυπα τα έξοδα κτήσεως ακινήτων προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως, ενώ στα εγχώρια πρότυπα υπήρχε ο λογαριασμός 16.14 και χαρακτηρίζονταν ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης.

Από τον παραπάνω πίνακα καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς η αποσβέσεις των κτιρίων είναι μεγαλύτερες από τα αντίστοιχα ποσά που υπολογίστηκαν με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Όσον αφορά τις σωρευμένες αποσβέσεις των μηχανημάτων, είναι μεγαλύτερες στον πίνακα με τον ελληνικό νόμο. Μικρή είναι η διαφορά ανάμεσα στα δυο λογιστικά σχέδια όσον αφορά τις σωρευμένες αποσβέσεις των μεταφορικών μέσων.

Συμπέρασμα: Η οικονομική οντότητα παρουσιάζει μεγαλύτερες συσσωρευμένες αποσβέσεις των ενσώματων παγίων όταν εφαρμόζονται το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο απ' ότι στον πρώτο χρόνο υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Επίσης, δημιουργήθηκε μια διαφορά στις αναπόσπαστες αξίες των ενσώματων παγίων μετά την υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

| ΑΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑΣ 31/12/2014 | | | | |
|--|--------------------------------|---|-------------------------------------|--------------------------------|
| | Αξία Κτήσεως 31/12/2013 | Καθαρές (Μειώσεις / Προσθήκες) 01/01/14 – 31/12/14 | Αναπροσαρμογή Ν.2065/1992 31/12/14 | Αξία κτήσεως 31/12/14 |
| Έρευνα και ανάπτυξη | 1800 | 100 | 0 | 1900 |
| Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας | 110 | 10 | 0 | 120 |
| Προκαταβολές ασώματων ακινητοποιήσεων | 1750 | -750 | 0 | 1000 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 3660 | -660 | 0 | 3020 |
| | Σωρευμένες αποσβέσεις 31/12/13 | Αποσβέσεις 1/1/14 – 31/12/14 | Αναπροσαρμογή Ν. 2065/1992 31/12/14 | Σωρευμένες αποσβέσεις 31/12/14 |
| Έρευνα και ανάπτυξη | 452 | 455 | 0 | 907 |
| Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας | 108 | 10 | 0 | 118 |
| Προκαταβολές ασώματων ακινητοποιήσεων | 0 | 0 | 0 | 0 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 560 | 465 | 0 | 1.025 |
| | Αναπόσβεστη αξία 31/12/14 | | | Αναπόσβεστη αξία 31/12/15 |
| Έρευνα και ανάπτυξη | 1.348 | | | 993 |
| Παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας | 2 | | | 2 |
| Προκαταβολές ασώματων ακινητοποιήσεων | 1.750 | | | 1.000 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 3.100 | | | 1.995 |
| | | | | |

| ΑΣΩΜΑΤΑ ΠΑΓΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑΣ 31/12/2015 (ΔΛΠ) | | | | |
|--|---------------------------------------|---|---------------------------|--------------------------------------|
| | Κόστος / Εύλογη αξία 31/12/2013 | Καθαρές (Μειώσεις / Προσθήκες) 01/01/14 – 31/12/14 | Αναπροσαρμογή 31/12/14 | Κόστος / εύλογη αξία 31/12/14 |
| Έξοδα αναπτύξεως | 110 | 15 | 0 | 125 |
| Λοιπά | 1700 | 260 | 0 | 1.960 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 1810 | 275 | 0 | 2.085 |
| | Σωρευμένες αποσβέσεις 31/12/13 | Αποσβέσεις 1/1/14 – 31/12/14 | Αναπροσαρμογή 31/12/14 | Σωρευμένες αποσβέσεις 31/12/14 |
| Έξοδα αναπτύξεως | 105 | 15 | | 120 |
| Λοιπά | 70 | 390 | | 460 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 180 | 400 | | 580 |
| | Αναπόσβεστη αξία 31/12/14 | | | Αναπόσβεστη αξία 31/12/14 |
| Έξοδα αναπτύξεως | 5 | | | 5 |
| Λοιπά | 1.630 | | | 1.500 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 1.635 | | | 1.505 |
| | | | | |

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα έξοδα ερευνών δεν ανήκουν στην κατηγορία των ασώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής οντότητας. Για το λόγο αυτό μειώνεται η εύλογη αξία των εξόδων ανάπτυξης.

Στην ομάδα «Λοιπά ασώματα στοιχεία» ανήκουν οι άδειες και τα λογιστικά προγράμματα. Για την απόσβεση του λογιστικού προγράμματος ισχύει η απόσβεση σύμφωνα με τη σταθερή μέθοδο καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης του ζωής η οποία συνήθως κυμαίνεται μεταξύ 3 και 5 ετών. Οι δαπάνες που αφορούν την συντήρηση και την ανάπτυξη του λογιστικού προγράμματος δεν προσαυξάνουν το κόστος τους αλλά καταχωρούνται σαν έξοδα την περίοδο που διενεργούνται. Σε ότι αφορά τις άδειες αποτιμώνται στο κόστος κτήσεως τους μείον τις αποσβέσεις. Για την απόσβεση των αδειών ισχύει η απόσβεση σύμφωνα με τη σταθερή μέθοδο καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης του ζωής η οποία συνήθως κυμαίνεται μεταξύ 10 και 20 χρόνια.

Οι ακινητοποιήσεις για τις 31/12/14 σύμφωνα με τον ελληνικό νόμο παρουσιάζουν σύνολο 54.757 €, ενώ για την ίδια χρήση έπειτα από την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το σύνολο τους είναι 73.604 €. Άρα, υπάρχει στις ακινητοποιήσεις με τα δύο λογιστικά σχέδια μια διαφορά της τάξεως 18.847 ευρώ.

Για τη διαφορά αυτή θα καταχωρηθεί η εξής λογιστική εγγραφή: Χρέωση του λογαριασμού «Πάγια» και πίστωση του λογαριασμού «Αποθεματικό Πρώτης Υιοθέτησης». (Δάλλας Δ., Λυκουρέσης Δ., 2011)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Στα προηγούμενα κεφάλαια της παρούσας διπλωματικής εργασίας παρουσιάστηκαν τα σημαντικά σημεία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και έγινε μια προσπάθεια να ερευνησουμε τις διαφορές των δύο πρακτικών, έτσι ώστε να καταλήξουμε στο αν πράγματι υπάρχει σύγκλιση μεταξύ των δυο πρακτικών.

Ακόμη, με τη βιβλιογραφική επισκόπηση προσπαθήσα να ερευνήσω τις επιπτώσεις της εισόδου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην ελληνική πραγματικότητα.

Επίσης, δόθηκε στον αναγνώστη μια εκτενής εικόνα σχετικά με τα Διεθνή και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα με σκοπό να ενημερωθεί για τις εξελίξεις στον λογιστικό κλάδο.

Τα συμπεράσματα στα οποία κατέληξα σχετικά με τα παραπάνω ακολουθούν στην συνέχεια του κεφαλαίου.

Σύμφωνα με τη βιβλιογραφία, η υιοθέτηση και εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων μπορεί να βελτιώσει τόσο τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων όσο και την ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Επίσης, αυξάνεται η διαφάνεια για τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και η προβλεπτική ικανότητα των επενδυτών. Η παρούσα έρευνα με οδήγησε στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται, όπως ορίζουν τα διεθνή πρότυπα, είναι λεπτομερέστερες και παρέχουν μεγαλύτερη πληροφόρηση στους χρήστες. Αυτό βοηθά τόσο στη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων όσο και στην πιο αντικειμενική προσέγγιση τους από τους αναλυτές και επενδυτές. Επίσης, η λήψη των επενδυτικών αποφάσεων και η προβλεπτική ικανότητα των επενδυτών γίνονται απτελεσματικότερες και ασφαλέστερες με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική.

Όσον αφορά τη χώρα μας, οι περισσότερες βιβλιογραφικές πηγές μας οδηγούν στο συμπέρασμα ότι οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται, σύμφωνα με τον Ν.4308/14, συγκλίνουν σε μεγάλο βαθμό με τις καταστάσεις των διεθνών προτύπων. Σημαντικό είναι ότι ο νέος νόμος 4308/14 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων δίνει τη δυνατότητα στις οικονομικές οντότητες να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση στα αντίστοιχα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Πράγμα που, δείχνει ότι τα ΕΛΠ πλησιάζουν όλο και πιο κοντά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Άρα, η χώρα μας είναι σχετικά έτοιμη να οδηγηθεί ομαλά στην πλήρη εφαρμογή των διεθνών προτύπων. Βέβαια, πολλές οι εισηγμένες ελληνικές επιχειρήσεις από το 2005 χρησιμοποιούν υποχρεωτικά τα διεθνή πρότυπα.

Η σύγχρονη εποχή και ο ρυθμός εξέλιξης της οικονομίας επιτάσσουν τις ελληνικές επιχειρήσεις να γίνουν πιο ανταγωνιστικές και να προσελκύσουν επενδυτές. Η υιοθέτηση των ΔΠΧΑ σίγουρα θα δώσει έναυσμα στις ελληνικές επιχειρήσεις για το άνοιγμα στις διεθνείς αγορές και να αυξήσει την ανταγωνιστικότητά τους. Με λίγα λόγια, θα βοηθήσει τις ελληνικές επιχειρήσεις να μην μείνουν πίσω σε σχέση με τις αντίστοιχες επιχειρήσεις του εξωτερικού. Μια χώρα σαν την Ελλάδα, λοιπόν, είναι βέβαιο ότι είναι καλύτερο να συμβαδίζει με τη διεθνή πρακτική.

Επίσης, μέσω των αριθμητικών εφαρμογών καταλήξαμε στο συμπέρασμα ότι πράγματι συγκλίνει ο λογιστικός χειρισμός των παγίων με βάση τα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ. Ενώ, με τη μελέτη περίπτωσης είδαμε τον ισολογισμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και πως διέφερε την επόμενη ακριβώς χρονιά που υιοθετήθηκαν τα Διεθνή Πρότυπα και ο νόμος 4308/14 που συγκλίνουν. Με την εφαρμογή του νόμου 4308/14, η αποτίμηση των παγίων εκσυγχρονίζεται σύμφωνα με τις ρυθμίσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων έχουν καλύτερη εικόνα σχετικά με τα ενσώματα και ασώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής οντότητας.

Καταλήγοντας θα ήθελα να αναφέρω ότι με την παρούσα διπλωματική εργασία απαντήσαμε στο βασικό ερευνητικό μας ερώτημα το οποίο, όπως αναφέρθηκε στο εισαγωγικό κεφάλαιο, είναι η σύγκλιση που υπάρχει πλέον με τον νόμο 4308/14 μεταξύ των ελληνικών και των διεθνών λογιστικών προτύπων.

Μεγάλο θέμα αποτελεί η εφαρμογή των διεθνών προτύπων στον δημόσιο τομέα αφού πολλοί ερευνητές υποστηρίζουν ότι θα οδηγήσει σε εξυγίανση του συστήματος. Στην παρούσα έρευνα δεν ασχολήθηκα επαρκώς με αυτό το ζήτημα και σίγουρα θα ήταν ένα σημαντικό ζήτημα για περαιτέρω έρευνα αφού ο δημόσιος τομέας πλήττει την ελληνική οικονομία. Ένα ακόμη ζήτημα για περαιτέρω έρευνα στο μέλλον είναι τα θετικά και τα αρνητικά της υιοθέτησης των διεθνών προτύπων χρηματοαναφοράς από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Σίγουρα, όπως προαναφέρθηκε μπορεί η υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις ελληνικές επιχειρήσεις να βοηθά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων αλλά από την άλλη θα πρέπει να ερευνηθούν και οι αρνητικές συνέπειες. Στη συνέχεια, να βγει το συμπέρασμα αν υπερτερούν τα θετικά ή τα αρνητικά.

Βέβαια, με την ταχύτητα που αλλάζουν τα δεδομένα στον τομέα της λογιστικής σίγουρα θα βρεθούν πολλά ζητήματα στα οποία η παρούσα έρευνα μπορεί να αποτελέσει αφετηρία.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Grant Thornton (2016). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς IFRS – Αναλυτική Παρουσίαση, (Τόμος Α΄)
2. Grant Thornton, (2006). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, (Τόμος Α΄)
3. Grant Thornton, (2016), IFRS News Special Edition on Lease Accounting
4. Αραμπατζής Ι., (2012). Η επίδραση των ΔΠΧΠ στην Χρηματοοικονομική Επίδοση των Ξενοδοχειακών και Ναυτιλιακών επιχειρήσεων, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
5. Δάλλας Δ. και Λυκουρέσης Δ. (2011). Παρακολούθηση πάγιων στοιχείων του ενεργητικού σε επιχειρήσεις που έχουν υιοθετήσει Δ.Π.Χ.Π., Α.Τ.Ε.Ι. Κρήτης
6. Μαυράκη Α., (2012). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στον Χρηματοπιστωτικό Τομέα», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
7. Μπαντσινίλας Ε. Και Πατατούκας Κ. (2015). Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
8. Μυλωνάς Δ. (2006). Δυνατότητες εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο αθηνών επιχειρήσεις: η περίπτωση του τομέα της μεταποίησης στη Β. Ελλάδα, Διδακτορική Διατριβή, Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
9. Νεγκάκης Ι.Χ., (2015). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Θεωρία και Εφαρμογές
10. Νεγκάκης Ι.Χ., (2015). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Ειδικά Θέματα
11. Νεγκάκης Ι.Χ. και Ταχυνάκης Π., (2013). Σύγχρονα Θέματα Ελεγκτικής και Εσωτερικού Ελέγχου
12. Ντζανάτος Δ., (2008). Τα Διεθνή Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους με τα ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη
13. Νόμος υπ' αριθμό 4308/2014, Εφημερίς της κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Αρ. Φύλλου 251, 2014
14. Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., Βλησμάς Ορ. και Ναούμ, (2016). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ερμηνευτική Προσεγγιση και παραδείγματα, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη
15. Σταματόπουλου Δ., Σταματόπουλου Π. και Σταματόπουλου Γ. (2015). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ανάλυση και Ερμηνεία
16. Κ.Ν. 2190/20 Περί Ανωνύμων Εταιρειών

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Alabede J.A. (2015). “Impact of Accounting Standards on the value relevance of accounting information from Nigeria’s Listed Firms: Comparative Study of Pre and Post IFRS Adoption”, *International Journal of Finance and Accounting*, Vol 4, Issue:1, pp. 1-7
2. Apostolou A.K., Dimitras A.I. and 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
3. Bae K.H., Tan H., and Welker M. (2008). “International GAAP differences: The impact on foreign analysts. *The Accounting Review*”
4. Ballas A., Skoutela D. and Tzovas C. (2010). “The relevance of IFRS to an emerging market: evidence from Greece”, *Managerial Finance*, vol. 36, pp. 931 – 948
5. Brochet F., Jagolinzer A.D. and Riedl E.J. (2013). “Mandatory IFRS adoption and financial statement comparability”, *Havard Business School*, 11-109
6. Byard D., Li Y. and Yu. Y. (2011). “The effect of mandatory IFRS Adoption on Financial Analysts’ Information Environment” *Journal of Accounting Research*, Vol:49 Issue:1, pp.69-96
7. Christensen H.B., Lee E., Walker M. and Zeng C. (2015). “Incentives or Standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption”, *European Accounting Review*, Vol.24, No 1, pp 33-61
8. Daske H., Hail L., Leuz C. and Verdi R. (2013). “Adopting a Label: Heterogeneity in the economic consequences around IAS/IFRS adoptions. *Journal of Accounting Research*, Vol.51, pp 495-547
9. Demmer M., Pronobis P., and Yohn T.L. (2016). “Financial Statement-Based Forecast and analyst forecasts of probability: The effect of mandatory IFRS adoption”, *Kelly School of Business Paper*, N.15-2
10. Horton J., Serafeim G. and Serafeim I. (2013). “Does mandatory IFRS adoption improve the information environment?”, *Contemporary Accounting Research*, vol. 30, pp. 388-423
11. International Accounting Standards Board, IFRS 9, Project Summary. July 2014
12. Kousenidis D., Ladas A.C, and Negkakis I.C (2013). “The effects of the European debt crisis on earnings quality”, *International Review of financial analysis*, vol. 30, Issue: C, pp. 351-362
13. Negkakis C.I. (2013). “The explanatory power of earnings for stock returns in the pre- and post- IFRS era: Some evidence from Greece”, *Managerial Finance*, Vol 39 Issue: 9, pp. 814-824
14. Floropoulos I., Georgakopoulou E. and 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.

15. Spathis C. and 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
16. Sykianakis N., Tzovas C. and Naoum V.C. (2011). “The perceptions of managers of Greek firms regarding the Cost and Benefits ensuing from the adoption of International Financial Reporting Standards, Journal of Economic Sciences and Applied Research, vol. 3, pp. 59-74
17. Tsalavoutas Ioannis (2012). “The transition to IFRS and the value relevance of financial statements in Greece”

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

1. www.e-forologia.gr
2. www.logistis.gr
3. www.taxheaven.gr
4. www.naftemporiki.gr
5. www.ifrs.org

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Ακολουθεί ένα συνοπτικός πίνακας με τις ομοιότητες και τις διαφορές, μεταξύ των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, στις οποίες καταλήξαμε μετά την παρούσα σύγκριση.

ΠΙΝΑΚΑΣ: Ομοιότητες και Διαφορές μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ

| ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ | ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ (ΝΟΜΟΣ 4308/14) | ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ (ΝΟΜΟΣ 4308/14) |
|-------------------------------------|--|--|
| ΔΛΠ 1 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ | <ul style="list-style-type: none"> - Όλα τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται μόνο σε οργανικά - Έσοδα και έξοδα προηγούμενων χρήσεων που δεν εμφανίστηκαν στα αποτελέσματα λόγω λάθους πρέπει να διορθωθεί το λάθος στην χρήση που έγινε το λάθος και όχι να επηρεάσει την τρέχουσα - Οι οικονομικές καταστάσεις για τις μεγάλες και τις μεσαίες οντότητες συγκλίνουν απόλυτα με τις καταστάσεις που ορίζουν τα ΔΠΧΑ | <ul style="list-style-type: none"> - Οι σημειώσεις που απαιτεί το ΔΛΠ 1 είναι αναλυτικότερες από αυτές που απαιτούνται στο προσάρτημα των ΕΛΠ |
| ΔΛΠ 2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ | <ul style="list-style-type: none"> - Η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. - Η υποτίμηση των αποθεμάτων παρακολουθείται σε έναν επιπλέον ξεχωριστό λογαριασμό και υπάρχει το δικαίωμα μερικής ή ολικής αναστροφής της υποτίμησης. | |

| | | |
|---|---|--|
| <p>ΔΛΠ 7 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ</p> | <ul style="list-style-type: none"> - οι ταμιακές ροές ανάλογα με το αν αφορούν λειτουργικές, επενδυτικές ή χρηματοδοτικές δραστηριότητες χωρίζονται σε τρεις κατηγορίες. - μια οικονομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει είτε την άμεση είτε την έμμεση μέθοδο για την κατάρτιση της κατάστασης ταμιακών ροών | <ul style="list-style-type: none"> - Στα εγχώρια πρότυπα η κατάσταση ταμιακών ροών απαιτείται από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που ανήκουν στην κατηγορία των μεγάλων |
| <p>ΔΛΠ 8 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ – ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΕΚΤΙΜΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΛΑΘΩΝ</p> | <ul style="list-style-type: none"> - η αντιμετώπιση των λαθών γίνεται με τον ίδιο τρόπο, δηλαδή αναδρομικά. - οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων επηρεάζουν τόσο την παρούσα όσο και τις μελλοντικές χρήσεις. | |
| <p>ΔΛΠ 12 ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</p> | <ul style="list-style-type: none"> - ύπαρξη της έννοιας της αναβαλλόμενης φορολογίας και εφαρμογή της για ορθότερα λογιστικά αποτελέσματα | <ul style="list-style-type: none"> - η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας γίνεται μόνο σε προαιρετική βάση στα ΕΛΠ, ενώ στα ΔΛΠ είναι υποχρεωτική. |
| <p>ΔΛΠ 16 ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕ ΙΣ</p> | <ul style="list-style-type: none"> - τα κόστη τα οποία σχετίζονται με την απόκτηση ενός παγίου και είναι απαραίτητα για την απόκτηση του παγίου συμπεριλαμβάνονται στο κόστος κτήσης του και δεν καταχωρούνται σε ξεχωριστό λογαριασμό. (π.χ. αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογραφικά έξοδα κ.α). - Όμοια αντιμετώπιση στο λογιστικό χειρισμό των διαφορών αναπροσαρμογής. - Επιτρέπεται η χρήση της εύλογης αξίας και στις δυο πρακτικές πλέον κατα την | |

| | αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων. | |
|-----------------------------------|--|---|
| ΔΠΧΑ 16 ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ | | - Από την πλευρά του μισθωτή δεν υπάρχει στα ΔΠΧΑ πλέον διάκριση των μισθώσεων σε λειτουργικές και χρηματοδοτικές. |
| ΔΛΠ 18 ΕΣΟΔΑ | <ul style="list-style-type: none"> - η αναγνώριση των εσόδων γίνεται αφού πρώτα πραγματοποιηθούν όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες που συνδέονται με το προϊόν ή την παρεχόμενη υπηρεσία. - Και οι δυο πρακτικές προβλέπουν ότι όταν υπάρχει αναβολή πληρωμής, τότε λογίζονται τόκοι και το έσοδο υπολογίζεται στο αποσβέσιμο κόστος με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου. - Στην περίπτωση της ανταλλαγής αγαθών ίσης αξίας, δεν αναγνωρίζεται κάποιο έσοδο ή έξοδο. | |
| ΔΛΠ 19 ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ | <ul style="list-style-type: none"> - Οι προβλέψεις που αφορούν το προσωπικό αναγνωρίζονται την ίδια στιγμή που θα υπάρξει η απόφαση της απόλυσης του προσωπικού, με το ίδιο να συμβαίνει και κατά την εθελούσια έξοδο και την παροχή αποζημιώσεων. - Και οι δυο πρακτικές ορίζουν ένα ακριβές και πλήρες πλαίσιο για να υπολογίζονται οι υποχρεώσεις που απορρέουν από τα προγράμματα καθορισμένων παροχών. | - οι γνωστοποιήσεις στις οποίες πρέπει να προβεί η οντότητα στις οικονομικές της καταστάσεις παρέχουν πλήρη και αναλυτική πληροφόρηση, σε αντίθεση, με το περιορισμένου εύρους πληροφόρησης του προσαρτήματος των ΕΛΠ |
| ΔΛΠ 20 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ | - Υπάρχουν διατάξεις οι οποίες προβλέπουν | - Διαφορετικός τρόπος καταχώρησης των |

| | | |
|--|--|--|
| ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ | συγκεκριμένους λογιστικούς χειρισμούς τόσο για τις κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων όσο και για αυτές που αποτελούν έξοδο | επιχορηγήσεων στα ΕΛΠ από ότι στα ΔΛΠ - Αναλυτικότερες σημειώσεις στα ΔΛΠ από το προσάρτημα των ΕΛΠ |
| ΔΛΠ 21 ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤ ΟΣ | <ul style="list-style-type: none"> - Υπάρχει διαχωρισμός σε χρηματικά και μη χρηματικά στοιχεία - Κατά την αποτίμηση αυτών των στοιχείων λογίζονται οι αναβαλλόμενοι φόροι που ενδεχομένως προκύψουν. | <ul style="list-style-type: none"> - Το ΔΛΠ 21 απαιτεί περισσότερες γνωστοποιήσεις απ' ότι απαιτούνται από το προσάρτημα των ΕΛΠ - Στα ΕΛΠ ο τρόπος μετατροπής των ποσών σε ξένο νόμισμα υπάρχει μόνο στο προσάρτημα. |
| ΔΛΠ 24 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙ Σ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ | <ul style="list-style-type: none"> - Συνδεδεμένα μέρη με μια οικονομική οντότητα αποτελούν φυσικά πρόσωπα τα οποία ασκούν έλεγχο στην οικονομική οντότητα είτε ατομικά είτε από κοινού. - Κοινοπρακτούντες ή επιχειρήσεις με κοινά στελέχη ή διευθυντές δεν θεωρούνται συνδεδεμένα μέρη. | <ul style="list-style-type: none"> - Οι γνωστοποιήσεις που προβλέπει το πρότυπο για τα συνδεδεμένα μέρη είναι περισσότερες σε σχέση με αυτές που προβλέπει ο νόμος των ΕΛΠ. |
| ΔΛΠ 27 ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ | <ul style="list-style-type: none"> - Οι ατομικές καταστάσεις παρουσιάζονται επιπλέον των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. | <ul style="list-style-type: none"> - Τα ΕΛΠ ορίζουν ότι μόνο οι μεγάλες οντότητες και όμιλοι είναι υπόχρεοι σε σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων. - Διαφέρει ο τρόπος αποτίμησης των συμμετοχών. Στα ΔΛΠ γίνεται στο κόστος ενώ στα ΕΛΠ γίνεται είτε στο κόστος μείον τις σωρευμένες απομειώσεις είτε στην εύλογη αξία. |
| ΔΛΠ 28 | <ul style="list-style-type: none"> - Κριτήριο για την ύπαρξη | |

| | | |
|---|---|---|
| <p>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ</p> | <p>σημαντικής επιρροής μιας οικονομικής οντότητας σε μια άλλη είναι το ποσοστό στα δικαιώματα ψήφου της δεύτερης να είναι μεγαλύτερο ή ίσο με το 20%.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Γίνεται χρήση της μεθόδου καθαρής θέσης για την εμφάνιση των συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις. - Η λογιστικοποίηση μια εταιρίας ως συγγενής σταματάει όταν η συγγενής επιχείρηση συγκαταλέγεται στις διακοπτόμενες δραστηριότητες της οντότητας. | |
| <p>ΔΛΠ 36 ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ</p> | <ul style="list-style-type: none"> - Η υποχρέωση αναγνώριση ζημιάς απομείωσης γίνεται μόνο σε περίπτωση που η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα και το ποσό της σημαντικό, ενώ όταν είναι παροδικού χαρακτήρα δεν λογίζεται. - Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη οικονομική ζωή δεν υπόκεινται σε απόσβεση και ο έλεγχος για τυχόν απομείωση των αύλων και υπεραξία πρέπει να γίνεται ετησίως. | <ul style="list-style-type: none"> - Στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δεν υπάρχει ο όρος «Μονάδες Δημιουργίας Ταμιακών Ροών» που υπάρχει στα ΔΛΠ για τον υπολογισμό απομείωσης περιουσιακών στοιχείων ξεχωριστά. |
| <p>ΔΛΠ 37 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ</p> | <ul style="list-style-type: none"> - Τόσο τα ΕΛΠ όσο και τα ΔΛΠ, σε ορισμένες περιπτώσεις υπαγορεύουν την προεξόφληση των υποχρεώσεων. | <ul style="list-style-type: none"> - Το άρθρο 22 των ΕΛΠ ασχολείται με τις προβλέψεις, όμως, ειδικότερη αναφορά γίνεται στις προβλέψεις που αφορούν τις παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία. |
| <p>ΔΛΠ 38 ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ</p> | <ul style="list-style-type: none"> - Σύγκλιση ως προς τον λογιστικό χειρισμό των αύλων περιουσιακών στοιχείων και από τις δύο | |

| | | |
|--|---|--|
| | <p>πρακτικές.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Για την απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων παρατηρούμε σύγκλιση. Αύλα με περιορισμένη διάρκεια ζωής αποσβένονται, ενώ αυτά με αόριστη διάρκεια δεν αποσβένονται. | |
| <p>ΔΠΧΑ9 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝ ΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ</p> | <ul style="list-style-type: none"> - Όμοιος λογιστικός χειρισμός των χρηματοοικονομικών μέσων μετά την εφαρμογή του νόμου 4308/14 των ΕΛΠ. - Οι κατηγορίες των χρηματοοικονομικών μέσων είναι τέσσερις - Σύγκλιση στις μεθόδους αποτίμησης των χρηματοοικονομικών μέσων - Ίδιο τρόπος υπολογισμού της απομείωσης για κάθε κατηγορία χρηματοοικονομικών μέσων - Μεγάλος αριθμός γνωστοποιήσεων τόσο στα ΔΛΠ όσο και στο προσάρτημα των ΕΛΠ όσον αφορά τα χρηματοοικονομικά μέσα | |
| <p>ΔΛΠ 40 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ</p> | <ul style="list-style-type: none"> - τα επενδυτικά ακίνητα της οντότητας παρακολουθούνται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς σε σχέση με τα υπόλοιπα ακίνητα και στα εγχώρια και στα διεθνή πρότυπα. - Αποτιμώνται με τη μέθοδο του κόστους ή με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής. - Τα κόστη που αφορούν την απόκτηση του επενδυτικού ακινήτου προσαυξάνουν το κόστος του. | |

| | | |
|------------------------|--|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> - Οι τυχόν διαφορές αναπροσαρμογής που μπορεί να προκύψουν στην αποτίμηση με την μέθοδο της εύλογης αξίας αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα περιόδου. - Απαιτούνται και στις δυο πρακτικές ειδικοί εκτιμητές για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας των ακινήτων - Απαιτείται και από τα ΔΛΠ και από τα ΕΛΠ μεγάλος αριθμός γνωστοποιήσεων | |
| ΔΛΠ 41 ΓΕΩΡΓΙΑ | <ul style="list-style-type: none"> - Συγκεκριμένες, όμοιες διατάξεις και από τις δύο πρακτικές για το λογιστικό χειρισμό των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων. - Ίδια μέθοδος αποτίμησης των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων τόσο στα διεθνή όσο και στα ελληνικά πρότυπα. - Μεγάλος αριθμός γνωστοποιήσεων και σημειώσεων. | |
| ΔΠΧΑ 13 ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ | | <ul style="list-style-type: none"> - Στα ΕΛΠ προτιμάται η μέθοδος του ιστορικού κόστους για την αποτίμηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και μόνο για κάποιες περιπτώσεις επιτρέπεται η αποτίμηση στην εύλογη αξία. - Στα ΔΛΠ υπάρχει ένα πλαίσιο για την εύλογη αξία με αναλυτικότερο. - Η έννοια της εύλογης αξίας είναι πολύ σημαντική για τα διεθνή πρότυπα και γι' αυτό απαιτείται μεγάλος αριθμός |

| | | |
|---|--|-----------------|
| | | γνωστοποιήσεων. |
| <p>ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Ο νόμος 4308/14 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων δίνει τη δυνατότητα στις οικονομικές οντότητες να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση στα αντίστοιχα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Αυτό το γεγονός, αυξάνει την σύγκλιση των δύο προτύπων και τις ομοιότητες τους και εξαλείφει τις διαφορές των δυο πρακτικών.</p> | | |
| | | |