



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ
ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ: ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΒΑΣΙΚΩΝ
ΣΗΜΕΙΩΝ ΔΙΑΦΟΡΟΠΟΙΗΣΗΣ ΑΠΟ ΤΟ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΟ
ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΜΕ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΛΕΤΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ »



ΠΑΠΑΔΑΚΗΣ ΜΙΧΑΗΛ

ΒΛΑΧΑΚΗΣ ΜΙΧΑΗΛ

ΑΔΑΜΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΖΑΧΟΥΡΗΣ ΠΑΡΗΣ

Πάτρα, 2016

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Αρχικά, θα θέλαμε να εκφράσουμε την ευγνωμοσύνη μας στις οικογένειες μας για τη συμπαράσταση και την ηθική υποστήριξη που μας προσέφεραν καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μας.

Ιδιαίτερα, όμως, ευχαριστίες θα θέλαμε να απονέμουμε στον επιβλέπων καθηγητή μας, τόσο για την υπομονή και την υποστήριξη, όσο και για τις επικοινωνιακές υποδείξεις, που μας έδειξε στην προσπάθειά μας αυτή. Επίσης, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε και όλους τους καθηγητές μας για τις γνώσεις που μας μετέδωσαν όλα αυτά τα χρόνια.

Περιεχόμενα

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο : ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ.....	6
1.1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	6
1.2 Οικονομικές καταστάσεις.....	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο : ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΕΛΠ	21
2.1 Έννοια των ΕΛΠ.....	21
2.2 Σκοπός των ΕΛΠ.....	23
2.3 Βήματα για την εφαρμογή των ΕΛΠ	27
2.4 Βασικά σημεία εφαρμογής των ΕΛΠ	29
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο : ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΠ	32
3.1 Διαφορές ΕΛΠ με το προγενέστερο καθεστώς.....	32
3.1.1 Διαφορές από έλλειψη συγκεκριμένων κανόνων.....	34
3.1.2 Διαφορές στην λογιστική μεταχείριση ορισμένων γεγονότων	34
3.1.3 Διαφορές στον τρόπο θεσμοθέτησης	36
3.1.4 Διαφορές στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις	37
3.2 Αλλαγές στις τράπεζες	38
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο : ΔΙΕΘΝΗΣ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΚΤΙΚΗ	43
4.1 Σύγκριση Διεθνούς και Ελληνικής Πρακτικής μετά την εφαρμογή των ΕΛΠ	43
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ^ο	62
5.1 Εννοιολογικό πλαίσιο με βάση ΕΛΠ	62
5.2 Μελέτες αναφορικά με τα ΕΛΠ και την εφαρμογή τους στις ελληνικές επιχειρήσεις	66
5.3 Πρακτικά Παραδείγματα	69
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	87
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	89
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	91

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η λογιστική είναι μια από τις σημαντικότερες επιστήμες καθώς καθημερινά κρίνεται απαραίτητη η χρήση της από το μεγαλύτερο μέρος του πληθυσμού του πλανήτη μας. Στην Ελλάδα, οι πρώτες προσπάθειες για την δημιουργία ενός συστήματος κοινού λογιστικού χειρισμού έγιναν το 1954 και το 1980 καθιερώθηκε τελικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ήρθαν στην Ελλάδα το 1974 από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (ΣΟΛ). Περίπου πριν από 25 χρόνια το ΣΟΛ άρχισε να μεταφράζει, να εκδίδει και να διανέμει στις επιχειρήσεις, αλλά και στους επιστήμονες τα ΔΛΠ. Από το 1993 το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (ΣΟΕΛ), το οποίο διαδέχθηκε το ΣΟΛ, συνέχισε την προσπάθεια αυτή κι έτσι σήμερα έχουμε φτάσει στο σημείο όπου όλα τα σε ισχύ ΔΛΠ έχουν εκδοθεί στην Ελληνική Γλώσσα καθώς και οι Διερμηνείες αυτών (Μπατσινίλας, & Πατατούκας, 2010).

Οι Ελληνικές επιχειρήσεις βρίσκονται ανάμεσα σε διάφορα νομικά, λογιστικά αλλά και φορολογικά θέματα, λόγω των συχνών αλλαγών που προκαλούνται από τις συνεχώς μεταβαλλόμενες διατάξεις από το Κράτος. Συνεπώς, όλες οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να εκδίδουν, τηρούν και διαφυλάσσουν τα βιβλία και στοιχεία τους με βάση τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) ΠΔ 184/1982, όπου περιέχει λεπτομερές διατάξεις και περιγράφονται όλες οι διαδικασίες οι οποίες πρέπει να ακολουθούνται στην καθημερινότητα των επιχειρήσεων σχετικά με τα αντικείμενα τα οποία ρυθμίζει. Οι συνέπειες από μια μη επιτυχημένη συμμόρφωση με τον ΚΒΣ για μια επιχείρηση ποικίλουν. Μπορεί να είναι μικρές όπως για παράδειγμα κάποιο μικρό πρόστιμο, αλλά και μεγαλύτερες, όπως για παράδειγμα η απόρριψη των βιβλίων και προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος εξωλογιστικά. Με τον Νόμο 1041/1980 (άρθρα 47, 48, 49) καθιερώθηκε το ΕΓΛΣ περί καθορισμού του περιεχομένου αλλά και της δομής των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Με τον ΠΔ 1123/1980 (άρθρα 1 & 2) ορίζεται το περιεχόμενο του ΕΓΛΣ καθώς και ο χρόνος έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του (Σακέλλης, 2002).

Πριν την 1/1/2005 που έγινε υποχρεωτική η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επικρατούσε αταξία και έλλειψη συνοχής μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η εκάστοτε χώρα εφαρμόζε τα δικά της πρότυπα, ανάλογα με παράγοντες όπως η οικονομική της ευρωστία, η πολιτική της σταθερότητα αλλά και το πολίτευμα το οποίο επικρατούσε στην χώρα, οι επιρροές από τις γειτονικές χώρες, η ανάπτυξη και η επέκταση των επιχειρήσεων της κ.τ.λ. Από χώρα σε χώρα τα πρότυπα διέφεραν καθώς πολλές φορές σχηματίζονται και για διαφορετικούς σκοπούς. Δύο ήταν τα

βασικά ρεύματα που επηρέασαν τη δημιουργία των λογιστικών προτύπων κάθε χώρας. Στο πρώτο οι χώρες υιοθετούσαν την γαλλογερμανική αντίληψη, όπου οι οικονομικές καταστάσεις εξυπηρετούν τις τράπεζες, οι οποίες ελέγχουν κατά πόσο οι επιχειρήσεις είναι κερδοφόρες και έχουν καθαρά φοροεισπρακτικό χαρακτήρα. Στο δεύτερο οι χώρες υιοθετούν την αγγλοσαξονική αντίληψη σύμφωνα με την οποία οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται για την πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού. Η αγγλοσαξονική αντίληψη έχει καταφέρει να επηρεάσει αρκετές χώρες, αλλά έχει και η ίδια επηρεαστεί από τα αμερικάνικα πρότυπα (Μπατσινίλας, & Πατατούκας, 2010).

Η Ελλάδα έχει επηρεαστεί περισσότερο από την γαλλογερμανική αντίληψη. Τα ΔΛΠ καταρτίστηκαν έχοντας στοιχεία και από τις δύο αντιλήψεις, αλλά είναι κυρίως επηρεασμένα από την αγγλοσαξονική προσέγγιση. Οι οικονομικές καταστάσεις λοιπόν είναι μια απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης και των συναλλαγών της. Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ πρέπει να καταρτίζονται οι εξής οικονομικές καταστάσεις (Χέβας, & Παπαδάκη, 2004):

- i. Κατάσταση Ισολογισμού Τέλους Χρήσης
- ii. Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης
- iii. Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων Χρήσης
- iv. Κατάσταση του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης
- v. Προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Από το 2005 με την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων οι οικονομικές καταστάσεις τις οποίες υποχρεούται να καταρτίζει η οικονομική μονάδα άλλαξαν. Όλες αυτές οι καταστάσεις καταχωρούνται στο βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών. Επιπλέον μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται και οι αριθμοδείκτες της κάθε εταιρείας, διότι με αυτούς παρουσιάζεται η δυναμική εικόνα της επιχείρησης (Μπατσινίλας, & Πατατούκας, 2010).

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία με θέμα «*Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση των Βασικών Σημείων – Διαφοροποίηση από το προγενέστερο καθεστώς με παραδείγματα και μελέτες περίπτωσης*» απαρτίζεται από τέσσερα (4) κεφάλαια.

Το πρώτο κεφάλαιο αφορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ). Το τρίτο κεφάλαιο αναπτύσσει τις διαφορές των ΕΛΠ με το προγενέστερο καθεστώς καθώς και την σύγκριση διεθνούς και ελληνικής πρακτικής μετά την εφαρμογή των ΕΛΠ. Στο τέταρτο κεφάλαιο αναφέρεται το εννοιολογικό πλαίσιο με βάση τα ΕΛΠ καθώς και μελέτες αναφορικά με τα ΕΛΠ και την εφαρμογή τους στις ελληνικές επιχειρήσεις.

Λέξεις κλειδιά: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ), εφαρμογή, διαφοροποίηση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

1.1 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π., International Accounting Standards - I.A.S), τα οποία εξελίσσονται και αναθεωρούνται συνεχώς, αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και λογιστικών αρχών, που σχετίζονται με την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Πρόκειται, δηλαδή για λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από τη σχετική κοινοτική οδηγία (ΕΚ αριθ. 1606/2002) (Καββαδίας, 2003).

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board, I.A.S.B.) συστήθηκε στις 29 Ιουνίου 1973, ύστερα από συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των Η.Π.Α. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε το Νοέμβριο του 1982, οπότε επεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της I.A.S.B. (Βλάχος, & Λουκά, 2008).

Η I.A.S.B. αποβλέπει στην ομοιόμορφη και ορθή πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να λαμβάνονται ασφαλέστερες οικονομικές αποφάσεις. Τα Δ.Λ.Π. κυκλοφόρησαν στην Ελλάδα από το 1974, μεταφρασμένα στην ελληνική γλώσσα, υπό την επιμέλεια του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), το οποίο υπήρξε μέλος της I.A.S.B., σχεδόν από την ίδρυσή της. Πρέπει να σημειωθεί ότι τα Δ.Λ.Π., που δημοσιεύονται από την I.A.S.B. δεν υπερισχύουν των τοπικών κανόνων, που διέπουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σε μία συγκεκριμένη χώρα. Τον Απρίλιο του 2001, η I.A.S.B. μετονομάστηκε σε I.A.S.B. International Accounting Standards Board για εναρμόνιση της επωνυμίας της με την επωνυμία της αντίστοιχης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.) (Βλάχος, & Λουκά, 2008).

Οι σκοποί της I.A.S.B. είναι οι παρακάτω (Βλάχος, & Λουκά, 2008):

1. να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό λογιστικά πρότυπα, που πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους.

2. να εργάζεται γενικά για τη βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Τα μέλη της I.A.S.B. υποχρεούνται να υποστηρίζουν το έργο της και οφείλουν να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Δ.Λ.Π., που γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το συμβούλιο της I.A.S.B. και να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια, προκειμένου να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με αυτά. Ακόμη, οφείλουν να πείθουν τις κυβερνήσεις, τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης, καθώς και τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και βιομηχανική κοινότητα, για το ότι οι δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται με τα Δ.Λ.Π. από κάθε ουσιώδη άποψη και να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι από αυτή τη συμμόρφωση. Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων (Βλάχος, & Λουκά, 2008).

Η νομοθεσία αυτή περιλαμβάνει τα λογιστικά πρότυπα που έχουν δημοσιευθεί από τα διοικητικά όργανα ή και επαγγελματικά λογιστικά σώματα στις αντίστοιχες χώρες. Πριν από την ίδρυση της I.A.S.B. υπήρχαν συχνά διαφορές τύπου και περιεχομένου μεταξύ των δημοσιευόμενων λογιστικών προτύπων των περισσότερων χωρών (Βλάχος, & Λουκά, 2008).

Τα Δ.Λ.Π. που δημοσιεύονται από την I.A.S.B δεν υπερισχύουν των τοπικών προτύπων, δηλαδή των εγχώριων κανόνων της κάθε χώρας, που αναφέρονται στην έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Οι υποχρεώσεις των μελών της I.A.S.B επικεντρώνονται στη γνωστοποίηση της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. (Βλάχος, & Λουκά, 2008).

Ένα Δ.Λ.Π. είναι το τελικό προϊόν μιας συστηματικής και εντατικής προσπάθειας, που διεξάγεται με συνεργασία ακαδημαϊκών και εκπροσώπων της πράξης, σε διεθνές επίπεδο. Για αυτό τα εκδιδόμενα από την I.A.S.B πρότυπα δε στερούνται αφενός του απαραίτητου επιστημονικού κύρους και είναι αφετέρου πρακτικώς εφαρμόσιμα σε διεθνή κλίμακα (Βλάχος, & Λουκά, 2008).

Συνοπτικά, η διαδικασία έκδοσης των Δ.Λ.Π. είναι η παρακάτω (Ντζανάτος, 2008):

1. οι κατευθυντήριες επιτροπές επιλέγουν αρχικώς τα σημαντικά, θέματα τα οποία θα υποβληθούν σε λεπτομερειακή μελέτη. Κατόπιν, αφού ληφθούν υπ' όψιν οι απόψεις του συμβουλευτικού συμβουλίου, εκδίδεται ένα σχέδιο για το συγκεκριμένο θέμα.

2. το σχέδιο υποβάλλεται στο συμβούλιο και πρέπει να γίνει δεκτό από τα $\frac{2}{3}$ των μελών του, ενώ ζητείται και η γνώμη του συμβουλευτικού συμβουλίου.
3. το εγκριμένο από το συμβούλιο σχέδιο διαβιβάζεται για σχολιασμό στα λογιστικά σώματα και στις κυβερνήσεις, στα χρηματιστήρια αξιών, στα κρατικά και άλλα όργανα και στους λοιπούς ενδιαφερόμενους. Αφήνεται επαρκής χρόνος για την κατανόηση και το σχολιασμό του σχεδίου.
4. τα σχόλια και οι προτάσεις που λαμβάνονται επί του σχεδίου επεξεργάζονται από το συμβούλιο και, εφόσον είναι αναγκαίο ορισμένα σημεία του σχεδίου αναθεωρούνται.
5. το αναθεωρημένο σχέδιο πρέπει να εγκριθεί τουλάχιστον από τα $\frac{3}{4}$ των μελών του συμβουλίου, προκειμένου να οριστικοποιηθεί και να εκδοθεί το πρότυπο.
6. σε κάποιο από τα προηγούμενα στάδια, το συμβούλιο της I.A.S.B μπορεί να αποφασίσει ότι, για να προωθηθεί η συζήτηση ενός θέματος, ή για να παρέχεται επαρκής χρόνος για να διατυπωθούν απόψεις, πρέπει να εκδίδεται ένα έγγραφο συζήτησης. Ένα τέτοιο έγγραφο προϋποθέτει την αποδοχή της πλειοψηφίας του συμβουλίου.
7. το πρότυπο αρχίζει να εφαρμόζεται από την ημερομηνία που αναφέρεται σε αυτό.
8. στις προαναφερόμενες ψηφοφορίες κάθε χώρα και κάθε οργανισμός εκπροσωπείται στο συμβούλιο με μια ψήφο.

Το εγκεκριμένο κείμενο κάθε σχεδίου ή προτύπου είναι αυτό που εκδίδεται από την I.A.S.B. στην αγγλική γλώσσα. Τα μέλη είναι υπεύθυνα για την εκπόνηση μεταφράσεων των σχεδίων και των προτύπων στην επίσημη γλώσσα της χώρας τους. Μεμονωμένα, ούτε η I.A.S.B. ούτε οι λογιστές έχουν τη δύναμη να επιβάλλουν διεθνή συμφωνία ή να απαιτήσουν συμμόρφωση προς τα Δ.Λ.Π. Η επιτυχία των προσπαθειών της I.A.S.B εξαρτάται από την αναγνώριση και την υποστήριξη του έργου της από πολλές και διαφορετικές ενδιαφερόμενες ομάδες, που ενεργούν στα όρια της δικής τους δικαιοδοσίας (Σακέλλης, 2002).

Τα μέλη της I.A.S.B πιστεύουν ότι η αποδοχή στις χώρες τους των Δ.Λ.Π. μαζί με τη γνωστοποίηση της εφαρμογής τους, θα αποφέρουν με την πάροδο των ετών, ένα σημαντικό αποτέλεσμα. Η ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων θα βελτιωθεί και θα υπάρξει ένας αυξανόμενος βαθμός συγκρισιμότητας. Επιπλέον, η αξιοπιστία και συνεπώς η χρησιμότητα των οικονομικών καταστάσεων θα επεκταθεί παγκοσμίως (Σακέλλης, 2002).

Τα οφέλη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι τα ακόλουθα (Ντζανάτος, 2008):

- i. ορθότερη και διαφανέστερη απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως μιας εταιρείας, με αποτέλεσμα τη λήψη ορθολογικότερων αποφάσεων από πλευράς επενδυτών και κατά συνέπεια αποδοτικότερη κατανομή και διοχέτευση των κεφαλαίων μιας οικονομίας.
- ii. διεθνής συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων και το επαγόμενο διεθνές κύρος των εταιρειών που θα εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. Βέβαια, πρέπει να σημειωθεί ότι η λογιστική ομογενοποίηση δεν εμπεριέχει και τη φορολογική. Επιπρόσθετα, είναι άγνωστος ο αριθμός των ελληνικών επιχειρήσεων, οι οποίες δραστηριοποιούνται διεθνώς, ώστε να χρειάζονται το κύρος που θα απορρέει από την εφαρμογή των προτύπων.
- iii. απόκτηση ορισμένων θεμελιωδών αρχών, με βάση τις οποίες είναι δυνατή η κρίση ή/και η αντίδραση στους επιμέρους νόμους, δηλαδή στην ήδη υπάρχουσα λογιστική, φορολογική, και εμπορική νομοθεσία, αλλά και κάθε μελλοντικό σχετικό νομοθέτημα.

Σταδιακά, οι τοπικές κυβερνήσεις θα αποκτήσουν ένα πρόσθετο φραγμό και έλεγχο κατά την έκδοση νόμων περί της οικονομίας, καθώς αυτοί θα ελέγχονται πλέον και ως προς το σύνταγμα των οικονομικών καταστάσεων. Επομένως, μειώνεται ο βαθμός αυθαιρεσίας των κυβερνήσεων στην έκδοση νόμων, σχετικών με την οικονομική δραστηριότητα (Ντζανάτος, 2008).

Παρακάτω παρατίθενται τα ισχύοντα Δ.Λ.Π (Βλάχος, & Λουκά, 2008):

Το **Δ.Λ.Π. 1** (Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων) περιγράφει τη βάση παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της οικονομικής οντότητας όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Θέτει γενικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, κατευθυντήριες γραμμές για τη δομή τους και τις ελάχιστες απαιτήσεις για το περιεχόμενό τους.

Οι οικονομικές οντότητες εφαρμόζουν αυτό το πρότυπο για την κατάρτιση και την παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων γενικής χρήσης σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Σε αυτό το σημείο κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ότι τα Δ.Π.Χ.Α. είναι πρότυπα και διερμηνείες, που έχουν υιοθετηθεί από το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π) και περιλαμβάνουν Δ.Π.Χ.Α.,

Δ.Λ.Π. και διερμηνείες που δημιουργήθηκαν από την Ε.Ε.Δ.Χ.Α. ή την πρώην Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Μ.Ε.Ε). Όταν πρότυπο ή διερμηνεία εφαρμόζεται ειδικώς σε συναλλαγή ή άλλο γεγονός ή περίπτωση, η λογιστική πολιτική ή οι λογιστικές πολιτικές που εφαρμόζονται στο στοιχείο αυτό θα προσδιορίζονται με την εφαρμογή του προτύπου ή της διερμηνείας και την εξέταση κάθε σχετικής οδηγίας εφαρμογής εκδοθείσας από το Σ.Δ.Λ.Π. για το πρότυπο ή τη διερμηνεία.

Τα Δ.Π.Χ.Α. θέτουν λογιστικές πολιτικές, που το Σ.Δ.Λ.Π. έχει συμπεράνει ότι καταλήγουν στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, που περιέχουν σχετική και αξιόπιστη πληροφόρηση για τις συναλλαγές, άλλα γεγονότα ή περιστάσεις στις οποίες εφαρμόζονται. Οι πολιτικές αυτές δεν είναι απαραίτητο να εφαρμόζονται όταν η επίδραση της εφαρμογής δεν είναι σημαντική. Ωστόσο, δεν είναι ορθό να γίνονται ή να μη διορθώνονται επουσιώδεις παρεκκλίσεις από τα Δ.Π.Χ.Α., ώστε να επιτευχθεί ιδιαίτερη παρουσίαση της οικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής επίδοσης ή των ταμιακών ροών της οικονομικής οντότητας.

Το **Δ.Λ.Π. 2** (Αποθέματα) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Ένα βασικό θέμα της λογιστικοποίησης των αποθεμάτων είναι το ποσό του κόστους, που αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο και μεταφέρεται σε νέο μέχρι να αναγνωριστούν τα σχετιζόμενα έσοδα. Το πρότυπο παρέχει οδηγίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και την εν συνεχεία αναγνώριση του ως έξοδο, συμπεριλαμβανομένης οποιασδήποτε υποτίμησης της λογιστικής αξίας μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επίσης, παρέχει οδηγίες ως προς τους τύπους προσδιορισμού του κόστους, που χρησιμοποιούνται για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

Η οικονομική οντότητα εφαρμόζει το Δ.Λ.Π. 2 για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005.

Το **Δ.Λ.Π. 7** (Καταστάσεις ταμειακών ροών) έχει ως σκοπό να απαιτεί την παροχή πληροφοριών, σχετικά με τις ιστορικές μεταβολές στα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα μιας οικονομικής οντότητας μέσω της κατάστασης ταμιακών ροών, η οποία κατατάσσει τις ταμιακές ροές της περιόδου σε ροές από λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες.

Η οικονομική οντότητα θα κατάρτιζει μια κατάσταση ταμιακών ροών σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του προτύπου και θα την παρουσιάζει ως ένα αναπόσπαστο μέρος των

οικονομικών καταστάσεων της για κάθε περίοδο για την οποία παρουσιάζονται οικονομικές καταστάσεις. Αυτό το πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 7 Κατάσταση μεταβολών της χρηματοοικονομικής θέσεως, που είχε εγκριθεί τον Ιούλιο του 1977.

Οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας ενδιαφέρονται για το πώς η οικονομική οντότητα δημιουργεί και χρησιμοποιεί τα ταμιακά διαθέσιμα και τα ταμιακά ισοδύναμα. Αυτό είναι άσχετο από τη φύση των δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας και ανεξάρτητο από το αν τα ταμιακά διαθέσιμα μπορεί να θεωρηθούν ως προϊόν της οικονομικής οντότητας, όπως μπορεί να συμβαίνει στην περίπτωση ενός χρηματοπιστωτικού ιδρύματος. Οι οικονομικές οντότητες χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα για τους ίδιους ουσιαστικά λόγους, παρά την οποιαδήποτε διαφορά που θα μπορούσε να υπάρχει στις κύριες δραστηριότητές τους, που δημιουργούν έσοδα. Χρειάζονται ταμιακά διαθέσιμα για να διεξάγουν τις δραστηριότητές τους, να πληρώνουν τις δεσμεύσεις τους και να παρέχουν οφέλη στους επενδυτές τους. Συνεπώς, το πρότυπο επιβάλλει σε όλες τις επιχειρήσεις να παρουσιάζουν μια κατάσταση ταμιακών ροών.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους, που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1994.

Το Δ.Λ.Π. 8 (Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει τα κριτήρια για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Το πρότυπο επιδιώκει να ενισχύσει τη σχετικότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής οντότητας και τη συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων αυτών σε βάθος χρόνου και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών οντοτήτων. Το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται στην επιλογή και την εφαρμογή λογιστικών πολιτικών και τη λογιστικοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Οι φορολογικές επιδράσεις των διορθώσεων λαθών προγενέστερων περιόδων και των αναδρομικών προσαρμογών για την εφαρμογή μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, λογιστικοποιούνται και γνωστοποιούνται σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 12 (Φόροι εισοδήματος).

Η οικονομική οντότητα θα εφαρμόσει το πρότυπο αυτό για ετήσιες λογιστικές περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005. Στην περίπτωση που η

οικονομική οντότητα εφάρμοσε το πρότυπο για λογιστική περίοδο πριν την 1^η Ιανουαρίου 2005, όφειλε να γνωστοποιήσει το γεγονός αυτό.

Το **Δ.Λ.Π. 11** (Συμβάσεις κατασκευής) ως σκοπό να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό του κόστους και των εσόδων, που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευής. Λόγω της φύσης της δραστηριότητας που αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής, η ημερομηνία κατά την οποία η συμβατική δραστηριότητα αρχίζει και η ημερομηνία που η δραστηριότητα ολοκληρώνεται συνήθως εμπίπτουν σε διαφορετικές λογιστικές περιόδους. Συνεπώς, το βασικό θέμα για τη λογιστική παρακολούθηση των συμβάσεων κατασκευής είναι η κατανομή των συμβατικών εσόδων και του κόστους στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το κατασκευαστικό έργο. Το πρότυπο χρησιμοποιεί τα κριτήρια αναγνώρισης που καθιερώνονται στο πλαίσιο για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, για να καθορίσει πότε τα συμβατικά έσοδα και το συμβατικό κόστος πρέπει να αναγνωρίζονται ως έσοδα και έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

Το Δ.Λ.Π. 11 εφαρμόζεται για τη λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής στις οικονομικές καταστάσεις των εργοληπτών. Το παρόν πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 11 Λογιστική των συμβάσεων κατασκευής έργων, που εγκρίθηκε το 1978. Εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους, που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1995.

Το **Δ.Λ.Π. 12** (Φόροι Εισοδήματος) έχει ως σκοπό να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

- α) τη μελλοντική ανάκτηση (τον μελλοντικό διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό μιας οικονομικής οντότητας
- β) συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομική οντότητας.

Κατά την αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η αναφέρουσα οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αν αναμένεται ότι η ανάκτηση ή

η τακτοποίηση αυτής της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (μικρότερες) από ότι αυτές θα ήταν αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός αυτός δεν είχε φορολογικές συνέπειες, αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο), με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις.

Το Δ.Λ.Π. 12 απαιτεί από μια οικονομική οντότητα να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα. Έτσι, για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται στο κέρδος ή στη ζημιά, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης στο κέρδος ή στη ζημιά. Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια. Ομοίως, σε μία συνένωση επιχειρήσεων η αναγνώριση, πέραν του κόστους της συνένωσης, αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από τη συνένωση επιχειρήσεων ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου.

Το συγκεκριμένο πρότυπο ασχολείται επίσης με την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων, που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος.

Το Δ.Λ.Π. 12 εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος. Για τους σκοπούς του προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την αναφέρουσα οικονομική οντότητα. Το πρότυπο δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής καταχώρισης για τις κρατικές επιχορηγήσεις ή για τις φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης. Ωστόσο, καλύπτει τη λογιστική των προσωρινών διαφορών που μπορεί να προκύψουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή από φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης.

Το Δ.Λ.Π. 16 (Ενσώματα Πάγια) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό για τα ενσώματα πάγια, ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες, που είναι σχετικές με την επένδυση της οικονομικής οντότητας σε ενσώματα πάγια και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης. Πρωταρχικά θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων αποτελούν η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι επιβαρύνσεις αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Το Δ.Λ.Π. 16 εφαρμόζεται για το λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων, εκτός όταν ένα άλλο πρότυπο απαιτεί ή επιτρέπει διαφορετικό λογιστικό χειρισμό. Δεν εφαρμόζεται σε:

- α) ενσώματα πάγια που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 5 Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες
- β) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα
- γ) αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται από εξερεύνηση και αξιολόγηση
- δ) μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και τους όμοιους μη ανανεώσιμους πόρους.

Εντούτοις, το πρότυπο εφαρμόζεται σε ενσώματα πάγια που χρησιμοποιούνται στην ανάπτυξη ή τη διατήρηση των περιουσιακών στοιχείων.

Το Δ.Λ.Π. 18 (Εσοδα) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των εσόδων, που προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων. Βασικό θέμα στη λογιστική των εσόδων αποτελεί ο προσδιορισμός του χρόνου αναγνώρισης του εσόδου. Τα έσοδα αναγνωρίζονται, όταν πιθανολογείται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα και αυτά τα οφέλη μπορεί να επιμετρηθούν με αξιοπιστία.

Στο πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων, ως έσοδα ορίζονται οι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη, κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, με τη μορφή εισροών ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, άλλη από εκείνη που συνδέεται με

εισφορές των συμμετεχόντων στα ίδια κεφάλαια. Τα έσοδα εμπεριέχουν τόσο τα τακτικά όσο και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη. Τα τακτικά έσοδα προκύπτουν κατά την πορεία των συνήθων δραστηριοτήτων μιας οικονομικής οντότητας και αναφέρονται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, που συμπεριλαμβάνουν τις πωλήσεις, τις αμοιβές, τους τόκους, τα μερίσματα και τα δικαιώματα. Το Δ.Λ.Π. 18 καθορίζει τις περιπτώσεις στις οποίες πληρούνται αυτά τα κριτήρια και συνεπώς αναγνωρίζεται το έσοδο. Επίσης, παρέχει πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

Το πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων, που προκύπτουν από τις ακόλουθες συναλλαγές και γεγονότα:

- α) πώληση αγαθών,
- β) παροχή υπηρεσιών,
- γ) την από μέρους τρίτων χρησιμοποίηση περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, τα οποία αποφέρουν τόκους, δικαιώματα και μερίσματα.

Το πρότυπο αντικαθιστά το Δ.Λ.Π. 18 Αναγνώριση των εσόδων, που είχε εγκριθεί το 1982.

Το **Δ.Λ.Π. 19** (Παροχές σε εργαζόμενους) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους και απαιτεί η οικονομική οντότητα να αναγνωρίζει:

- α) υποχρέωση, όταν ένας εργαζόμενος έχει παράσχει υπηρεσία με αντάλλαγμα παροχές σε που θα καταβληθούν μελλοντικά και
- β) έξοδο, όταν η οικονομική οντότητα αναλώνει τα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από την υπηρεσία, που παρασχέθηκε από έναν εργαζόμενο με αντάλλαγμα την καταβολή παροχών.

Το πρότυπο άρχισε να εφαρμόζεται για τις οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν τις περιόδους ,που αρχίζουν την ή μετά από την 1^η Ιανουαρίου 1999. Αν η οικονομική οντότητα εφάρμοσε νωρίτερα το πρότυπο, όφειλε να γνωστοποιήσει ότι έχει εφαρμόσει το πρότυπο αυτό αντί του Δ.Λ.Π. 19 Κόστος παροχών λόγω αποχώρησης, που εγκρίθηκε το 1993.

Το **Δ.Λ.Π. 20** (Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης) εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης. Το πρότυπο δεν ασχολείται με:

α) τα ειδικά προβλήματα που ανακύπτουν κατά τη λογιστικοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων σε οικονομικές καταστάσεις που αντανakλούν τις επιδράσεις από τις μεταβολές των τιμών ή σε παρόμοιας φύσης συμπληρωματικές πληροφορίες,

β) κρατική υποστήριξη που παρέχεται στην οικονομική οντότητα με τη μορφή οφελών, που είναι διαθέσιμα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος ή που προσδιορίζονται ή περιορίζονται βάσει της υποχρέωσης φόρου εισοδήματος (όπως είναι οι φορολογικές απαλλαγές, οι φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης, οι πρόσθετες αποσβέσεις και οι μειωμένοι συντελεστές φόρου)

γ) κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της οικονομική οντότητας δ) κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από το Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία.

Το πρότυπο εφαρμόζεται για οικονομικές καταστάσεις, που καλύπτουν περιόδους που αρχίζουν την ή μετά την 1^η Ιανουαρίου 1984.

Το **Δ.Λ.Π. 21** (Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος) έχει ως σκοπό να προσδιορίσει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να συμπεριλαμβάνονται συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό στις οικονομικές

καταστάσεις μιας οικονομικής οντότητας και τον τρόπο με τον οποίο μετατρέπονται οι οικονομικές καταστάσεις σε νόμισμα παρουσίασης. Πρωταρχικά θέματα είναι η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας και η παρουσίαση των επιδράσεων των μεταβολών των συναλλαγματικών ισοτιμιών στις οικονομικές καταστάσεις. Το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται:

α) στο λογιστικό χειρισμό των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένα νομίσματα, εκτός από συναλλαγές που αφορούν παράγωγα και υπόλοιπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση

β) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής

οντότητας μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης

γ) στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οικονομικής οντότητας σε νόμισμα παρουσίασης.

Το **Δ.Λ.Π. 39** εφαρμόζεται σε πολλά παράγωγα σε ξένο νόμισμα και, συνεπώς, αυτά εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 21. Όμως, όσα παράγωγα σε ξένο νόμισμα δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 39 (ήτοι κάποια παράγωγα σε ξένο νόμισμα που ενσωματώνονται σε άλλες συμβάσεις) εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του συγκεκριμένου προτύπου.

Το Δ.Λ.Π. 39 εφαρμόζεται στις συμβάσεις αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων, που μπορούν να διακανονιστούν συμψηφιστικά τοις μετρητοίς ή με άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σαν να ήταν τα συμβόλαια χρηματοοικονομικά μέσα, με την εξαίρεση συμβάσεων που συνάφθηκαν και συνεχίζουν να κατέχονται για την παραλαβή ή την παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου σύμφωνα με τις αναμενόμενες απαιτήσεις της οικονομικής οντότητας για την αγορά, πώληση ή χρήση.

Το **Δ.Λ.Π. 40** (Επενδύσεις σε ακίνητα) έχει ως σκοπό να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται. Το πρότυπο εφαρμόζεται κατά την αναγνώριση, επιμέτρηση και γνωστοποίηση επενδύσεων σε ακίνητα. Μεταξύ άλλων, το πρότυπο ισχύει για την επιμέτρηση των δικαιωμάτων επί επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται βάσει μίσθωσης που αντιμετωπίζεται λογιστικά ως χρηματοδοτική στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και την επιμέτρηση της επένδυσης σε ακίνητα που παρέχονται στον μισθωτή βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή.

Το **Δ.Λ.Π. 41** (Γεωργία) έχει ως σκοπό να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό και τις γνωστοποιήσεις που αφορούν στη αγροτική δραστηριότητα. Εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν αφορούν σε αγροτική δραστηριότητα:

α) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία,

β) αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής,

γ) κρατικές επιχορηγήσεις.

Το Δ.Λ.Π. 41 εφαρμόζεται σε αγροτική παραγωγή που είναι η παραγωγή που συγκεντρώθηκε από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της οικονομικής οντότητας, μόνο κατά τη στιγμή της συγκομιδής. Στη συνέχεια εφαρμόζεται το Δ.Λ.Π. 2 Αποθέματα ή ένα άλλο εφαρμοστέο πρότυπο. Κατά συνέπεια το συγκεκριμένο πρότυπο δεν ασχολείται με την επεξεργασία της αγροτικής παραγωγής μετά τη συγκομιδή.

1.2 Οικονομικές καταστάσεις

Τα Δ.Λ.Π. αναφέρονται στις δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις. Ο όρος «οικονομικές καταστάσεις» περιλαμβάνει τον ισολογισμό, την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως, την κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων (είναι μια νέα οικονομική κατάσταση για την Ελλάδα και παρουσιάζει τις επιμέρους μεταβολές που επήλθαν στα ίδια κεφάλαια κατά τη διάρκεια της χρήσης), την κατάσταση ταμειακών ροών, το προσάρτημα με σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων (Μπατσινίλας, & Πατατούκας, 2010).

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι συνήθως διαθέσιμες ή δημοσιεύονται άπαξ του έτους και αποτελούν το αντικείμενο έκθεσης ενός ελεγκτή. Τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται σε τέτοιες οικονομικές καταστάσεις κάθε είδους επιχείρησης. εμπορικής, βιομηχανικής ή επαγγελματικής. Η ευθύνη για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και για τις κατάλληλες γνωστοποιήσεις ανήκει στη διοίκηση της επιχείρησης. Η ευθύνη του ελεγκτή είναι να σχηματίσει γνώμη για τις συγκεκριμένες καταστάσεις, την οποία και να εκθέσει. Η διοίκηση μίας εταιρείας μπορεί να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση με διάφορους τρόπους, που η ίδια επιλέγει, αλλά όταν εκδίδονται για άλλα πρόσωπα, όπως οι μέτοχοι, οι πιστωτές, οι εργαζόμενοι και το ευρύτερο κοινό, πρέπει να ανταποκρίνονται στα Δ.Λ.Π. Συνήθως οι οικονομικές καταστάσεις είναι διαθέσιμες ή δημοσιεύονται μία φορά ετησίως, όπως προαναφέρθηκε και ελέγχονται από επαγγελματίες ελεγκτές (Βλάχος, & Λουκά, 2008).

Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές της οικονομικής θέσεως μίας επιχείρησης, που είναι χρήσιμες σε ένα ευρύτερο κύκλο χρηστών, προκειμένου να λάβουν οικονομικές αποφάσεις. Οι πληροφορίες για την οικονομική θέση και για την αποδοτικότητα παρέχονται με τον ισολογισμό και με την κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως. Επίσης, οι πληροφορίες για τις μεταβολές στην οικονομική θέση παρέχονται με ιδιαίτερη κατάσταση, που περιλαμβάνεται στις οικονομικές καταστάσεις. Αυτές οι πληροφορίες για να είναι ασφαλείς, θα πρέπει να λαμβάνονται με συνδυασμό των οικονομικών καταστάσεων. Για παράδειγμα, μία κατάσταση αποτελεσμάτων παρέχει ελλιπή εικόνα της αποδοτικότητας, εάν δε χρησιμοποιείται συνδυαστικά με τον ισολογισμό και την κατάσταση μεταβολών στη χρηματοοικονομική θέση (Μπατσινίλας, & Πατατούκας, 2010).

Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν τα αποτελέσματα της διαχείρισης, από τη διοίκηση της επιχείρησης. Για την επίτευξη αυτού του σκοπού, οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών, και τις ταμιακές ροές. Αυτά τα δεδομένα, παράλληλα με άλλες πληροφορίες του προσαρτήματος των οικονομικών καταστάσεων, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα της δημιουργίας ταμιακών διαθέσιμων και ταμιακών ισοδύναμων στοιχείων (Καββαδίας, 2003).

Στην Ελλάδα, οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται από το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας. Ο νόμος δεν ορίζει ποιος συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις. Επειδή, όμως, το νομικό πρόσωπο της εταιρίας υποχρεούται να καταρτίσει τις καταστάσεις αυτές, η εκπλήρωση της σχετικής υποχρέωσης βαρύνει το διοικητικό συμβούλιο, που είναι υπόχρεο για τη διοίκηση και τη διαχείριση της εταιρικής περιουσίας. Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων εμπίπτει στις διαχειριστικές υποχρεώσεις του διοικητικού συμβουλίου. Όπως είναι ευνόητο, οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από το λογιστήριο της εταιρίας (Σακέλλης, 2002).

Όσο αφορά στα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων (τις ιδιότητες, που καθιστούν τις πληροφορίες που παρέχονται με τις οικονομικές καταστάσεις, χρήσιμες στους χρήστες) αυτά είναι η κατανοητότητα, η συνάφεια, η αξιοπιστία, η συγκρισιμότητα (Σακέλλης, 2002).

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να καταρτίζονται τουλάχιστον ετησίως. Στην περίπτωση που για ορισμένους λόγους μεταβληθεί η ετήσια πρόοδος (γίνει μεγαλύτερη ή μικρότερη), θα πρέπει να γνωστοποιηθούν στην καλυπτόμενη περίοδο οι λόγοι των αλλαγών και το γεγονός ότι τα συγκρίσιμα ποσά των οικονομικών καταστάσεων και των σχετικών σημειώσεων δεν είναι συγκρίσιμα. Ακόμη, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εκδίδονται σε χρονικό διάστημα έξι μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού και να συγκροτούνται με στοιχεία σαφώς εξατομικευμένα. Στις καταστάσεις πρέπει να εμφανίζονται η επωνυμία της επιχείρησης, η καλυπτόμενη περίοδος, το τηρούμενο νόμισμα, ο βαθμός ακρίβειας των ποσών. Όσο αφορά στον πίνακα του ισολογισμού πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τις θέσεις των στοιχείων, που παρουσιάζουν τα ακόλουθα κονδύλια: ενσώματες ακινητοποιήσεις, άυλα περιουσιακά στοιχεία, συμμετοχές και άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία, αποθέματα, απαιτήσεις από πελάτες, ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα προς αυτά, κεφάλαιο και αποθεματικά, δικαιώματα μειοψηφίας, μη τρέχουσες έντοκες υποχρεώσεις, προβλέψεις, φορολογικές υποχρεώσεις, υποχρεώσεις σε προμηθευτές. Επιπρόσθετες θέσεις στοιχείων πρέπει να παρουσιάζονται στον ισολογισμό, όταν απαιτείται από ένα Δ.Λ.Π., ή όταν τέτοια εμφάνιση είναι αναγκαία για να παρουσιάσει ακριβοδίκαια την οικονομική θέση της επιχείρησης (Βλάχος, & Λουκά, 2008).

Ο πίνακας της καταστάσεως αποτελεσμάτων χρήσεως πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον τις θέσεις των στοιχείων, που παρουσιάζουν τα ακόλουθα κονδύλια: έσοδα, αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, χρηματοοικονομικά έξοδα, κέρδη και ζημίες από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες, δαπάνη φόρου, κέρδη ή ζημίες από συνήθεις δραστηριότητες, έκτακτα κονδύλια, δικαιώματα μειοψηφίας, καθαρό κέρδος ή ζημία χρήσεως. Αναφορικά με τις δαπάνες η επιχείρηση πρέπει να προβαίνει σε περαιτέρω ανάλυση στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως ή στο προσάρτημα των δαπανών κατ' είδος (εφαρμογή στις μικρές επιχειρήσεις) και κατά λειτουργία (ταξινόμηση των δαπανών σύμφωνα με τη λειτουργία τους, ως μέρους του κόστους πωλήσεων, διαθέσεως ή διοικητικών λειτουργιών) (Σακέλλης, 2002).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο: ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΕΛΠ

2.1 Έννοια των ΕΛΠ

Το Ελληνικό λογιστικό σχέδιο στηρίχθηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, ενώ από το 2006 και έπειτα τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά ακολουθούνται για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων οι λογιστικές πρακτικές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Θα πρέπει να αναφερθεί το γεγονός ότι οι λογιστικοί υπολογισμοί δεν ταυτίζονται πάντα με τις φορολογικές απαιτήσεις του κράτους, συνεπώς θα πρέπει να τηρείται το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ, οι λογιστικές πρακτικές των ΔΠΧΠ για τις οικονομικές καταστάσεις και οι φορολογικοί υπολογισμοί που επιτάσσει ο εμπορικός κώδικας και η ελληνική νομολογία των εταιριών για την καταβολή των φόρων. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι η ανάλυση πολλών περαιτέρω βαθμίδων λογαριασμών είναι ενδεικτική και υπάρχουν κενοί λογαριασμοί για τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης (Ντζανάτος, 2008).

Με βάση τον Ν. 4308/2014 έχει ενσωματωθεί πλήρως το λογιστικό σκέλος της νέας κωδικοποιημένης Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, καθώς και οι βέλτιστες διεθνείς πρακτικές. Συνεπακόλουθα, έχει απλοποιηθεί περαιτέρω ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), και αφετέρου έχουν ενοποιηθεί, βελτιωθεί και συμπληρωθεί οι λογιστικοί κανόνες της χώρας, κωδικοποιώντας και εκσυγχρονίζοντας το πλαίσιο της λογιστικής τυποποίησης, το οποίο εισήγαγε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) εδώ και τριάντα πέντε χρόνια (http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf).

Τα οφέλη που απορρέουν αφορούν το ότι αντιμετωπίζεται αποτελεσματικά η λογιστική πολυνομία. Για πρώτη φορά, το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται σε ένα νομοθέτημα διαρθρωμένο με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και όλους τους λογιστές. Ακόμη, καταργούνται οι μεγάλοι κόστους γραφειοκρατικές διαδικασίες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) που είχαν ήδη ξεκινήσει με τη θέσπιση του ΚΦΑΣ. Επίσης, εισάγονται κανόνες τήρησης λογιστικών βιβλίων οι οποίοι είναι ευθυγραμμισμένοι με τις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές. Οι κανόνες αυτοί συνεπάγονται με μειωμένο κόστος λειτουργίας, ενώ ταυτόχρονα διασφαλίζουν την

δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικών φορολογικών ή άλλων πρόσθετων ελέγχων. Τέλος, οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων με το νέο πλαίσιο γίνονται, ευχερώς, κατανοητές από τους διεθνείς επενδυτές λόγω της ευθυγράμμισης που επιτυγχάνεται με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές (Ντζανάτος, 2008).

Ουσιαστικά, ο νέος νόμος παρέχει εναλλακτικά τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών με τους νέους κανόνες ή να υιοθετήσουν το νέο σχέδιο λογαριασμών. Επιπρόσθετα, καταργείται η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων (Ν. 2065/1992) και αλλάζει ο τρόπος αντιμετώπισης χρηματοδοτικών μισθώσεων (leasing) (http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf).

Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται υποχρεωτικά βάσει του νέου νόμου αποτελούνται, αναλόγως του μεγέθους κάθε εταιρείας, από: (α) Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων, (γ) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, (δ) Προσάρτημα και (ε) Κατάσταση Χρηματοροών. Την πλέον σημαντική καινοτομία του νέου νόμου αποτελεί η δυνατότητα των οντοτήτων να επιμετρούν τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις τους στην εύλογη αξία (fair value), όταν αυτή καθίσταται αξιόπιστα εφικτή. Οι εταιρείες υποχρεούνται να προσαρμόσουν τα υπόλοιπα έναρξης του πρώτου ισολογισμού που θα συντάξουν με τα νέα πρότυπα, σύμφωνα με τις νέες λογιστικές αρχές και το υπόδειγμα οικονομικών καταστάσεων που περιλαμβάνονται στα παραρτήματα του νόμου (Spathis, & Tsiouridou, 2012).

Ο νέος νόμος περιλαμβάνει οκτώ κεφάλαια, σαράντα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα και ενσωματώνει στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ και υλοποιεί την περαιτέρω απλοποίηση του ΚΦΑΣ. Οι υποχρεώσεις των υποκείμενων επιχειρήσεων κλιμακώνονται ανάλογα με το μέγεθος τους, αξιοποιώντας τις προβλέψεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ για τις απλοποιήσεις και τις απαλλαγές (http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf). Πιο αναλυτικά:

- § Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι τα ποσά των πληρωτέων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε φορολογητέες χρονικές διαφορές.
- § Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα - συμψηφιστέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε εκπεστέες χρονικές διαφορές καθώς και σε μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές.

§ Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Ουσιαστικά, η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά και μπορεί (Andreb, Evans, & Tsalavoutas, 2012):

- i. Να είναι μικρότερη από τη λογιστική αξία του. Στην περίπτωση αυτή, στις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα είναι αυξημένα σε σχέση με τα λογιστικά. Η διαφορά αυτή είναι αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.
- ii. Να είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του. Στην περίπτωση αυτή, στις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα είναι μειωμένα σε σχέση με τα λογιστικά. Η διαφορά αυτή είναι αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.
- iii. Να είναι ίση με τη λογιστική αξία του. Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική του αξία όταν τα αναμενόμενα οικονομικά οφέλη από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο δεν είναι φορολογητέα.

2.2 Σκοπός των ΕΛΠ

Με το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο επιδιώκεται ο ομοιόμορφος τρόπος λογιστικού χειρισμού των συναλλαγών, η αληθής και ομοιόμορφη απεικόνιση της οικονομικής καταστάσεως και της περιουσιακής διαρθρώσεως των οικονομικών μονάδων, η ορθή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας αυτών, η διευκόλυνση των συναλλασσομένων και του επενδυτικού κοινού και στην κατανόηση των δημοσιευομένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων, η άντληση πάσης φύσεως αξιόπιστων πληροφοριών εννοιολογικός τυποποιημένου περιεχομένου προς αξιοποίηση, τόσον υπό αυτών τούτων των οικονομικών μονάδων, όσον και υπό των αρμοδίων κρατικών υπηρεσιών, ως και υπό των επαγγελματικών οργανώσεων, η απλούστευση και διευκόλυνση των πάσης φύσεως ελέγχων, η εκ της λογιστικής τυποποιήσεως αύξηση της παραγωγικότητας, η ανύψωση της στάθμης του λογιστικού επαγγέλματος, η διευκόλυνση της εξειδικευμένης διδασκαλίας των λογιστικών μαθημάτων στις ανώτατες σχολές (Ντζανάτος, 2008).

Οι νέες διατάξεις διέπονται από τη φιλοσοφία της «απλοποίησης» με βασικό στόχο την κατάργηση των τυπολατρικού χαρακτήρα ρυθμίσεων του ΚΦΑΣ που ανάγονται με τη

σειρά τους στον ΚΒΣ. Στο πλαίσιο αυτό, το γενικό πνεύμα των διατάξεων συνοψίζεται στο ότι επαφίεται στις οντότητες το να εφαρμόζουν, κατά την κρίση τους, κατάλληλες δικλίδες (χωρίς αυτές να εξειδικεύονται πλήρως) προκειμένου να μπορούν να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους και τη συσχέτιση αυτών με τις καταχωρήσεις στα λογιστικά αρχεία. Με άλλα λόγια, εναπόκειται στις νομικές οντότητες να αναζητήσουν και να υιοθετήσουν κατάλληλες πρακτικές έτσι ώστε το σύνολο της συναλλακτικής τους δραστηριότητας να μπορεί να αποδειχτεί εύκολα σε ενδεχόμενο έλεγχο και να συνάδει με τις επιταγές της νέας νομοθεσίας (Ντζανάτος, 2008).

Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου (Andreb, Evans, & Tsalavoutas, 2012):

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας, και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης (α) της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

δ) Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014.

Οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση δυνάμει του κανονισμού 1606/2002 (ΔΠΧΑ - υποχρεωτική εφαρμογή ΔΠΧΑ), για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις (Alexandrakis, et al., 2011):

α) Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος, όπως ορίζονται στο παράρτημα αυτού του νόμου.

β) Οι οντότητες που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και είναι θυγατρικές οντότητας οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες της οποίας είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατά την έννοια της Οδηγίας 2004/39/ΕΟΚ και σύμφωνα με τις προβλέψεις του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής.

γ) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.

δ) Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του νόμου 3606/2007 (οδηγία 2004/39/ΕΚ).

ε) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του νόμου 3371/2005.

στ) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του νόμου 2778/1999.

ζ) Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του νόμου 2367/1995.

η) Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του νόμου 4099/2012 (οδηγία 2009/65/ΕΚ).

θ) Οι οντότητες χαρτοφυλακίου.

ι) Οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

Κάθε άλλη οντότητα υποκείμενη στον παρόντα νόμο μπορεί, με απόφαση της διοίκησης της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (προαιρετική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.). Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.

Οι οντότητες που επιλέγουν να συντάξουν τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α., συντάσσουν και τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ιδίων προτύπων, όταν υποχρεούνται σε σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Ballas, Skoutela, & Tzovas, 2010).

Οι οντότητες που, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 και την παράγραφο 32 του άρθρου 29 του παρόντος νόμου.

Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, όταν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15, πλην των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος νόμου.

Η Τράπεζα της Ελλάδος εφαρμόζει, στο μέτρο που δεν αντιβαίνουν το Καταστατικό της, μόνο τις διατάξεις των άρθρων 3 έως και 15, πλην της παραγράφου 14 του άρθρου 5 του παρόντος νόμου. Η ίδια οντότητα συντάσσει ισολογισμό (κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης), Κατάσταση αποτελεσμάτων και Προσάρτημα (σημειώσεις), με βάση τους κανόνες και τα υποδείγματα που ορίζονται από τις λογιστικές αρχές του Ευρωσυστήματος.

Οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του νόμου 4099/2012 (οδηγία 2009/65/EK) είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ):

α) Επιμετρούν το ενεργητικό τους που αναφέρεται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 59 του νόμου 4009/2012 (παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 50 της οδηγίας 2009/65/EK) στην εύλογη αξία του. Ο προσδιορισμός των εύλογων αξιών και οι σχετικές γνωστοποιήσεις γίνονται βάσει των Δ.Π.Χ.Α..

β) Διαφορές επιμέτρησης του κατεχόμενου στο τέλος της περιόδου ενεργητικού του σημείου (α) αυτής της παραγράφου καταχωρούνται στα αποτελέσματα της περιόδου, στην Κατάσταση Εξέλιξης των Καθαρών Περιουσιακών Στοιχείων.

γ) Εφαρμόζουν τα άρθρα 3 έως και 15 του παρόντος νόμου, καθώς και, κατά περίπτωση, τα άρθρα 16 έως και 30 και 37 έως και 40 του παρόντος νόμου για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημιές.

Τέλος, θέματα άλλων απλοποιήσεων και απαλλαγών ανά κατηγορία οντοτήτων ρυθμίζονται στο άρθρο 30 του παρόντος νόμου σε ότι αφορά στις ατομικές χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις.

2.3 Βήματα για την εφαρμογή των ΕΛΠ

Οι βασικότερες αιτίες της προβληματικής εφαρμογής σημαντικών αλλαγών στην Ελλάδα ήταν και είναι η πρόχειρη προετοιμασία και η λανθασμένη μεθοδολογία. Για εκτεταμένες αλλαγές όπως ήταν η υιοθέτηση των ΔΛΠ και των συνεχών αλλαγών που συνεπάγονται, πρέπει απαραίτητα να προηγείται δημόσιος διάλογος, ο οποίος είναι και η προστατευτική δικλείδα ασφαλείας, παράγοντας επιτυχίας και σύνθεσης διαφορετικών απόψεων σε επί μέρους θέματα (Ballas, Skoutela, & Tzovas, 2010).

Ήταν βέβαιο πως θα προέκυπταν αρκετά θέματα, γιατί ήμασταν και νεοφώτιστοι στα ΔΛΠ και ειδικά στην εφαρμογή τους, ενώ αυτά ταυτόχρονα εξελίσσονταν και δεν ήταν στατικά. Αποτελεί παράδειγμα προς μίμηση η «δέουσα διαδικασία» που ακολούθησε το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η οποία περιλαμβάνει προκαταρτικές μελέτες, επισκοπήσεις πλαισίων από συμβουλευτικές ομάδες, δημοσίευση προσχεδίων για δημόσιο σχολιασμό και πολλά άλλα. Σε όλες τις οικονομικά ανεπτυγμένες χώρες μπορούν να ανευρεθούν παρόμοιες διαδικασίες, οι οποίες μάλιστα έχουν εφαρμοστεί, για τον εκσυγχρονισμό του εμπορικού νόμου και την σύγκλιση των εθνικών λογιστικών σχεδίων τους, τα ΔΛΠ (Ντζανάτος, 2008).

Κρίσιμο παράγοντα επιτυχίας αποτέλεσε και η βέλτιστη σύνθεση των ομάδων που επεξεργάζονται και εισηγούνται νομοθετικές αλλαγές. Αξίζει να δοθεί η δυνατότητα σε λογιστές που εφαρμόζουν την θεωρία και την νομοθεσία, να εκφράζουν - πάντα τεκμηριωμένα και επιστημονικά - τις απόψεις τους. Σήμερα τα άρθρα τους στα επαγγελματικά περιοδικά αποτελούν μικρή μειοψηφία σε σχέση με των καθηγητών ή ορκωτών ελεγκτών. Η δε συμμετοχή τους σε επιτροπές που λειτουργούν συμβουλευτικά και στην ουσία νομοθετούν (όλοι γνωρίζουν πώς ψηφίζονται οι νόμοι στην Ελλάδα) είναι σχεδόν ανύπαρκτη. Πολλά από τα προβλήματα και τα θέματα που ανακύπτουν όταν έρχεται η ώρα να εφαρμοστούν ορισμένα νομοθετήματα λογιστικής φαντασίας θα είχαν αποφευχθεί αν είχαν συμμετοχή στη φάση του σχεδιασμού έμπειρα στελέχη από τον επιχειρηματικό χώρο, που σήμερα υπάρχουν στην ελληνική αγορά (Ballas, Skoutela, & Tzovas, 2010).

Η επιτυχημένη υλοποίηση λογιστικών έργων προϋποθέτει ειδικές γνώσεις που αποκτώνται με εκπαίδευση αλλά και πείρα που απαιτεί χρόνο και που από την φύση της δεν είναι μεταβιβάσιμη. Η σχέση ενός λογιστή που τηρεί τα βιβλία της επιχείρησης με αυτόν του λογιστή – ελεγκτή έχει τις αναλογίες μουσικού και μουσικοκριτικού. Το ότι κάποιος ελέγχει δεν σημαίνει κατ' ανάγκη ότι μπορεί να ολοκληρώσει την ιδιαίτερα απαιτητική φάση της εφαρμογής που απαιτεί και άλλου τύπου ικανότητες. Το ίδιο βέβαια ισχύει και αντίστροφα (Ντζανάτος, 2008).

Τα απαραίτητα βήματα για την επιτυχή εφαρμογή των ΔΛΠ είναι τα ακόλουθα (Ντζανάτος, 2008):

- Ø Διάγνωση της επίδρασης των ΔΛΠ στην επιχείρηση.
- Ø Διάγνωση αναγκών σε πόρους (ανθρώπους και συστήματα).
- Ø Εκπαίδευση στους εμπλεκόμενους, προϊσταμένους, κλπ.
- Ø Εμπλοκή μηχανογράφησης για διευκόλυνση σε θέματα μητρώου παγίων, αποτιμήσεων, ημερολογίου διαφορών, κλπ.
- Ø Σχεδιασμός και προγραμματισμός (χρονοδιάγραμμα) – Ομαδική εργασία.
- Ø Υλοποίηση – ανάπτυξη λύσεων (αποτιμήσεις, επανεκτιμήσεις, δημιουργία λογαριασμών, κλπ).
- Ø Αξιολόγηση.

2.4 Βασικά σημεία εφαρμογής των ΕΛΠ

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.) εφαρμόζεται υποχρεωτικά για τις επιχειρήσεις στην Ελλάδα που τηρούν Λογιστικά Βιβλία Γ Κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) από το έτος 1992, με το Προεδρικό Διάταγμα 186/92. Αποτελεί την κοινή λογιστική γλώσσα των επιχειρήσεων και επιτεύχθηκε επιτέλους η λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα. Στη χώρα μας οι προσπάθειες για την κατάρτιση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου άρχισαν να εμφανίζονται για πρώτη φορά το 1954, τότε συστάθηκε η πρώτη Επιτροπή χωρίς να δώσει ουσιαστικά κανένα σχέδιο για την χρηματοοικονομική λογιστική. Από τότε έγιναν και άλλες προσπάθειες για την σύνταξη Λογιστικού Σχεδίου χωρίς όμως να αποδώσουν κανένα αποτέλεσμα. Η δεύτερη προσπάθεια έγινε το 1962, η τρίτη προσπάθεια έγινε το 1967 και η τέταρτη προσπάθεια έγινε το 1972. Το 1976 συστάθηκε για πέμπτη φορά η Εθνική Επιτροπή Γενικού Λογιστικού Σχεδίου η οποία μετά από πολύχρονη διαδικασία, τον Ιούνιο του 1980, ολοκλήρωσε το έργο την, με την εκπόνηση του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Έτσι με το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο από την 01-01-1982. Τα έτη 1986 και 1987 με μια σειρά από νομοθετήματα που αφορούσαν τις καταστάσεις που δημοσιεύουν οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ) και οι Ανώνυμες Εταιρείες (ΑΕ) θεσμοθετήθηκε η πρώτη έμμεση «υποχρέωση» (προτροπή - παραίνεση) των εταιρειών αυτών να ακολουθούν τους κανόνες του λογιστικού σχεδίου. Τέλος το 1992 με το Προεδρικό Διάταγμα Π.Δ. 186/92 εφαρμόστηκε για πρώτη φορά η υποχρεωτική τήρηση του λογιστικού σχεδίου για τις επιχειρήσεις Γ Κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ), σύμφωνα με τις προτάσεις της Εθνικής Επιτροπής. Το 1996 με το ΠΔ 134/96 περί ανωνύμων εταιρειών έγιναν σημαντικές μεταβολές στο λογιστικό σχέδιο. Με τις μεταβολές που έγιναν το 1996 αλλά και με τις μεταβολές που γίνονται με Υπουργικές Αποφάσεις, το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο έχει γίνει πλέον υποχρεωτικό για όλες της επιχειρήσεις. Μέχρι σήμερα όμως δεν έχει γίνει καμία ενέργεια για να εναρμονισθεί το λογιστικό σχέδιο σε ενιαίο σύνολο με την ορθή διψήφια μορφή των λογαριασμών που αφορούν το υποκατάστημα. Έτσι η εικόνα που παρουσιάζει στον πρώτο βαθμό και η οποία συνεχίζεται μέχρι τον τέταρτο βαθμό, δηλαδή η τριψήφια μορφή του κωδικού δημιουργεί προβλήματα στους παρακάτω τομείς (Ντζανάτος, 2008):

- § Στη σωστή εφαρμογή των αρχών της Γενικής Λογιστικής.
- § Στην ενιαία λογιστική αντιμετώπιση όλων των λογαριασμών.
- § Στη χρηματοοικονομική λειτουργία των επιχειρήσεων.

§ Στη διαδικασία ενημέρωσης του κεντρικού καταστήματος της επιχείρησης.

§ Στην εφαρμογή της μηχανογραφημένης λογιστικής.

Οι βασικοί νόμοι 2190/20 «Περί ανωνύμων εταιριών» και 3190/55 «Περί Ε.Π.Ε.» εφαρμόζονται στην διαδικασία ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Οι σημαντικότερες νομοθετικές ρυθμίσεις είναι τα Προεδρικά Διατάγματα: α) ΠΔ 1123/80 με το οποίο εφαρμόστηκε η προαιρετική τήρηση του λογιστικού σχεδίου από την 01/01/1982 για τις επιχειρήσεις και β) ΠΔ 134/96 με το οποίο εφαρμόστηκε η υποχρεωτική τήρηση των λογιστικών καταστάσεων για τις Ανώνυμες εταιρίες και τις ΕΠΕ. Γενικά το υπάρχον νομοθετικό πλαίσιο που, κατά καιρούς, έχει εφαρμοσθεί και ισχύει σήμερα στην Ελλάδα αποτελεί την βασική πρώτη ύλη για να γίνει η ανάπτυξη γενικού λογιστικού σχεδίου. Το υλικό αυτό είναι πλούσιο, με σύντομο τρόπο αναφέρεται παρακάτω (Ντζανάτος, 2008):

1. Νόμος 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών στην Ελλάδα».
2. Νομοθετικό Διάταγμα 17/7/1923 «Περί ειδικών διατάξεων επί Α.Ε.».
3. Νόμος 3190/1955 «Περί Ε.Π.Ε.».
4. Νόμος 1401/1980 «Περί καθιερώσεως του θεσμού Γενικό Λογιστικό Σχέδιο».
5. Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 «Περί Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου».
6. Προεδρικό Διάταγμα 360/85 «Περί δημοσιεύσεων».
7. Προεδρικό Διάταγμα 80/1986 «Περί Α.Ε. ειδικών μορφών».
8. Τα Προεδρικά Διατάγματα 409/1986, 419/1986, 498/1987 «Περί ρυθμίσεων θεμάτων νέας εταιρικής νομοθεσίας».
9. Προεδρικό Διάταγμα 186/92 «Περί υποχρεωτικής εφαρμογής του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου».
10. Προεδρικό Διάταγμα 134/1996 «Περί νομοθεσίας των Α.Ε. και την υποχρεωτική τήρηση των λογαριασμών της γενικής λογιστικής». Οι παραπάνω νόμοι και τα Νομοθετήματα δείχνουν την εξέλιξη των ρυθμίσεων, που έγιναν διαχρονικά από το 1920 μέχρι σήμερα και είναι σε ισχύ. Υπάρχει μια διαχρονική πορεία ογδόντα (90) χρόνων. Στον χρονικό διάστημα των ενενήντα ετών είναι ευδιάκριτη η αδυναμία που είχε το Ελληνικό Κράτος να συντάξει ένα Ενιαίο γενικό Λογιστικό Σχέδιο για την χρηματοοικονομική λειτουργία των επιχειρήσεων. Η ύπαρξη λογιστικού σχεδίου εμφανίζεται νομοθετικά στην Ελλάδα μόλις το 1980 με τον νόμο 1401 που όμως δεν είχε εφαρμογή. Ο νόμος αυτός αποτελούσε, κατά κάποιο τρόπο, ένα υπόδειγμα λογιστικής τήρησης των λογαριασμών των επιχειρήσεων. Δεν υπήρχε υποχρέωση των επιχειρήσεων να τον εφαρμόσουν. Είχε εκπονηθεί από επιτροπή που αποτελείτο από

Πανεπιστημιακούς Καθηγητές και ήταν αποτέλεσμα της ερευνητικής τους προσπάθειας για την ορθολογιστική λειτουργία των επιχειρήσεων. Πρέπει να σημειωθεί ότι δεν είχε και δεν έχει ακόμα μέχρι σήμερα, παρά τις τροποποιήσεις που έχουν γίνει, ανάλυση των λογαριασμών του υποκαταστήματος. Η υποχρέωση των επιχειρήσεων να τηρούν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στην χρηματοοικονομική λειτουργία των λογαριασμών άρχισε να εφαρμόζεται μόλις την 01/01/1992 με το Προεδρικό Διάταγμα 186/92 «Περί υποχρεωτικής εφαρμογής του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου». Είναι λοιπόν εμφανέστατη η διαπίστωση ότι υπάρχει νομοθετική αδυναμία για την τήρηση των λογαριασμών υποκαταστήματος. Επίσης είναι γεγονός ότι κάθε επιχείρηση τηρεί δικές της μορφές λογαριασμών προκειμένου να παρακολουθεί για λογαριασμό της την λειτουργία του υποκαταστήματος της. Ακόμα φαίνεται καθαρά ότι η λειτουργία του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου είναι αναγκαία να γίνουν βελτιώσεις και να εκσυγχρονισθεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο: ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΑΛΛΑΓΕΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΠ

3.1 Διαφορές ΕΛΠ με το προγενέστερο καθεστώς

Για την υιοθέτηση των ΔΛΠ στις Ευρωπαϊκές χώρες έγινε μια προσπάθεια την δεκαετία του 1980 με τις κοινοτικές οδηγίες 4 & 7, οι οποίες και ενσωματώθηκαν στο Ελληνικό Δίκαιο (Νόμος 2190/1920) (Ντζανάτος, 2008).

Η Ευρωπαϊκή Ένωση στις 13 Ιουνίου του 2000 πρότεινε την καθιέρωση των ΔΛΠ ως βάση για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιρειών στις κεφαλαιαγορές το αργότερο το 2005. Έπειτα η Ευρωπαϊκή Ένωση με σκοπό να ενισχύσει την ομοιομορφία, την συγκρισιμότητα και την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο ανακοίνωσε πως όλες οι εισηγμένες επιχειρήσεις στις κεφαλαιαγορές των κρατών μελών της ΕΕ υποχρεούνται στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με ΔΛΠ από 1/1/2005 και έπειτα. Για τις εταιρείες οι οποίες δεν ήταν εισηγμένες στα Χρηματιστήρια αποφασίστηκε από το 2006 να υπάρχει καθολική εφαρμογή των ΔΛΠ (Ντζανάτος, 2008).

Με τον όρο οικονομικές καταστάσεις νοούνται οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις όλων των επιχειρήσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν μια δομημένη παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης, της απόδοσης της καθώς και των διαφορών συναλλαγών που έχουν πραγματοποιηθεί από αυτήν. Τα ΔΛΠ υποχρεώνουν τις επιχειρήσεις να εκδίδουν τις εξής οικονομικές καταστάσεις (Ντζανάτος, 2008):

- Ισολογισμό
- Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
- Κατάσταση ταμειακών ροών
- Κατάσταση μεταβολών Ιδίων κεφαλαίων
- Το προσάρτημα, το οποίο περιλαμβάνει τις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων

Πριν την επιβολή των ΔΛΠ στην Ελλάδα, οι επιχειρήσεις ήταν υποχρεωμένες να εκδίδουν τις ακόλουθες οικονομικές καταστάσεις βάση του Νόμου 2190/1920 (Ντζανάτος, 2008):

- Ισολογισμό
- Αποτελέσματα χρήσης

- ζ Πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων
- ζ Προσάρτημα
- ζ Έκθεση ΔΣ στους μετόχους

Η διοίκηση των επιχειρήσεων μπορεί να καταρτίζει οικονομικές καταστάσεις για δική της χρήση με οποιονδήποτε τρόπο θέλει. Μονάχα όταν οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες εκδίδονται και δημοσιεύονται για άλλα πρόσωπα, όπως μετόχους, επενδυτές, πιστωτικά ιδρύματα κ.τ.λ., θα πρέπει να καταρτίζονται με βάση τα ΔΛΠ. Την ευθύνη για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων την έχει η διοίκηση της επιχείρησης (Ντζανάτος, 2008).

Μελετώντας τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παρατηρούμε πως υπάρχουν αρκετές διαφορές σε σχέση με τα τοπικά Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Παρακάτω θα δούμε τις σημαντικότερες διαφορές μεταξύ τους.

Οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των ΕΛΠ χωρίζονται σε τρεις βασικές κατηγορίες (Ντζανάτος, 2008):

- Ø Στις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις,
- Ø στη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων περιπτώσεων και γεγονότων, και
- Ø στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Τα ΔΛΠ απαιτούν την σύνταξη της κατάστασης μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων κάτι το οποίο δεν προβλέπεται στα ΕΛΠ. Το κενό αυτό καλύπτεται μερικώς με την σύνταξη του πίνακα Διάθεσης των κερδών.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, όπου με βάση την Ελληνική Νομοθεσία η κατάρτιση του πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων δεν είναι υποχρεωτική, στα ΔΛΠ υπάρχει πλήρης διαφοροποίηση αφού είναι υποχρεωτική η κατάρτιση της κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Η κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων περιλαμβάνει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για να μπορέσει ο χρήστης να κατανοήσει την μεταβολή που επήλθε στα Ιδία Κεφάλαια της επιχείρησης (Ντζανάτος, 2008):

- (α) κατά τη διάρκεια της χρήσης,
- (β) κατά τη λήξη της χρήσης μέσω της διανομής των αποτελεσμάτων.

Στο προσάρτημα περιλαμβάνονται και οι γνωστοποιήσεις (notes) οι οποίες αποτελούν ένα αναπόσπαστο κομμάτι των οικονομικών καταστάσεων και είναι μια δομημένη και αναλυτική παρουσίαση της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

3.1.1 Διαφορές από έλλειψη συγκεκριμένων κανόνων

Οι κυριότερες διαφορές μεταξύ Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από έλλειψη του ελληνικού θεσμικού πλαισίου κανόνων λογιστικής μεταχείρισης συγκεκριμένων θεμάτων που για τα ΕΛΠ δεν προβλέπονται είναι (Ντζανάτος, 2008):

1. Λογιστική αναβαλλόμενων φόρων (ΔΛΠ 39 παρ.142)
2. Λογιστική μεταχείριση μελλοντικών υποχρεώσεων για παροχές σε εργαζόμενους (ΔΛΠ 19 παρ.52)
3. Αναγνώριση προβλέψεων στα πλαίσια συνένωσης επιχειρήσεων που μπορούν να θεωρηθούν σαν εξαγορές (ΔΛΠ 22 παρ.31)
4. Λογιστική κοινοπραξιών που μπορεί να βασισθεί στην αξία κτήσης (ΔΛΠ 31 παρ.25, 32)
5. Μέτρηση της απομείωσης της αξίας των ασώματων ακινητοποιήσεων (ΔΛΠ 36)
6. Λογιστική μεταχείριση της εσωτερικά δημιουργούμενης φήμης και άλλων παρόμοιων στοιχείων αν και συνήθως αυτά δεν κεφαλαιοποιούνται (ΔΛΠ 32 παρ.77)
7. Λογιστική κάλυψης κινδύνων για παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα (ΔΛΠ 39 παρ.142)
8. Ενοποίηση επιχειρήσεων ειδικού σκοπού (Διερμηνεία 12).

3.1.2 Διαφορές στην λογιστική μεταχείριση ορισμένων γεγονότων

Οι διαφορές στη λογιστική μεταχείριση μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ είναι αρκετές σε αριθμό. Η αναφορά όλων αυτών δεν εμπίπτει στα πλαίσια αυτής της μελέτης. Για το λόγο αυτό παρατίθενται παρακάτω οι εκτιμώμενες σημαντικότερες διαφορές που έχουν τις μεγαλύτερες επιπτώσεις στα αποτελέσματα στη κεφαλαιακή δομή και στη περιουσιακή διάρθρωση μιας επιχείρησης (Ντζανάτος, 2008):

- ▼ Έξοδα πολυετούς απόσβεσης – Δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης:

Με βάση τα ΕΛΠ όλα τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης χωρίς προϋποθέσεις. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε περίοδο που δεν υπερβαίνει τα πέντε έτη. Με βάση τα ΔΛΠ τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης μόνο αν πληρούνται πέντε προϋποθέσεις και παραμένουν εκεί μόνο αν συνεχίζουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές. Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται με συστηματικό τρόπο στα έτη που αναμένεται όφελος.

▼ Αναβαλλόμενοι φόροι:

Με βάση τα ΕΛΠ δε γίνεται καμία εγγραφή σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους. Με βάση τα ΔΛΠ τώρα αναβαλλόμενοι φόροι υπάρχουν όταν υπάρχει ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση ορισμένων εσόδων ή εξόδων μεταξύ των λογιστικών βιβλίων και των φορολογικών υπολογισμών.

▼ Ενσώματες ακινητοποιήσεις – Αναπροσαρμογές:

Με βάση τα ΕΛΠ τα γήπεδα και τα κτίρια αναπροσαρμόζονται υποχρεωτικά με βάση τον Ν. 2065/1992 κάθε τέσσερα χρόνια με τους συντελεστές που ορίζει ο νόμος. Αντίθετα με βάση τα ΔΛΠ η αναπροσαρμογή επιτρέπεται υπό ορισμένες προϋποθέσεις και ο προσδιορισμός της αναπροσαρμοσμένης αξίας γίνεται από εξειδικευμένο εκτιμητή.

▼ Λογιστική αποσβέσεων:

Οι αποσβέσεις με βάση τα ΕΛΠ υπολογίζονται με τους συντελεστές απόσβεσης που καθορίζονται από τη νομοθεσία. Με βάση τα ΔΛΠ κάθε εταιρεία θα πρέπει να εκτιμά την ωφέλιμη ζωή των παγίων της ανά συχνά χρονικά διαστήματα γιατί οι συντελεστές αποσβέσεως των παγίων καθορίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους.

▼ Χρηματοδοτικές μισθώσεις:

Με βάση τα ΕΛΠ τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια περιουσιακά στοιχεία ανεξάρτητα αν πρόκειται για χρηματοδοτική ή λειτουργική μίσθωση δεν εμφανίζονται σε καμία περίπτωση στον ισολογισμό του μισθωτή αλλά παραμένουν και εμφανίζονται στον ισολογισμό του εκμισθωτή. Το ετήσιο μίσθωμα λογίζεται συνολικά ως δαπάνη για το μισθωτή και ως έσοδο για τον εκμισθωτή. Τα ΔΛΠ διακρίνονται τις μισθώσεις σε χρηματοδοτικές και σε λειτουργικές και απαιτούν τα μισθωμένα με χρηματοδοτική

μίσθωση πάγια να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια.

▼ Κρατικές επιχορηγήσεις στοιχείων ενεργητικού:

Τα ΕΛΠ και ειδικότερα το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και οι σχετικές με το θέμα Γνωματεύσεις του Ε.ΣΥ.Λ. καθορίζουν τη λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων. Έτσι οι επιχορηγήσεις που αφορούν την αγορά πάγιων περιουσιακών στοιχείων εμφανίζονται σε λογαριασμό της καθαρής θέσης. Με βάση τα ΔΛΠ οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν το ενεργητικό πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό είτε ως έσοδο επόμενων χρήσεων είτε αφαιρετικά από τη λογιστική αξία των σχετικά περιουσιακών στοιχείων. Τα ΔΛΠ δεν επιτρέπουν την απευθείας πίστωση στα Ίδια Κεφάλαια.

▼ Συμμετοχές:

Με βάση τα ΕΛΠ στον ατομικό ισολογισμό των επιχειρήσεων οι συμμετοχές ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας. Με βάση τα ΔΛΠ στον ισολογισμό των επιχειρήσεων οι συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρείες εμφανίζονται με τη μέθοδο της ενοποίησης και οι συμμετοχές σε συγγενείς εταιρείες με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

Αναφορικά τώρα με τα δικαιώματα μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με τα ΕΛΠ εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων ενώ σύμφωνα με τα ΔΛΠ εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι του παθητικού έξω από τα ίδια κεφάλαια.

3.1.3 Διαφορές στον τρόπο θεσμοθέτησης

Τα ΔΛΠ αναπτύσσονται και καθορίζονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IFRS) μέσα από μία πολιτική διαδικασία στην οποία μετέχουν οι εκπρόσωποι των ενδιαφερομένων για τα πρότυπα μερών. Αντίθετα, τα ΕΛΠ έχουν θεσμοθετηθεί στο μεγαλύτερο μέρος τους από τις κυβερνητικές πλειοψηφίες για το συμφέρον των ενδιαφερόμενων μερών, με ελάχιστη όμως έως μηδενική συμμετοχή των τελευταίων (Ντζανάτος, 2008).

Πολύ λίγα είναι γνωστά στη χώρα μας για τους παράγοντες που επηρέασαν τη διαμόρφωση των ΕΛΠ, αλλά και για τις επιπτώσεις των προτύπων στα συμφέροντα των ενδιαφερόμενων μερών (Andreb, Evans, & Tsalavoutas, 2012).

3.1.4 Διαφορές στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

Κατά την κατάρτιση των Ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων υπάρχουν αρκετά σημεία διαφοροποίησης (Ντζανάτος, 2008):

I. Ενοποιημένος Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

Στην Ελληνική Νομοθεσία οι εταιρείες δεν είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν ενοποιημένο πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, ενώ στα ΔΛΠ δεν είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων αλλά είναι υποχρεωτικό να συντάσσουν πίνακα Μεταβολών της Καθαρής Θέσης.

II. Διαφορές Ενοποίησης.

Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία ο λογιστικός χειρισμός των διαφορών ενοποίησης είναι (α) να αποσβένονται, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μια χρήσεις, οι οποίες δεν υπερβαίνουν τα 5 έτη, και (β) παρέχεται η ευχέρεια της άμεσης και εμφανούς αφαίρεσης τους απευθείας από τα Ίδια κεφάλαια του ενοποιημένου Ισολογισμού.

Τα ΔΛΠ προβλέπουν ότι η απόσβεση της υπεραξίας αυτής δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 20 έτη, ενώ η χρονική διάρκεια στην οποία γίνεται η απόσβεση καθώς και η μέθοδος υπολογισμού της απόσβεσης επανεκτιμώνται τουλάχιστον στο τέλος κάθε χρήσης.

III. Δικαιώματα Μειοψηφίας.

Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία οι διαφορές ενοποίησης εμφανίζονται στον ενοποιημένο Ισολογισμό με τίτλο «δικαιώματα μειοψηφίας» στην κατηγορία Ίδια κεφάλαια.

Στα ΔΛΠ όμως οι διαφορές αυτές παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερη ξεχωριστή κατηγορία από τις υποχρεώσεις και τα Ίδια κεφάλαια.

3.2 Αλλαγές στις τράπεζες

Ακολούθως καταγράφονται αναλυτικά οι κυριότερες αναπροσαρμογές που σημειώθηκαν από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης σε σχέση με την κατάσταση ταμειακών ροών βάσει της τράπεζας Eurobank (Papadamou, & Tzivinikos, 2013).

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα περιλαμβάνουν το ταμείο και τα διαθέσιμα στην Κεντρική Τράπεζα και τις απαιτήσεις κατά πιστωτικών ιδρυμάτων. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα περιλαμβάνουν το ταμείο και τα διαθέσιμα στην Κεντρική Τράπεζα, τις απαιτήσεις κατά πιστωτικών ιδρυμάτων και τα χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού αποτιμώμενα στην εύλογη αξία τους μέσω του λογαριασμού αποτελεσμάτων, όταν αυτά έχουν λήξη μικρότερη των 90 ημερών. Αυτές οι διαφορές έχουν επηρεάσει τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα κατά την έναρξη και τη λήξη της χρήσης και τις καθαρές ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες. Οι ταμειακές ροές βάση των ΔΠΧΠ περιλαμβάνουν την επίδραση της συμπερίληψης των εταιρειών ειδικού σκοπού στις οικονομικές καταστάσεις της Τράπεζας στις περιπτώσεις που οι τιτλοποιήσεις δανείων καταχωρούνται ως εξασφαλισμένος δανεισμός. Επίσης περιλαμβάνουν, όπου είναι απαραίτητο, τις διαφορές από αναπροσαρμογές και διαφορές στην παρουσίαση σε σχέση με την μετάβαση στα ΔΠΧΠ (Papadamou, & Tzivinikos, 2013).

Επεξήγηση αναπροσαρμογών σε στοιχεία του ισολογισμού

a. Ταμείο και Διαθέσιμα στην Κεντρική Τράπεζα

Η μείωση στο ταμείο και διαθέσιμα στην Κεντρική Τράπεζα βάση των ΔΠΧΠ προέκυψε από διαφορές στην παρουσίαση.

b. Απαιτήσεις κατά πιστωτικών ιδρυμάτων, Υποχρεώσεις προς πιστωτικά ιδρύματα και Υποχρεώσεις προς πελάτες

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, οι χρεωστικοί τίτλοι αναγνωρίζονταν κατά την ημερομηνία διακανονισμού, ενώ η λογιστική αρχή που υιοθετήθηκε βάσει του ΔΛΠ 39 είναι η λογιστικοποίηση κατά την ημερομηνία συναλλαγής. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 39 είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώριση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού βάσει λογιστικοποίησης κατά την ημερομηνία συναλλαγής. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, έγιναν αναταξινομήσεις για δεδουλευμένους τόκους και άλλες διαφορές παρουσίασης.

c. Δάνεια και απαιτήσεις κατά πελατών

Βάση των ΕΛΠ, τα τιτλοποιημένα στεγαστικά δάνεια απαλείφθηκαν από τον ισολογισμό. Βάση του ΔΛΠ 39, όπου τα κριτήρια αποαναγνώρισης δεν έχουν εκπληρωθεί, τα τιτλοποιημένα στεγαστικά δάνεια παρέμειναν στον ισολογισμό που είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση των προκαταβολών. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, η απομείωση δανείων υπολογίζεται βάση ζημιολόγων γεγονότων και προεξοφλημένων αναμενόμενων ανακτήσιμων καθαρών ταμειακών ροών, που είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των δανείων και απαιτήσεων κατά πελατών. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι χρεωστικοί τίτλοι αναγνωρίζονταν κατά την ημερομηνία διακανονισμού, ενώ η λογιστική αρχή που υιοθετήθηκε βάση του ΔΛΠ 39 είναι η λογιστικοποίηση κατά την ημερομηνία συναλλαγής. Η υιοθέτηση του ΔΛΠ 39 είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση των δανείων και προκαταβολών σε πελάτες λόγω της αναγνώρισης στοιχείων ενεργητικού βάσει της λογιστικοποίησης κατά την ημερομηνία συναλλαγής.

d. Χρεόγραφα (εκτός από παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα)

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, το χαρτοφυλάκιο επενδυτικών τίτλων παρουσιάζονταν στο χαμηλότερο του συνολικού κόστους – αναπόσβεστης τιμής κτήσης και της αγοραίας αξίας. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, το χαρτοφυλάκιο επενδυτικών τίτλων ταξινομήθηκε ως χαρτοφυλάκιο διαθέσιμων προς πώληση επενδυτικών τίτλων που παρουσιάζονται σε εύλογη αξία και τα κέρδη και ζημιές της εύλογης αξίας καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια. Αυτή η αποτίμηση σε εύλογη αξία είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση της αξίας των διαθέσιμων προς πώληση επενδυτικών τίτλων. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, η λογιστική αρχή αποζημίωσης μετοχικών μέσων ήταν ήδη ευθυγραμμισμένη με τις απαιτήσεις του ΔΛΠ 39. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, έγιναν αναταξινομήσεις για δεδουλευμένους τόκους.

e. Ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονταν στο κόστος μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις, και οι αποσβέσεις υπολογίζονταν χρησιμοποιώντας τους προβλεπόμενους από τη φορολογική νομοθεσία συντελεστές. Επίσης, τα ακίνητα αναπροσαρμόζονται, βάσει φορολογικού νόμου, ανά τετραετία. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα καταχωρούνται ως ενσώματα πάγια στοιχεία και

λογιστικοποιούνται βάση του ΔΛΠ 16. Ακίνητα που κατέχονται για αποδόσεις ενοικίου και κεφαλαιουχικές ανατιμήσεις, καταχωρούνται ως επένδυση σε ακίνητα και λογιστικοποιούνται με βάση τη μέθοδο κόστους, σύμφωνα με το ΔΛΠ 40. Υπολογίζεται απόσβεση κατά τη διάρκεια ωφέλιμης ζωής των περιουσιακών στοιχείων. Τα έξοδα που βάση των ΕΛΠ είχαν κεφαλαιοποιηθεί, έχουν διαγραφεί και έχει καταχωρηθεί απομείωση ακινήτων. Η επίδραση της μετάβασης στα ΔΠΧΠ σε σχέση με τα πιο πάνω στοιχεία ήταν αύξηση στο πάγιο ενεργητικό.

f. Λοιπά στοιχεία ενεργητικού (περιλαμβανομένων παραγώγων χρηματοοικονομικών μέσων)

Η κίνηση των λοιπών στοιχείων ενεργητικού αφορούσε κυρίως σε διαφορές από την αναταξινόμηση δεδουλευμένων τόκων και την αποτίμηση αντισταθμιστικών παραγώγων στην εύλογη αξία. Βάσει των ΕΛΠ τα παράγωγα του χαρτοφυλακίου συναλλαγών παρουσιάζονταν στην εύλογη αξία, ενώ τα αντισταθμιστικά παράγωγα σε δεδουλευμένη βάση. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, όλα τα παράγωγα παρουσιάζονται στην εύλογη αξία. Η προσαρμογή των αντισταθμιστικών παραγώγων στην εύλογη αξία, είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώριση αντισταθμιστικών παραγώγων με θετική εύλογη αξία, ως στοιχεία ενεργητικού.

g. Λοιπά στοιχεία παθητικού (περιλαμβανομένων παραγώγων χρηματοοικονομικών μέσων)

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, τα παράγωγα του χαρτοφυλακίου συναλλαγών παρουσιάζονταν στην εύλογη αξία, ενώ τα αντισταθμιστικά παράγωγα σε δεδουλευμένη βάση. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, όλα τα παράγωγα παρουσιάζονται στην εύλογη αξία. Η προσαρμογή των αντισταθμιστικών παραγώγων, στην εύλογη αξία, είχε ως αποτέλεσμα την αναγνώριση αντισταθμιστικών παραγώγων με αρνητική εύλογη αξία, ως στοιχεία παθητικού. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, τα μερίσματα αναγνωρίζονταν όταν προτείνονταν από το Διοικητικό Συμβούλιο, ενώ βάση του ΔΛΠ 10 τα μερίσματα αναγνωρίζονταν όταν εγκριθούν από τους μετόχους. Η μετάβαση στα ΔΠΧΠ είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των υποχρεώσεων σε σχέση με προτεινόμενα μερίσματα, τα οποία αναγνωρίζονται όταν εγκρίνονται από τους μετόχους. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, προβλέψεις για παροχές προσωπικού αναγνωρίζονταν σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την ελληνική εργατική νομοθεσία, αποκλειστικά για αποζημιώσεις αφυπηρέτησης προσωπικού. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 19 έγιναν προβλέψεις για αποζημιώσεις αφυπηρέτησης προσωπικού και πιθανές αποχωρήσεις πριν την κανονική αφυπηρέτηση, που είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση των υποχρεώσεων.

h. Ίδια κεφάλαια

Οι πιο πάνω προσαρμογές καταχωρήθηκαν, όπου ήταν απαραίτητο, στα αποθεματικά και είχαν ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων.

i. Λοιπά δανειακά κεφάλαια

Για σκοπούς παρουσίασης του ισολογισμού σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, οι καταθέσεις των εταιρειών ειδικού σκοπού, από έκδοση πιστωτικών τίτλων έχουν διαχωριστεί από τις υποχρεώσεις προς πελάτες και εμφανίζονται σε ξεχωριστή γραμμή στον ισολογισμό. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, οι υποχρεώσεις από την έκδοση χρεογράφων από εταιρείες ειδικού σκοπού σε σχέση με την τιτλοποίηση δανείων δεν αναγνωρίζονται στον ισολογισμό. Βάσει του ΔΛΠ 39, όπου τα κριτήρια αποαναγνώρισης δεν έχουν εκπληρωθεί για τα τιτλοποιημένα στεγαστικά δάνεια, η συναλλαγή καταχωρείται ως εξασφαλισμένη υποχρέωση όπου η υποχρέωση της Τράπεζας προς την εταιρεία ειδικού σκοπού περιλαμβάνεται στα λοιπά δανειακά κεφάλαια.

Επεξήγηση αναπροσαρμογών σε στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

a. Καθαρά έσοδα από τόκους και καθαρά έσοδα από τραπεζικές αμοιβές και προμήθειες

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, τραπεζικές αμοιβές που εισπράχθηκαν και έξοδα που έχουν πληρωθεί σχετικά με χρηματοοικονομικά στοιχεία ενεργητικού, αναγνωρίστηκαν σε ταμειακή βάση ως προμήθειες. Ο λογιστικός χειρισμός με βάση τα ΔΛΠ 18 και ΔΛΠ 39, που προβλέπει την προσαρμογή του πραγματικού επιτοκίου για κάποιες τραπεζικές αμοιβές, είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση των καθαρών εσόδων από τόκους και τη μείωση των καθαρών εσόδων από τραπεζικές αμοιβές και προμήθειες. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ τα τιτλοποιημένα στεγαστικά δάνεια απαλείφθηκαν από τον ισολογισμό και τα καθαρά έσοδα από διακρατημένα συμφέροντα (retained interests) αναγνωρίζονταν ως μη οργανικά έσοδα. Βάσει του ΔΛΠ 39, όπου τα κριτήρια αποαναγνώρισης δεν έχουν εκπληρωθεί, ο τόκος των στεγαστικών δανείων περιλήφθηκε στα έσοδα από τόκους. Η καθαρή μείωση στα έσοδα από προμήθειες οφείλεται σε διαφορές παρουσίασης στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

b. Έσοδα από μη τραπεζικές υπηρεσίες

Σύμφωνα με ΔΠΧΠ, τα έσοδα από μη τραπεζικές υπηρεσίες, έχουν καταχωρηθεί ξεχωριστά από τα καθαρά έσοδα από τραπεζικές αμοιβές και προμήθειες και εμφανίζονται σε ξεχωριστή γραμμή στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

c. Μη οργανικά έσοδα

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, τα καθαρά έσοδα από τα τιτλοποιημένα στεγαστικά δάνεια που απαλείφθηκαν από τον ισολογισμό, αναγνωρίζονταν, ως μη οργανικά έσοδα, στην κατάσταση αποτελεσμάτων λόγω διακρατημένων συμφερόντων (retained interests). Βάσει του ΔΛΠ 39, ο τόκος από τα τιτλοποιημένα στεγαστικά δάνεια που δεν έχουν εκπληρώσει τα κριτήρια αποαναγνώρισης έχουν αναταξινομηθεί από μη οργανικά έσοδα σε έσοδα από τόκους.

d. Λειτουργικά έξοδα

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, οι αποσβέσεις υπολογίζονταν χρησιμοποιώντας συγκεκριμένους φορολογικούς συντελεστές. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ οι αποσβέσεις χρεώνονται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής των στοιχείων ενεργητικού. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του εξόδου των αποσβέσεων. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, προβλέψεις για παροχές προσωπικού αναγνωρίζονταν σύμφωνα με την Ελληνική εργασιακή νομοθεσία μόνο για αποζημιώσεις αφυπηρέτησης προσωπικού. Οι επιπρόσθετες προβλέψεις για αποζημιώσεις αφυπηρέτησης προσωπικού και πιθανές αποχωρήσεις πριν την κανονική αφυπηρέτηση είχαν ως αποτέλεσμα την αύξηση του κόστους προσωπικού. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, οι υποχρεώσεις για καταβολές πρόσθετων παροχών σε υπαλλήλους αφαιρούνται απευθείας από τα ίδια κεφάλαια μέσω του λογαριασμού διάθεσης όταν προταθούν. Σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ οι υποχρεώσεις για καταβολές πρόσθετων παροχών σε υπαλλήλους καταχωρούνται στην κατάσταση αποτελεσμάτων όταν εγκριθούν από τους μετόχους. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση των λειτουργικών εξόδων.

e. Προβλέψεις για πιστωτικούς κινδύνους

Σε σχέση με την απομείωση δανείων, βάσει των ΕΛΠ, καθορίζονταν συγκεκριμένες προβλέψεις δανείων μεμονωμένα ή σε βάση χαρτοφυλακίου έναντι αποδοτικών ή μη - αποδοτικών δανείων. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την καταχώρηση προβλέψεων βάσει αναμενόμενων ζημιών λαμβάνοντας υπόψη την αξία των εξασφαλίσεων, χωρίς προεξόφληση των αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τα ΕΛΠ, έξοδα σε σχέση με ανακτήσεις, καταχωρούνταν ως έξοδα από προμήθειες πληρωτέες. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 39 προεξοφλούνται οι αναμενόμενες ταμειακές ροές και ανακατατάσσονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων έξοδα σε σχέση με ανακτήσεις με αποτέλεσμα την αύξηση των προβλέψεων για πιστωτικούς κινδύνους και προκαταβολών και την αύξηση των εισπρακτέων δικαιωμάτων και προμηθειών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο: ΔΙΕΘΝΗΣ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΚΤΙΚΗ

4.1 Σύγκριση Διεθνούς και Ελληνικής Πρακτικής μετά την εφαρμογή των ΕΛΠ

Ο νόμος που ρυθμίζει τα τεκταινόμενα στην ελληνική νομοθεσία των οικονομικών καταστάσεων είναι ο υπ' αριθμόν 4308/14. Πιο συγκεκριμένα, ρυθμίζει οτιδήποτε έχει να κάνει με τη σύνταξη και την παρουσίασή τους. Πριν ψηφιστεί ο νόμος αυτός, η ειδοποιός διαφορά μεταξύ των δύο κατηγοριών προτύπων ήταν η επιρροή που είχαν οι φορολογικοί νόμοι στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Ντζανάτος, 2008).

Πλέον, για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα έχουν ζωτική σημασία οι αρχές που χαρακτηρίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, και πιο συγκεκριμένα αυτές της σαφήνειας, του δεδουλευμένου, και τη συνέχισης της δραστηριότητας. Οι παραπάνω αρχές έρχονται να αντικαταστήσουν τη σημασία που είχαν οι προγενέστερες, που ήταν η αρχή του ιστορικού κόστους και η αρχή της συντηρητικότητας (Hevas, & Karampinis, 2011).

Έπειτα αξίζει να γίνει μία αναφορά στις κατηγορίες που κατατάσσει ο ισχύων νόμος τις οικονομικές οντότητες. Ειδικότερα, αυτές είναι τέσσερις, οι εξής (Ντζανάτος, 2008):

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

Έτσι, γίνεται εύκολα κατανοητό πως κάθε εταιρία συντάσσει τις οικονομικές της καταστάσεις, με γνώμονα το μέγεθός της. Όσον αφορά τις καταστάσεις που γνωστοποιούν οι μεγάλες εταιρίες, αυτές είναι (Ντζανάτος, 2008):

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

Αντιθέτως, το νέο νομοθετικό πλαίσιο δεν κάνει καμία αναφορά στην Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης, στην Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου, καθώς και στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Οι μεσαίες οντότητες έχουν τις ίδιες οικονομικές καταστάσεις με εξαίρεση την τέταρτη (Κατάσταση Ταμειακών Ροών), ενώ οι μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις εκτός από την απουσία αυτής, δεν προβλέπουν και Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Ντζανάτος, 2008).

Ένα ακόμα χαρακτηριστικό της ισχύουσας νομοθεσίας είναι πως δίνεται η δυνατότητα εφαρμογής του σχεδίου λογαριασμών που ίσχυε και στην αντίστοιχη προηγούμενη. Ως αποτέλεσμα, υπάρχει η εντύπωση πως τα ΕΛΠ δεν έχουν μεγάλη απόκλιση από τα αντίστοιχα διεθνή σε ότι έχει να κάνει με τις οικονομικές καταστάσεις, καθώς περιέχουν πληθώρα πληροφοριών που κάνουν την ανάγνωση αυτών εύκολη, τόσο για τα στελέχη της εταιρίας, όσο και για τους εξωτερικούς χρήστες αυτών (Σακέλλης, 2002).

Παρά ταύτα, υπάρχει ένα γεγονός που παίζει σημαντικό ρόλο στην άμβλυνση διαφορών μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ 1. Αυτό έχει να κάνει με τη δυνατότητα ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα σχετικά Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων συμβαδίζουν με την νομοθεσία που ισχύει (Ντζανάτος, 2008).

Επίσης, τα ΔΠΧΑ προωθούν την αρχή της εύλογης παρουσίασης, όπως διαπιστώνεται κι από την ύπαρξη συγκεκριμένου προτύπου (το 13^ο). Από αυτό και μόνο αποδεικνύεται η μεγάλη σημασία που δίνεται από αυτά στον καθορισμό σχετικών διατάξεων για την αποτίμηση στην εύλογη αξία,. Αξίζει να αναφερθεί πως ανάλογος λογιστικός χειρισμός προβλέπεται κι από τα εγχώρια πρότυπα (Σακέλλης, 2002).

Σχετικά με τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων, βάσει των ΔΠΧΑ, τα αποτελέσματα χρήσης παρουσιάζουν τόσο τους φόρους εισοδήματος, όσο και τις αμοιβές του ΔΣ, χωρίς όμως να υπάρχει διάκριση των εσόδων και των εξόδων σε έκτακτα κι ανόργανα (Σακέλλης, 2002).

Ένα ακόμα σημαντικό θέμα είναι το πώς πρέπει να χειρίζονται τα λάθη που έλαβαν χώρα σε προγενέστερες χρήσεις. Κάτι τέτοιο προβλέπεται από το 8^ο ΔΠΧΑ, με βάση το οποίο ότι δε γίνεται εμφάνιση ενός πιθανού λάθους στα αποτελέσματα της χρήσης που διαγνώστηκε, αλλά διορθώνει τα αποτελέσματα αυτής στην οποία συμβαίνει. Με βάση το νόμο 4308/14, οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις σφαλμάτων

αναγνωρίζονται αναδρομικά, όπως συμβαίνει και με βάση τα διεθνή δεδομένα, ενώ οι μεταβολές των εκτιμήσεων που γίνονται έχουν επίδραση όχι μόνο στις παρούσες, αλλά και στις χρήσεις του μέλλοντος (Bellás, & Papadatos, 2011).

Πέραν των όσων αναφέρθηκαν στις προηγούμενες παραγράφους, οι αναρίθμητες πληροφορίες που υπάρχουν πλέον στις οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα και με τα ΕΛΠ, βοηθούν και μία ειδική κατηγορία προσώπων που έρχονται σε επαφή με τις οντότητες, τους ελεγκτές. Πιο συγκεκριμένα, τους βοηθά με τα ελεγκτικά τεκμήρια και σε οτιδήποτε έχει να κάνει με αυτά, όπως είναι: η ελεγκτική μαρτυρία, η επαλήθευση των συναλλαγών, η διαδικασία συλλογής αυτών, η καταλληλότητά τους, και η επάρκεια των αποδεικτικών στοιχείων (Spathis, & Tsipouridou, 2012).

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

Συνεπακόλουθα, τα αποθέματα αποτελούν έναν τομέα βαρύνουσας σημασίας για κάθε εταιρία, κι έτσι καθίσταται εξίσου σημαντικός κι ο λογιστικός τους χειρισμός. Ο λογιστικός χειρισμός τους, ο οποίος καθορίζεται από την ελληνική νομοθεσία κυρίως βάσει του νόμου 4308/14, με εναλλακτική λύση το ν. 2190/20 και το ΕΓΛΣ ενώ στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς με βάση το 2^ο ΔΛΠ. (http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf).

Στην ελληνική πρακτική, η αρχική αναγνώριση των αποθεμάτων γίνεται στο κόστος κτήσης, ενώ η μεταγενέστερη αποτίμησης στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Το ίδιο συμβαίνει και με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κι επομένως δεν παρατηρείται κάποια διαφορά, αφού σε αμφότερες τις περιπτώσεις έχουμε μία συντηρητική αρχή αποτίμησης των αποθεμάτων στις μικρότερες αξίες τους. Διαφορά υπήρχε πριν τη ψήφιση του συγκεκριμένου νόμου στην Ελλάδα, αφού πλέον ο ν. 4308/14 απαγορεύει ρητά τη χρήση της μεθόδου L.I.F.O (Bellás, & Papadatos, 2011).

Προχωρώντας, σε περίπτωση που υπάρχουν ενδείξεις για υποτίμηση, με βάση το 2^ο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο, οι Α' ύλες δεν υποτιμούνται αν το κόστος των προϊόντων που προβλέπεται να ενσωματωθούν, προβλέπεται να πωληθούν σε αξία ίση με το κόστος τους.

Με βάση το προηγούμενο ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο, στην ίδια περίπτωση θα γινόταν υποτίμηση. Επίσης με βάση τα ΕΛΠ δεν υπήρχε και η πρόβλεψη για αναστροφή υποτίμησης των αποθεμάτων, γεγονός επιτρεπτό με βάση τα ΔΠΧΑ. Στα τελευταία, σε περίπτωση υποτίμησης των αποθεμάτων, γίνεται παρακολούθηση αυτής σε ξεχωριστό λογαριασμό με δικαίωμα αναστροφής της υποτίμησης, αν αλλάξουν οι συνθήκες στις μελλοντικές χρήσεις (Floropoulos, Georgakopoulou, & Spathis, 2010).

Τέλος, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς προβλέπουν ξεχωριστό λογιστικό χειρισμό για τα «Βιολογικά Αποθέματα» και τα αντίστοιχα που αφορούν ορυκτά. Τέτοιας αντιμετώπισης δεν τύχαιναν οι συγκεκριμένες κατηγορίες βάσει των εγχώριων προτύπων (Floropoulos, Georgakopoulou, & Spathis, 2010).

Επιπρόσθετα, αντικείμενο του ΔΛΠ 11 είναι η κατασκευή μικρότερων έργων, όπως για παράδειγμα οι σήραγγες, είτε μεγαλύτερων, όπως λόγω χάρη τα αεροδρόμια. Άλλο αντικείμενο ενασχόλησης του παρόντος προτύπου είναι το πώς κατανέμονται τα συμβατικά έσοδα και τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν στις λογιστικές χρήσεις, αλλά και ο προσδιορισμός του λογιστικού αποτελέσματος στις λογιστικές χρήσεις που διαρκεί η κατασκευή του έργου (Ballas, Skoutela, & Tzovas, 2010).

Πριν ψηφιστεί ο ν. 4308/14, τα ΕΛΠ δεν παρείχαν εξειδικευμένο λογιστικό πλαίσιο για αντίστοιχες οικονομικές περιπτώσεις, αλλά ενθαρρυνόταν η χρήση μεταβατικών λογαριασμών²⁶ που αναπροσαρμόζονταν με βάση τα χαρακτηριστικά των τεχνικών εταιριών. Επίσης, το κόστος που είχε να κάνει με εργασίες που ήταν μη-τιμολογημένες εμφανιζόταν στο λογαριασμό «παραγωγή σε εξέλιξη», ενώ γινόταν χρήση των λογαριασμών τάξεως για να παρακολουθούνται οι εγγυητικές επιστολές.

Πλέον, η εφαρμογή του εν λόγω ΔΛΠ σε ότι έχει να κάνει με τα έσοδα από κατασκευαστικές συμβάσεις συμπίπτει με τις απαιτήσεις του νέου ελληνικού νόμου, καθώς αμφότερα πλέον ενθαρρύνουν της χρήση της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης, μέθοδος που επιπροσθέτως αντικατοπτρίζει πλήρως τα έσοδα και τα έξοδα κάθε χρήσης (Floropoulos, Georgakopoulou, & Spathis, 2010).

Ακόμα, το παρόν πρότυπο δίνει στην οντότητα το δικαίωμα να συμπεριλάβει στον προϋπολογισμό τις απαιτήσεις της εταιρίας που δε θεωρούνται οριστικές, και μπορούν να τεθούν υπό αμφισβήτηση από τον εργοδότη. Κάτι τέτοιο δεν προβλεπόταν από τα προγενέστερα ΕΛΠ (Ballas, Skoutela, & Tzovas, 2010).

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

Αξίζει να σημειωθεί ότι οι μισθώσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, τη χρηματοδοτική και τη λειτουργική. Ως χρηματοδοτική χαρακτηρίζεται η σύμβαση μισθώσεως με την οποία ο εκμισθωτής μεταφέρει ουσιαστικά στο μισθωτή όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που είναι σύμφυτα με την κατοχή του περιουσιακού στοιχείου. Όσες μισθώσεις δεν ανήκουν στην παραπάνω κατηγορία, χαρακτηρίζονται ως λειτουργικές (Naoum, Sykianakis, & Tzonas, 2011).

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

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

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

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

Με το που έγινε όμως η ψήφιση του παραπάνω νόμου, υπάρχει σύγκλιση των ελληνικών δεδομένων με τα ανάλογα διεθνή, καθώς πλέον η αναγνώριση του εσόδου γίνεται αφού έχουν συμβεί οι μεταβιβάσεις όλων των κινδύνων, αλλά και των ωφελειών φυσικά που συνδέονται με το υποκείμενο αγαθό ή την υποκείμενη υπηρεσία. (http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf).

Όχι ότι πριν οι διαφορές ήταν τόσο σημαντικές, απλά υπήρχαν κάποιες στις οποίες αξίζει να ανατρέξουμε. Χαρακτηριστική είναι η περίπτωση που έχουμε πώληση στην οποία παρέχεται μεγάλη πίστωση στον πελάτη. Το 18^ο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο υποδεικνύει τη χρήση προεξοφλημένων αξιών για τον καθορισμό των εσόδων, ενώ σε περίπτωση που υπάρχει διαφορά μεταξύ ονομαστικού και πραγματικού ύψους του έσοδο, εμφανίζεται ως χρηματοοικονομικό έσοδο. Αυτός ο χειρισμός με τη χρήση προεξόφλησης δεν προβλεπόταν στα ελληνικά πρότυπα, πριν την ψήφιση του σχετικού νόμου, αφού θεωρούταν σαν έσοδο η αθροιστική αξία που αναφέρονταν στο σχετικό παραστατικό, ακόμα και στην περίπτωση που είχαμε μακροπρόθεσμη πίστωση. Πλέον, υπάρχει πλήρης συμφωνία μεταξύ Διεθνών κι Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, αφού και τα δεύτερα υιοθέτησαν την άποψη των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς που ορίζουν πως όταν υπάρχει αναβολή πληρωμής, υπάρχει λογισμός των τόκων και ο υπολογισμός του εσόδου γίνεται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου (Naoum, Sykianakis, & Tzonas, 2011).

Ακολούθως, σε περίπτωση ανταλλαγής αγαθών ίσης αξίας, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δίνουν την ευχέρεια συμψηφισμού της παράδοσης και της παραλαβής, και κατά συνέπεια να μην εμφανιστεί καθόλου έσοδο ή κόστος. Το προηγούμενο νομοθετικό πλαίσιο της ελληνικής πραγματικότητας από την άλλη, προέβλεπε την έκδοση τιμολογίων, και την εμφάνιση αυξημένων εσόδων και ισόποσου αυξημένου κόστους αγοράς (Naoum, Sykianakis, & Tzonas, 2011).

Τέλος, τα κέρδη ανά μετοχή αναλύονται με την παροχή διάφορων στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις, όπως για παράδειγμα ο αριθμός των μετοχών και οι μεταβολές σε αυτόν. Συνολικά όμως, δεν υπάρχει ιδιαίτερη ενασχόληση με αυτού του είδους τα κέρδη, αντίθετα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, που περιέχουν κι εξειδικευμένο πρότυπο για αυτά (Dalla, & Iatridis, 2011).

Συνεπακόλουθα, οι παροχές σε εργαζομένους αποτελούν το σημαντικότερο στοιχείο που αφορά το έμψυχο δυναμικό της οντότητας, και κατ' επέκταση τα πρότυπα που ασχολούνται με αυτές, είναι βαρύνουσας σημασίας (Naoum, Sykianakis, & Tzonas, 2011).

Στην ελληνική πραγματικότητα, οι συγκεκριμένες παροχές καθορίζονται κι αυτές από τον πρόσφατο νόμο, υπ' αριθμόν 4308/14. Ακόμα και πριν την ψήφιση αυτού όμως, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ήταν σαφέστατα σε οτιδήποτε είχε να κάνει με αυτές. Πιο συγκεκριμένα, υπήρχε η πρόβλεψη για να σχηματίζονται προβλέψεις, που αφορούσαν τις αποζημιώσεις στην περίπτωση που υπήρχε έξοδος από την επιχείρηση, ενώ και για άλλα σημαντικότερα θέματα όπως παραδείγματος χάρη οι ειδικές μηνιαίες παροχές, ποσά του Διοικητικού Συμβουλίου, μπόνους και άλλα, καθορίζονταν αναλυτικά από το προηγούμενο νομοθετικό πλαίσιο (http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf).

Όσον αφορά τη διεθνή πρακτική, αυτή παρέχει επίσης ένα πολύ σύγχρονο και ολοκληρωμένο πλαίσιο με το οποίο καθοδηγεί τις εταιρίες να χειρίζονται σωστά τις παροχές στους ανθρώπινους πόρους. Ενδεικτικό παράδειγμα είναι η αντιμετώπιση της διανομής των κερδών σε μέλη του ΔΣ, την οποία το 19^ο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο την αντιμετωπίζει ως βραχυχρόνια παροχή, και θεωρεί πως πρέπει να αναγνωριστεί στα έξοδα, ενώ με βάση τα ελληνικά δεδομένα, αυτά τα στοιχεία όφειλαν να συμπεριληφθούν στον Πίνακα Διάθεσης Κερδών, και όχι στα αποτελέσματα. (http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf).

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

Όσον αφορά την αποτίμηση των προβλέψεων για τις παροχές σε εργαζόμενους, ο νέος ελληνικός νόμος τις προβλέπει είτε στα ονομαστικά ποσά που προκύπτουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, είτε σύμφωνα με αποδεκτική αναλογιστική μέθοδο, προϋποθέτοντας ότι η μέθοδος επιδρά σημαντικά στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας (Dalla, & Iatridis, 2011).

Σχετικά με την αποζημίωση λόγω συνταξιοδότησης, το προγενέστερο νομοθετικό πλαίσιο προέβλεπε το λογισμό σε τμήματα κάθε χρόνο, τη στιγμή που με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κάτι τέτοιο έπρεπε να γίνεται τη στιγμή της καταβολής (Dalla, & Iatridis, 2011).

Πέραν αυτών, η διεθνής πρακτική προβλέπει την παρουσία προγραμμάτων καθορισμένων εισφορών. Εκτός από την ύπαρξη των τελευταίων, υπάρχουν και τα προγράμματα καθορισμένων παροχών, για το οποίο τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ορίζουν έναν σαφές πλαίσιο προκειμένου να γίνονται εύκολα οι υπολογισμοί που αφορούν τις υποχρεώσεις που έρχονται ως απόρροιας αυτών. Για κάτι τέτοιο δεν υπήρχε καμία νύξη από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Dalla, & Iatridis, 2011).

Τέλος, σχετικά με τις γνωστοποιήσεις έχουμε τα εξής δεδομένα. Όπως πάντα άλλωστε, μέχρι την ψήφιση του νόμο 4308/14, η διεθνής πρακτική ήταν πολλά βήματα μπροστά από την αντίστοιχη ελληνική. Ειδικότερα, οι πληροφορίες που γνωστοποιούνταν από τα ΔΛΠ ήταν απείρως περισσότερες και σαφέστερες σε σχέση με τις αντίστοιχες των ελληνικών προτύπων (http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf).

Επιπρόσθετα, τα Χρηματοοικονομικά Μέσα αποτελούν στοιχεία ζωτικής σημασίας για κάθε επιχειρηματική οντότητα, ανεξαρτήτως μεγέθους. Επομένως, και τα πρότυπα που έχουν βασική ενασχόλησή τους τα συγκεκριμένα μέσα είναι πολύ σημαντικά (Dalla, & Iatridis, 2011).

Πλέον, μετά την ψήφιση του ν. 4308/14, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα³⁴ εφαρμόζουν διατάξεις που αντιμετωπίζουν τα Χρηματοοικονομικά Μέσα, με τρόπο παρόμοιο με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Σε ότι έχει να κάνει με τις γνωστοποιήσεις, ο νέος νόμος υποχρεώνει την οντότητα σε δημοσιοποίηση πολλών περισσότερων στοιχείων σε σχέση με προγενέστερες εποχές. Αξίζει να γίνει μία επισκόπηση στο τι συνέβαινε πριν ψηφιστεί ο ν. 4308/14, για να γίνει κατανοητό πόσο μεγάλη απόκλιση είχαν μεταξύ τους οι δύο κατηγορίες προτύπων (http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf).

Ενώ στα ΔΠΧΑ υπήρχε η συνολική θεώρηση των μέσων αυτών ως μία ομάδα, κάτι τέτοιο δε συνέβαινε με βάση τα εγχώρια, βάσει των οποίων υπήρχε η αναγνώριση τους διακεκριμένα, ενώ βασιζόνταν στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Επίσης, στα εγχώρια πρότυπα δεν υπήρχε καθόλου η έννοια της λογιστικής αντιστάθμισης, αντίθετα με το Διεθνές

Λογιστικό Πρότυπο 39, που καθορίζει συγκεκριμένο πλαίσιο για το λογιστικό χειρισμό αυτών.

Ακολούθως, τα ΔΠΧΑ προσδιόριζαν τέσσερις κατηγορίες χρηματοοικονομικών μέσων ως προς την αποτίμηση, τις εξής:

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

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

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

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

Πριν την ψήφιση του παραπάνω νόμου, υπήρχε η πρόβλεψη για απόσβεση της υπεραξίας είτε μονομιάς (εφάπαξ), είτε σε μια πενταετία, πληρώνοντας ισόποσες δόσεις. Αντιθέτως, το 36^ο ΔΛΠ προβλέπει την εξέταση της υπεραξίας για τυχόν απομείωση κάθε χρόνο ανεξαιρέτως. Πλέον, η διεθνής πρακτική εισάγει και τις «Μονάδες Δημιουργίας Ταμειακών Ροών» στην περίπτωση που δεν είναι εφικτή η εύρεση της απομείωσης για ένα περιουσιακό στοιχείο.

Έπειτα, το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 δίνει την ευχέρεια καταχώρησης των ζημιών στην καθαρή θέση, καθώς επίσης δίνει και τη δυνατότητα αναστροφής τους. Τα Ελληνικά Πρότυπα από την άλλη, δεν προβλέπουν αναστροφή της απομείωσης υπεραξίας,

αναγνωρίζουν όμως τη ζημία απομείωσης ως έξοδο στα αποτελέσματα, κι επιστρέφουν την αναστροφή τους όταν δεν ισχύουν πλέον οι συνθήκες που τις προκάλεσαν.

Όσον αφορά τη δημιουργία των προβλέψεων, τα εγχώρια πρότυπα ορίζουν για τις προβλέψεις την αρχική τους αναγνώριση και τη μεταγενέστερή τους αποτίμηση στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους. Σε περίπτωση που το διάστημα που υπάρχει ανάμεσα στην αναγνώριση και την εξόφληση του ποσού είναι μεγάλο, κι επομένως θα υπάρχει ουσιώδης επίπτωση στα ποσά που εμφανίζουν οι οικονομικές καταστάσεις, η αποτίμηση των προβλέψεων θα γίνει στην παρούσα αξία τους (Dalla, & Iatridis, 2011).

Η διεθνής πρακτική από την άλλη, προβλέπει ενασχόληση πολλών προτύπων με τις προβλέψεις, όπως για παράδειγμα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2, 19, 36 και το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 4. Εκτενέστερη ενασχόληση με τις προβλέψεις όμως, γίνεται από το ΔΛΠ 37. Όλα αυτά τα πρότυπα προβλέπουν την καταχώρηση των προβλέψεων μέσα από ένα αυστηρό πλαίσιο (Floropoulos, Georgakopoulou, & Spathis, 2010).

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

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ορίζουν ένα αυστηρό πλαίσιο καθορισμού και καταγραφής των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Το ίδιο συμβαίνει για τη συγκεκριμένη κατηγορία περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί η ίδια η οντότητα, αλλά και τα έξοδα που επιδρούν στην προσαύξηση του κόστους του άυλου παγίου, αν αυτό αφορά διακεκριμένη απόκτηση. Ανάλογα χειρίζονται αυτά τα θέματα και τα εγχώρια πρότυπα (Dalla, & Iatridis, 2011).

Αξίζει να αναφερθεί πως τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα συμβαδίζουν με το 38^ο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο σε ένα σημαντικό θέμα των άυλων περιουσιακών στοιχείων, τις αποσβέσεις. Ειδικότερα, για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής, προβλέπεται απόσβεσή τους, η οποία βασίζεται στην ωφέλιμη ζωή τους. Αν γι' αυτή δε μπορεί να γίνει αξιόπιστος προσδιορισμός, η νομοθεσία ορίζει την περίοδο απόσβεσης σε μια δεκαετία. Από την άλλη πλευρά, για αυτά που χαρακτηρίζονται από αόριστη διάρκεια ζωής, δεν προβλέπεται απόσβεση (Dalla, & Iatridis, 2011).

Πλέον, μετά την ψήφιση του νόμο 4308/14, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα συμβαδίζουν πλήρως με τα ομόλογά τους διεθνή, καθώς η αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων γίνεται στην εύλογη αξία μείον τα κόστη διάθεσης. Πριν ψηφιστεί αυτός ο νόμος, αξίζει να αναφερθεί πως με βάση το παλιό νομοθετικό πλαίσιο, η αποτίμηση αυτής της κατηγορίας των στοιχείων στην ελληνική πρακτική γινόταν στο κόστος.

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

Με στόχο τη διερεύνηση, εντοπισμό και καταγραφή των αποκλίσεων που παρουσιάζουν τα Εθνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι επτά μεγαλύτερες εταιρίες παροχής λογιστικών υπηρεσιών διεθνώς, πραγματοποίησαν σχετική έρευνα, τα αποτελέσματα της οποίας ακολουθούν σε τρεις ενότητες, παρουσιάζοντας τις κυριότερες διαφορές μεταξύ των Ελληνικών και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Floropoulos, Georgakopoulou, & Spathis, 2010).

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της έρευνας, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στις ακόλουθες περιπτώσεις είναι πιθανόν να διαφέρουν από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, λόγω της απουσίας συγκεκριμένων κανόνων μέτρησης και προσδιορισμού (Floropoulos, Georgakopoulou, & Spathis, 2010):

Απομειώσεις των ασώματων παγίων (IAS 36)

Το ΔΛΠ 36 ορίζει ότι μια απομείωση παγίου πρέπει να αναγνωρίζεται ως έξοδο οποτεδήποτε διαπιστώνεται ότι η αξία του παγίου στα βιβλία, υπερβαίνει τις αναμενόμενες εισροές (ανακτώμενο ποσό).

Ως αναμενόμενες εισροές ορίζεται: το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και της παρούσας αξίας. Ως παρούσα αξία ορίζεται: οι εισροές από τη συνήθη χρήση του παγίου πλέον την ανακτώμενη αξία, η οποία εισρέει κατά την πώληση του παγίου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής.

Οι μελλοντικές ταμειακές ροές εκφράζονται σε παρούσες αξίες.

Μια ζημιά από την απομείωση ενός ασώματου παγίου θα πρέπει να αναγνωρίζεται σαν έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων αμέσως και με τους όρους που προαναφέρθηκαν, εκτός αν άλλο ΔΑΠ ορίζει διαφορετικά.

Αναβαλλόμενοι φόροι (IAS 12)

Σύμφωνα με το ΔΑΠ 12, κάθε συναλλαγή πρέπει να αντιμετωπίζεται και από την πλευρά των μελλοντικών λογιστικών επιπτώσεων επί του ισολογισμού (balance sheet basis), οι οποίες προκαλούνται κατά την εξόφληση απαιτήσεων και την πληρωμή των υποχρεώσεων, σε σχέση πάντα με τα ποσά που εγγράφονται στα βιβλία.

Οι προσωρινές διαφορές μεταξύ απαιτήσεων ή υποχρεώσεων και της φορολογικής τους βάσης, προκαλούν προσωρινές φορολογικές διαφορές, οι οποίες πρέπει να αναγνωρίζονται στον ισολογισμό (π.χ. διαφορά που προκύπτει από την απόσβεση ενός παγίου με βάση την ωφέλιμη ζωή και αυτής που διενεργείται με βάση τον φορολογικό συντελεστή).

Λογιστικά κέρδη ή ζημιές: Είναι το ποσό των κερδών ή της ζημιάς για μια λογιστική χρήση, προ της αφαίρεσης των φόρων.

Φορολογικά κέρδη ή ζημιές: Είναι τα ποσά που υπολογίζονται με βάση την νομοθεσία και καταβάλλονται ως φόρος εισοδήματος.

Φορολογικό έξοδο (έσοδο): Είναι το συνολικό ποσό το οποίο προκύπτει από τον καθορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημιάς και το οποίο αναφέρεται σε τρέχοντα ή αναβαλλόμενο φόρο.

Τρέχων φόρος: Είναι το ποσό του φόρου εισοδήματος που πρέπει να πιστωθεί (χρεωθεί) και αναφέρεται σε φορολογικά κέρδη (ζημιές) για τη χρήση.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις: Είναι τα ποσά του φόρου εισοδήματος πληρωτέα σε μελλοντικές χρήσεις και τα οποία προκύπτουν από φορολογικές προσωρινές διαφορές.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις: Είναι τα ποσά του φόρου εισοδήματος που θα επιστραφούν σε μελλοντικές χρήσεις και έχουν σχέση με:

- α) Εκτιμώμενες προσωρινές διαφορές

β) Το υπόλοιπο των φορολογικών ζημιών

γ) Το υπόλοιπο των αχρησιμοποίητων φορολογικών πιστώσεων.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις πρέπει να εκτιμώνται βάσει των φορολογικών συντελεστών, οι οποίοι αναμένεται να ισχύουν κατά την χρονική στιγμή πραγματοποίησης της ωφέλειας ή τακτοποίησης της υποχρέωσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται υποτίμηση φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης.

Ουσιαστικά, δεν υπάρχουν συγκεκριμένοι κανόνες που να επιβάλλουν γνωστοποίηση στις εξής περιπτώσεις:

Γνωστοποιήσεις που απαιτούνται όταν μεταβληθεί η μέθοδος αποτίμησης από FIFO σε LIFO (IAS 2,36)

Τα αποθέματα πρέπει να αποτιμώνται στο χαμηλότερο κόστος μεταξύ του ιστορικού κόστους κτήσεως και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Το κόστος κτήσεως των αποθεμάτων θα πρέπει να προσδιορίζεται με τη χρήση της μεθόδου FIFO ή της μεθόδου του Μέσου Σταθμικού. Εναλλακτικά μπορεί να χρησιμοποιηθεί η LIFO.

Όταν όμως χρησιμοποιηθεί η LIFO θα πρέπει να γνωστοποιηθεί : α) η μικρότερη αξία μεταξύ της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας των μεθόδων FIFO και Μέσου Σταθμικού και β) η μικρότερη αξία μεταξύ της LIFO και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Επίσης, στο κόστος των αποθεμάτων θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται όλα τα ειδικά έξοδα αγορών, το κόστος μετατροπής και άλλα κόστη που συνέβαλλαν στο να φέρουν τα αποθέματα στην παρούσα κατάσταση και τοποθεσία.

Παρουσίαση των μεταβολών της καθαρής θέσης (IAS1,7)

Σκοπός του ΔΛΠ 1 είναι να δώσει κατευθύνσεις με στόχο την εξασφάλιση της σύγκρισης με τις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων ή περιόδων, αλλά και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Οι πλήρεις οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

α) τον ισολογισμό

β) την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων

γ) κατάσταση η οποία να εμφανίζει: είτε όλες τις μεταβολές στην καθαρή θέση ή τις αλλαγές στην Κ.Θ. που είναι άλλες από αυτές που προκλήθηκαν από συναλλαγές με τους μετόχους ή από μερίσματα προς τους μετόχους.

δ) κατάσταση ταμειακών ροών

ε) ακολουθούμενες λογιστικές αρχές και επεξηγηματικές σημειώσεις (προσάρτημα).

Μόνο σε εξαιρετικά σπάνιες περιστάσεις είναι δυνατή η απομάκρυνση από το πρότυπο και μόνο όταν η διεύθυνση της οικονομικής μονάδας κρίνει ότι θα προκληθούν συγχύσεις από την τήρηση του προτύπου. Σε μια τέτοια περίπτωση πρέπει να δοθούν όλες οι απαραίτητες εξηγήσεις και να αξιολογηθεί η σκοπιμότητα της ενέργειας.

Κατάσταση ταμειακών Ροών (IAS 7)

Οι πληροφορίες των ταμειακών ροών είναι χρήσιμες για να γνωστοποιούν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων την ικανότητα της επιχείρησης να αποκτά μετρητά και ισοδύναμα μετρητών, καθώς και την ανάγκη για την επιχείρηση να αριστοποιεί την χρήση των μετρητών.

Κάθε επιχείρηση πρέπει να καταρτίζει κατάσταση ταμειακών ροών, σύμφωνα με αυτό το λογιστικό πρότυπο, ως αναπόσπαστο μέρος των οικονομικών της καταστάσεων, για την περίοδο που είναι υποχρεωμένη να δημοσιεύει οικονομικές καταστάσεις.

Ο δείκτης κέρδη ανά μετοχή για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις (IAS 33)

Ο δείκτης P/E θα πρέπει να υπολογίζεται με την διαίρεση των κερδών ή ζημιών της χρήσης, τα οποία αναφέρονται στους κοινούς μετόχους, δια του σταθμισμένου μέσου αριθμού των υφισταμένων κοινών μετοχών της χρήσης.

Προς χάριν του υπολογισμού των βασικών κερδών ανά μετοχή, το καθαρό κέρδος ή ζημιά για τη χρήση αναφερόμενο στους κοινούς μετόχους, θα πρέπει να είναι το καθαρό κέρδος ή ζημιά μετά την αφαίρεση των προνομιούχων μερισμάτων.

Ο σταθμισμένος μέσος αριθμός των κοινών μετοχών που υφίστανται κατά την χρήση και για όλες τις χρήσεις που δημοσιεύονται θα πρέπει να προσαρμόζεται εξ' αφορμής γεγονότων, τα οποία έχουν μεταβάλλει τον αριθμό των κοινών μετοχών, χωρίς να έχουν επέλθει αλλαγές στις πηγές.

Επίσης, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ακολουθούνται οι παρακάτω αρχές, οι οποίες μπορεί να οδηγήσουν σε διαφορές με τα ΔΛΠ:

Τα ανόργανα έσοδα και έξοδα ορίζονται ευρύτερα και συμπεριλαμβάνουν κέρδη και ζημιές από διάθεση παγίων, την αναστροφή των προβλέψεων κτλ.

Τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και έξοδα είναι αυτά που προκύπτουν από γεγονότα ή συναλλαγές, οι οποίες διαχωρίζονται καθαρά από τις συνήθεις δραστηριότητες της επιχείρησης και ως εκ τούτου δεν αναμένονται συχνά ή κανονικά.

Οι συνήθεις δραστηριότητες είναι αυτές που αναλαμβάνονται από την επιχείρηση σαν μέρος της δραστηριότητας της επιχείρησης, καθώς και εκείνες οι δραστηριότητες στις οποίες εμπλέκεται η επιχείρηση, συμπτωματικά ή με σκοπό την ωφέλεια από αυτές τις δράσεις.

Ουσιαστικά όλα τα κονδύλια των εσόδων και των εξόδων συμμετέχουν στον καθορισμό των καθαρών κερδών ή ζημιών της περιόδου ως κανονικές δραστηριότητες. Συνεπώς, μόνο σε σπάνιες περιπτώσεις ένα γεγονός ή μια συναλλαγή μπορεί να αποφέρει ένα έκτακτο και ανόργανο αποτέλεσμα.

Κέρδη από συναλλαγματικές διαφορές μεταφέρονται για συμψηφισμό στην επόμενη χρήση

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τακτοποίηση απαιτήσεων ή υποχρεώσεων, είτε από την έκφραση σε ξένο νόμισμα υποχρεώσεων ή απαιτήσεων στις λογιστικές καταστάσεις, θα πρέπει να λογίζονται στην χρήση κατά την οποία προκύπτουν. Εξαιρέση γίνεται αν οι συναλλαγματικές διαφορές προέρχονται από επενδύσεις σε ξένες επιχειρήσεις ή σε χρηματοπιστωτικά προϊόντα, οπότε οι συναλλαγματικές διαφορές επηρεάζουν την καθαρή θέση έως την πώληση τους. Τότε, ανάλογα με το αποτέλεσμα θα λογισθεί το κέρδος ή η ζημιά.

Κόστη ερευνών και ανάπτυξης εμφανίζονται στο ενεργητικό

Οι δαπάνες για την έρευνα ή την ανάπτυξη δε θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν ασώματα πάγια στοιχεία του ενεργητικού, αλλά θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έξοδα κατά τη χρήση που πραγματοποιήθηκαν.

Ασώματα πάγια είναι τα σαφώς προσδιορισμένα μη-χρηματικά στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία δεν έχουν φυσική υπόσταση, χρησιμεύοντα για την παραγωγή ή την

προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών για ενοικίαση από τρίτους ή ακόμα για διοικητικούς σκοπούς.

Μια δαπάνη μπορεί να αναγνωριστεί σαν ασώματο πάγιο αν και μόνο αν, η επιχείρηση είναι σε θέση να αποδείξει την τεχνική ικανότητά της να ολοκληρώσει το πάγιο, να το χρησιμοποιήσει και να το πωλήσει. Ακόμη, η επιχείρηση οφείλει να αποδείξει την δυνατότητα του ασώματου παγίου να δημιουργήσει μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Το κόστος και οι εισπράξεις κατά την εκπλήρωση ενός εργολαβικού συμβολαίου δεν αναγνωρίζονται πάντα σύμφωνα με την αρχή της τμηματικής περατώσεως του έργου

Όταν τα αποτελέσματα ενός εργολαβικού συμβολαίου είναι δυνατό να μετρηθούν αξιόπιστα, τα κόστη και οι εισπράξεις που σχετίζονται με το εργολαβικό θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έσοδα και έξοδα αναλογικά, με αναφορά στο συγκεκριμένο στάδιο περατώσεως του συμβολαίου κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

Όταν γίνει πιθανή μια ζημιά από εργολαβικό συμβόλαιο και το πιθανολογούμενο κόστος πρόκειται να υπερβεί τις συνολικές εισπράξεις, τότε αυτή θα πρέπει αμέσως να αναγνωριστεί ως έξοδο.

Η αξία των οικοπέδων και των κτιρίων αναπροσαρμόζεται (κάθε τετραετία) με διοικητικές αποφάσεις και όχι με βάση τις αγοραίες τιμές

Ένα στοιχείο του ενσώματου ενεργητικού, θα πρέπει να αναγνωρίζεται στο ιστορικό κόστος κτήσεως, μειωμένο από τις αποσβέσεις (τρέχουσα αξία).

Εναλλακτικά προς το προηγούμενο, ένα πάγιο θα πρέπει να αναπροσαρμόζει την τρέχουσα αξία του εφόσον αυτή διαφέρει από την ακριβοδίκαιη αξία της αγοράς, κατά την ημερομηνία της επισκόπησης.

Οι αναπροσαρμογές πρέπει να γίνονται τακτικά, ώστε η αξία του παγίου να μην διαφέρει ουσιαστικά από αυτή που προσδιορίζοταν αν αποτιμούνταν στην ακριβοδίκαιη αξία της αγοράς κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού.

Επίσης, όταν διαπιστώνεται με βάση τη μέθοδο των αναμενόμενων εισροών, ότι ένα πάγιο δεν θα καλύψει την τρέχουσα αξία του, θα πρέπει αυτή να μειωθεί στο ύψος της αξίας που αναμένεται να ανακτηθεί.

Το ποσό της μείωσης αποτελεί έξοδο της χρήσης, εκτός αν βαρύνει τυχόν αποθεματικό από υπεραξία του παγίου.

Τα πάγια που αποκτώνται με τη μέθοδο του Finance leasing, δεν εμφανίζονται στο ενεργητικό. Οι δόσεις που πληρώνονται κατά το operating leasing δεν αναγνωρίζονται σε συνεχή βάση

Ως χρηματοδοτική μίσθωση θεωρείται κατά το ΔΛΠ 17 η συμφωνία εκείνη δια της οποίας ο ιδιοκτήτης μεταφέρει στον ενοικιαστή, αντί ενοικίου, το δικαίωμα να χρησιμοποιεί ένα πάγιο για συμφωνημένο χρόνο.

Το χρηματοοικονομικό leasing, είναι εκείνο κατά το οποίο μεταφέρονται ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και οι ωφέλειες από την ιδιοκτησία ενός παγίου. Ο τίτλος μπορεί τελικά να μεταβιβαστεί ή και να μην μεταβιβαστεί.

Κατά το Financial leasing ο αποκτών ουσιαστικά το πάγιο ακόμη και αν δεν διαθέτει τίτλο κυριότητας, καρπώνεται όλες τις ωφέλειες για το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του παγίου, πληρώνοντας το ποσό κατά προσέγγιση της ακριβοδίκαιης αξίας του. Το πάγιο αυτό θα πρέπει να εμφανίζεται στον ισολογισμό ως ποσό ίσο με τις λαμβανόμενες από τον ιδιοκτήτη του δόσεις, για την επένδυση και τις υπηρεσίες του. Η αποτίμηση γίνεται δηλαδή με βάση την ακριβοδίκαιη αξία ή αν αυτή είναι χαμηλότερη, στην παρούσα αξία των ελάχιστων μισθωμάτων μειωμένων κατά το ποσό των τόκων.

Το operating leasing, είναι η μίσθωση εκείνη που διαφέρει κατά οποιοδήποτε τρόπο από το Financial leasing. Κατά το operating leasing, τα μισθώματα θα πρέπει να αναγνωρίζονται σε συνεχή βάση στον ισολογισμό και να εμφανίζονται ως μέσο-βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Επίσης, απαιτείται να γνωστοποιούνται ο αριθμός και ο χρόνος κατά τον οποίο οφείλονται οι δόσεις του leasing.

Οι προβλέψεις σχηματίζονται με βάση τη φορολογική νομοθεσία ακόμα και όταν δεν υπάρχει υποχρέωση κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, ενώ δεν βαρύνουν τα αποτελέσματα στην ώρα τους

Το ΔΛΠ 37 ορίζει ότι μια πρόβλεψη θα πρέπει να αναγνωρίζεται μόνο όταν:

- α) μία επιχείρηση έχει μια παρούσα υποχρέωση σαν αποτέλεσμα παρελθόντος γεγονότος.

β) είναι πιθανή μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη και τα οποία θα απαιτηθούν για να ταυτοποιήσουν μια υποχρέωση

γ) είναι δυνατή μια αξιόπιστη προσέγγιση της υποχρέωσης

Έχει μεγάλη σημασία, οι προβλέψεις να γίνονται εγκαίρως, ώστε η πρόβλεψη να αντιπροσωπεύει μια παρούσα αξία της δαπάνης, η οποία τελικά θα απαιτηθεί.

Τα προτεινόμενα μερίσματα εμφανίζονται στο παθητικό πριν αυτά εγκριθούν

Το ΔΛΠ 10 αναφέρει ότι τα μερίσματα τα οποία προτάθηκαν μετά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, αλλά πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, θα πρέπει να αναφέρονται στον ισολογισμό είτε ως ξεχωριστό μέρος της καθαρής θέσης ή σαν απλή σημείωση επί των οικονομικών καταστάσεων και πάντως όχι σαν υποχρέωση.

Η υπεραξία (goodwill) της επιχείρησης μπορεί να διαγράφει σε βάρος της καθαρής θέσης

Κάθε υπέρβαση του ποσού της εύλογης αξίας ορισμένου παγίου ή υποχρέωσης που προκύπτει κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, θα πρέπει να περιγράφεται ως υπεραξία και να αναγνωρίζεται σαν ασώματο πάγιο.

Η υπεραξία θα πρέπει να αποσβένεται, αναγνωριζόμενη ως κόστος, σύμφωνα με τη διάρκεια του ωφέλιμου χρόνου ζωής. Η περίοδος της απόσβεσης δεν θα πρέπει να υπερβαίνει τα πέντε χρόνια, εκτός αν μια μακρύτερη περίοδος απόσβεσης, που όμως δεν θα ξεπερνά τα είκοσι χρόνια από το χρόνο απόκτησης, είναι δυνατό ναυποστηριχθεί.

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση δανείου εκφρασμένου σε ξένο νόμισμα και με σκοπό να χρησιμοποιηθούν για την απόκτηση παγίου μεταφέρονται για απόσβεση κατά τα έτη αποπληρωμής του δανείου

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 21, οι συναλλαγματικές διαφορές οι οποίες προκύπτουν κατά την τακτοποίηση χρηματοπιστωτικών υποχρεώσεων θα πρέπει να αναγνωρίζονται σαν έξοδο κατά την περίοδο που προέκυψαν, με εξαίρεση εκείνες που προκύπτουν από την επένδυση σε αλλοδαπή επιχείρηση, οι οποίες θα οδηγηθούν στην καθαρή θέση έως ότου να πωληθεί η επένδυση, οπότε και θα αναγνωριστεί το έσοδο ή το έξοδο.

Μερικές θυγατρικές με σημαντικά διαφοροποιημένες δραστηριότητες από τον υπόλοιπο όμιλο εξαιρούνται της ενοποίησης

Μια θυγατρική πρέπει να εξαιρείται από την ενοποίηση όταν :

- α) Ο έλεγχος είναι προσωρινός και έχει αποκτηθεί με σκοπό να μεταβιβαστεί σύντομα
- β) Λειτουργεί υπό σημαντικούς περιορισμούς, οι οποίοι δεν επιτρέπουν τη μεταφορά πόρων στη μητρική.

Μερικές φορές μια θυγατρική εξαιρείται της ενοποίησης όταν η δραστηριότητά της είναι διαφορετική σε σχέση με τις άλλες επιχειρήσεις του ομίλου.

Τέτοιες εξαιρέσεις δεν δικαιολογούνται, διότι είναι δυνατό να παρασχεθούν καλύτερες πληροφορίες στις ενοποιημένες καταστάσεις με συγκεκριμένες αναφορές στις διαφορετικές δραστηριότητες των θυγατρικών.

Οι κατεχόμενες ίδιες μετοχές θεωρούνται στοιχείο του ενεργητικού με εμφάνιση ανάλογου αποθεματικού στο παθητικό, ενώ η πώληση και το αποτέλεσμα από αυτή θεωρούνται έσοδο και έξοδο

Η απόκτηση ιδίων μετοχών θα πρέπει να εμφανίζεται στον ισολογισμό ως ιδιαίτερο τμήμα της καθαρής θέσης. Κέρδη ή ζημιές από την έκδοση, την πώληση ή την ακύρωση αυτών των μετοχών δεν αναγνωρίζονται.

Το κόστος δανεισμού για απόκτηση παγίου κεφαλοποιείται και αποσβένεται εντός πενταετίας, ενώ θα πρέπει να προσαυξάνει το κόστος του παγίου και τις αποσβέσεις του

Το κόστος δανεισμού θα πρέπει να αναγνωρίζεται σαν έξοδο της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιείται, εκτός αν το κόστος δανεισμού είναι δυνατό να αποδοθεί κατευθείαν σε μια απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή ενός παγίου ιδιαίτερης αξίας. Τότε το κόστος αυτό θα πρέπει να προσαυξάνει την αξία κτήσης του παγίου, υπό τον όρο ότι από την χρήση του παγίου προσδοκούνται μελλοντικά οφέλη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

5.1 Εννοιολογικό πλαίσιο με βάση ΕΛΠ

Συγκρίνοντας τις θεμελιώδεις παραδοχές και τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων όπως αυτές παρουσιάζονται στο «Πλαίσιο» των ΔΛΠ, με τις βασικές αρχές των ΕΛΠ, παρατηρούμε ότι ταυτίζονται σε πάρα πολλά σημεία. Οι γενικές αρχές του Ν.2190/1920 είναι στην ουσία ίδιες με αυτές των ΔΛΠ ενώ με την υιοθέτηση της 4ης Οδηγίας της ΕΟΚ, δεν υπάρχουν πλέον αξιόλογες διαφορές σε ότι αφορά τις Βασικές Λογιστικές Αρχές με τις οποίες γίνεται η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (Floropoulos, Georgakopoulou, & Spathis, 2010).

Ωστόσο, στα πλαίσια της εξέλιξης της λογιστικής επιστήμης, ενώ οι περισσότερες λογιστικές παραδοχές αποτελούν τη βάση των ΔΛΠ, όπως η παραδοχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, υπάρχουν και κάποιες βασικές αρχές ή θεμελιώδη ζητήματα της λογιστικής για τα οποία ασκείται κριτική και στην επιστημονική κοινότητα και στις αγορές (Ντζανάτος, 2008).

Χαρακτηριστικό παράδειγμα, η αρχή του ιστορικού κόστους, η εφαρμογή της οποίας λαμβάνοντας υπόψη και στην αρχή της συντηρητικότητας, απαιτεί σε ορισμένες αποτιμήσεις την επιλογή της τρέχουσας αξίας (fair market value) αντί του χαμηλότερου κόστους κτήσεως ως αξία εμφάνισης στις οικονομικές καταστάσεις. Σε γενικές γραμμές όμως οι διαφορές είναι μικρές (Ντζανάτος, 2008).

Συγκρίνοντας τα ΔΛΠ με τα ΕΛΠ παρατηρούμε ότι κατά αντιστοιχία έχουμε (Ντζανάτος, 2008):

Ø Θεμελιώδεις Παραδοχές.

ζ Αυτοτέλεια των χρήσεων.

Η αυτοτέλεια των χρήσεων θεσπίστηκε νομοθετικά στη χώρα μας ως «αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων και εξόδων». Καθιερώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 43 παραγρ. 1 περίπτωση (δ) του Ν.2190/1920, σύμφωνα με την οποία τα έσοδα κ έξοδα που

αφορούν τη χρήση λογιστικοποιούνται σε αυτή, ανεξάρτητα από το χρόνο της είσπραξης ή της πληρωμής τους. Με τη διάταξη αυτή ο νόμος απέβλεπε στην καθιέρωση της αρχής της πραγματοποίησης των εσόδων και εξόδων (accrual basis), έναντι της ταμιακής βάσης (cash basis), την οποία και απέρριψε.

ζ Συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

Η «αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας», καθιερώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 43 παραγρ. 1 περίπτωση (α) του Ν.2190/1920, που ορίζει ότι οι κανόνες αποτιμήσεως που θεσπίζονται από το νόμο εφαρμόζονται εφόσον «θεωρείται ως δεδομένη η συνέχιση της δραστηριότητας της εταιρίας.

Η αρχή αυτή προβλέπεται αι με τη διάταξη της παραγράφου 1 περίπτωση (α) του άρθρου 31 της 4^{ης} Οδηγίας της ΕΟΚ που ορίζει ότι: «η εταιρία τεκμαίρεται ότι θα συνεχίσει τις δραστηριότητές της».

Ø Ποιοτικά Χαρακτηριστικά.

ζ Κατανοητότητα.

Βασικές αρχές που ουσιαστικά αναφέρονται σε ότι παρουσιάζεται σαν κατανοητότητα στα ΔΛΠ είναι:

1) Η αρχή της απόλυτης σαφήνειας. Επιβάλλεται με την ίδια διάταξη που θεσπίζεται η αρχή της πραγματικής εικόνας, δηλαδή με τη διάταξη του άρθρου 42α παραγρ. 2 που ορίζει ότι «οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρίας».

Ο νόμος αξιώνει ο ισολογισμός να δείχνει όχι μόνο την πραγματική εικόνα αλλά να είναι και σαφής σε τέτοιο βαθμό, που να μην αφήνει στον αναγνώστη που έχει τις απαραίτητες οικονομικές γνώσεις, αμφιβολίες για το περιεχόμενό. Η αρχή αυτή καθιερώνεται και με τη διάταξη του άρθρου 2 παραγρ. 2 της 4^{ης} Οδηγίας της ΕΟΚ, που ορίζει ότι «οι ετήσιοι λογαριασμοί καταρτίζονται με σαφήνεια και ανταποκρίνονται στην παρούσα οδηγία».

2) Η αρχή του μη συμψηφισμού λογαριασμών ενεργητικού-παθητικού και εσόδων-εξόδων, που ουσιαστικά απορρέει από την προηγούμενη αρχή. Καθιερώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 42β παραγρ. 7, που ορίζει ότι «απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός μεταξύ

κονδυλίων των λογαριασμών ενεργητικού και παθητικού ή των λογαριασμών εσόδων και εξόδων και η εμφάνιση μόνο της μεταξύ τους διαφοράς.

ζ Συνάφεια.

Σε αντιστοιχία με τη συνάφεια που ορίζουν τα ΔΛΠ, στα ΕΛΠ βρίσκουμε την αρχή της ομοιογένειας, η οποία και καθιερώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 42β παραγρ. 3 εδ. 2. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή «η καταχώρηση ανομοιογενών στοιχείων στον ίδιο λογαριασμό απαγορεύεται».

η Αξιοπιστία.

Η αρχή της πραγματικής εικόνας και η αρχή της συνέχειας του ισολογισμού που ορίζονται στο Ν.2190/1920, προβάλλουν την ανάγκη για αξιοπιστία.

Η αρχή της πραγματικής εικόνας θεσπίζεται με τη διάταξη του άρθρου 42α παραγρ.2, σύμφωνα με την οποία: «οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται υποχρεωτικά με βάση τις διατάξεις αυτού του άρθρου, καθώς και των άρθρων 42 β, 42 γ, 42 δ, 42 ε, 43 και 43 α και εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων της χρήσης της εταιρίας».

Η αρχή αυτή καθιερώνεται και με τη διάταξη του άρθρου 2 παραγρ, 3 της 4^{ης} Οδηγίας της ΕΟΚ κατά την οποία «οι ετήσιοι λογαριασμοί πρέπει να δίνουν την πραγματική εικόνα του ενεργητικού και παθητικού, της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας».

Ο ισολογισμός κάθε χρήσης είναι συνέχεια του ισολογισμού της προηγούμενης χρήσης. Αυτή είναι η αρχή της συνέχειας ισολογισμού, η οποία καθιερώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 42 παραγρ. 1 περίπτωση (στ) του Ν 2190/1920 και η οποία ορίζει ότι: «τα ποσά ανοίγματος των λογαριασμών πρέπει να συμφωνούν απόλυτα με τον ισολογισμό κλεισίματος της προηγούμενης χρήσης». Η προκειμένη αρχή απαγορεύει συνεπώς την μεταβολή στο περιεχόμενο των λογαριασμών του ισολογισμού και με τον τρόπο αυτό αυξάνει την αξιοπιστία των καταστάσεων.

Η αρχή αυτή καθιερώνεται και με τη διάταξη του άρθρου 31 παραγρ 1 περίπτωση (στ) της 4^{ης} Οδηγίας της ΕΟΚ.

ζ Συγκρισιμότητα.

Μέσα από τα ΕΛΠ η ανάγκη για συγκρισιμότητα φαίνεται από τις ακόλουθες αρχές:

- I. Αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων. Καθιερώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 42 παραγρ. 1 περίπτωση (B) του Ν.2190/1920 που ορίζει ότι «οι μέθοδοι αποτίμησης εφαρμόζονται πάγια, χωρίς μεταβολές από χρήση σε χρήση». Πρόκειται περί γενικότερης αρχής που διέπει την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.
- II. Αρχή της συνέπειας στη δομή των οικονομικών καταστάσεων. Καθιερώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 42β παραγρ. 1 του Ν.2190/1920 που ορίζει ότι «η δομή του ισολογισμού και ότι λογαριασμού αποτελέσματα χρήσεως και ιδιαίτερα η ακολουθούμενη στα πλαίσια αυτού του Νόμου μορφή εμφάνισης των οικονομικών αυτών καταστάσεων, απαγορεύεται να μεταβάλλεται από τη μία χρήση στην άλλη».
- III. Αρχή της ιδιαίτερης εμφάνισης και της σειράς των λογαριασμών στις οικονομικές καταστάσεις. Καθιερώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 42β παραγρ. 2 του Ν.2190/1920.
- IV. Αρχή της παραθέσεων των κονδυλίων της προηγούμενης χρήσεως, η οποία καθιερώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 42β παραγρ. 5, τα ποσά των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού του ισολογισμού καθώς και του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσης» απεικονίζονται σε δύο τουλάχιστον στήλες, στις οποίες αντιπαρατίθενται τα αντίστοιχα κονδύλια της προηγούμενης χρήσης. Με τον τρόπο αυτό ενισχύεται η δυνατότητα σύγκρισης.

Πέρα όμως από αυτές τις αρχές, στο Ν.2190/1920 υπάρχουν και άλλες σημαντικές αρχές, οι οποίες δεν αναφέρονται ρητά στο «Πλαίσιο» των ΔΛΠ. Ονομαστικά αυτές είναι:

- § Η αρχή της κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων
- § Η αρχή που επιβάλλει την προσαρμογή στην εμφάνιση του ισολογισμού και του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» σε ειδικές περιπτώσεις
- § Η αρχή της συγχώνευσης λογαριασμών με αραβική αρίθμηση
- § Η αρχή της ενσωματώσεως των οικονομικών καταστάσεων των υποκαταστημάτων της εταιρίας
- § Η αρχή του ιστορικού κόστους
- § Η αρχή της συντηρητικότητας
- § Η αρχή της χωριστής αποτιμήσεως των στοιχείων ενεργητικού-παθητικού
- § Η αρχή της κατ' εξαίρεση παρεκκλίσεως

5.2 Μελέτες αναφορικά με τα ΕΛΠ και την εφαρμογή τους στις ελληνικές επιχειρήσεις

Στην έρευνα των Παπαδάτου και Μπέλλα (2011), συγκρίθηκε η αξία των λογιστικών πληροφοριών τόσο με βάση τα παλιά ΕΛΠ, όσο και με τη διεθνή πρακτική των λογιστικών προτύπων. Εκτός αυτού όμως, η έρευνα τους στοχεύει να παρουσιάσει και το βαθμό στον οποίο τα τελικά αποτελέσματα επηρεάζονται από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της εταιρίας. Προκειμένου να συμβεί κάτι τέτοιο, εξετάζονται διάφοροι παράμετροι, αρχής γενομένης με το βαθμό στον οποίο η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΠ επηρέασε τη λογιστική αξία και το καθαρό εισόδημα στην Ελλάδα. Έπειτα, διερευνάται κατά πόσο το μέγεθος της εταιρίας αλλά και το επίπεδο των πάγιων περιουσιακών στοιχείων έχουν αντίκτυπο στην καταλληλότητα των λογιστικών στοιχείων. Τα αποτελέσματα που προκύπτουν μελετώντας τους παραπάνω παράγοντες δείχνουν πως τόσο το επιχειρησιακό μέγεθος όσο και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καθίστανται σημαντικότεροι παράγοντες και ως εξής γίνεται αντιληπτό πως η υποχρεωτική μετάβαση στα ΔΠΧΠ δε θα έχει τις ίδιες συνέπειες για όλες τις επιχειρήσεις (Bellas, & Papadatos, (2011).

Το αντικείμενο της μελέτης των Ιατρίδη και Ρουβολή (2010) ήταν οι επιπτώσεις της μετάβασης από τα παλιά ΕΛΠ στα ΔΛΠ, σε ότι είχε να κάνει με τα οικονομικά αποτελέσματα των εταιριών που ήταν εισηγμένες στο ΧΑΑ. Σκοπός της έρευνας ήταν να εξετάσει το πώς «υποδέχτηκαν» οι οικονομικές οντότητες στην Ελλάδα τη διεθνή πρακτική των λογιστικών προτύπων και το πόσο επηρέασαν αυτές. Μετά τη σύγκριση των οικονομικών αποτελεσμάτων των εταιριών, οι Ιατρίδης και Ρουβολής κατέληξαν στα εξής συμπεράσματα: Στο πρώτο έτος της υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΛΠ στην Ελλάδα, υπήρξε αστάθεια στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων (όπως για παράδειγμα ο ισολογισμός, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως κλπ). Αυτό συνέβη πιθανότατα λόγω του κόστους μετάβασης στη διεθνή πρακτική, καθώς οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν ήταν διόλου συνηθισμένες στα νέα αυτά δεδομένα. Από το επόμενο έτος όμως, η κατάσταση άρχισε να εξομαλύνεται σε σημαντικό βαθμό (Dalla, & Iatridis, 2011).

Ιδιαίτερα σημαντικά είναι τα ευρήματα της έρευνας των Σπάθη, Φλωρόπουλου, και Γεωργακοπούλου (2010), με θέμα το βαθμό στον οποίο έχουν επηρεάσει η εισαγωγή των ΔΠΧΠ στην Ε.Ε. τις ελληνικές επιχειρήσεις. Δείγμα της συγκεκριμένης έρευνας ήταν 38 παραγωγικές οντότητες, των οποίων μελετήθηκαν προσεκτικά οι ισολογισμοί, οι καταστάσεις λογαριασμών αποτελεσμάτων, τόσο πριν την υποχρεωτική υιοθέτηση των ΔΛΠ, όταν δηλαδή

η εξαγωγή των αποτελεσμάτων γινόταν με βάση τα παλιά ΕΛΠ, ήτοι από το 2004 και πριν, καθώς επίσης και μετά την εφαρμογή της διεθνούς πρακτικής, ήτοι από το 2005 και μετά. Για να πραγματοποιηθεί αυτή η σύγκριση, γίνεται χρήση αριθμοδεικτών, και εξάγονται χρήσιμα συμπεράσματα, τα οποία δείχνουν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ έχει μεγάλη επιρροή σε θέματα όπως είναι ο κύκλος εργασιών, η αναλογία των ιδίων κεφαλαίων προς το σύνολο του ενεργητικού, η αναλογία των συνολικών υποχρεώσεων προς το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων, καθώς και η αναλογία των ιδίων κεφαλαίων προς το σύνολο των υποχρεώσεων (Floropoulos, Georgakopoulou, & Spathis, 2010).

Η έρευνα των Σπάθη και Τσιπουρίδου (2012) αναζητά την επίπτωση που έχει η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΠΧΠ στην Ελλάδα. Δείγμα και της συγκεκριμένης μελέτης ήταν ελληνικές εισηγμένες οικονομικές οντότητες, και αντικείμενο μελέτης τους, είναι στοιχεία όπως το οικονομικό περιβάλλον και το θεσμικό πλαίσιο του κώδικα νόμων, τα οποία μάλιστα κάνουν την προσπάθεια εφαρμογής τους ακόμα πιο δύσκολη. Επίσης, ερευνάται και η σχέση των ελεγκτών με τους πελάτες τους, ειδικά στη μετά-ΔΠΧΠ εποχή, ενώ εξετάζεται και η σχέση μεταξύ της διαχείρισης των κερδών, όπως μετρήθηκαν με τη μέθοδο των δεδουλευμένων, και της υποβολής εκθέσεων του ελεγκτή, που μετράται από το μέγεθος του ελεγκτικού οίκου και του τύπου της ελεγκτικής έκθεσης. Τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται είναι τα εξής: η οικονομική σύνδεση των ελεγκτών με τους πελάτες τους είναι ισχυρή, η προστασία των επενδυτών είναι χαμηλή, οι μηχανισμοί ελέγχου είναι αδύναμοι και υπάρχει κίνδυνος για απώλεια φήμης της ελεγκτικής διαδικασίας, ακόμη και στην μετα-ΔΠΧΠ περίοδο (Spathis, & Tsiouridou, 2012).

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

Η μελέτη των Ναούμ, Συκιανάκη και Τζόβα, (2011) επιχειρεί να αναδείξει το κόστος και τα οφέλη που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΠΧΑ στην Ελλάδα. Μια έρευνα ερωτηματολογίου διεξήχθη με σκοπό να εντοπίσει τις αντιλήψεις των οικονομικών διευθυντών των ελληνικών εισηγμένων επιχειρήσεων όσον αφορά τα οφέλη και τα κόστη που συνδέονται με την μετάβασης στα ΔΠΧΠ. Επιπλέον, ζητήθηκε να αναφερθεί κατά πόσον τα οφέλη που προέρχονται από τα ΔΠΧΠ είναι επαρκή για την κάλυψη των σχετικών δαπανών. Τέσσερα είδη κόστους φαίνεται να είναι αυτά που λαμβάνουν τη μερίδα του λέοντος: το κόστος του προσωπικού, οι αμοιβές συμβούλων, η προετοιμασία των λογαριασμών και το κόστος προσαρμογής των πληροφοριακών συστημάτων. Τα ευρήματα της ανάλυσης δείχνουν ότι, αν και η πλειοψηφία των ερωτηθέντων πιστεύουν ότι η εισαγωγή των IFRS θα βελτιώσει την ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων, υπάρχουν σοβαρές ανησυχίες σχετικά με τις δαπάνες που συνδέονται με την εισαγωγή των ΔΠΧΠ (Naoum, Sykianakis, & Tzonas, 2011).

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

Πέραν των όσων αναφέρθηκαν παραπάνω, αξίζει να γίνει αναφορά στο πως η εισαγωγή των ΔΛΠ επηρέασε το ελληνικό τραπεζικό σύστημα. Ειδικότερα, με αυτό το θέμα ασχολείται η έρευνα που περάτωσαν οι Δημητράς, Αποστόλου και Κοσμίδου, (2010), και στην οποία παρουσιάζονται οι κύριες αλλαγές στο λογιστικό σύστημα των ελληνικών τραπεζών με την υιοθέτηση των ΔΠΧΑ. Σε αυτή την έρευνα παρουσιάζονται οι οικονομικές εκθέσεις των τραπεζών, κατά τα έτη 2004 (που παρασκευάζεται σύμφωνα με τα τοπικά πρότυπα) και το 2005 (που παρασκευάζεται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ), και ερευνούν την

απόδοση που έχει ο τραπεζικός τομέας. Ακόμα, για να γίνει εκτίμηση στο πόσο άλλαξαν τα δεδομένα στις τράπεζες, χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος της μη-παραμετρικής Περιβάλλουσας Ανάλυσης Δεδομένων (DEA). Αποτέλεσμα αυτής της έρευνας είναι η μεγάλη διαφοροποίηση που παρουσιάζει κι ο τραπεζικός τομέας, σε σχέση με την εποχή που εφαρμόζονταν τα ΕΛΠ.

5.3 Πρακτικά Παραδείγματα

I. Κλείσιμο ισολογισμού

(Η οντότητα του παραδείγματος έχει τηρήσει το σχέδιο λογαριασμών του Π.6. 1123/1980, Ε.Γ.Α.Σ.)

Αρχικά εξάγουμε το 1^ο ισοζύγιο, στη χαμηλότερη βαθμίδα ανάλυσης, με τα οικονομικά δεδομένα που έχουν διαμορφωθεί μέχρι και την 31^η Δεκεμβρίου:

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
13.02.00.00	Φορτηγό ΑΑ-1111	20.000,00	
13.99.02.00	Αποσβεσμένα φορτηγά		7.200,00
14.00.00.00	Έπιπλα	25.000,00	
14.03.00.00	Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα	25.000,00	
14.08.00.00	Εξοπλισμός Τηλεπικοινωνιών	2.000,00	
14.09.00.00	Λοιπός Εξοπλισμός	8.000,00	
14.99.00.00	Αποσβεσμένα Έπιπλα		7.500,00
14.99.03.00	Αποσβεσμένοι Η/Υ & Ηλεκτρονικά Συγκροτήματα		15.000,00
14.99.08.00	Αποσβεσμένος εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών		600,00
14.99.09.00	Αποσβεσμένος Λοιπός Εξοπλισμός		2.400,00
16.17.00.00	Λογισμικά προγράμματα Η/Υ	10.000,00	
16.99.17.00	Αποσβεσμένα λογισμικά προγράμματα Η/Υ		6.000,00
	Αποθέματα εμπορευμάτων Φ.Π.Α.		

20.00.00.04	23%	80.000,00	
20.01.00.04	Αγορές χρήσης εσωτερικού Φ.Π.Α. 23%	235.000,00	
20.01.02.04	Αγορές χρήσης εξωτερικού-Ε.Σ. Φ.Π.Α. 23%	55.000,00	
30.00.00.00	Πελάτες εσωτερικού	70.000,00	
30.03.00.00	Ν.Π.6.6. και δημόσιες Υπηρεσίες	9.000,00	
31.00.00.00	Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο	11.000,00	
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	7.000,00	
33.13.10.00	Παρακρατούμενος Φόρος εισοδήματος από πωλήσεις στο δημόσιο	3.000,00	
33.90.00.00	Επιταγές εισπρακτέες μεταχρονολογημένες	100.000,00	
38.00.00.00	Ταμείο κεντρικού	19.000,00	
38.03.00.00	Καταθέσεις όψεως σε ευρώ	40.000,00	
40.00.00.00	Μετοχικό Κεφάλαιο		100.000,00
41.02.00.00	Τακτικό αποθεματικό		5.000,00
42.00.00.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέο		15.000,00
50.00.00.00	Προμηθευτές Εσωτερικού		80.000,00
53.90.00.00	Επιταγές πληρωτέες μεταχρονολογημένες		53.500,00
54.00.99.12	Λογαριασμός απόδοσης - εκκαθάρισης Φ.Π.Α. μηνός Δεκεμβρίου		7.500,00
54.03.00.00	Φόρος μισθωτών υπηρεσιών		900,00
54.04.00.00	Φόρος αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών		400,00
55.00.00.00	Ι.Κ.Α. Λογαριασμός τρέχουσας κίνησης		3.500,00
60.00.00.00	Τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού	90.000,00	
	Δώρα εορτών (Χριστουγέννων και		

60.00.03.00	Πάσχα)	12.000,00	
60.00.07.00	Επιδόματα κανονικής άδειας	4.000,00	
60.03.00.00	Εργοδοτικές εισφορές Ι.Κ.Α.	35.000,00	
61.00.06.00	Αμοιβές και έξοδα λογιστών	12.000,00	
62.03.00.00	Σταθερή Τηλεφωνία	1.600,00	
62.03.00.02	Κινητή Τηλεφωνία	4.400,00	
62.03.02.00	Ταχυδρομικά	1.500,00	
62.04.01.00	Ενοίκια κτιρίων	16.000,00	
62.05.00.00	Ασφάλιστρα πυρός	1.000,00	
62.05.04.00	Ασφάλιστρα κλοπής	2.000,00	
62.07.04.00	Επισκευές και συντηρήσεις επίπλων	400,00	
62.98.00.00	Φωτισμός	3.000,00	
62.98.02.00	Ύδρευση	500,00	
63.03.01.00	Τέλη κυκλοφορίας φορτηγών αυτοκινήτων	500,00	
63.04.00.00	Τέλη καθαριότητας και φωτισμού	700,00	
63.98.00.00	Χαρτόσημο μισθωμάτων	576,00	
64.00.00.00	Έξοδα κίνησης ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων	11.000,00	
64.01.00.00	Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού	10.024,00	
64.01.01.00	Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού	7.000,00	
64.02.00.00	Διαφημίσεις από τον τύπο	1.000,00	
64.03.00.00	Έξοδα εκθέσεων εσωτερικού	12.000,00	
64.05.00.00	Συνδρομές σε περιοδικά-εφημερίδες	600,00	
64.05.01.00	Συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις	150,00	
64.07.00.00	Έντυπα	1.000,00	
64.07.01.00	Υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων	100,00	
64.07.02.00	Έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων	400,00	
64.07.03.00	Γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείου	500,00	
64.08.00.00	Καύσιμα και λοιπά υλικά θέρμανσης	800,00	
64.08.01.00	Υλικά καθαριότητας	200,00	

64.08.02.00	Υλικά φαρμακείου	50,00	
64.98.00.00	Κοινόχρηστες δαπάνες	500,00	
64.98.99.00	Λοιπά διάφορα έξοδα	4.000,00	
65.98.02.00	Προμήθειες και έξοδα εξόφλησης τιμολογίων εσωτερικού	1.000,00	
70.00.00.04	Πωλήσεις εσωτερικού/Χονδρικές Φ.Π.Α. 23%		550.000,00
70.00.01.04	Πωλήσεις εσωτερικού/Λιανικές ΦΠΑ 23%		100.000,00
81.00.00.00	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	500,00	
81.00.99.00	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα	500,00	
81.01.99.00	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έσοδα		1.000,00
ΣΥΝΟΛΟ		955.500,00	9555.500,00

Στην συνέχεια, εξάγουμε το 2^ο ισοζύγιο, στη χαμηλότερη βαθμίδα ανάλυσης, με τα οικονομικά δεδομένα που έχουν διαμορφωθεί σύμφωνα με τα ανωτέρω. Το ισοζύγιο αυτό χρησιμεύει για τη διενέργεια των εγγραφών προσδιορισμού των αποτελεσμάτων:

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
13.02.00.00	Φορτηγό ΑΑ-1111	20.000,00	
13.99.02.00	Αποσβεσμένα φορτηγά		9.600,00
14.00.00.00	Έπιπλα	25.000,00	
14.03.00.00	Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα	25.000,00	
14.08.00.00	Εξοπλισμός Τηλεπικοινωνιών	2.000,00	
14.09.00.00	Λοιπός Εξοπλισμός	8.000,00	
14.99.00.00	Αποσβεσμένα Έπιπλα		10.000,00
14.99.03.00	Αποσβεσμένοι Η/Υ & Ηλεκτρονικά Συγκροτήματα		20.000,00
14.99.08.00	Αποσβεσμένος εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών		800,00

14.99.09.00	Αποσβεσμένος Λοιπός Εξοπλισμός		3.200,00
16.17.00.00	Λογισμικά προγράμματα Η/Υ	10.000,00	
16.99.17.00	Αποσβεσμένα λογισμικά προγράμματα Η/Υ		8.000,00
20.00.00.04	Αποθέματα εμπορευμάτων Φ.Π.Α. 23%	80.000,00	
20.01.00.04	Αγορές χρήσης εσωτερικού Φ.Π.Α. 23%	235.000,00	
20.01.02.04	Αγορές χρήσης εξωτερικού-Ε.Σ. Φ.Π.Α. 23%	55.000,00	
30.00.00.00	Πελάτες εσωτερικού	70.000,00	
30.03.00.00	Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Υπηρεσίες	9.000,00	
31.00.00.00	Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο	11.000,00	
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	7.000,00	
33.90.00.00	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος από πωλήσεις στο δημόσιο	3.000,00	
36.00.62.01	Επιταγές εισπρακτέες μεταχρονολογημένες	100.000,00	
36.00.63.01	Έξοδα επόμενης χρήσης - Ασφάλιστρα πυρός	500,00	
38.00.00.00	Έξοδα επόμενης χρήσης - Τέλη κυκλοφορίας	500,00	
38.03.00.00	Ταμείο κεντρικού	19.000,00	
40.00.00.00	Καταθέσεις όψεως σε ευρώ	40.000,00	
41.02.00.00	Μετοχικό Κεφάλαιο		100.000,00
42.00.00.00	Τακτικό αποθεματικό		5.000,00
50.00.00.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέο		15.000,00
53.90.00.00	Προμηθευτές Εσωτερικού		80.000,00
54.00.99.12	Επιταγές πληρωτέες μεταχρονολογημένες		53.500,00
54.03.00.00	Λογαριασμός απόδοσης - εκκαθάρισης Φ.Π.Α.		7.500,00

	μηνός Δεκεμβρίου		
54.04.00.00	Φόρος μισθωτών υπηρεσιών		900,00
55.00.00.00	Φόρος αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών		400,00
56.01.62.00	Ι.Κ.Α. Λογαριασμός τρέχουσας κίνησης		3.500,00
56.01.62.01	Έξοδα χρήσης δουλευμένα- Τηλεφωνία		300,00
56.01.63.00	Έξοδα χρήσης δουλευμένα - Φωτισμός		120,00
60.00.00.00	Έξοδα χρήσης δουλευμένα - Τέλη καθαριότητας και φωτισμού		80,00
60.00.03.00	Τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού	90.000,00	
60.00.07.00	Δώρα εορτών (Χριστουγέννων και Πάσχα)	12.000,00	
	Επιδόματα κανονικής άδειας	4.000,00	
60.03.00.00	Εργοδοτικές εισφορές Ι.Κ.Α.	35.000,00	
61.00.06.00	Αμοιβές και έξοδα λογιστών	12.000,00	
62.03.00.00	Σταθερή Τηλεφωνία	1.650,00	
62.03.00.02	Κινητή Τηλεφωνία	4.650,00	
62.03.02.00	Ταχυδρομικά	1.500,00	
62.04.01.00	Ενοίκια κτιρίων	16.000,00	
62.05.00.00	Ασφάλιστρα πυρός	500,00	
62.07.04.00	Ασφάλιστρα κλοπής	2.000,00	
62.98.00.00	Επισκευές και συντηρήσεις επίπλων	400,00	
62.98.02.00	Φωτισμός	3.120,00	
62.98.03.00	Ύδρευση	500,00	
63.03.01.00	Τέλη κυκλοφορίας φορτηγών αυτοκινήτων	0,00	
63.04.00.00	Τέλη καθαριότητας και φωτισμού	780,00	
63.98.00.00	Χαρτόσημο μισθωμάτων	576,00	
	Έξοδα κίνησης ιδιόκτητων		

64.00.00.00	μεταφορικών μέσων	11.000,00	
64.01.00.00	Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού	10.024,00	
64.01.01.00	Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού	7.000,00	
64.02.00.00	Διαφημίσεις από τον τύπο	1.000,00	
64.03.00.00	Έξοδα εκθέσεων εσωτερικού	12.000,00	
64.05.00.00	Συνδρομές σε περιοδικά-εφημερίδες	600,00	
64.05.01.00	Συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις	150,00	
64.07.00.00	Έντυπα	1.000,00	
64.07.01.00	Υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων	100,00	
64.07.02.00	Έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων	400,00	
64.07.03.00	Γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείου	500,00	
64.08.00.00	Καύσιμα και λοιπά υλικά θέρμανσης	800,00	
64.08.01.00	Υλικά καθαριότητας	200,00	
64.08.02.00	Υλικά φαρμακείου	50,00	
64.98.00.00	Κοινόχρηστες δαπάνες	500,00	
64.98.99.00	Λοιπά διάφορα έξοδα	4.000,00	
65.98.02.00	Προμήθειες και έξοδα εξόφλησης τιμολογίων εσωτερικού	1.000,00	
66.03.02.00	Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών	2.400,00	
66.04.00.00	Αποσβέσεις επίπλων	2.500,00	
66.04.03.00	Αποσβέσεις Η/Υ & ηλεκτρονικών συγκροτημάτων	5.000,00	
66.04.08.00	Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών	200,00	
66.04.09.00	Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού	800,00	
66.05.17.00	Αποσβέσεις λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ	2.000,00	
70.00.00.04	Πωλήσεις εσωτερικού/Χονδρικές Φ.Π.Α. 23%		550.000,00
	Πωλήσεις εσωτερικού/Λιανικές		

70.00.01.04	Φ.Π.Α. 23%		100.000,00
81.00.00.00	Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	500,00	
81.00.99.00	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα	500,00	
81.01.99.00	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έσοδα		1.000,00
ΣΥΝΟΛΟ		968.900,00	968.900,00

II. Προσδιορισμός καθαρών αποτελεσμάτων

Ανάπτυξη λογαριασμών:

86 Αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημιές) περιόδου

86.01 Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών

86.01.00 Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου

86.01.00.00 Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων

86.01.00.01 Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου μετά φόρων

86.02 Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους)

86.02.00 Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους)

86.02.00.00 Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους)

86.03 Καθαρή ζημιά περιόδου (μετά από φόρους)

86.03.00 Καθαρή ζημιά περιόδου (μετά από φόρους)

86.03.00.00 Καθαρή ζημιά περιόδου (μετά από φόρους)

Εγγραφές:

Μεταφορά αποθεμάτων έναρξης Λ. 20

- 1 - ΧΡΕΩΣΗ - ΠΙΣΤΩΣΗ

86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα		
	(κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	80.000,00	
20.00.00.04	Αποθέματα εμπορευμάτων 23%		80.000,00

Μεταφορά αγορών χρήσης Λ. 20

- 2 - ΧΡΕΩΣΗ - ΠΙΣΤΩΣΗ

86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα		
	(κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	290.000,00	
20.01.00.04	Αγορές χρήσης εσωτερικού		
	Φ.Π.Α. 23%		235.000,00
20.01.02.04	Αγορές χρήσης εξωτερικού –		
	Ε.Σ.Φ.Π.Α. 23%		55.000,00

Μεταφορά τελικών αποθεμάτων Λ. 20

- 3 - ΧΡΕΩΣΗ - ΠΙΣΤΩΣΗ

20.00.00.04	Αποθέματα εμπορευμάτων 23%	100.000,00	
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα		
	(κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων		100.000,00

Μεταφορά δαπανών Λ. 60 στη Γενική Εκμετάλλευση

- 4 - ΧΡΕΩΣΗ - ΠΙΣΤΩΣΗ

86.01.00.00 Καθαρό αποτέλεσμα	
(κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	141.000,00
60.00.00.00 Τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού	90.000,00
60.00.03.00 Δώρα εορτών (Χριστουγέννων και Πάσχα)	12.000,00
60.00.07.00 Επιδόματα κανονικής αδειάς	4.000,00
60.03.00.00 Εργοδοτικές εισφορές Ι.Κ.Α.	35.000,00

Μεταφορά δαπανών Λ. 61

- 5 - ΧΡΕΩΣΗ - ΠΙΣΤΩΣΗ

86.01.00.00 Καθαρό αποτέλεσμα	
(κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	12.000,00
61.00.06.00 Αμοιβές και έξοδα λογιστών	12.000,00

Μεταφορά δαπανών Λ. 62

- 6 - ΧΡΕΩΣΗ - ΠΙΣΤΩΣΗ

86.01.00.00 Καθαρό αποτέλεσμα	
(κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	30.320,00
62.03.00.00 Σταθερή Τηλεφωνία	1.650,00
62.03.00.02 Κινητή Τηλεφωνία	4.650,00
62.03.02.00 Ταχυδρομικά	1.500,00
62.04.01.00 Ενοίκια κτιρίων	16.000,00
62.05.00.00 Ασφάλιστρα πυρός	500,00

62.05.04.00 Ασφάλιστρα κλοπής	2.000,00
62.07.04.00 Επισκευές και συντηρήσεις επίπλων	400,00
62.98.00.00 Φωτισμός	3.120,00
62.98.02.00 Ύδρευση	500,00

Μεταφορά δαπανών Λ. 63

-	7	-	ΧΡΕΩΣΗ	-	ΠΙΣΤΩΣΗ
86.01.00.00 Καθαρό αποτέλεσμα					
(κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	1.356,00				
63.04.00.00 Τέλη καθαριότητας και φωτισμού				780,00	
63.98.00.00 Χαρτόσημο μισθωμάτων				576,00	

Μεταφορά δαπανών Λ. 64

-	8	-	ΧΡΕΩΣΗ	-	ΠΙΣΤΩΣΗ
86.01.00.00 Καθαρό αποτέλεσμα					
(κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	49.324,00				
64.00.00.00 Έξοδα κίνησης ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων				11.000,00	
64.01.00.00 Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού				10.024,00	
64.01.01.00 Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού				7.000,00	
64.02.00.00 διαφημίσεις από τον τύπο				1.000,00	
64.03.00.00 Έξοδα εκθέσεων εσωτερικού				12.000,00	

64.05.00.00	Συνδρομές σε περιοδικά - εφημερίδες	600,00
64.05.01.00	Συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις	150,00
64.07.00.00	Έντυπα	1.000,00
64.07.01.00	Υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων	100,00
64.07.02.00	Έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων	400,00
64.07.03.00	Γραφική ύλη & λοιπά υλικά γραφείου	500,00
64.08.00.00	Καύσιμα και λοιπά υλικά θέρμανσης	800,00
64.08.01.00	Υλικά καθαριότητας	200,00
64.08.02.00	Υλικά φαρμακείου	50,00
64.98.00.00	Κοινόχρηστες δαπάνες	500,00
64.98.99.00	Λοιπά διάφορα έξοδα	4.000,00

Μεταφορά δαπανών Λ. 65

-	9	-	ΧΡΕΩΣΗ	-	ΠΙΣΤΩΣΗ
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα				
(κέρδος ή ζημιά)	περιόδου προ φόρων		1.000,00		
65.98.02.00	Προμήθειες και έξοδα				
εξόφλησης	τιμολογίων εσωτερικού			1.000,00	

Μεταφορά δαπανών Λ. 66

-	10	-	ΧΡΕΩΣΗ	-	ΠΙΣΤΩΣΗ
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα				
(κέρδος ή ζημιά)	περιόδου προ φόρων		12.900,00		

66.03.02.00 Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών	2.400,00
66.04.00.00 Αποσβέσεις επίπλων	2.500,00
66.04.03.00 Αποσβέσεις Η/Υ & ηλεκτρονικών συγκροτημάτων	5.000,00
66.04.08.00 Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών	200,00
66.04.09.00 Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού	800,00
66.05.17.00 Αποσβέσεις λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ	2.000,00

Μεταφορά εσόδων Λ. 70

-	11	-	ΧΡΕΩΣΗ	-	ΠΙΣΤΩΣΗ
70.00.00.04 Πωλήσεις εσωτερικού χονδρικές Φ.Π.Α. 23%	550.000,00				
70.00.01.04 Πωλήσεις εσωτερικού λιανικές Φ.Π.Α. 23%	100.000,00				
86.01.00.00 Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων					650.000,00

Μεταφορά δαπανών Λ. 81

-	12	-	ΧΡΕΩΣΗ	-	ΠΙΣΤΩΣΗ
86.01.00.00 Καθαρό αποτέλεσμα					

(κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	1.000,00
81.00.00.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	500,00
81.00.99.00 Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα	500,00

Μεταφορά εσόδων Λ. 81

-	13	-	ΧΡΕΩΣΗ	-	ΠΙΣΤΩΣΗ
81.01.99.00	Λοιπά έκτακτα και ανόργανα έσοδα	1.000,00			
86.01.00.00	Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων	1.000,00			

Μετά από τις παραπάνω εγγραφές ο λογαριασμός καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων (συγκέντρωσης των αποτελεσματικών λογαριασμών), έχει την ακόλουθη μορφή:

86.01.00.00

Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων

ΧΡΕΩΣΗ		ΠΙΣΤΩΣΗ	
Αρχικά αποθέματα εμπορ.	80.000,00	Τελικά αποθέματα	100.000,00
Αγορές χρήσης εμπορ/των	290.000,00	Πωλήσεις εμπορευμ.	650.000,00
Αμοιβές & έξοδα προσωπ.	141.000,00	Λοιπά έσοδα	1.000,00
Αμοιβές & έξοδα τρίτων	12.000,00		
Παροχές τρίτων	30.320,00		
Φόροι - Τέλη	1.356,00		
διάφορα έξοδα	49.324,00		
Τόκοι και συναφή έξοδα	1.000,00		
Αποσβέσεις παγίων	12.900,00		

Λοιπά έξοδα	1.000,00		
Κέρδη περιόδου προ φόρων	132.100,00		
ΣΥΝΟΛΟ	751.000,00	ΣΥΝΟΛΟ	751.000,00

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 86.01.00.00 είναι πιστωτικό (κέρδος περιόδου προ φόρων) και ανέρχεται στο ποσόν των 132.100,00 ευρώ. Το υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού μεταφέρεται στο λογαριασμό 86.01.00.01 «Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου μετά φόρων».

Μεταφορά καθαρού αποτελέσματος περιόδου (κέρδος ή ζημιά) προ φόρων στο λογαριασμό καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) περιόδου μετά φόρων:

- 14 - ΧΡΕΩΣΗ - ΠΙΣΤΩΣΗ

86.01.00.00 Καθαρό αποτέλεσμα

(κέρδος ή ζημιά) περιόδου προ φόρων 132.100,00

86.01.00.01 Καθαρό αποτέλεσμα

(κέρδος ή ζημιά) περιόδου μετά φόρων 132.100,00

III. Κατάσταση γρηματοροών

Τελικό ισοζύγιο (σύμφωνα με το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ.):

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
13.02.00.00	Φορτηγό ΑΑ-1111	20.000,00	

13.99.02.00	Αποσβεσμένα φορτηγά		9.600,00
14.00.00.00	Έπιπλα	25.000,00	
14.03.00.00	Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα	25.000,00	
14.08.00.00	Εξοπλισμός Τηλεπικοινωνιών	2.000,00	
14.09.00.00	Λοιπός Εξοπλισμός	8.000,00	
14.99.00.00	Αποσβεσμένα Έπιπλα		10.000,00
14.99.09.00	Αποσβεσμένοι Η/Υ & Ηλεκτρονικά Συγκροτήματα		20.000,00
16.17.00.00	Αποσβεσμένος εξοπλισμός τηλεπικοινωνιών		800,00
16.99.17.00	Αποσβεσμένος Λοιπός Εξοπλισμός		3.200,00
20.00.00.04	Λογισμικά προγράμματα Η/Υ	10.000,00	
30.00.00.00	Αποσβεσμένα λογισμικά προγράμματα Η/Υ		8.000,00
30.03.00.00	Αποθέματα εμπορευμάτων Φ.Π.Α. 23%	100.000,00	
31.00.00.00	Πελάτες εσωτερικού	70.000,00	
33.13.00.000	Ν.Π.Δ.Δ. και Δημόσιες Υπηρεσίες	9.000,00	
33.13.10.00	Γραμμάτια στο χαρτοφυλάκιο	11.000,00	
33.90.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	7.000,00	
36.00.63.01	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος από πωλήσεις στο δημόσιο	3.000,00	
38.00.00.00	Επιταγές εισπρακτέες μεταχρονολογημένες	100.000,00	
38.03.00.00	Έξοδα επόμενης χρήσης - Ασφάλιστρα πυρός	500,00	
40.00.00.00	Έξοδα επόμενης χρήσης - Τέλη κυκλοφορίας	500,00	
41.02.00.00	Ταμείο κεντρικού	19.000,00	
42.00.00.00	Καταθέσεις όψεως σε ευρώ	40.000,00	
50.00.00.00	Μετοχικό Κεφάλαιο		100.000,00
53.90.00.00	Τακτικό αποθεματικό		5.000,00

54.00.99.12	Υπόλοιπο κερδών εις νέο		107.240,00
54.01.01.00	Προμηθευτές Εσωτερικού		80.000,00
54.01.01.01	Επιταγές πληρωτέες μεταχρονολογημένες		53.500,00
54.01.02.00	Λογαριασμός απόδοσης - εκκαθάρισης Φ.Π.Α. μηνός Δεκεμβρίου		7.500,00
54.01.03.00	Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης		38.860,00
54.03.00.00	Τέλος επιτηδεύματος ετήσιας δήλωσης		1.000,00
54.04.00.00	Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος (Αντίθετος)	3.000,00	
55.00.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (Αντίθετος)	7.000,00	
56.01.62.00	Έξοδα χρήσης δουλευμένα τηλεφωνία		300,00
56.01.62.01	Έξοδα χρήσης δουλευμένα φωτισμός		120,00
56.01.63.00	Έξοδα χρήσης δουλευμένα - Τέλη καθαριότητας και φωτισμού		80,00
ΣΥΝΟΛΟ		450.000,00	450.000,00

Κατάσταση αποτελεσμάτων:

	2015	2016
Κύκλος εργασιών (καθαρός)	650.000,00	610.000,00
Λοιπά συνήθη έσοδα	0,00	0,00
Μεταβολές αποθεμάτων	20.000,00	30.000,00
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	-290.000,00	-310.000,00
Παροχές σε εργαζομένους	-141.000,00	-130.000,00

Αποσβέσεις ενσώματων παγίων και άυλων στοιχείων	-12.900,00	-12.900,00
Λοιπά έξοδα και ζημιές	-94.000,00	-161.100,00
Λοιπά έσοδα και κέρδη	1.000,00	2.000,00
Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό)	-1.000,00	-3.500,00
Αποτέλεσμα προ φόρων	132.100,00	24.500,00
Φόροι	-39.860,00	-7.000,00
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	92.240,00	17.500,00

Ισολογισμός:

	2015	2016
Περιουσιακά στοιχεία		
Πάγια	90.000,00	90.000,00
<i>Μείον:</i> Αποσβεσμένα	51.600,00	38.700,00
Απομειωμένα	38.400,00	51.300,00
Αποθέματα	100.000,00	80.000,00
Απαιτήσεις	190.000,00	175.700,00
Λοιπά	60.000,00	35.000,00
<i>Σύνολο ενεργητικού</i>	388.400,00	342.000,00
Καθαρή θέση και υποχρεώσεις		
Κεφάλαια και αποθεματικά	212.240,00	120.000,00
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	176.160,00	222.000,00
Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων	388.400,00	342.000,00

* **Πηγή:** Κορομηλάς Γ., & Τσιαουσίδου Μ., (2016). *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα για τις πολύ μικρές και τις μικρές οντότητες*, Εκδόσεις: Tax advisors, Αθήνα.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και οι κανόνες στον ελλαδικό χώρο δημιουργήθηκαν μέσα από την εξέλιξη της λογιστικής επιστήμης και της σχετικής νομοθεσίας – νομολογίας, δεχόμενες επιρροή από το γαλλο-γερμανικό μοντέλο λογιστικής τυποποίησης και έχοντας ως κύριο σκοπό την επιτυχή ανταπόκριση στις απαιτήσεις του περιβάλλοντος της οικονομίας. Με την υιοθέτηση των αρχών αυτών, θα γινόταν το καθοριστικό βήμα ως προς την σαφή αντιμετώπιση των λογιστικών θεμάτων, γεγονός το οποίο θα βοηθούσε στην καλύτερη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Στη χώρα μας οι επιχειρήσεις του ιδιωτικού τομέα συντάσσουν τις Οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Ο Ν. 4308/2014 έχει ενσωματώσει πλήρως το λογιστικό σκέλος της νέας κωδικοποιημένης Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, καθώς και βέλτιστες διεθνείς πρακτικές.

Με αφετηρία τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα απλοποιείται περαιτέρω ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), και αφετέρου ενοποιεί, βελτιώνει και συμπληρώνει τους λογιστικούς κανόνες της χώρας, κωδικοποιώντας και εκσυγχρονίζοντας το πλαίσιο της λογιστικής τυποποίησης, που εισήγαγε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο πριν από τριάντα πέντε χρόνια.

Τα βασικά οφέλη είναι ότι αντιμετωπίζεται αποτελεσματικά η λογιστική πολυνομία. Για πρώτη φορά το σύνολο των λογιστικών κανόνων συγκεντρώνεται σε ένα νομοθέτημα διαρθρωμένο με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και τους λογιστές.

Καταργούνται οι κοστοβόρες και γραφειοκρατικές διαδικασίες του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων που είχε ξεκινήσει με τη θέσπιση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Εισάγονται κανόνες τήρησης λογιστικών βιβλίων ευθυγραμμισμένοι με τις σύγχρονες επιχειρηματικές πρακτικές. Αυτοί οι κανόνες συνεπάγονται μειωμένο κόστος λειτουργίας, ενώ, ταυτόχρονα, διασφαλίζουν τη δυνατότητα διενέργειας ουσιαστικών φορολογικών ή άλλων ελέγχων.

Οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων με το νέο πλαίσιο γίνονται, ευχερώς, κατανοητές από τους διεθνείς επενδυτές λόγω της ευθυγράμμισης που επιτυγχάνεται με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές.

Ουσιαστικά, ο νέος νόμος παρέχει εναλλακτικά τη δυνατότητα στις επιχειρήσεις να συνεχίσουν να εφαρμόζουν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών με τους νέους κανόνες ή να υιοθετήσουν το νέο σχέδιο λογαριασμών.

Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται υποχρεωτικά βάσει του νέου νόμου αποτελούνται, αναλόγως του μεγέθους κάθε εταιρείας, από: (α) Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων, (γ) Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, (δ) Προσάρτημα και (ε) Κατάσταση Χρηματοροών.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

A. Ελληνική

Βλάχος, Χ., & Λουκά Λ., (2008). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π 2009)*, Εκδόσεις: Παπαζήση, Αθήνα.

Γρηγοράκος Θ., (2001). *Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γενική και Αναλυτική Λογιστική)*, Εκδόσεις: Σάκκουλα, Αθήνα.

Καββαδίας Λ.Σ., (2003). *Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα*, Εκδόσεις: Ipirotiki Software & Publications, Αθήνα.

Λεοντάρης Μ., (2004). *Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις: Πάμισος, Αθήνα.

Μπατσινίλας Ε., & Πατατούκας Κ., (2010). *Σύγχρονη Λογιστική σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*, Εκδόσεις: Αθ. Σταμούλης Α.Ε., Αθήνα.

Ντζανάτος Δ., (2008). *Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους με τα ελληνικά*, Εκδόσεις: Καστανιώτη, Αθήνα.

Σακέλλης Ε., (2002). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Ανάλυση και Εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία*, Εκδόσεις: Ε. Σακέλλη, Αθήνα.

Χέβας Δ., & Παπαδάκη Α., (2004). *Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο*, Εκδόσεις: Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα.

B. Ξενόγλωσση

Alexandrakis A., Kydros D., Notopoulos P., & Pazarskis M., (2011). IFRS Adoption Effects in Greece: Evidence from the IT Sector, *MIBES Transactions*, (5): 101 – 111.

Andreb P., Evans L., & Tsalavoutas I., (2012). The transition to IFRS and the value relevance of financial statements in Greece, *The British Accounting Review*, (44): 262 – 277.

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

Ballas A., Skoutela D., & Tzovas C., (2010). The relevance of IFRS to an emerging market: evidence from Greece, *Managerial Finance*, 36: 931 – 948.

Bellas P.A., & Papadatos P.K., (2011). The Value Relevance of Accounting Information under Greek and International Financial Reporting Standards: The Influence of Firm – Specific Characteristics, *International Research Journal of Finance and Economics*, (76): 6.

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

Flegm, Eugene H., (2008). The Need for Reliability in Accounting, *Journal of Accountancy*, 205(5): 37 - 39.

Floropoulos I., Georgakopoulou E., & Spathis C., (2010). The transition from the Greek accounting system to IFRS: evidence from the manufacturing sector, *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, (2): 4 – 19.

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

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

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

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

Γ. Διαδικτυακές Πηγές

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν.4308/2014, Διαθέσιμο σε: http://tms-auditors.gr/uploads/parousiasi_elp_n4308_2014.pdf

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Αρ. = Άρθρο

ΓΣ = Γενική Συνέλευση

ΔΛΠ = Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΔΠΧΑ = Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

ΔΠΧΠ = Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

ΕΓΛΣ = Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΕΕ = Ευρωπαϊκή Ένωση

ΕΛΠ = Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

ΚΒΣ = Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων

ΚΝ 2190/20 = Κωδικοποιημένος Νόμος 2190/20

Ν. 4308/14 = Νόμος 4308/14

Παρ. = Παράγραφος

ΧΑΑ = Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

IAS = International Accounting Standards

IASB = International Accounting Standards Board

IASC = International Accounting Standards Committee Foundation

IFRS = International Financial Reporting Standards

IFRIC = International Financial Reporting Interpretations Committee

SAC = Standards Advisory Council