



ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΠΑΤΡΩΝ
UNIVERSITY OF PATRAS

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ ΠΑΤΡΩΝ

ΠΡΩΗΝ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ

ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΜΕΛΕΤΗ ΔΠΧΠ ΚΑΙ ΕΛΠ, ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ

[ΕΛΕΝΗ ΚΟΥΤΟΥΛΗ]

[Εποπτεύων καθηγήτρια: ΒΑΣΙΛΙΚΗ ΜΠΑΛΛΑ]



Μεσολόγι, 2020

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Το θέμα της παρούσας εργασίας είναι: «Η συγκριτική μελέτη των ΔΠΧΠ με τα ΕΛΠ, διαφορές και ομοιότητες». Η συγκεκριμένη εργασία πραγματεύεται την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) και εντοπίζει που συγκλίνουν και που διαφέρουν κατά την εφαρμογή τους.

Ο λόγος για τον οποίο επιλέχθηκε το συγκεκριμένο θέμα της εργασίας είναι το ιδιαίτερο ενδιαφέρον που παρουσιάζει η εφαρμογή των ΔΠΧΠ και των ΕΛΠ καθώς, τα ΔΠΧΠ έχουν αλλάξει τη λογιστική διεθνώς και τα ΕΛΠ αντίστοιχα επέφεραν πολύ σημαντικές αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο ασκείται η λογιστική στη χώρα μας, εκσυγχρονίζοντάς την.

Τα βασικά θέματα που εξετάζει η εργασία είναι το θεσμικό πλαίσιο των ΕΛΠ και η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Επίσης, βασικός άξονας της εργασίας είναι το θεσμικό πλαίσιο και η εφαρμογή των ΔΠΧΠ καθώς και η σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΠΧΠ. Τέλος, βασικό θέμα που διερευνάται στην παρούσα πτυχιακή είναι η συγκριτική ανάλυση της σύνταξης οικονομικών καταστάσεων με ΕΛΠ και ΔΠΧΠ αλλά και παραδείγματα σύγκρισης της εφαρμογής των ΕΛΠ και των ΔΠΧΠ, όπου παρουσιάζονται ομοιότητες και διαφορές.

Θα ήθελα να εκφράσω τις ευχαριστίες μου στην επιβλέποντα καθηγήτρια μου κ .Β.Μπάλλα για την έγκαιρη ανταπόκρισή της καθώς και τη βοήθεια της. Επίσης ένα μεγάλο ευχαριστώ στους καθηγητές της σχολής μου που συνέβαλαν στην απόκτηση των απαραίτητων γνώσεων για την επιτυχή φοίτησή μου.

Τέλος το μεγαλύτερο ευχαριστώ είναι στην οικογένειά μου, που με βοήθησαν να πραγματοποιήσω τους στόχους μου και για όλη την αγάπη και τη στήριξή τους όλα αυτά τα χρόνια.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία πραγματεύεται την εφαρμογή των ΕΛΠ και των ΔΠΧΠ, πραγματοποιώντας συγκριτική ανάλυση των ελληνικών και των διεθνών λογιστικών προτύπων και παρουσιάζοντας παραδείγματα εφαρμογής τους. Στο πρώτο μέρος της πτυχιακής παρουσιάζονται τα ΕΛΠ και το αντίστοιχο θεσμικό πλαίσιο καθώς και η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Στο δεύτερο μέρος της εργασίας διερευνάται η εφαρμογή των ΔΠΧΠ, το θεσμικό τους πλαίσιο καθώς και ποιοι κανόνες διέπουν την σύνταξη οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα. Στο τρίτο μέρος της εργασίας, πραγματοποιείται σύγκριση των ελληνικών με τα διεθνή πρότυπα, όσον αφορά την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων και επίσης παρουσιάζονται λογιστικά παραδείγματα εφαρμογής των ΕΛΠ και των ΔΠΧΠ.

Η συγκεκριμένη πτυχιακή εργασία έχει ως βασικό στόχο την αναλυτική διερεύνηση των ελληνικών και των διεθνών λογιστικών προτύπων και την παρουσίαση των ομοιοτήτων και των διαφορών τους μέσω της συγκριτικής ανάλυσης. Τα ΔΠΧΠ άλλαξαν ριζικά τη λογιστική σε διεθνές επίπεδο, βελτιώνοντας την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Τα ΕΛΠ αντίστοιχα, μετέβαλλαν τον τρόπο με το οποίο ασκείται η λογιστική στη χώρα μας, εκσυγχρονίζοντας αυτόν τον τομέα.

Διερευνώντας τις ομοιότητες και τις διαφορές των ελληνικών λογιστικών προτύπων, όπως αυτά ορίζονται από το νόμο 4308/2014, με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι φανερό ότι η καθιέρωση των ΕΛΠ στην Ελλάδα οδήγησε σε μεγάλη σύγκλιση με τα ΔΠΧΠ, αφού πολλές διαφορές έπαψαν να υφίστανται. Μεγάλη σύγκλιση παρατηρείται και στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Παρόλα αυτά τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα δεν ταυτίζονται απόλυτα με τα διεθνή, καθώς παραμένουν ακόμα κάποιες διαφορές που δεν έχουν εξαλειφθεί.

Λέξεις-κλειδιά: ΕΛΠ, ΔΠΧΠ, ΔΛΠ, νόμος 4308/2014, οικονομικές καταστάσεις.

ABSTRACT

This thesis examines the implementation of Greek Accounting Standards and IFRS by comparing the Greek and the international accounting standards and presenting examples of their implementation. The first part of this thesis presents the Greek Accounting Standards and the relative institutional framework of their implementation. The financial reporting framework is also examined according to Greek Accounting Standards. At the second part of the thesis, the implementation of IFRS is analyzed, in specific the institutional framework of IFRS and international financial disclosures. At the third part of the thesis, there is a thorough comparison between Greek Accounting Standards and IFRS. There is a comparison between Greek financial reporting and international financial reporting as well as examples of implementation in accounting according to Greek and international accounting standards.

The main purpose of this thesis is the in-depth analysis of Greek and international accounting standards and the presentation of the similarities and differences. IFRS have changed significantly accounting sector in an international level and they improved the quality of financial reporting. Greek Accounting Standards have changed the accounting sector in our country and they have modernized accounting practices.

By examining the similarities and differences of Greek accounting standards, as they are defined by the law 4308/2014, with international accounting standards, it is obvious that the implementation of Greek Accounting Standards diminished many differences that existed before, between Greek accounting system and international accounting system. There are also many similarities in financial reporting. However, Greek Accounting Standards are not totally identical with IFRS because certain differences have remained.

Keywords: Greek Accounting Standards, IFRS, IAS, law 4308/2014, financial statements.

Περιεχόμενα	
ΠΡΟΛΟΓΟΣ	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	3
ABSTRACT	4
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ	7
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	8
Μέρος 1ο: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ)	10
Κεφάλαιο 1.1: ΕΛΠ - Θεσμικό Πλαίσιο	10
1.1.1 Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	10
1.1.2 Ο νόμος 4308/2014.....	11
1.1.3 Πεδίο εφαρμογής του ν. 4308/2014	12
1.1.4 Κατηγορίες οντοτήτων (σύμφωνα με τον ν. 4308/2014)	13
1.1.5 Πλεονεκτήματα – Μειονεκτήματα από την εφαρμογή των ΕΛΠ.....	16
Κεφάλαιο 1.2: ΕΛΠ και Οικονομικές Καταστάσεις.....	17
1.2.1 Η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΕΛΠ.....	17
1.2.2 Κατάσταση ισολογισμού	19
1.2.3 Κατάσταση χρηματοροών	23
1.2.4 Κατάσταση αποτελεσμάτων	25
1.2.5 Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης	25
1.2.6 Προσάρτημα	26
Μέρος 2ο: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ)	28
Κεφάλαιο 2.1: ΔΠΧΠ - Θεσμικό Πλαίσιο και εφαρμογή.....	28
2.1.1 Εισαγωγή στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.....	28
2.1.2 Νομοθεσία σχετική με τα ΔΠΧΠ/ΔΛΠ.....	28
2.1.3 Πεδίο εφαρμογής και περιεχόμενο των ΔΠΧΠ/ΔΛΠ	29
2.1.4 Όργανα κατάρτισης των ΔΠΧΠ/ΔΛΠ	33
2.1.5 Πλεονεκτήματα-Μειονεκτήματα από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ.....	34
Κεφάλαιο 2.2: ΔΠΧΠ και Οικονομικές Καταστάσεις.....	36
2.2.1 Αρχές που διέπουν την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ/ΔΛΠ.....	36
2.2.2 Κατάσταση ισολογισμού	37
2.2.3 Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης	39
2.2.4 Κατάσταση ταμειακών ροών.....	41
2.2.5 Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης	41
2.2.6 Σημειώσεις.....	42

Μέρος 3ο: Συγκριτική ανάλυση ΕΛΠ και ΔΠΧΠ	44
Κεφάλαιο 3.1: Σύγκριση ανάλυσης οικονομικών καταστάσεων με βάσει ΕΛΠ και ΔΠΧΠ	44
3.1.1 ΔΛΠ 1: Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.....	44
3.1.2 ΔΛΠ 7: Κατάσταση ταμιακών ροών	45
3.1.3 ΔΛΠ 27: Ατομικές οικονομικές καταστάσεις	46
3.1.4 Μεταβολές στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων λόγω της εφαρμογής των ΔΛΠ	46
Κεφάλαιο 3.2: Σύγκριση ΕΛΠ με ΔΠΧΠ - Παραδείγματα εφαρμογής.....	47
3.2.1 Αντιστοίχιση του ν.4308/2014 με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ	47
3.2.2 ΔΛΠ 2: Αποθέματα	48
3.2.3 ΔΛΠ 8: Λογιστικές πολιτικές-μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λαθών.....	49
3.2.4 ΔΛΠ 12: Φόροι εισοδήματος	49
3.2.5 ΔΛΠ 16: Ενσώματες ακινητοποιήσεις	51
3.2.6 ΔΠΧΑ 16: Μισθώσεις	52
3.2.7 ΔΛΠ 18: Έσοδα.....	53
3.2.8 ΔΛΠ 19: Παροχές σε εργαζόμενους	53
3.2.9 ΔΛΠ 20: Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων.....	53
3.2.10 ΔΛΠ 21: Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών του συναλλάγματος	54
3.2.11 ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών	54
3.2.12 ΔΛΠ 28: Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες	55
3.2.13 ΔΛΠ 36: Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων	55
3.2.14 ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις & ενδεχόμενες απαιτήσεις.....	55
3.2.15 ΔΛΠ 38: Άυλα περιουσιακά στοιχεία	56
3.2.16 ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε ακίνητα.....	56
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	57
Βιβλιογραφία.....	58
Ελληνική βιβλιογραφία	58
Ξένη Βιβλιογραφία	60
Πηγές διαδικτύου.....	60

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1. Κατηγορίες οντοτήτων σύμφωνα με τον νόμο 4308/2014	13
Πίνακας 2. Αλλαγή μεγέθους οντότητας	15
Πίνακας 3. Παράδειγμα ταξινόμησης οντότητας με βάση το μέγεθος, μιας ανώνυμης εταιρείας για τα έτη 2012 έως 2014.....	15
Πίνακας 4. Παράδειγμα υπολογισμού Μ.Ο απασχολούμενων σε μια επιχείρηση	16
Πίνακας 5. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις ανά κατηγορία οντότητας.....	18
Πίνακας 6. Ισολογισμός σύμφωνα με ΕΛΠ.....	20
Πίνακας 6. Ισολογισμός σύμφωνα με ΕΛΠ (συνέχεια)	21
Πίνακας 7. Κατάσταση χρηματοροών σύμφωνα με τα ΕΛΠ- έμμεση μέθοδος	23
Πίνακας 8. Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης σύμφωνα με τα ΕΛΠ.....	26
Πίνακας 9. ΔΛΠ	30
Πίνακας 10. ΔΠΧΠ	31
Πίνακας 11. Υπόδειγμα Ισολογισμού σύμφωνα με τα ΔΛΠ	38
Πίνακας 11. Υπόδειγμα Ισολογισμού σύμφωνα με τα ΔΛΠ (συνέχεια)	39
Πίνακας 12. Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης σύμφωνα με τα ΔΛΠ.....	40
Πίνακας 13. Υπόδειγμα μεταβολών ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με τα ΔΛΠ.....	42
Πίνακας 14. Αντιστοίχιση ΔΛΠ με ΕΛΠ	47
Πίνακας 15. Λογιστική εγγραφή αναβαλλόμενης φορολογίας-ΔΛΠ.....	50
Πίνακας 16. Λογιστική εγγραφή εξόδων κτήσης ακινήτων-ΕΛΠ.....	52
Πίνακας 17. Λογιστική εγγραφή εξόδων κτήσης ακινήτων-ΕΛΠ.....	52

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) εφαρμόστηκαν πρώτη φορά στη χώρα μας με το νόμο 4308/2014 και ουσιαστικά αντικατέστησαν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) το οποίο ίσχυε μέχρι τότε. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα οποία το 2001 μετονομάστηκαν σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), με την ψήφιση του άρθρου 2 του Κανονισμού 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου και Κοινοβουλίου τέθηκαν σε εφαρμογή με σκοπό την υιοθέτηση κοινών λογιστικών πρακτικών σε διεθνές επίπεδο. Στη χώρα μας οι επιχειρήσεις οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο υποχρεούνται να δημοσιεύουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία πραγματοποιείται σύγκριση μεταξύ των ΔΠΧΠ και των ΕΛΠ με σκοπό να εντοπιστούν ομοιότητες και διαφορές από την εφαρμογή τους καθώς και να παρουσιαστούν ξεχωριστά οι ισχύουσες διατάξεις και το πλαίσιο των ΕΛΠ και των ΔΠΧΠ.

Στο πρώτο μέρος της πτυχιακής παρουσιάζονται αναλυτικά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ). Πιο συγκεκριμένα, στο πρώτο κεφάλαιο εξετάζεται το θεσμικό πλαίσιο των ΕΛΠ. Αρχικά, γίνεται μια εισαγωγή στα ΕΛΠ και μια σύντομη αναφορά στο νόμο 4308/2014 που τα καθιέρωσε στη χώρα μας καθώς και στις βασικές αρχές που τα διέπουν. Επίσης, εξετάζεται αναλυτικά ο νόμος 4308/2014, ποιες αλλαγές επέφερε καθώς και το πεδίο εφαρμογής του νόμου. Στη συνέχεια, αναλύονται οι κατηγορίες οντοτήτων όπως ορίζονται από το νόμο αλλά εντοπίζονται και τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα από την εφαρμογή των ΕΛΠ.

Στο δεύτερο κεφάλαιο της παρούσας πτυχιακής με τίτλο: «ΕΛΠ και Οικονομικές Καταστάσεις» παρουσιάζεται η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Αρχικά, καταγράφονται κάποιες γενικές αρχές δημοσίευσης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Εξετάζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που πρέπει να δημοσιεύει κάθε κατηγορία νομικών οντοτήτων. Στη συνέχεια, διερευνώνται πιο αναλυτικά η κατάσταση ισολογισμού, η κατάσταση αποτελεσμάτων, η κατάσταση χρηματοροών, η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης και τέλος το προσάρτημα, όπως αυτά ορίζονται από τα ΕΛΠ.

Το δεύτερο μέρος της πτυχιακής εργασίας εξετάζει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ). Στο πρώτο κεφάλαιο του δεύτερου μέρους αντίστοιχα αναλύεται το θεσμικό πλαίσιο των ΔΠΧΠ και πιο συγκεκριμένα και αφού γίνεται μια σύντομη εισαγωγή στα ΔΠΧΠ, εξετάζεται η νομοθεσία που αφορά τα διεθνή πρότυπα καθώς και το πεδίο εφαρμογής και το περιεχόμενο των ΔΠΧΠ. Στη συνέχεια, παρουσιάζονται τα όργανα και οι φορείς κατάρτισης των ΔΠΧΠ και τέλος σε αυτό το κεφάλαιο εξετάζονται τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα από την εφαρμογή τους.

Στο δεύτερο κεφάλαιο του δεύτερου μέρους της πτυχιακής εξετάζεται η σύνταξη οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ. Πιο συγκεκριμένα, γίνεται μια αναφορά στις αρχές των ΔΠΧΠ που διέπουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και στη συνέχεια γίνεται αναλυτική παρουσίαση των καταστάσεων του ισολογισμού, των αποτελεσμάτων χρήσης, των ταμειακών ροών, των μεταβολών καθαρής θέσης και των σημειώσεων.

Το τρίτο και τελευταίο μέρος της πτυχιακής με τίτλο: «Συγκριτική ανάλυση ΕΛΠ και ΔΠΧΠ» αρχικά εξετάζει την ανάλυση οικονομικών καταστάσεων με βάσει ΕΛΠ και ΔΠΧΠ συγκρίνοντας το ΔΛΠ 1: Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, ΔΛΠ 7: Κατάσταση ταμιακών ροών, ΔΛΠ 27: Ατομικές οικονομικές καταστάσεις με τις

αντίστοιχες διατάξεις των ΕΛΠ. Επίσης, το συγκεκριμένο κεφάλαιο αναλύονται οι μεταβολές στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων λόγω της εφαρμογής των ΔΛΠ.

Στο τελευταίο κεφάλαιο της πτυχιακής παρουσιάζονται παραδείγματα σύγκρισης των ΕΛΠ με τα ΔΠΧΠ. Αρχικά, γίνεται αντιστοίχιση των άρθρων του ν.4308/2014 με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και μετά γίνεται αναλυτική παρουσίαση των ομοιοτήτων και των διαφορών των ΕΛΠ με τα ΔΠΧΠ και εξετάζονται και ορισμένα αριθμητικά παραδείγματα.

Μέρος 1ο: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ)

Κεφάλαιο 1.1: ΕΛΠ - Θεσμικό Πλαίσιο

1.1.1 Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) με τον νόμο 4308/2014 αντικατέστησαν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ) το οποίο εφαρμόζοταν στην Ελλάδα 30 έτη. Ο νόμος 4308/2014 ενσωματώνει τις λογιστικές διατάξεις της κωδικοποιημένης οδηγίας 2013/34/ΕΕ της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα ΕΛΠ άρχισαν να εφαρμόζονται από την 1^η Ιανουαρίου του 2015 και επέφεραν πολλές αλλαγές στην μορφή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, στους κανόνες επιμέτρησης και στον χρόνο τιμολόγησης. Με την εφαρμογή τους έγινε αναπροσαρμογή στις λογιστικές αξίες των υποχρεώσεων, των περιουσιακών στοιχείων και της καθαρής θέσης σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Επίσης, αναπροσαρμόστηκαν τα στοιχεία των εξής περιόδων: 31/12/2013, 31/12/2014 και 31/12/2015. Αναπροσαρμογή έγινε και στα έξοδα, τα έσοδα, τα κέρδη και τις ζημιές της περιόδου αλλά και στα στοιχεία της χρήσης 2014 (Σταματόπουλος, Δ., Σταματόπουλος, Γ., & Σταματόπουλος, Π., 2015). Τα ΕΛΠ περιέχουν οκτώ κεφάλαια (σύμφωνα με τον νόμο 4308/2014), σαράντα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα. Με την υιοθέτηση των ΕΛΠ καταργήθηκε η εφαρμογή του ΕΓΛΣ καθώς και ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών. Ουσιαστικά τα ΕΛΠ λειτουργούν με την ίδια λογική των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΠΑ) ώστε να εναρμονίζονται με τις διεθνείς πρακτικές (Αγγελής, 2019).

Τα ΕΛΠ χωρίζονται στα εξής κεφάλαια: στο πρώτο κεφάλαιο, το οποίο περιλαμβάνει τα δύο πρώτα άρθρα, αφορά την εφαρμογή των ΕΛΠ καθώς και την κατηγοριοποίηση των οντοτήτων. Επίσης, αναφέρεται αναλυτικά στις κατηγορίες που υποχρεούνται να συντάσσουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α).

Το δεύτερο κεφάλαιο, το οποίο περιλαμβάνει από το τρίτο άρθρο ως το έβδομο, αναφέρεται στα λογιστικά αρχεία και ουσιαστικά αυτά τα άρθρα αντικαθιστούν τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ). Σε αυτό το σημείο ο όρος «οντότητες» αντικαθιστά τους όρους: «επιτηδευματίας» και «υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών». Επιπροσθέτως, ο όρος «αρχεία» αναφέρεται στα βιβλία αλλά και τα παραστατικά (Καρλής, 2018). Στο συγκεκριμένο κεφαλαίο αναλύονται οι λογαριασμοί οι οποίοι πρέπει να τηρούνται από κάθε οντότητα ανάλογα με την κατηγορία στην οποία εντάσσεται (πχ λογαριασμοί εσόδων, εξόδων, κερδών, ζημιών κλπ.). Καθιερώνεται και η λογιστική αλλά και η φορολογική παρακολούθηση. Οι επιχειρήσεις που είναι υπόχρεες στην τήρηση απλογραφικών βιβλίων πρέπει να καταγράφουν ξεχωριστά τα έσοδα, τα έξοδα, τους φόρους αλλά και τα κέρδη και τις ζημιές. Οι επιχειρήσεις που είναι υπόχρεες στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων πρέπει να έχουν αναλυτικό καθολικό, ημερολόγιο και ισοζύγιο. Τέλος, στο κεφάλαιο αυτό αναφέρεται ρητά ότι οι οντότητες πρέπει να τηρούν αρχείο περιουσιακών στοιχείων, τίτλων, αποθεμάτων αλλά και υποχρεώσεων (Καρλής, 2018).

Το τρίτο κεφάλαιο το οποίο περιλαμβάνει τα άρθρα 8 ως 15 ασχολείται με τα παραστατικά των πωλήσεων. Τα αντίστοιχα άρθρα του Κ.Φ.Α.Σ διαφοροποιούνται σε πολύ μικρό βαθμό. Τα τιμολόγια καθορίζεται ότι πρέπει να εκδίδονται το αργότερο μέχρι την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την ημέρα που γίνεται η αγοροπωλησία ή η παράδοση των αγαθών ή η παροχή της υπηρεσίας.

Στη συνέχεια, ο τρόπος σύνταξης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρουσιάζεται στο τέταρτο κεφάλαιο που περιλαμβάνει τα άρθρα 16 και 17. Σε περιπτώσεις όπου η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι αντίθετη με την αρχή της «εύλογης παρουσίασης» αναγκαστικά ικανοποιείται η αρχή της «εύλογης παρουσίασης».

Οι κανόνες επιμέτρησης βρίσκονται στο πέμπτο κεφάλαιο (άρθρα 18 ως 28). Όσον αφορά τις αποσβέσεις προτείνεται η μέθοδος των παραγόμενων μονάδων αλλά και η φθίνουσα μέθοδος.

Στο έκτο κεφάλαιο συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες σχετικά με το προσάρτημα και τις απαλλαγές των οντοτήτων (άρθρα 29-30).

Τέλος, το έβδομο και το όγδοο κεφάλαιο παρουσιάζουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και το αρχικό στάδιο εφαρμογής του νόμου αντίστοιχα (άρθρα 31-36 και 37-44) (Αγγελής, 2019).

Ο νόμος 4308/2014 ο οποίος καθιερώνει τα ΕΛΠ περιέχει επίσης τέσσερα παραρτήματα τα οποία διαρθρώνονται ως εξής (Συγλέτος & Σκουραδάκης, 2018):

✚ 1^ο παράρτημα: περιέχει τους ορισμούς των βασικότερων στοιχείων του νόμου.

✚ 2^ο παράρτημα: περιέχει χρηματοοικονομικές καταστάσεις με στοιχεία κόστους κτήσης, στην εύλογη αξία και ατομικές, ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

✚ 3^ο παράρτημα: παρουσιάζει το σχέδιο των λογαριασμών.

✚ 4^ο παράρτημα: παρουσιάζεται ο συνδυασμός χρηματοοικονομικών καταστάσεων και λογαριασμών.

Τα ΕΛΠ ακολουθούν κάποιες βασικές αρχές όσον αφορά την σύνταξη οικονομικών καταστάσεων οι οποίες είναι: η αρχή του δεδουλευμένου και η συνέχιση της δραστηριότητας (Λύκου & Μαλεφτισάκη, 2019). Η αρχή του δεδουλευμένου καθορίζει ότι οι λογιστικές συναλλαγές και τα γεγονότα αναγνωρίζονται στον χρόνο στον οποίο πραγματοποιούνται και τότε παρουσιάζονται και στις οικονομικές καταστάσεις και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται χρήματα. Επίσης, όταν συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας θεωρείται ότι ισχύει. Όταν η επιχείρηση σταματάει την λειτουργία της, ή ρευστοποιεί τα περιουσιακά της στοιχεία, τότε η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας σταματάει να ισχύει.

1.1.2 Ο νόμος 4308/2014

Ο νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Συναφείς Ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» περιέχει 44 άρθρα και τέθηκε σε εφαρμογή από τον Ιανουάριο του 2015. Ο νόμος ενσωματώνει την ευρωπαϊκή οδηγία 2013/34/ΕΕ αλλά και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Ο νόμος δίνει ιδιαίτερη βαρύτητα στις «μικρές επιχειρήσεις» σύμφωνα με την αρχή που ακολουθείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση και η οποία στοχεύει στην ελαχιστοποίηση του διοικητικού κόστους. Δύο είναι οι βασικοί πυλώνες του νόμου: ο τρόπος σύνταξης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων και οι κανόνες τήρησης των λογιστικών αρχείων και στοιχείων.

Οι μεταρρυθμίσεις οι οποίες αποτελούν απόρροια του νόμου αφορούν κυρίως: τον τρόπο με τον οποίο εκδίδονται τα παραστατικά, πώς ενημερώνονται τα λογιστικά αρχεία και πώς καταχωρούνται οι συναλλαγές στα βιβλία γ' κατηγορίας. Ο συγκεκριμένος νόμος συγκεντρώνει συνολικά όλους τους λογιστικούς κανόνες που πρέπει να εφαρμόζονται από τις νομικές οντότητες. Ο νόμος επιτυγχάνει τον πλήρη εκσυγχρονισμό των λογιστικών πρακτικών και μειώνει πολύ την γραφειοκρατία αφού καταργείται ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων. Διευκολύνεται σε μεγάλο βαθμό η ηλεκτρονική τιμολόγηση και στις χονδρικές και στις λιανικές πωλήσεις και αυτό έχει

σαν αποτέλεσμα την μείωση του κόστους των συναλλαγών και την αύξηση της αποτελεσματικότητας (Αδαμάκη, Λιαπάτη & Παρασύρη, 2018).

Βασικό στοιχείο του νέου νόμου είναι η απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και η κωδικοποίηση η οποία επιτρέπει την συγκέντρωση των λογιστικών κανόνων σε ένα κείμενο. Ο νόμος διαμορφώθηκε λαμβάνοντας υπόψη τις αρχές του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αλλά και του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας αλλά και το διεθνές νομοθετικό πλαίσιο. Το λογιστικό πλαίσιο που υιοθετείται από κάθε επιχείρηση είναι αντίστοιχο του μεγέθους της. Επίσης, οι επιχειρήσεις μπορούν να συνεχίζουν να χρησιμοποιούν το ΕΓΛΣ και επιπρόσθετα έχουν την δυνατότητα αντιστοίχισης των κωδικών. Οι επιχειρήσεις δεν χρειάζεται να αλλάξουν κάτι όσον αφορά την καταχώρηση εσόδων-εξόδων στα βιβλία τους (Καραγιάννης, Καραγιάννη, & Καραγιάννης, 2017).

Ο στόχος του συγκεκριμένου νόμου είναι η μείωση των διοικητικών εξόδων στον επιχειρηματικό κλάδο, η διευκόλυνση του έργου των φορολογικών αρχών μέσω της διαφάνειας αλλά και στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των ελληνικών επιχειρήσεων (Αδαμάκη, κ.α., 2018).

Η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων είναι υποχρεωτική για κάθε νομική οντότητα η οποία ανάλογα με την κατηγορία στην οποία ανήκει είναι υποχρεωμένη να συντάσσει και να δημοσιεύει τις εξής οικονομικές καταστάσεις: 1. Ισολογισμό/ Κατάσταση Οικονομικής Θέσης, 2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, 3. Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, 4. Προσάρτημα, και 5. Κατάσταση Ταμειακών Ροών (Κακουλάκης, 2017).

Με τον συγκεκριμένο νόμο καταργούνται:

- ✚ Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

- ✚ Τα άρθρα που αναπροσαρμόζουν την αξία των ακινήτων του νόμου 2065/1992

- ✚ Ο νόμος 1809/1988 σε ότι αφορά τους φορολογικούς μηχανισμούς

- ✚ Οι διατάξεις για τις Ανώνυμες Εταιρείες, τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης και τις Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες που αφορούν την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, των νόμων 1809/1988, 3190/1995 και 4072/2012 αντίστοιχα

- ✚ Το Π.Δ. 1123/1980 το οποίο αφορά την εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου αλλά και τα λογιστικά σχέδια των Τραπεζών και των ασφαλιστικών οργανισμών

1.1.3 Πεδίο εφαρμογής του ν. 4308/2014

Παρακάτω παρατίθενται οι οντότητες που είναι υπόχρεες στην εφαρμογή του νόμου:

1. Οι νομικές οντότητες που ανήκουν στην κατηγορία των Ανώνυμων Εταιρειών (ΑΕ), των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ) και των ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών (ΙΚΕ).

2. Οι νομικές οντότητες που ανήκουν στην κατηγορία των ομόρρυθμων εταιρειών (ΟΕ) και των ετερόρρυθμων εταιρειών (ΕΕ) όπου οι άμεσοι ή οι έμμεσοι εταίροι είναι περιορισμένης ευθύνης είτε επειδή ανήκουν στην κατηγορία των νομικών προσώπων της προηγούμενης περίπτωσης είτε επειδή ανήκουν στην κατηγορία άλλου νομικού τύπου που μπορεί να συγκριθεί με την παραπάνω περίπτωση.

3. Ατομικές επιχειρήσεις, ετερόρρυθμες εταιρείες και ομόρρυθμες εταιρείες που είναι υπόχρεες να εφαρμόζουν τον νόμο λόγω φορολογικών ή νομοθετικών διατάξεων.

4. Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του ν. [4270/2014](#) (Α' 143) οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980 (Α' 283).

5. Οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 εκτός Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980 (<https://www.taxheaven.gr/law/4308/2014>).

Στην τρίτη κατηγορία υπάγονται και οι εταιρείες της αλλοδαπής οι οποίες αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα. Επομένως, αλλοδαπές επιχειρήσεις που είτε διαθέτουν ακίνητο στην ελληνική επικράτεια, είτε διαθέτουν επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα δεν είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Από 1^η Ιανουαρίου του 2015 οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις δεν είναι υπόχρεες τήρησης του νόμου, εκτός και αν αρχίσουν να αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα (Καρλής, 2018).

Επίσης, αναφορικά με την τρίτη περίπτωση, σε αυτήν κατατάσσονται πολλές νομικές οντότητες όπως

- σωματεία,
- σύλλογοι,
- κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές αστικές εταιρείες,
- συνεταιρισμοί,
- δικηγορικές επιχειρήσεις,
- κοινοπραξίες,
- τα Ν.Π.Ι.Δ.

1.1.4 Κατηγορίες οντοτήτων (σύμφωνα με τον ν. 4308/2014)

Στις διατάξεις του νόμου υπάγονται όλες οι κατηγορίες νομικών οντοτήτων: οι ΑΕ, οι ΙΚΕ, οι ΟΕ, οι ΕΕ, οι ΕΠΕ, καθώς και οι επιχειρήσεις δημοσίου δικαίου, κερδοσκοπικές ή μη αλλά και οι ατομικές επιχειρήσεις (όπως αναφέρθηκε και στην προηγούμενη ενότητα). Ο νόμος χωρίζει τις νομικές οντότητες στις εξής κατηγορίες:

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

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι κατηγορίες οντοτήτων όπως τις ορίζει το άρθρο 2 του νόμου 4308/2014. Επίσης, παρουσιάζονται τα κριτήρια με τα οποία οι νομικές οντότητες εντάσσονται σε κάθε κατηγορία.

Επιγραμματικά είναι: το συνολικό ενεργητικό, ο κύκλος εργασιών και ο μέσος όρος των εργαζόμενων στην επιχείρηση.

Πίνακας 1. Κατηγορίες οντοτήτων σύμφωνα με τον νόμο 4308/2014

	Κριτήρια	Σύνολο ενεργητικού	Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών	Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου
Πολύ μικρές οντότητες	Οι οντότητες δεν πρέπει να υπερβαίνουν δύο από τα τρία αυτά κριτήρια	350.000 ευρώ	700.000 ευρώ	10 άτομα
Μικρές οντότητες	Οι οντότητες δεν πρέπει να είναι πολύ μικρές και να υπερβαίνουν	4.000.000	8.000.000	50 άτομα

	δύο από τα τρία αυτά κριτήρια			
Μεσαίες οντότητες	Οι οντότητες δεν πρέπει να είναι πολύ μικρές/μικρές και να υπερβαίνουν δύο από τα τρία αυτά κριτήρια	20.000.000	40.000.000	250 άτομα
Μεγάλες οντότητες	Οι οντότητες πρέπει να υπερβαίνουν δύο από τα τρία αυτά κριτήρια	20.000.000	40.000.000	250 άτομα

Πηγή: <https://www.taxheaven.gr/law/4308/2014>

Ως κύκλος εργασιών ορίζονται τα έσοδα της επιχείρησης κατά τη διάρκεια της χρήσης τα οποία προέρχονται από τακτική δραστηριότητα της επιχείρησης και όχι από έκτακτα και ανόργανα έσοδα. Αν το χρονικό διάστημα είναι μικρότερο των δώδεκα μηνών, πραγματοποιείται αναγωγή σε ετήσια βάση προκειμένου να υπολογισθεί ο κύκλος εργασιών. Τα κριτήρια που αφορούν το μέγεθος ξεκίνησαν να εφαρμόζονται από την 1^η Ιανουαρίου του 2015.

Επίσης, οι οντότητες εντάσσονται στις συγκεκριμένες κατηγορίες εφόσον την ημερομηνία κατά την οποία εκδίδουν τον ισολογισμό δεν υπερβαίνουν τα δύο από τα τρία κριτήρια που πρέπει να πληρούνται σε κάθε κατηγορία (<https://www.taxheaven.gr/law/4308/2014>).

Στην περίπτωση των νομικών οντοτήτων που ανήκουν στην τρίτη κατηγορία του άρθρου 1, δηλαδή πρόκειται για ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες και ατομικές επιχειρήσεις τα κριτήρια που ισχύουν είναι τα εξής:

✚ Για να ενταχθούν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν πρέπει να υπερβαίνει το ποσό των 1.500.000 ευρώ (Καρλής, 2018).

✚ Σε περίπτωση που ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών είναι μεγαλύτερος του 1.500.000 ευρώ, τότε οι συγκεκριμένες νομικές οντότητες εντάσσονται στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων. Από την στιγμή που εντάσσονται στην συγκεκριμένη κατηγορία οι οντότητες είναι υπόχρεες στην σύνταξη Ισολογισμού, αλλά και στην τήρηση βιβλίων β' κατηγορίας.

Για τις δύο αυτές κατηγορίες οντοτήτων το μοναδικό κριτήριο είναι ο κύκλος εργασιών. Οπότε, ακόμα και αν τα άλλα δύο κριτήρια δεν πληρούνται, αυτό δεν επηρεάζει την ένταξη τους στις συγκεκριμένες κατηγορίες.

Σε περίπτωση που τα δύο από τα τρία κριτήρια του παραπάνω πίνακα ξεπερνιούνται για δύο διαδοχικές περιόδους, την αμέσως επόμενη περίοδο η οντότητα αλλάζει κατηγορία. Το ίδιο συμβαίνει και αντίστοιχα όταν τα δύο από τα τρία κριτήρια δεν πληρούνται για δύο συνεχόμενες περιόδους και η οντότητα εντάσσεται σε μικρότερη κατηγορία.

Στον πίνακα 2 παρουσιάζεται ένα παράδειγμα νομικής οντότητας η οποία άλλαξε κατηγορία.

Πίνακας 2. Αλλαγή μεγέθους οντότητας

	20X4	20X3	20X2	20X1
Κύκλος εργασιών	1.400.000	1.450.000	1.750.000	1.780.000
Συνολικό ενεργητικό	320.000	310.000	305.000	300.000
Μ.Ο απασχολούμενων	8	7	7	7

Πηγή: ΠΟΛ 1003/2014

Η συγκεκριμένη εταιρεία είναι μια «πολύ μικρή» ανώνυμη εταιρεία η οποία αλλάζει κατηγορία και γίνεται ομόρρυθμη. Για το χρονικό διάστημα 20X1 ως 20X3 η συγκεκριμένη εταιρεία ανήκει στην κατηγορία των «πολύ μικρών» οντοτήτων. Στο τέλος της χρήσης 20X3 μετατρέπεται σε ομόρρυθμη και με βάση τα κριτήρια του πίνακα εντάσσεται στην κατηγορία «μικρή» καθώς ο κύκλος εργασιών της για δύο συνεχόμενες χρήσεις δεν είναι κάτω από 1.500.000 ευρώ. Το 20X5 θα ενταχθεί στην κατηγορία των «πολύ μικρών» και έχει την δυνατότητα να τηρεί απλογραφικό σύστημα. Ωστόσο, σε περίπτωση που το 20X2 ο κύκλος εργασιών ήταν μικρότερος των 1.500.000 ευρώ, στη χρήση 20X4 θα εντασσόταν στην κατηγορία των «πολύ μικρών» οντοτήτων και έτσι θα μπορούσε να τηρήσει το απλογραφικό σύστημα (Καρλής, 2018).

Σε κάποιες κατηγορίες οντοτήτων δεν εφαρμόζεται το κριτήριο του μεγέθους και αυτές οι κατηγορίες είναι:

- οι οντότητες που υπόκεινται στην εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α (είτε προαιρετικά είτε υποχρεωτικά),
- η Τράπεζα της Ελλάδος,
- οντότητες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που ανήκουν στο Δημόσιο, ή ελέγχονται από αυτό, ή βρίσκονται υπό την εποπτεία του δημοσίου και εντάσσονται στο πλαίσιο του νόμου 4270/2014, άρθρο 156 και τέλος
- οι Οργανισμοί Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες (ΟΣΕΚΑ) που ανήκουν στον νόμο 4099/2012

Στον παρακάτω πίνακα, παρουσιάζεται η ταξινόμηση μιας ανώνυμης επιχείρησης με βάση τα προαναφερθέντα κριτήρια, πριν το 2015.

Η κατηγορία στην οποία ανήκει η επιχείρηση είναι των μικρών οντοτήτων, αφού δεν διαθέτει, για δύο συνεχόμενες περιόδους, αριθμό εργαζομένων μεγαλύτερο από 50 άτομα και κύκλο εργασιών μεγαλύτερο των 8.000.000 ευρώ και συνολικό ενεργητικό που να υπερβαίνει τα 4.000.000 ευρώ.

Πίνακας 3. Παράδειγμα ταξινόμησης οντότητας με βάση το μέγεθος, μιας ανώνυμης εταιρείας για τα έτη 2012 έως 2014

	2014	2013	2012
Κύκλος εργασιών	6.200.000	6.100.000	6.050.000
Συνολικό ενεργητικό	2.400.000	2.650.000	2.700.000
Μ.Ο απασχολούμενων	59	48	57

Πηγή: ΠΟΛ 1003/2014

Ο μέσος όρος των απασχολούμενων υπολογίζεται με βάση την πλήρη απασχόληση σε ετήσια και ημερήσια βάση για όλους τους εργαζόμενους που έχουν έμμισθη σχέση με την επιχείρηση. Σε αυτήν την κατηγορία ανήκουν και κατηγορίες εργαζόμενων όπως λογιστές, δικηγόροι, μηχανικοί κλπ. όταν η απασχόληση τους είναι πλήρες ωράριο. Στην κατηγορία δεν ανήκουν απασχολούμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια, καθώς και εργαζόμενοι ή σπουδαστές που απασχολούνται στην επιχείρηση στα πλαίσια της εκπαίδευσης και της κατάρτισης (Καρλής, 2018).

Στον παραπάνω πίνακα παρουσιάζεται ο τρόπος υπολογισμού του μέσου όρου απασχολούμενων σε μια επιχείρηση μέσω αριθμητικού παραδείγματος.

Ανάλογα με την κατηγορία στην οποία εντάσσεται η κάθε επιχείρηση αναλαμβάνει και τις αντίστοιχες λογιστικές υποχρεώσεις. Πιο συγκεκριμένα, ανάλογα με τον προσδιορισμό της η κάθε επιχείρηση:

- α) συντάσσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις,
- β) παρέχει συγκεκριμένες πληροφορίες στο προσάρτημα και απαλλάσσεται από κάποιους κανόνες επιμέτρησης, και
- γ) απαγορεύεται να χρησιμοποιήσει κάποιους κανόνες επιμέτρησης.

Πίνακας 4. Παράδειγμα υπολογισμού Μ.Ο απασχολούμενων σε μια επιχείρηση

	Απασχολούμενοι	Μήνες απασχόλησης	Είδος απασχόλησης	Μ.Ο απασχολούμενων
Πλήρης απασχόληση	5	12	5*(12/12)	5
Πλήρης απασχόληση 5 μηνών (εποχιακή)	2	5	2*(5/12)	0,83
Μερική απασχόληση (3 ώρες/ημέρα)	7	12	[7*(12/12)]* (3/8)	2,63
Μηχανικός με πλήρη απασχόληση αμειβόμενος με τιμολόγιο	1	12	1	1
Σύνολο				9,46=9

Πηγή: ΠΟΛ 1003/2014.

1.1.5 Πλεονεκτήματα – Μειονεκτήματα από την εφαρμογή των ΕΛΠ

Ένα από τα βασικότερα πλεονεκτήματα εφαρμογής των ΕΛΠ είναι η υιοθέτηση της ορολογίας και των λογιστικών κανόνων με τον τρόπο που εφαρμόζεται διεθνώς. Οι επιχειρήσεις μπορούν πλέον, εφαρμόζοντας τον νόμο 4308/2014, να πραγματοποιούν επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην εύλογη τους αξία. Με αυτόν τον τρόπο, παρέχονται καλύτερης ποιότητας πληροφορίες αφού τα περιουσιακά στοιχεία ή οι υποχρεώσεις αντίστοιχα επιμετρούνται στην τιμή πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης (Λύκου & Μαλεφίτσάκη, 2019).

Πολύ σημαντικό είναι επίσης το γεγονός ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις απεικονίζονται με πολύ πιο διαφανή και ξεκάθαρο τρόπο, αυξάνοντας την

συγκρισιμότητα και την αξιοπιστία. Έτσι, όλες οι οικονομικές μονάδες λαμβάνουν πιο έγκυρες πληροφορίες και άρα τελικά πιο ορθές αποφάσεις. Αλλά και εντός των επιχειρήσεων διευκολύνεται η επικοινωνία λόγω των κοινών καταστάσεων και έτσι εξοικονομείται χρήμα και χρόνος, μεταξύ άλλων. Αυτό συμβαίνει γιατί πλέον οι θυγατρικές επιχειρήσεις δεν είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν διπλές οικονομικές καταστάσεις προς την μητρική. Με την επικράτηση των ΕΛΠ διευκολύνεται και η προσέλκυση ξένων επενδύσεων και κεφαλαίων, αφού πλέον οι οικονομικές καταστάσεις χρησιμοποιούν διεθνείς όρους και είναι πολύ πιο κατανοητές για τους ξένους επενδυτές (Αδαμάκη, κ.α., 2018).

Σημαντικό χαρακτηριστικό του συγκεκριμένου νόμου είναι η κατάργηση της λογιστικής πολυνομίας αφού όλοι οι κανόνες της λογιστικής παρουσιάζονται στον συγκεκριμένο νόμο συγκεντρωτικά, με αποτέλεσμα να αυξάνεται η αποτελεσματικότητα των διαδικασιών (Κακουλάκης, 2017). Σκοπός των ΕΛΠ είναι, ακολουθώντας την σχετική ευρωπαϊκή οδηγία, να απλοποιήσουν τους ετήσιους λογαριασμούς.

Επίσης, απλοποιείται η κωδικοποίηση της λογιστικής και παράλληλα εκσυγχρονίζεται εναρμονιζόμενη με τις διεθνείς πρακτικές. Σημαντικό είναι επίσης ότι ο νόμος εφαρμόζεται σε όλες τις οντότητες χωρίς καμία εξαίρεση.

Η διαδικασία των φορολογικών ελέγχων αλλά και όλων των υπόλοιπων ελέγχων διευκολύνεται σε μεγάλο βαθμό. Επίσης, με την κατάργηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) μειώνεται κατά πολύ το κόστος αλλά και οι γραφειοκρατικές διαδικασίες που πρέπει να ακολουθηθούν.

Κάποια μειονεκτήματα της εφαρμογής των ΕΛΠ είναι αρχικά ότι οι αλλαγές που επιφέρουν απαιτούν την ενημέρωση, την κατάρτιση και την κατάλληλη εκπαίδευση του προσωπικού το οποίο κοστίζει στις επιχειρήσεις και χρόνο και χρήμα. Επίσης, η κάθε επιχείρηση προκειμένου να προσαρμόσει το λογιστικό της σύστημα θα πρέπει να επωμιστεί και το ανάλογο κόστος. Αν η επιχείρηση επιλέξει τη μέθοδο της εύλογης αξίας ή σε περίπτωση που επιλέξει να χρησιμοποιήσει διαφορετικούς συντελεστές απόσβεσης από αυτούς που χρησιμοποιεί για φορολογικούς σκοπούς θα πρέπει να εφαρμόσει παράλληλα δύο λογιστικά συστήματα (Λύκου & Μαλεφισάκη, 2019).

Σημαντικό μειονέκτημα της εφαρμογής των ΕΛΠ είναι ότι καταργείται το ΕΓΛΣ το οποίο περιλάμβανε κανόνες και πρακτικές που χρησιμοποιούσαν επί πολλές δεκαετίες οι επιχειρήσεις και ουσιαστικά είχαν παγιωθεί. Με την εφαρμογή των ΕΛΠ, το ΕΓΛΣ αντικαθίσταται από ένα συνδυασμό κανόνων που περιλαμβάνει και διατάξεις του ΕΓΛΣ αλλά και διατάξεις από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Μπλάφας, 2016).

Κεφάλαιο 1.2: ΕΛΠ και Οικονομικές Καταστάσεις

1.2.1 Η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΕΛΠ

Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες για την επιχείρηση που απευθύνονται και στο εξωτερικό και στο εσωτερικό της περιβάλλον. Μέσω των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρέχεται ουσιαστική ενημέρωση για την αποδοτικότητα της, την χρηματοοικονομική της κατάσταση. Ταυτόχρονα, παρέχεται η δυνατότητα σύγκρισης της τρέχουσας κατάστασης της επιχείρησης με αυτή των προηγούμενων ετών καθώς και της απόδοσης της επιχείρησης συγκριτικά με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις του κλάδου. Η ορθή και ακριβής παρουσίαση των

χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρέχει επίσης τις σωστές κατευθύνσεις στους επενδυτές αφού έχουν στην διάθεση τους τα κατάλληλα στοιχεία (Αγγελής, 2019).

Οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται μία φορά κάθε χρόνο σε ετήσια βάση και αρμόδιο για την σύνταξη τους είναι το διοικητικό συμβούλιο (Αγγελής, 2019). Στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να αναγράφεται το όνομα της εταιρίας, η χρονική περίοδος, το νόμισμα αλλά και τα αριθμητικά ποσά με ακρίβεια. Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων βασίζεται στις αρχές της συνέχισης της δραστηριότητας αλλά και του δεδουλευμένου (Αγγελής, 2019).

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να διέπονται από τις παρακάτω βασικές αρχές (Λύκου & Μαλεφίτσάκη, 2019):

- ✚ Οι λογιστικές πολιτικές πρέπει να εφαρμόζονται με συνέπεια. Δηλαδή, κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να τηρούνται οι αρχές της επιμέτρησης, αλλά και όλοι οι κανόνες και οι πρακτικές που εφαρμόζονται από την επιχείρηση. Η συνέπεια είναι απαραίτητη έτσι ώστε να επιτρέπεται η συγκρισιμότητα μεταξύ των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά και να ενισχύεται η αξιοπιστία και η εγκυρότητα τους.

- ✚ Η διαδικασία επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων πρέπει να γίνεται με μεγάλη προσοχή.

- ✚ Πρέπει να αναγνωρίζονται όλες οι αρνητικές προσαρμογές των αξιών.

- ✚ Τα γεγονότα που πραγματοποιήθηκαν μετά την λήξη της χρήσης πρέπει να αναγνωρίζονται εφόσον επηρεάζουν τα ποσά του ισολογισμού ή των αποτελεσμάτων χρήσης.

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ όπως ορίζονται από τον νόμο 4308/2014 οι οικονομικές καταστάσεις είναι οι εξής:

- ✚ Ο ισολογισμός

- ✚ Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

- ✚ Η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης

- ✚ Η κατάσταση ταμειακών ροών

- ✚ Το προσάρτημα

Οι ελληνικές επιχειρήσεις συντάσσουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις ανάλογα με την κατηγορία οντοτήτων στην οποία ανήκουν σύμφωνα με τον νόμο 4308/2014. Στον ακόλουθο πίνακα παρουσιάζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που είναι υποχρεωμένη να συντάσσει η κάθε οντότητα ανάλογα με την κατηγορία στην οποία εντάσσεται.

Πίνακας 5. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις ανά κατηγορία οντότητας

Χρηματοοικονομικές καταστάσεις	Πολύ μικρές	Μικρές	Μεσαίες	Μεγάλες
Ισολογισμός	✓	✓	✓	✓
Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης	✓	✓	✓	✓
Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης			✓	✓
Κατάσταση ταμειακών ροών				✓
Προσάρτημα	✓	✓	✓	✓

Πηγή: Άρθρο 2, Ν. 4308/2014

Οι πολύ μικρές οντότητες συντάσσουν συνοπτικό Ισολογισμό αλλά και Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Έχουν όμως και τη δυνατότητα να δημοσιεύουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Καραλή, 2017).

Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις η παρουσίαση των κονδυλίων πρέπει να γίνεται με διακριτό τρόπο και όχι με συμψηφισμό. Σε κάθε περίοδο η δομή και το περιεχόμενο πρέπει να είναι ίδια, εκτός κάποιων εξαιρέσεων. Υπάρχουν ορισμένες προϋποθέσεις οι οποίες επιτρέπουν τυχόν αποκλίσεις από τον τρόπο σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ως προς την δομή και το περιεχόμενο, σύμφωνα με τα ΕΛΠ:

- ✚ Για την επιπλέον ανάλυση των κονδυλίων, εφόσον διατηρείται η διάρθρωση των υποδειγμάτων.

- ✚ Για την εισαγωγή επιπρόσθετων κονδυλίων, υπό την προϋπόθεση ότι το συγκεκριμένο περιεχόμενο δεν συμπεριλαμβάνεται σε κάποιο άλλο κονδύλι.

- ✚ Για την συγχώνευση των κονδυλίων στην περίπτωση που: α) πρόκειται για αμελητέα ποσά και β) η συγχώνευση αυξάνει την ακρίβεια.

1.2.2 Κατάσταση ισολογισμού

Η επιχείρηση συντάσσοντας την κατάσταση του ισολογισμού παρουσιάζει την οικονομική της θέση για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο, ενημερώνοντας τους μετόχους και τους επενδυτές με σαφήνεια και ακρίβεια.

Στον ισολογισμό η διοίκηση εκθέτει τις απαιτήσεις, τις υποχρεώσεις, τα περιουσιακά της στοιχεία αλλά και τα ίδια κεφάλαια που διαθέτει.

Τα ΕΛΠ ορίζουν ότι τα περιουσιακά στοιχεία καθώς και οι υποχρεώσεις της επιχείρησης καταγράφονται σύμφωνα με το ιστορικό κόστος και σε αυτή τη βάση συντάσσονται και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Κατά την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εφαρμόζεται η αρχή του κόστους κτήσης.

Αυτό σημαίνει ότι τα στοιχεία αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης αλλά και παρακολουθούνται λογιστικά στο κόστος κτήσης στην περίπτωση που το κόστος κτήσης είναι ίσο με το ανακτήσιμο κόστος.

Διαφορετικά όταν το κόστος κτήσης υπερβαίνει το ανακτήσιμο σε μόνιμη βάση, τότε αυτή η διαφορά καταγράφεται ως ζημιά (Λύκου & Μαλεφίτσάκη, 2019).

Τα ΕΛΠ καθορίζουν τον τρόπο σύνταξης του ισολογισμού με βάση τον νόμο 4308/2014 και πιο συγκεκριμένα με τα άρθρα 18 ως 24 αλλά και το άρθρο 26 του νόμου (Ψαθάκη, 2017). Αναλυτικότερα:

- ✚ Άρθρο 18: ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία

- ✚ Άρθρο 19: χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- ✚ Άρθρο 20: επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών

- ✚ Άρθρο 21: προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

- ✚ Άρθρο 22: υποχρεώσεις

- ✚ Άρθρο 23: κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι

- ✚ Άρθρο 24: επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία

- ✚ Άρθρο 26: στοιχεία της καθαρής θέσης

Παρακάτω παρουσιάζουμε ένα παράδειγμα ισολογισμού επιχείρησης σύμφωνα με τα ΕΛΠ, όπου παρουσιάζεται αναλυτικά ο τρόπος σύνταξης και κατάρτισης της κατάστασης του ισολογισμού όπως ορίζουν τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα:

Πίνακας 6. Ισολογισμός σύμφωνα με ΕΛΠ

	Σημείωση	20X1	20X0
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία			
Ενσώματα πάγια			
Ακίνητα		X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός		X	X
Λοιπός εξοπλισμός		X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα		X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία		X	X
Σύνολο		X	X
Άυλα πάγια στοιχεία			
Δαπάνες ανάπτυξης		X	X
Υπεραξία		X	X
Λοιπά άυλα		X	X
Σύνολο		X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή		X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία		X	X
Δάνεια και απαιτήσεις		X	X
Διακρατούμενες έως τη λήξη επενδύσεις		X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες		X	X
Διαθέσιμα για πώληση		X	X
Στοιχεία προοριζόμενα για αντιστάθμιση		X	X
Σύνολο		X	X

Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Αποθέματα		
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	X	X
Εμπορεύματα	X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Προκαταβολές για αποθέματα	X	X
Λοιπά αποθέματα	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	X	X

Πηγή: Ψαθάκη, 2017

Πίνακας 6. Ισολογισμός σύμφωνα με ΕΛΠ (συνέχεια)

Δεδουλευμένα έσοδα περιόδου	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
Εμπορικό χαρτοφυλάκιο	X	X
Προπληρωμένα έξοδα	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων	X	X
Σύνολο ενεργητικού	X	X
Καθαρή θέση		
Καταβεβλημένα κεφάλαια		
Κεφάλαιο	X	X
Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X
Ίδιοι τίτλοι	X	X
Σύνολο	X	X
Διαφορές εύλογης αξίας	X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	X	X
Σύνολο	X	X
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτελέσματα εις νέο	X	X
Σύνολο	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης	X	X

Σύνολο καθαρής θέσης	X	X
Προβλέψεις		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	X
Λουπές προβλέψεις	X	X
Σύνολο	X	X
Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λουπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Τραπεζικά δάνεια		
Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις	X	X
Φόρος εισοδήματος	X	X
Λοιποί φόροι και τέλη	X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	X	X
Λουπές υποχρεώσεις	X	X
Έξοδα χρήσεως δεδουλευμένα	X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο υποχρεώσεων	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	X	X

Πηγή: Ψαθάκη, 2017

Όσον αφορά την αποτίμηση των αποθεμάτων, τα ΕΛΠ καθορίζουν ότι αρχικά η αξία τους καθορίζεται με βάση το κόστος κτήσης. Στην συνέχεια, η επιμέτρηση γίνεται με βάση την διαφορά ανάμεσα στο κόστος κτήσης και την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Για την επιμέτρηση λαμβάνεται υπόψη το χαμηλότερο ποσό ανάμεσα στις δύο αυτές αξίες. Η μέθοδος LIFO (last in first out) πλέον δεν χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό του κόστους κτήσης των τελικών αποθεμάτων. Η επιχείρηση σε αυτήν την περίπτωση μπορεί να χρησιμοποιήσει την μέθοδο FIFO (first in first out) είτε την μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου. Σε περίπτωση που τα αποθέματα πωλούνται και η επιχείρηση αποκομίζει κέρδος, για την επιμέτρηση είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθεί η εύλογη αξία αφού από αυτήν αφαιρεθούν τα διάφορα έξοδα και κόστη που απαιτούνται για την πώλησή τους (Λύκου & Μαλεφίτσάκη, 2019).

Όσον αφορά τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχει στην διάθεση της η επιχείρηση, για αυτά πραγματοποιούνται αποσβέσεις οι οποίες γίνονται με βάση την ωφέλιμη ζωή του κάθε παγίου. Οι αποσβέσεις ξεκινούν την στιγμή που ξεκινάει και η χρήση του παγίου. Η διοίκηση της επιχείρησης έχει την δυνατότητα να επιλέξει ποια μέθοδο απόσβεσης θα χρησιμοποιήσει, την σταθερή μέθοδο, την φθίνουσα μέθοδο ή την μέθοδο των παραγόμενων μονάδων. Η αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων δεν αναπροσαρμόζεται αλλά πραγματοποιείται απομείωση εάν όντως απομειώνεται η αξία τους με μόνιμο τρόπο. Στην περίπτωση της απομείωσης η λογιστική αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη (Λύκου & Μαλεφίτσάκη, 2019).

Σε αντίθεση με τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που έχει στην διάθεση της η επιχείρηση, δεν αποσβένονται καθώς η ωφέλιμη ζωή τους

δεν είναι περιορισμένη. Ωστόσο, κάθε χρόνο η επιχείρηση πραγματοποιεί έλεγχο για τυχόν απομείωση της αξίας. Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία που διαθέτει η επιχείρηση περιλαμβάνουν διάφορα περιουσιακά στοιχεία, όπως τα ομόλογα, οι μετοχές, οι απαιτήσεις και τα παράγωγα. Αρχικά, η επιμέτρηση πραγματοποιείται με βάση το κόστος κτήσης, δηλαδή με βάση τα ταμειακά διαθέσιμα ή την εύλογη αξία άλλου ανταλλάγματος προσθέτοντας και τις δαπάνες για την απόκτηση τους. Σε περίπτωση που τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία συμπεριλαμβάνουν τόκους, όπως για παράδειγμα τα ομόλογα, η επιμέτρηση μπορεί να πραγματοποιηθεί με βάση το κόστος της απόσβεσης. Η αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων μπορεί να απομειωθεί και σε αυτήν την περίπτωση η ζημιά που προκύπτει από την μόνιμη απομείωση της αξίας, παρουσιάζεται στα αποτελέσματα χρήσης. Για να υφίσταται απομείωση θα πρέπει να αντιμετωπίζει είτε ο υπόχρεος είτε ο εκδότης αντικειμενικές δυσχέρειες, εθνικοί λόγοι που συντρέχουν και εμποδίζουν την τήρηση των υποχρεώσεων, ή η λογιστική αξία υπερβαίνει κατά πολύ την εύλογη.

1.2.3 Κατάσταση χρηματοροών

Τα ΕΛΠ παρουσιάζουν παραδείγματα κατάρτισης χρηματοροών με βάση την έμμεση μέθοδο. Παρακάτω παρουσιάζεται ένα τέτοιο παράδειγμα:

Πίνακας 7. Κατάσταση χρηματοροών σύμφωνα με τα ΕΛΠ- έμμεση μέθοδος

	Σημείωση	20X1	20X0
Χρηματοροές από λειτουργικές δραστηριότητες			
Αποτέλεσμα προ φόρων		X	X
Πλέον ή μείον προσαρμογές για:			
Αποσβέσεις και απομειώσεις ενσώματων και άυλων παγίων		X	X
Προβλέψεις		X	X
Κέρδη και ζημίες από διάθεση στοιχείων		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδη και ζημίες από επιμέτρηση στοιχείων		X	X
Χρεωστικοί και πιστωτικοί τόκοι (καθαρό ποσό)		X	X
		X	X
Πλέον ή μείον μεταβολές λογαριασμών κεφαλαίου κίνησης			
Μεταβολή αποθεμάτων		X	X
Μεταβολή απαιτήσεων		X	X
Μεταβολή υποχρεώσεων		X	X
		X	X
Μείον:		--	--
Μείον:			
Πληρωμές για χρεωστικούς τόκους		X	X
Πληρωμές για φόρο εισοδήματος		X	X
Σύνολο		X	X
Χρηματοροές από επενδυτικές δραστηριότητες			
Πληρωμές (εισπράξεις) για απόκτηση (πώληση) παγίων στοιχείων		X	X
Χορηγηθέντα δάνεια (καθαρή μεταβολή)		X	X
Τόκοι εισπραχθέντες		X	X
Μερίσματα εισπραχθέντα		X	X
Σύνολο		X	X
Χρηματοροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες			
Εισπράξεις (πληρωμές) από αύξηση (μείωση) κεφαλαίου		X	X
Εισπράξεις (πληρωμές) από δάνεια		X	X
Μερίσματα πληρωθέντα		X	X
Σύνολο		X	X
Συμφωνία μεταβολής διαθεσίμων			
Καθαρή μεταβολή στα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα της χρήσης		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στην αρχή της περιόδου		X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στο τέλος της περιόδου		X	X

Πηγή: Ψαθάκη, 2017.

1.2.4 Κατάσταση αποτελεσμάτων

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης συντάσσεται με βάση τους λογαριασμούς γενικής εκμετάλλευσης. Στη συνέχεια τα στοιχεία του λογαριασμού μεταφέρονται σε κατάσταση λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης (Ψαθάκη, 2017).

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης αποτελείται από τα εξής μέρη:

1. Μικτό κέρδος το οποίο είναι τα καθαρά έσοδα των πωλήσεων και το κόστος πωληθέντων, τα λειτουργικά έσοδα και τα λειτουργικά έξοδα
2. Έκτακτα και μη λειτουργικά έξοδα, έσοδα, ζημίες και κέρδη

1.2.5 Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης

Τα ΕΛΠ ορίζουν ότι η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης πρέπει να παρουσιάζει:

1. Τα στοιχεία της καθαρής θέσης τα οποία αποτελούνται από:
 - a) Το κεφάλαιο που έχουν καταβάλλει οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης και πιο συγκεκριμένα στο κεφάλαιο αυτό ανήκουν (Ψαθάκη, 2017):
 - το ποσό υπέρ το άρτιο καθώς και
 - οι εισφορές των ιδιοκτητών από την στιγμή που «υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες, εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς» (Ψαθάκη, 2017)
 - b) Το κεφάλαιο που έχουν καταβάλλει οι ιδιοκτήτες της επιχείρησης και περιλαμβάνει:
 - τα αποτελέσματα εις νέον,
 - τις διαφορές που προκύπτουν είτε από περιουσιακά στοιχεία, είτε από υποχρεώσεις τα οποία επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους και σύμφωνα με τον νόμο 4308/2014 ανήκουν στα στοιχεία της καθαρής θέσης,
 - ίδιοι τίτλοι της καθαρής θέσης της οντότητας με την προϋπόθεση ότι αποτελούν ξεχωριστό στοιχείο της καθαρής θέσης της οντότητας και λειτουργούν αφαιρετικά.
 - κέρδη ή ζημίες τα οποία προκύπτουν από διάθεση ή ακύρωση τίτλων της καθαρής θέσης της επιχείρησης με την προϋπόθεση ότι αποτελούν ξεχωριστό στοιχείο της καθαρής θέσης της οντότητας και λειτουργούν προσθετικά ή αφαιρετικά, αντίστοιχα.
 2. Τα κονδύλια τα οποία ανήκουν στην καθαρή θέση της οντότητας, αφού πρώτα αναγνωρισθούν στην συνέχεια επιμετρούνται στα ποσά τα οποία έχουν αρχικώς εισπραχθεί ή δαπανηθεί.
 3. Κόστος το οποίο αφορά στοιχείο που ανήκει στην καθαρή θέση της οντότητας καταγράφεται αφαιρετικά σε περίπτωση που πρέπει να συμπεριληφθεί στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Διαφορετικά, συμπεριλαμβάνεται στα έξοδα της χρονικής περιόδου που αφορά.
 4. Κέρδη τα οποία προκύπτουν κατά την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της οντότητας και ανήκουν στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται αφού πραγματοποιηθούν.
- Παρακάτω παρουσιάζεται ένα παράδειγμα κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης όπως ορίζεται από τα ΕΛΠ και τον νόμο 4308/2014:

Πίνακας 8. Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης σύμφωνα με τα ΕΛΠ

	Κεφάλαιο	Υπέρ το άρτιο	Καταθέσεις Ιδιοκτητών	Ίδιοι Τίτλοι	Διαφορές ελόγησης αξίας	Αποθεματικά νόμων και κατάκοι	Αφορολόγητα αποθεματικά	Αποτελέσματα εις νέο	Σύνολο
Υπόλοιπο 01.01.20Χ0	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και διόρθωση λαθών								X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο	X	X			X		X		X
Εσωτερικές μεταφορές							X	X	0
Διανομές στους φορείς								X	X
Αποτελέσματα περιόδου								X	X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ0	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Μεταβολές στοιχείων στην περίοδο					X				X
Εσωτερικές μεταφορές									0
Διανομές μερισμάτων									X
Αποτελέσματα περιόδου								X	X
Υπόλοιπο 31.12.20Χ1	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Πηγή: Ψαθάκη, 2017.

1.2.6 Προσάρτημα

Τα ΕΛΠ με τον νόμο 4308/2014 και πιο συγκεκριμένα το άρθρο 29 καθορίζουν με σαφήνεια τον τρόπο σύνταξης του προσάρτηματος. Καταρχήν, το προσάρτημα (ή αλλιώς σημειώσεις) πρέπει να βασίζεται στις εξής αρχές (Ψαθάκη, 2017):

1. Σε περίπτωση που κάποια οντότητα δεν υποχρεούται με βάση το προαναφερόμενο άρθρο να δημοσιοποιήσει τις σχετικές πληροφορίες, έχει τη δυνατότητα να τις συμπεριλάβει εφόσον το επιθυμεί. Εφόσον το επιλέξει αυτό θα πρέπει η παρουσίαση των πληροφοριών να γίνεται με τον τρόπο που ορίζει το άρθρο.

2. Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που υπάρχουν σύμβολα, συντομογραφίες, ή διαγράμματα πρέπει να παρέχονται οι αντίστοιχες επεξηγήσεις έτσι ώστε να επιτρέπεται η κατανόηση τους. Επίσης, οι οντότητες οφείλουν να παρέχουν πληροφορίες σχετικές με την μονάδα μέτρησης αλλά και ο αριθμός των δεκαδικών ψηφίων στα οποία γίνεται η στρογγυλοποίηση των δεκαδικών αριθμών.

3. Η σειρά με την οποία παρουσιάζονται οι πληροφορίες για τα κονδύλια στο προσάρτημα πρέπει να είναι αντίστοιχη με τη σειρά που παρουσιάζονται οι συγκεκριμένες πληροφορίες στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

4. Στοιχεία τα οποία υπάρχουν ήδη στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν είναι απαραίτητο να παρουσιάζονται και στο προσάρτημα.

Το προσάρτημα είναι απαραίτητο να περιέχει επεξηγήσεις και πληροφορίες οι οποίες αφορούν το περιεχόμενο των παραγράφων 3 ως και 34 του νόμου 4308/2014. Σε περίπτωση που η οντότητα απαλλάσσεται από αυτό, κάτι τέτοιο δεν είναι αναγκαίο. Οι πληροφορίες αυτές αφορούν: την επωνυμία της οντότητας, την χρονική περίοδο, την νομική μορφή της οντότητας, που εδράζεται η οντότητα, το μητρώο στο οποίο ανήκει η οντότητα, αν η οντότητα λειτουργεί με βάση την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, αν βρίσκεται υπό εκκαθάριση, το μέγεθος της οντότητας και τέλος

δήλωση ότι η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων έχει γίνει στα πλαίσια του προαναφερόμενου νόμου (Ψαθάκη, 2017).

Στο προσάρτημα επίσης πρέπει να γίνεται αναφορά σε τυχόν παράγοντες οι οποίοι θέτουν σε αβεβαιότητα την συνεχιζόμενη δραστηριότητα της επιχείρησης (εφόσον υπάρχουν) αλλά και τρόπους αντιμετώπισης τους οποίους θα επιστρατεύσει η οντότητα. Η διοίκηση στο σημείο αυτό, σύμφωνα με τον νόμο, θα πρέπει να κάνει μια σύντομη αναφορά στις λογιστικές πολιτικές τις οποίες έχει υιοθετήσει η οντότητα αλλά και σε περίπτωση κάποιας αλλαγής στις μέχρι τώρα λογιστικές πολιτικές ή κάποιου λογιστικού λάθους θα πρέπει να αναφερθεί στις αιτίες και στις πιθανές επιπτώσεις (Ψαθάκη, 2017).

Επιπροσθέτως, στο προσάρτημα δηλώνονται περιπτώσεις που η επιχείρηση αναγκάστηκε να μην λειτουργήσει σύμφωνα με τον νόμο λόγω της «εύλογης παρουσίας». Οι συνέπειες αυτής της παρέκκλισης θα πρέπει να αναφέρονται αναλυτικά στο προσάρτημα. Περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις τα οποία αφορούν κονδύλια του ισολογισμού, πρέπει να αναφέρεται η σχέση τους με τα κονδύλια που υπάρχουν στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Συμπεριλαμβάνεται πίνακας ο οποίος παρουσιάζει αναλυτικά πληροφορίες για τα κονδύλια που αφορούν είτε τα ενσώματα είτε τα άυλα πάγια της οντότητας (Ψαθάκη, 2017).

Στο προσάρτημα παρουσιάζονται σημαντικά γεγονότα τα οποία δεν υπάρχουν στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης καθώς και αναλυτικές πληροφορίες όταν πραγματοποιείται επιμέτρηση στην εύλογη αξία. Επίσης, παρέχονται πληροφορίες για χρηματοπιστωτικά μέσα τα οποία επιμετρώνται στην τιμή κτήσης, για την καθαρή θέση της οντότητας, για το συνολικό χρέος της οντότητας το οποίο καλύπτει η ίδια η οντότητα με εξασφαλίσεις, αλλά και υποχρεώσεις που πρέπει να εξοφλήσει η οντότητα μετά από 5 χρόνια από την έκδοση του ισολογισμού.

Τέλος, στο προσάρτημα παρουσιάζονται πολλές ακόμα πληροφορίες ανάμεσα στις οποίες ενδεικτικά συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες σχετικά με:

- I. Τα μερίσματα που κατέβαλλε η οντότητα την συγκεκριμένη περίοδο.
- II. Τον τρόπο με τον οποίο χειρίστηκε (λογιστικά) της ζημιές.
- III. Τους απασχολούμενους της επιχείρησης.
- IV. Τις δαπάνες για τους εργαζόμενους της επιχείρησης, εφόσον δεν παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων.
- V. Οι αμοιβές του διοικητικού συμβουλίου (καθώς και οι προκαταβολές που τους χορηγήθηκαν) και των αρμόδιων ελεγκτών.

Μέρος 2ο: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ)

Κεφάλαιο 2.1: ΔΠΧΠ - Θεσμικό Πλαίσιο και εφαρμογή

2.1.1 Εισαγωγή στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κανονισμού 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου και Κοινοβουλίου ο οποίος αφορά την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων: στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα συμπεριλαμβάνονται τα ΔΛΠ, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) καθώς και οι διευκρινιστικές ερμηνείες οι οποίες πρόκειται να εκδοθούν (Νεγκάκης, Χ., 2014)¹.

Την 1^η Απριλίου του 2001 αποφασίστηκε η μετονομασία των ΔΛΠ σε ΔΠΧΠ (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:02002R1606-20080410&from=EN>).

Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ συγκεντρώνουν λογιστικές πρακτικές, αρχές και μεθόδους που αποσκοπούν στην ομοιόμορφη άσκηση της λογιστικής διεθνώς. Με την υιοθέτησή τους ο στόχος είναι να παρουσιάζεται με έγκυρο και διαφανή τρόπο η χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων (Πρωτοψάλτης & Λουμιώτης, 2009). Ο Κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου αναφέρει ρητά ότι ο σκοπός των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι η σύνταξη συγκρίσιμων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξομαλυνθεί η λειτουργία των κεφαλαιαγορών και να διεξάγεται πιο αποτελεσματικά σε διεθνές επίπεδο. Για αυτόν τον λόγο οι επιχειρήσεις οι οποίες βρίσκονται στο χρηματιστήριο, είναι υποχρεωμένες να ακολουθούν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, ώστε να παρέχουν ακριβείς και ποιοτικές λογιστικές πληροφορίες. Με αυτήν την λογική καταρτίζονται τα διεθνή πρότυπα ώστε να επιτευχθεί η σύγκλιση των λογιστικών προτύπων παγκόσμια (Grant Thornton, 2016)¹. Επίσης, όπως αναφέρεται ρητά στον Κανονισμό του 2002, η υιοθέτηση των διεθνών προτύπων στοχεύει στην ευκολότερη εξασφάλιση πόρων αλλά και την ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας των εταιρειών στις διεθνώς με στόχο την οικονομική ανάπτυξη (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:02002R1606-20080410&from=EN>).

Για αυτόν τον λόγο η Επιτροπή στις 13 Ιουνίου του 2000, ανακοίνωσε ότι οι εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις, θα συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις στηριζόμενες στα διεθνή πρότυπα.

Η προθεσμία των επιχειρήσεων είναι μέχρι το 2005 ώστε να έχουν την δυνατότητα να προσαρμοστούν στα νέα δεδομένα. Ταυτόχρονα, θεσπίστηκαν ειδικές διατάξεις οι οποίες επιδιώκουν την ομαλή και σωστή εφαρμογή των προτύπων στο αρχικό στάδιο. (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:02002R1606-20080410&from=EN>).

2.1.2 Νομοθεσία σχετική με τα ΔΠΧΠ/ΔΛΠ

Με τον Κανονισμό 1602/2002 όπως αναφέρθηκε παραπάνω καθιερώθηκαν τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και ορίστηκε η εφαρμογή τους. Η χώρα μας υιοθέτησε τον συγκεκριμένο κανονισμό με τον νόμο 2992/2002 ο οποίος τέθηκε σε εφαρμογή στις 20 Μαρτίου του 2002. Παρακάτω παρατίθεται ο συγκεκριμένος νόμος αλλά και

κάποιοι από τους σημαντικότερους νόμους που έχουν θεσπιστεί στην χώρα μας και αφορούν την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ:

✚ Νόμος αριθμ.2992/2002: «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ενίσχυση της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις». Ο συγκεκριμένος νόμος καθιερώνει την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην χώρα μας με το άρθρο 1 «Καθιέρωση Διεθνών Λογιστικών Προτύπων». Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται κατά την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Το παρόν άρθρο καθορίζει τις επιχειρήσεις οι οποίες είναι υπόχρεες για την εφαρμογή των διεθνών προτύπων και παρέχει ορισμένες διευκρινήσεις για την αρχική εφαρμογή (<https://www.taxheaven.gr/law/2992/2002>).

✚ Νόμος αριθμ.3229/2004: «Εποπτεία της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτεία και έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις». Ο συγκεκριμένος νόμος με το Κεφάλαιο Β' που περιέχει τα άρθρα 13, 14 και 15 ορίζει την εφαρμογή των ΔΛΠ για τις ΑΕ, κανόνες επιμέτρησης σύμφωνα με τα ΔΛΠ, ρυθμίσεις για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, για τις εκθέσεις του διοικητικού συμβουλίου για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις. Επίσης, προκειμένου να εφαρμοστούν τα ΔΛΠ, το άρθρο 14 περιέχει τροποποιήσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Τέλος, το άρθρο 15 ορίζει την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες στον ασφαλιστικό αλλά και στον τραπεζικό τομέα.

(<https://www.taxheaven.gr/law/3229/2004>).

✚ Νόμος αριθμ.3460/2006: «Αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων εταιρειών στην εύλογη αξία και άλλες διατάξεις». Με αυτόν τον νόμο οι επιχειρήσεις που είναι υπόχρεες στην εφαρμογή των ΔΛΠ καθορίζεται ότι θα αποτιμούν τα χρηματοοικονομικά τους μέσα σύμφωνα με την εύλογη αξία (<https://www.taxheaven.gr/law/3460/2006>).

✚ Νόμος αριθμ.3487/2006: Ο συγκεκριμένος νόμος περιέχει διευκρινιστικές διατάξεις για την σύνταξη των ισολογισμών από εταιρείες που έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ (<https://www.taxheaven.gr/law/3487/2006>).

Συμπληρωματικά λειτουργούν: η ΕΛΤΕ 110/2006, η οποία παρέχει διευκρινήσεις για την διανομή των κερδών αλλά και ο Κανονισμός 1126/2008 της ευρωπαϊκής επιτροπής που ενσωματώνει όλους τους τροποποιητικούς κανονισμούς που αφορούν τα ΔΛΠ. Έκτοτε ακολούθησαν και άλλες διατάξεις που στοχεύουν στην ομαλή εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων στην ελληνική πραγματικότητα. Οι ελληνικές επιχειρήσεις οι οποίες εφαρμόζουν τα ΕΛΠ σύμφωνα με τον νόμο 4308/2014 που αναφέρθηκε σε προηγούμενα κεφάλαια, μπορούν να χρησιμοποιήσουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, για καθοδήγηση (Αγγελής, 2019).

2.1.3 Πεδίο εφαρμογής και περιεχόμενο των ΔΠΧΠ/ΔΛΠ

Σύμφωνα με τον νόμο 2992/2002, τα ΔΛΠ τίθενται σε εφαρμογή στην Ελλάδα κατά την διαδικασία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι οποίες είναι: (α) Ισολογισμός (β) Κατάσταση Αποτελεσμάτων (γ) Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων κεφαλαίων (δ) Κατάσταση ταμιακών ροών (ε) Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων (<https://www.taxheaven.gr/law/2992/2002>). Οι επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεωτικά εφαρμόζουν τα ΔΛΠ είναι: οι Α.Ε που διαθέτουν μετοχές στο Χρηματιστήριο Αξιών της Αθήνας. Προαιρετική είναι η εφαρμογή των ΔΛΠ για υπόλοιπες Α.Ε οι οποίες έχουν ελεγκτές που ανήκουν στο Σ.Ο.Ε.Λ (<https://www.taxheaven.gr/law/2992/2002>). Παρακάτω παρατίθενται τα ΔΛΠ που είναι σε ισχύ:

Πίνακας 9. ΔΛΠ

<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1</u>	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2</u>	Αποθέματα
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 7</u>	Καταστάσεις ταμιακών ροών
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 8</u>	Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 10</u>	Γεγονότα μετά την Περίοδο Αναφοράς
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 11</u>	Συμβάσεις κατασκευής
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12</u>	Φόροι εισοδήματος
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16</u>	Ενσώματα πάγια
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17</u>	Μισθώσεις
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18</u>	Έσοδα
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 19</u>	Παροχές σε εργαζομένους
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 20</u>	Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 21</u>	Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23</u>	Κόστος δανεισμού
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 24</u>	Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 26</u>	Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 27</u>	Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις

<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 28</u>	Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 29</u>	Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 31</u>	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32</u>	Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 33</u>	Κέρδη ανά μετοχή
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 34</u>	Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36</u>	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 37</u>	Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38</u>	Άυλα περιουσιακά στοιχεία
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 39</u>	Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 40</u>	Επενδύσεις σε ακίνητα
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 41</u>	Γεωργία

Πηγή: <https://www.taxheaven.gr/ias>

Στην συνέχεια παρουσιάζουμε τα ΔΠΧΠ που είναι σε ισχύ:

Πίνακας 10. ΔΠΧΠ

<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 1</u>	Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ 2</u>	Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ</u>	Συνενώσεις επιχειρήσεων

<u>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ</u> <u>ΑΝΑΦΟΡΑΣ 3</u>	
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ</u> <u>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ</u> <u>ΑΝΑΦΟΡΑΣ 4</u>	Ασφαλιστήρια συμβόλαια
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ</u> <u>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ</u> <u>ΑΝΑΦΟΡΑΣ 5</u>	Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ</u> <u>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ</u> <u>ΑΝΑΦΟΡΑΣ 6</u>	Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ</u> <u>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ</u> <u>ΑΝΑΦΟΡΑΣ 7</u>	Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ</u> <u>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ</u> <u>ΑΝΑΦΟΡΑΣ 8</u>	Λειτουργικοί τομείς
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ</u> <u>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ</u> <u>ΑΝΑΦΟΡΑΣ 9</u>	Χρηματοοικονομικά Μέσα
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ</u> <u>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ</u> <u>ΑΝΑΦΟΡΑΣ 10</u>	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ</u> <u>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ</u> <u>ΑΝΑΦΟΡΑΣ 11</u>	Σχήματα υπό κοινό έλεγχο
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ</u> <u>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ</u> <u>ΑΝΑΦΟΡΑΣ 12</u>	Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ</u> <u>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ</u> <u>ΑΝΑΦΟΡΑΣ 13</u>	Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ</u> <u>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ</u> <u>ΑΝΑΦΟΡΑΣ 15</u>	Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες
<u>ΔΙΕΘΝΕΣ ΠΡΟΤΥΠΟ</u> <u>ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ</u> <u>ΑΝΑΦΟΡΑΣ 16</u>	Μισθώσεις

Πηγή: <https://www.taxheaven.gr/ias>, <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>

2.1.4 Όργανα κατάρτισης των ΔΠΧΠ/ΔΛΠ

Ο Οργανισμός Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS Foundation) συντονίζει την σύνταξη και την έκδοση των διεθνών προτύπων. Ιδρύθηκε στις 8 Μαρτίου του 2001 και έχει την ευθύνη επίβλεψης του Σώματος Διεθνών Λογιστικών Προτύπων όσον αφορά το έργο που επιτελεί, την δομή και την στρατηγική του. Επίσης, συγκεντρώνει τους απαραίτητους λειτουργικούς πόρους (Deloitte, 2020).

Ο σχεδιασμός και η έκδοση των ΔΛΠ γίνονται με διαφανή τρόπο και με γνώμονα την εξυπηρέτηση του κοινού συμφέροντος. Ο οργανισμός ανήκει στο δημόσιο και έχει μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα (Σαραντίδου, 2016).

Ο Οργανισμός IFRS, με την δράση του στοχεύει στην εξασφάλιση της σταθερότητας στις παγκόσμιες αγορές αλλά και την εύρυθμη και απρόσκοπτη λειτουργία της διεθνούς επιχειρηματικής δραστηριότητας. Για να επιτελέσει το έργο του ο οργανισμός συνεργάζεται με την Επιτροπή Επίβλεψης των Διαδικασιών (Due Process Oversight Committee (DPOC)) η οποία ιδρύθηκε το 2006 και είναι επιφορτισμένη με τη διαδικασία της σωστής εφαρμογής των αρχών του συντάγματος του IFRS. Επίσης, το Συμβούλιο Επίβλεψης (Monitoring Board), συμμετέχει και αυτό στην διαδικασία έκδοσης των ΔΛΠ (Deloitte, 2020).

Τα αρμόδια όργανα για την κατάρτιση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι οι εξής:

1. *Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board- IASB)*: Ιδρύθηκε την 1^η Απριλίου του 2001 και η αρμοδιότητα του είναι να εγκαθιδρύει τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Με την ίδρυση του αντικατέστησε την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC). Αναλαμβάνει όλη την διαδικασία δημιουργίας ενός διεθνούς προτύπου λαμβάνοντας υπόψη πολλούς παράγοντες που επικρατούν στην παγκόσμια οικονομία. Για αυτό το λόγο και αναπτύσσει στενή συνεργασία με όλους τους φορείς αλλά και τις μονάδες που επηρεάζονται από τα διεθνή πρότυπα όπως είναι οι επενδυτές, το διοικητικό συμβούλιο των εταιρειών, τους ελεγκτές αλλά και τους δημόσιους φορείς. Οι διαδικασίες που ακολουθούνται γνωστοποιούνται άμεσα καθώς είναι δημόσιες (Grant Thornton, 2016)₂.

2. *Επιτροπή Διερμηνειών των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (IFRS Interpretation Committee- IFRIC)*: Ιδρύθηκε και αυτή την 1^η Απριλίου του 2001 και το έργο της είναι να δημιουργεί τις διερμηνείες που αφορούν τα ΔΛΠ. Οι διερμηνείες αυτές στην συνέχεια εγκρίνονται από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Επίσης, η Επιτροπή αναλαμβάνει έργα υπό την καθοδήγηση του IASB (Deloitte, 2020).

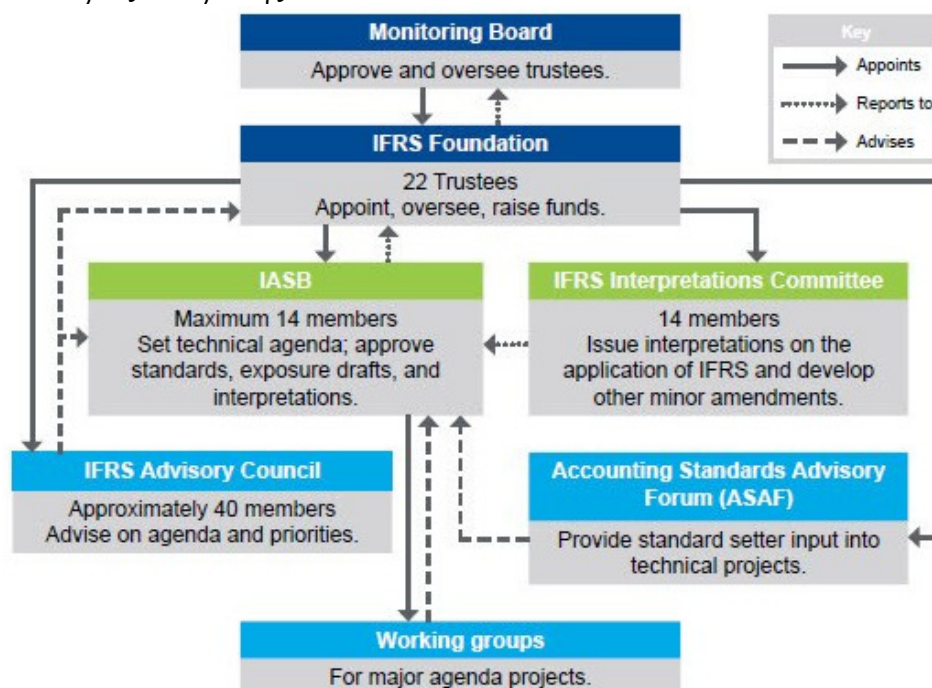
Η *Επιτροπή Διερμηνειών των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ* απαρτίζεται συνολικά από 14 μέλη, με διαφορετική καταγωγή και με διαφορετικό επάγγελμα. Το Συμβούλιο Επιτροπών του Οργανισμού IFRS καθορίζει ποια θα είναι αυτά τα μέλη, με αντικειμενικά κριτήρια (Σαραντίδου, 2016).

3. *Συμβουλευτικό Σώμα Λογιστικών Προτύπων (Accounting Standards Advisory Forum – ASAF)*: Παρέχει συμβουλές με σκοπό να στηρίζει τους στόχους και να προωθεί τις αρχές του Οργανισμού IFRS για να εκδίδονται με ορθό τρόπο τα διεθνή λογιστικά πρότυπα και να εξυπηρετούν όλα τα μέλη που συμμετέχουν στην αγορά. Επίσης, συμβάλλει κατά την διάρκεια των τεχνικών συζητήσεων για την θέσπιση των προτύπων. Οι συνεδρίες πραγματοποιούνται συνήθως στο Λονδίνο, 4 φορές τον χρόνο και η διάρκεια τους είναι 2 μέρες.

4. *Γνωμοδοτικό Συμβούλιο (IFRS Advisory Council)*: Ιδρύθηκε στις 25 Ιουνίου του 2001 και ο βασικός του ρόλος είναι να παρέχει συμβουλές στον Οργανισμό IFRS και

στο Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Το Συμβούλιο το απαρτίζουν εκπρόσωποι ομάδων που επηρεάζονται άμεσα από την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων όπως επενδυτές, οικονομικοί αναλυτές, ελεγκτές και μέλη της ακαδημαϊκής κοινότητας αλλά και αρμόδιες αρχές. Οι συνεδριάσεις του συμβουλίου πραγματοποιούνται στο Λονδίνο. Στο παρακάτω διάγραμμα απεικονίζονται οι φορείς που αναφέρθηκαν παραπάνω καθώς και συνοπτικές πληροφορίες για την λειτουργία τους (Deloitte, 2020).

Διάγραμμα 1. Φορείς κατάρτισης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ



Πηγή: Deloitte, 2020

2.1.5 Πλεονεκτήματα-Μειονεκτήματα από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ επηρεάζει θετικά τόσο τους οργανισμούς που τα εφαρμόζουν αλλά και αυτούς που επενδύουν στις επιχειρήσεις και χρειάζονται την ακριβή χρηματοοικονομική πληροφόρηση (Παπαδάτος, 2010).

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις η υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ αυξάνει κατά πολύ την αποδοτικότητα τους και αφού τα στελέχη της διοίκησης έχουν στην διάθεση τους πολύ πιο άμεσα και με μειωμένο κόστος τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Πλέον, οι επιχειρήσεις που λειτουργούν σε ξένες αγορές και είναι εισηγμένες σε διεθνή χρηματιστήρια επωφελούνται από την εφαρμογή των ενιαίων προτύπων αφού προετοιμάζουν πολύ πιο γρήγορα τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις και γίνονται με αυτόν τον τρόπο πολύ πιο αποτελεσματικές (Νεγκάκης, Χ., 2014)¹. Με αυτόν τον τρόπο, διευκολύνεται και η διαδικασία διεθνοποίησης των εταιρειών που μπορούν να γνωστοποιήσουν πιο εύκολα την χρηματοοικονομική τους κατάσταση διεθνώς. Από τα διεθνή πρότυπα επωφελούνται σε μεγάλο βαθμό και οι πολυεθνικοί όμιλοι οι οποίοι διαθέτουν θυγατρικές σε χώρες του εξωτερικού και τώρα δεν είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν πολλές διαφορετικές καταστάσεις που να συμμορφώνονται με τους κανονισμούς της εκάστοτε χώρας, αρκεί να συντάξουν ενιαίες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (Παπαδάτος, 2010).

Πολύ σημαντικό πλεονέκτημα, το οποίο δεν μπορούμε να αγνοήσουμε είναι ότι μειώνεται κατά πολύ η ασυμμετρία πληροφόρησης που υπάρχει ανάμεσα στην διοίκηση της επιχείρησης που συντάσσει της χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τους επενδυτές. Αυτό ωφελεί και τους επενδυτές φυσικά, αλλά και την ίδια την εταιρεία αφού αυξάνεται η αξιοπιστία της και έτσι μπορεί να προσελκύσει περισσότερα κεφάλαια με μειωμένο ασφάλιστρο ρίσκου. Εκτός από την διαφάνεια φυσικά αυξάνεται και η συγκρισιμότητα και με αυτόν τον τρόπο τα στελέχη των επιχειρήσεων μπορούν να λαμβάνουν καλύτερες αποφάσεις, γνωρίζοντας καλύτερα τον ανταγωνισμό. Υιοθετώντας μια διεθνή εικόνα οι επιχειρήσεις εκτός από επενδυτές, είναι πολύ πιθανό να προσελκύσουν και πελάτες από το εξωτερικό αφού η επωνυμία τους μπορεί να γίνει πιο αναγνωρίσιμη (Παπαδάτος, 2010).

Υπό αυτό το πρίσμα, και εφόσον η ποιότητα της λογιστικής πληροφορίας αυξάνεται, μέσω των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, αυξάνεται και η πιστοληπτική ικανότητα των επιχειρήσεων αφού παρουσιάζουν τα χρηματοοικονομικά τους στοιχεία με ακρίβεια. Όπως είναι φανερό θα βελτιωθεί πολύ η κατάσταση συνολικά για τις διεθνείς χρηματαγορές αφού θα αυξηθεί η ποιότητα και η ομοιομορφία της λογιστικής πληροφόρησης και άρα και η ποιότητα αλλά και η ποσότητα των διεθνών συναλλαγών. Θετική θα είναι η επιρροή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και για τις χώρες που είτε δεν διαθέτουν λογιστικά πρότυπα είτε τα τοπικά πρότυπα υστερούν πολύ και άρα με την υιοθέτηση των διεθνών προτύπων, το λογιστικό τους σύστημα θα βελτιωθεί πολύ (Παπαδάτος, 2010).

Όσον αφορά τους επενδυτές, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω εφόσον μειώνεται η ασυμμετρία πληροφόρησης, μειώνεται και το ρίσκο που είναι αναγκασμένοι να πάρουν, αφού διαθέτουν πιο ακριβείς και έγκυρες πληροφορίες για να βασίσουν τις αποφάσεις τους. Η αύξηση της συγκρισιμότητας θα ενθαρρύνει τους επενδυτές να πραγματοποιήσουν περισσότερες και πιο επικερδείς επιχειρηματικές αποφάσεις, εφόσον έχουν πιο ξεκάθαρη εικόνα για την χρηματοοικονομική κατάσταση των επιχειρήσεων. Μεγάλο είναι το όφελος και για τους μικρότερους επενδυτές οι οποίοι αντιμετώπιζαν μεγαλύτερες δυσκολίες στην επέκταση τους στις διεθνείς αγορές, αλλά τώρα λόγω της ομοιόμορφης πληροφόρησης μπορούν να κινηθούν με μεγαλύτερη ασφάλεια. Με την υιοθέτηση των ΔΠΧΠ/ΔΛΠ το διοικητικό συμβούλιο είναι υποχρεωμένο να δρα περισσότερο υπέρ των μετόχων και των επενδυτών. Περιορίζεται σημαντικά το earnings management (χειραγώγηση των κερδών) αφού πολλές λογιστικές πρακτικές παύουν να είναι πλέον στην διακριτική ευχέρεια των μάνατζερ, οι οποίοι πλέον είναι υποχρεωμένοι να παρουσιάζουν με συγκεκριμένο τρόπο τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Βέβαια, προκύπτουν και ορισμένα μειονεκτήματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ που αφορούν κυρίως την πρακτική εφαρμογή των προτύπων διεθνώς. Σύμφωνα με τον Παπαδάτο, 2010 τα πλεονεκτήματα από την επικράτηση των διεθνών προτύπων παύουν να υφίστανται σε περίπτωση που δεν υπάρξει αυστηρή εφαρμογή τους. Είναι πιθανόν λόγω της παρέμβασης των μάνατζερ, αλλά και λόγω της επικράτησης των τοπικών κανόνων, να μην υπάρξει ομοιόμορφη εφαρμογή λαμβάνοντας υπόψη ότι το IASB δεν έχει κάποιο τρόπο να διαπιστώσει την ορθή εφαρμογή των προτύπων.

Επιπλέον, η μετάβαση από τα εγχώρια στα διεθνή πρότυπα είναι φυσικό να συνεπάγεται αρκετά μεγάλο κόστος για τις επιχειρήσεις, το οποίο αφορά κυρίως την επιμόρφωση και την κατάρτιση του ανθρώπινου δυναμικού. Ανάλογο κόστος για αυτήν την μετάβαση θα επωμιστούν και οι επενδυτές οι οποίοι θα πρέπει να ενημερωθούν κατάλληλα για να λάβουν τις σωστές αποφάσεις. Η κατάσταση ενδέχεται να επιβαρυνθεί περισσότερο από την στάση των εργαζόμενων, οι οποίοι

στην αρχή τουλάχιστον ίσως είναι αρκετά διστακτικοί όσον αφορά τις αλλαγές και παρουσιάζουν δυσκολία στην προσαρμογή.

Κεφάλαιο 2.2: ΔΠΧΠ και Οικονομικές Καταστάσεις

2.2.1 Αρχές που διέπουν την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ/ΔΛΠ

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1 ορίζεται η δομή και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων οι οποίες είναι: η κατάσταση οικονομικής θέσης (Ισολογισμός), η κατάσταση συνολικών εσόδων (αποτελεσμάτων), η κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων, η κατάσταση ταμειακών ροών και οι σημειώσεις (Νεγκάκης, Χ., 2014)².

Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων διέπεται από ορισμένες αρχές στις οποίες πρέπει να βασίζεται η διοίκηση των εταιρειών προκειμένου να παρέχει διαφανή πληροφόρηση στις χρηματαγορές. Παρακάτω παρατίθενται οι βασικές αρχές των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά και κάποιες γενικές αρχές σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ:

1. Συνεχής επιχειρηματική δραστηριότητα: Σύμφωνα με αυτήν την αρχή των ΔΠΧΠ/ΔΛΠ, κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, θεωρείται ότι η εταιρεία συνεχίζει κανονικά τις δραστηριότητές της για την επόμενη χρήση. Το διοικητικό συμβούλιο είναι σε θέση να γνωρίζει και άρα να γνωστοποιήσει αν κατά την επόμενη χρήση θα υπάρξει παύση της λειτουργίας της.

2. Αρχή των δεδουλευμένων/ αρχή της αυτοτέλειας της χρήσης: Η αρχή των δεδουλευμένων υποδεικνύει ότι οι συναλλαγές της επιχείρησης πρέπει να καταγράφονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις την χρονική περίοδο την οποία αφορούν, ανεξάρτητα με το πότε εισπράχθηκαν ή καταβλήθηκαν τα χρήματα τα οποία αντιστοιχούν σε αυτές τις συναλλαγές. Οι οικονομικές χρήσεις της εταιρείας, δεν σχετίζονται μεταξύ τους (Σαραντίδου, 2016).

Κάποιες γενικές αρχές οι οποίες ισχύουν για τα ΔΠΧΠ/ΔΛΠ που αφορούν φυσικά και την διαδικασία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι οι εξής:

1. Συνάφεια και συγκρισιμότητα: Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με τέτοιο τρόπο που οι χρήστες τους να είναι σε θέση να μπορούν να εξάγουν χρήσιμα συμπεράσματα για την μελλοντική πορεία της επιχείρησης αλλά και να διακρίνουν κάποιες τάσεις. Για αυτόν τον λόγο η επιχείρηση οφείλει να παρουσιάζει και τα αντίστοιχα στοιχεία προηγούμενων χρήσεων. Επίσης, βασικός στόχος των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι τα στοιχεία που παρέχουν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις να διευκολύνουν την σύγκριση μεταξύ των επιχειρήσεων.

2. Εύλογη παρουσίαση και ομοιομορφία: Η σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται βάσει προτύπων τα οποία δεν μεταβάλλονται ανά χρήση, και από τα οποία ο οικονομικός οργανισμός δεν έχει την δυνατότητα να παρεκκλίνει εκτός αν υπάρχει κάποιος συγκεκριμένος λόγος (Σαραντίδου, 2016).

3. Πληρότητα, ουδετερότητα και σπουδαιότητα: Πολύ σημαντική παράμετρος είναι η πλήρης και ακριβής απεικόνιση όλων των στοιχείων της εταιρείας.

Επιπλέον, πολύ σημαντικό είναι τα χρηματοοικονομικά στοιχεία να παρουσιάζονται ομαδοποιημένα ανά συναφείς κατηγορίες και να μην συμψηφίζονται πχ τα έσοδα με τα έξοδα (συμψηφισμός). Τέλος, η επιχείρηση παρουσιάζει την χρηματοοικονομική

της θέσης τουλάχιστον μία φορά τον χρόνο και αν αυτό μεταβληθεί η διοίκηση οφείλει να το γνωστοποιήσει και να το αιτιολογήσει (Σαραντίδου, 2016).

2.2.2 Κατάσταση ισολογισμού

Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ορίζουν ότι ο Ισολογισμός ή αλλιώς κατάσταση οικονομικής θέσης πρέπει οπωσδήποτε να περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία (Ψαθάκη, 2017):

- ενσώματες ακινητοποιήσεις
- επενδύσεις σε ακίνητα
- άυλα περιουσιακά στοιχεία
- χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία
- επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης
- βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
- αποθέματα
- εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις
- ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα προς αυτά
- κεφάλαιο και αποθεματικά
- δικαιώματα μειοψηφίας
- προβλέψεις
- υποχρεώσεις και απαιτήσεις για τρέχοντες φόρους
- αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις
- εμπορικοί και λοιποί πληρωτέοι λογαριασμοί

Τα στοιχεία του Ενεργητικού χωρίζονται σε δύο μεγάλες κατηγορίες: Πάγιο Ενεργητικό και Κυκλοφορούν Ενεργητικό.

Παρακάτω παρουσιάζεται ένα παράδειγμα σύνταξης Ισολογισμού σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ/ΔΛΠ:

Πίνακας 11. Υπόδειγμα Ισολογισμού σύμφωνα με τα ΔΛΠ

Υπόδειγμα Ισολογισμού		
(ΟΜΙΛΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ X)		
	20-3	20-2
ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενσώματα πάγια	X	X
Υπεραξία επιχείρησης	X	X
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	X	X
Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις	X	X
Άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία	<u>X</u>	<u>X</u>
	X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Αποθέματα	X	X
Πελάτες	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
Προκαταβολές	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	<u>X</u>	<u>X</u>
	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο περιουσιακών στοιχείων	<u>X</u>	<u>X</u>
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ		
Κεφάλαιο και αποθεματικά που αναλογούν στους μετόχους της μητρικής		
Εκδοθέν κεφάλαιο	X	X
Αποθεματικά	X	X
Σωρευμένα Κέρδη (Ζημίες)	<u>X</u>	<u>X</u>
	X	X
Δικαιώματα μειοψηφίας	<u>X</u>	<u>X</u>
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	X	X
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Έντοκα δάνεια	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X

Πηγή: Αποστόλου Α., 2015

Πίνακας 13. Υπόδειγμα Ισολογισμού σύμφωνα με τα ΔΛΠ (συνέχεια)

Μακροπρόθεσμες προβλέψεις	<u>X</u>	<u>X</u>
	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Βραχυπρόθεσμα δάνεια	X	X
Βραχυπρόθεσμο μέρος εντόκων δανείων	X	X
Τρέχων φόρος εισοδήματος	X	X
Βραχυπρόθεσμες προβλέψεις	<u>X</u>	<u>X</u>
	X	X
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων και Υποχρεώσεων	<u>X</u>	<u>X</u>

Πηγή: Αποστόλου Α., 2015

Όπως φαίνεται και από το παράδειγμα, υπάρχει διαχωρισμός κυκλοφορούντων, μη-κυκλοφορούντων στοιχείων καθώς και βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.

Στα κυκλοφορούντα στοιχεία του ισολογισμού περιλαμβάνονται:

1. Τα μετρητά αλλά και τα ταμειακά διαθέσιμα
2. Τα στοιχεία τα οποία αναμένεται να ρευστοποιηθούν εντός του έτους.
3. Στοιχεία που σκοπός τους είναι η πώληση, σύμφωνα με τις δραστηριότητες της οντότητας.
4. Στοιχεία που εξυπηρετούν εμπορικούς σκοπούς.

Τα μη-κυκλοφορούντα στοιχεία δεν έχουν κάποιο από τα παραπάνω χαρακτηριστικά. Οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις είναι αυτές οι οποίες έχουν τα ακόλουθα γνωρίσματα:

1. Έχουν δημιουργηθεί με εμπορικό σκοπό,
2. Πρόκειται να διακανονιστούν μέσα στο έτος,
3. Ο διακανονισμός θα πραγματοποιηθεί κατά την διάρκεια του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης και
4. Για έναν χρόνο η οντότητα δεν μπορεί να αναβάλλει τον διακανονισμό.

Οι υποχρεώσεις που δεν πληρούν τις παραπάνω προϋποθέσεις δεν ανήκουν στην κατηγορία των βραχυπρόθεσμων (Σαραντίδου, 2016).

2.2.3 Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης παρουσιάζονται αποτελέσματα για δύο συνεχόμενες χρονιές.

Πίνακας 12. Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης σύμφωνα με τα ΔΛΠ

<u>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ</u> <u>31ης ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 20XX (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 20XX)</u>		Ποσά κλειόμενης χρήσης 20XX
I.	Αποτελέσματα εκμετάλλευσης	
	Κύκλος Εργασιών (καθαρές πωλήσεις)	
	<u>Μείον:</u> Κόστος πωλήσεων	
	Μικτά αποτελέσματα (ζημιές) εκμετάλλευσης	
	<u>Πλέον:</u> Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	
	Σύνολο	
	<u>Μείον:</u> 1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	
	3. Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	
	Μερικά αποτελέσματα (ζημιές) εκμετάλλευσης	
	<u>ΠΛΕΟΝ:</u> 1. Έσοδα συμμετοχών	
	3. Κέρδη πώλησης συμμετοχών και χρεογράφων	
	4. Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	
	<u>Μείον:</u> 1. Προβλέψεις υποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων	
	3. Χρεωστικοί τόκοι & συναφή έξοδα	
	Ολικά αποτελέσματα (ζημιές) εκμετάλλευσης	
II.	<u>ΠΛΕΟΝ:</u> Έκτακτα αποτελέσματα	
	2. Έκτακτα κέρδη	
	3. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων	
	<u>ΜΕΙΟΝ:</u> 1. Έκτακτα και Ανόργανα έξοδα	
	2. Έκτακτες ζημιές	
	3. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	
	Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα (κέρδη)	
	<u>ΜΕΙΟΝ:</u> Σύνολο αποσβέσεων παγίων στοιχείων	
	<u>Μείον:</u> Οι από αυτές ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	
	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης προ φόρων	

Πηγή: Ψαθάκη, 2017

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων παρουσιάζονται τα κέρδη και οι ζημιές. Επίσης, περιλαμβάνει και τα έκτακτα έσοδα αλλά και έξοδα τα οποία δεν προκύπτουν από την τακτική και συνήθη δραστηριότητα της επιχείρησης (Σαραντίδου, 2016).

Όπως φαίνεται και στο παράδειγμα κατάστασης αποτελεσμάτων πρέπει να απεικονίζονται οπωσδήποτε:

- έσοδα
- κόστη χρηματοοικονομικής φύσης
- κέρδη ή ζημίες θυγατρικών επιχειρήσεων ή κοινοπραξιών και η λογιστικοποίησή τους ακολουθεί το πρότυπο της καθαρής θέσης
 - φορολογικά έξοδα
 - κέρδη ή ζημίες (αφού έχει υπολογισθεί η επίδραση του φόρου), τα οποία αφορούν δραστηριότητα που δεν υφίσταται πλέον
 - τελικό κέρδος ή ζημία.

2.2.4 Κατάσταση ταμειακών ροών

Στην κατάσταση ταμειακών ροών παρουσιάζονται οι εισροές και οι εκροές του ταμείου της επιχείρησης. Έτσι, οι επενδυτές αλλά και όλοι οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης μπορούν να αξιολογήσουν κατά πόσο η επιχείρηση έχει την ικανότητα δημιουργίας ταμειακών διαθέσιμων κάτι το οποίο είναι αντιπροσωπευτικό της οικονομικής της θέσης (Σαραντίδου, 2016). Η διοίκηση της επιχείρησης συντάσσει την κατάσταση ταμειακών ροών με βάση το ΔΛΠ 7. Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, όλες οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να δημοσιεύουν κατάσταση ταμειακών ροών.

Η δημοσίευση της κατάστασης ταμειακών ροών δίνει την δυνατότητα στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να εκτιμούν τη φερεγγυότητα, την ρευστότητα αλλά και την μελλοντική πορεία των ταμειακών ροών της επιχείρησης. Στην κατάσταση ταμειακών ροών παρουσιάζονται οι λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές δραστηριότητες της επιχείρησης οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά την διάρκεια της χρήσης. Μέσω της παρουσίασης αυτής γίνεται διακριτή η συμβολή της κάθε δραστηριότητας, ξεχωριστά στην οικονομική θέση της επιχείρησης. Επίσης, οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ενημερώνονται για τα ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα που διαθέτει η οντότητα.

Στις λειτουργικές δραστηριότητες παρουσιάζεται η δυνατότητα της επιχείρησης να αποπληρώνει δάνεια, να καταβάλλει μερίσματα στους μετόχους αλλά και να πραγματοποιεί νέες επενδύσεις χωρίς να χρησιμοποιεί ξένα κεφάλαια, βασισμένη στα έσοδα από τις δραστηριότητές της. Οι επενδυτικές δραστηριότητες σχετίζονται με εισπράξεις και καταβολές μετρητών που αντιστοιχούν σε κάποιο στοιχείο στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

Τέλος, οι χρηματοδοτικές δραστηριότητες, αφορούν εισπράξεις από έκδοση μετοχών ή δαπάνες για καταβολές μερισμάτων στους μετόχους (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=5DE943EBACD6C108.1D031AEA53&version=2004/03/31>).

2.2.5 Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης

Στην κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης, παρουσιάζονται όλες οι αλλαγές στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης.

Πίνακας 13. Υπόδειγμα μεταβολών ιδίων κεφαλαίων σύμφωνα με τα ΔΛΠ

Υπόδειγμα μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
(ΟΜΙΛΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ Χ)

	Μέτοχοι Μητρικής				Σύνολο	Δικαιώματα μειοψηφίας	Σύνολο ιδίων κεφαλαίων
	Μετοχικό Κεφάλαιο	Αποθεματικά	Συναλλαγές Διαφορές	Αποτελέσματα εις νέον			
• Υπόλοιπο κατά την 31 Δεκεμβρίου 201	X	X	(X)	X	X	X	X
• Μεταβολές λογιστικών αρχών				(X)	(X)	(X)	(X)
• Επαναδιατυπωμένα υπόλοιπα	X	X	(X)	X	X	X	X
• Πλεόνασμα αναπροσαρμογής ενσώματων παγίων		X			X	X	X
• Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία:							
- Κέρδη/(ζημιές) αποτίμησης		(X)			(X)		(X)
- Μεταφορές στα κέρδη ή στις ζημιές		(X)			(X)		(X)
• Αντισταθμίσεις ταμειακών ροών:							
- Κέρδη/(ζημιές)		X			X	X	X
- Μεταφορές στα κέρδη ή στις ζημιές περιόδου		X			X	X	X
- Μεταφορές στην αρχική λογιστική αξία των αντισταθμισμένων στοιχείων		(X)			(X)		(X)
• Συναλλαγματικές διαφορές από μετατροπή εκμεταλλεύσεων εξωτερικού			(X)		(X)	(X)	(X)
• Φόρος εισοδήματος προς και από τα ίδια κεφάλαια		(X)	X		(X)	(X)	(X)
• Καθαρό εισόδημα καταχωρούμενο κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια		X	(X)		X	X	X
• Αποτελέσματα περιόδου				X	X	X	X
• Σύνολο καταχωρηθέντων κερδών και ζημιών περιόδου		X	(X)	X	X	X	X
• Μείσματα				(X)	(X)	(X)	(X)
• Εκδόση Κεφαλαίου	X				X		X
• Δικαιώματα προαίρεσης μετοχών		X			X		X
• Υπόλοιπα 31 Δεκεμβρίου 201_	X	X	(X)	X	X	X	X

Πηγή: Αποστόλου Α., 2015

Στις μεταβολές αυτές συμπεριλαμβάνονται αυτές που προκύπτουν από τις συναλλαγές που πραγματοποιεί ο οικονομικός οργανισμός με τους μετόχους.

Όσον αφορά τις συναλλαγές με τους μετόχους, η κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης πρέπει να συμπεριλαμβάνει τα ποσά που διανεμήθηκαν στους μετόχους, τα κέρδη εις νέον, αλλά και την πορεία των κερδών.

Η κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης παρουσιάζει τα κέρδη και τις ζημιές μιας επιχείρησης καθώς και τα έσοδα και τα έξοδα τα οποία δημιουργούνται από τον οργανισμό μέσα στη χρήση (Σαραντίδου, 2016). Επίσης, απεικονίζονται τα ποσά που λαμβάνουν οι μέτοχοι, τα ίδια κεφάλαια αλλά και τις επιδράσεις της λογιστικής πολιτικής στα μεγέθη της επιχείρησης.

2.2.6 Σημειώσεις

Οι σημειώσεις περιλαμβάνουν επεξηγήσεις για τα στοιχεία που παρατίθενται στις προαναφερθείσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις καθώς και συμπληρωματικά στοιχεία για την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης τα οποία δεν

συμπεριλήφθηκαν σε κάποια από τις προηγούμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Σαραντίδου, 2016). Επίσης, παρέχονται χρήσιμες πληροφορίες για την λογιστική πολιτική που ακολουθεί η επιχείρηση. Ο τρόπος με τον οποίο συντάσσονται οι σημειώσεις είναι συγκεκριμένος και έχει την ακόλουθη μορφή:

- Δήλωση συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΠ/ΔΛΠ
- Σύνοψη λογιστικής πολιτικής την οποία εφαρμόζει η επιχείρηση
- Επεξηγήσεις για τα στοιχεία που παρουσιάζονται στις λογιστικές καταστάσεις
- Υποχρεώσεις, συμβατικές δεσμεύσεις που δεν αναγνωρίζονται, γενικές πληροφορίες σχετικά με την στρατηγική που ακολουθεί η επιχείρηση

Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να δημοσιοποιούνται σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και δεν πρέπει να αποκλίνουν από τα διεθνή πρότυπα. Πρέπει να δημοσιοποιούνται σε ετήσια βάση. Εκτός από τις ετήσιες πρέπει να δημοσιοποιούνται και οι ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μαζί με την έκθεση του διοικητικού συμβουλίου και την επισκόπηση των ορκωτών ελεγκτών λογιστών (Ψαθάκη, 2017).

Υπάρχουν κάποιες ελάχιστες εξαιρέσεις που επιτρέπεται η απόκλιση από τα διεθνή πρότυπα και σε αυτήν την περίπτωση πρέπει οπωσδήποτε οι λόγοι και οι προϋποθέσεις να αναφέρονται στις σημειώσεις:

– Σε περίπτωση που η συμμόρφωση με τα πρότυπα οδηγεί σε διαστρέβλωση της αντικειμενικής κατάστασης της επιχείρησης και σε ανακριβή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

– Σε περίπτωση που η συμμόρφωση με τα πρότυπα οδηγεί σε απόκλιση από την αρχή της δίκαιης παρουσίασης.

Στις παραπάνω περιπτώσεις, πρέπει να παρέχονται αναλυτικές λεπτομέρειες που αφορούν το εκάστοτε πρότυπο, τους λόγους απόκλισης από αυτό καθώς και τις πιθανές οικονομικές επιπτώσεις.

Μέρος 3ο: Συγκριτική ανάλυση ΕΛΠ και ΔΠΧΠ

Κεφάλαιο 3.1: Σύγκριση ανάλυσης οικονομικών καταστάσεων με βάση ΕΛΠ και ΔΠΧΠ

3.1.1 ΔΛΠ 1: Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων

Όπως αναφέρεται και παραπάνω στο ΔΛΠ 1 παρέχονται οι απαραίτητες πληροφορίες για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, δίνονται οδηγίες που αφορούν την δομή αλλά και το περιεχόμενο τους και ορίζεται ο τρόπος παρουσίασης τους. Σκοπός του συγκεκριμένου προτύπου είναι η βελτίωση της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας ανάμεσα στην τρέχουσα και στην προηγούμενη χρήση αλλά και την συγκρισιμότητα μεταξύ οικονομικών καταστάσεων διαφορετικών οντοτήτων (Σαμαράς, 2013; Brochet, Jagolinzer & Riedl, 2012). Όσον αφορά τα ΕΛΠ, η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ορίζεται με βάση τον νόμο 4308/14. Μετά την εφαρμογή του συγκεκριμένου νόμου δεν παρατηρούμε διαφορές στην δομή, την σύνταξη και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων (Αγγελής, 2019).

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ οι επιχειρήσεις συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση το μέγεθος τους, ανάλογα δηλαδή με την κατηγορία στην οποία ανήκουν οι οποίες αναφορικά είναι:

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

Σε προηγούμενο κεφάλαιο της παρούσας εργασίας (κεφάλαιο 1.2, πίνακας 5) έχουμε αναφέρει αναλυτικά ποιες οικονομικές καταστάσεις είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν οι οντότητες ανάλογα με το μέγεθός τους, σύμφωνα με τα ΕΛΠ. Επίσης, σε προηγούμενο κεφάλαιο έχει γίνει εκτενής αναφορά για τις οικονομικές καταστάσεις όπως ορίζονται από τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, αλλά και από τα ΕΛΠ.

Σε γενικές γραμμές οι μεγάλες και μεσαίες επιχειρήσεις ακολουθούν το ίδιο πλαίσιο χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και με τα ΕΛΠ και με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, παρέχοντας μεγάλο όγκο πληροφοριών με μεγάλη ακρίβεια προκειμένου να αυξηθεί η συγκρισιμότητα και η διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων (Ντζανάτος Δ., 2008).

Η βασική διαφορά που μπορούμε να εντοπίσουμε είναι στο Προσάρτημα των ΕΛΠ που είναι οι αντίστοιχες Σημειώσεις των ΔΠΧΠ. Πιο συγκεκριμένα, τα ΔΛΠ απαιτούν αναλυτικότερες πληροφορίες στις Σημειώσεις όσον αφορά τις λογιστικές πολιτικές, την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων αλλά και πληροφορίες που δεν αναφέρονται στις υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις. Αντίθετα, οι πληροφορίες που ορίζουν τα ΕΛΠ με τον νόμο 4308/14 ότι πρέπει να περιέχονται στο Προσάρτημα δεν είναι τόσο εκτενείς (Αγγελής, 2019).

Επίσης, τα ΕΛΠ διαφοροποιούνται από τα ΔΛΠ ως προς το γεγονός ότι στην περίπτωση των ΕΛΠ λαμβάνεται υπόψη το μέγεθος της οντότητας και έτσι καθορίζεται το ποιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις θα δημοσιευθούν. Αντίθετα, σύμφωνα με τα ΔΛΠ όλες οι οντότητες, ανεξαρτήτως μεγέθους, υποχρεούνται να συντάσσουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Λύκου & Μαλεφίτσάκη, 2019). Σημαντική διαφορά παρατηρείται και στην κατάσταση ιδίων κεφαλαίων όπου

σύμφωνα με τα ΕΛΠ παρουσιάζονται οι συναλλαγές με τους μετόχους και επιπρόσθετες συναλλαγές που επιμετρώνται μεταγενέστερα. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, η κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων περιλαμβάνει μόνο τις συναλλαγές με τους μετόχους καθώς οι υπόλοιπες συναλλαγές παρουσιάζονται ξεχωριστά.

Πριν την ψήφιση του νόμου 4308/2014 εντοπίζονται ουσιώδεις διαφορές ανάμεσα στα ΕΛΠ και στα ΔΛΠ (Χαραμής, 2018):

- Οι ετήσιες ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΕΛΠ δεν περιλάμβαναν Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων κάτι το οποίο συνεπαγόταν την ύπαρξη λογιστικών σφαλμάτων στις καταστάσεις αποτελεσμάτων τα οποία ήταν πολύ δύσκολο να εντοπιστούν και άρα να διορθωθούν.
- Επίσης, σύμφωνα με τα ΔΛΠ ο φόρος εισοδήματος παρουσιάζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ παρουσιάζόταν στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.
- Ο ισολογισμός σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα δεν περιλαμβάνει αναλυτικά τα περιουσιακά στοιχεία της οντότητας.
- Οι επιχορηγήσεις σύμφωνα με τα ΕΛΠ παρουσιάζονται στα ίδια κεφάλαια, ενώ τα ΔΛΠ ορίζουν ότι οι επιχορηγήσεις πρέπει να παρουσιάζονται σε ξεχωριστό λογαριασμό.

3.1.2 ΔΛΠ 7: Κατάσταση ταμιακών ροών

Η κατάσταση ταμιακών ροών είναι πολύ σημαντική οικονομική κατάσταση, καθώς απεικονίζει τα μετρητά, τα ταμιακά διαθέσιμα και ισοδύναμα που έχει στην διάθεση της η επιχείρηση. Παρέχει ζωτικής σημασίας πληροφορίες στην διοίκηση της επιχείρησης καθώς παρουσιάζει την ρευστότητα της οντότητας και δίνει την δυνατότητα πρόβλεψης τυχόν μελλοντικής δυσπραγίας.

Στην Ελλάδα πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ δεν ήταν υποχρεωτική ούτε η κατάρτιση ούτε η δημοσίευση της κατάστασης ταμιακών ροών για όλες τις επιχειρήσεις, αλλά μόνο για όσες ήταν εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Αντίθετα, σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα όλες οι επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως μεγέθους και δραστηριότητας υποχρεούνται να δημοσιεύουν κατάσταση ταμιακών ροών (Χαραμής, 2018).

Επίσης, η Ελληνική Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ορίζει ότι πρέπει να χρησιμοποιείται η έμμεση μέθοδος κατά την κατάρτιση των ταμιακών ροών. Το κανονιστικό πλαίσιο της Ελληνικής Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς υπαγορεύει ότι η έμμεση μέθοδος είναι η μόνη μέθοδος που πρέπει να χρησιμοποιείται κατά την κατάρτιση της κατάστασης ταμιακών ροών. Σύμφωνα με την έμμεση μέθοδο, τα δεδουλευμένα έσοδα και έξοδα, τα έσοδα ή έξοδα που προκύπτουν από δραστηριότητες επενδυτικής ή χρηματοδοτικής φύσης αλλά και η αναπροσαρμογή του κέρδους ή της ζημίας λόγω μη ταμιακών συναλλαγών επηρεάζουν την κατάρτιση ταμιακών ροών.

Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ αφήνουν περιθώριο επιλογής μεταξύ της έμμεσης και της άμεσης μεθόδου και δεν θέτουν κάποιο αυστηρό περιορισμό. Η άμεση μέθοδος υπολογίζει τις ταμιακές ροές με βάση τα ακαθάριστα έσοδα και έξοδα.

Μετά την επιβολή του ν. 4308/2014 τα ΕΛΠ καθόρισαν την υποχρεωτική σύνταξη και γνωστοποίηση της κατάστασης ταμιακών ροών και από επιχειρήσεις οι οποίες δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, αναγνωρίζοντας την σημαντικότητα της συγκεκριμένης οικονομικής κατάστασης. Οι επιχειρήσεις οι οποίες ανήκουν στην κατηγορία των μεγάλων οντοτήτων, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν κατάσταση ταμιακών ροών. Παρόλα αυτά η άμεση μέθοδος η οποία προτείνεται από τα ΔΛΠ δεν ορίζεται αντίστοιχα από τα ΕΛΠ με

τον ν.4308/2014. Όμως, λαμβάνοντας υπόψη ότι τα ΕΛΠ δίνουν το περιθώριο να αναζητήσει κάποια οντότητα καθοδήγηση και στα ΔΛΠ αντιλαμβανόμαστε ότι υπάρχει η δυνατότητα εφαρμογής και της άμεσης μεθόδου κατά την κατάρτιση των ταμιακών ροών.

3.1.3 ΔΛΠ 27: Ατομικές οικονομικές καταστάσεις

Το ΔΛΠ 27 ορίζει τις πληροφορίες που πρέπει να γνωστοποιούν οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις της οντότητας. Επίσης, καθορίζει τη λογιστική αντιμετώπιση των επενδύσεων σε θυγατρικές επιχειρήσεις και σε κοινοπραξίες.

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα ορίζουν ότι υπάρχουν δυο κατηγορίες οικονομικών καταστάσεων: ατομικές και ενοποιημένες. Μια μητρική επιχείρηση έχει την δυνατότητα να δημοσιοποιεί μόνο ατομικές καταστάσεις.

Τα ΕΛΠ θεωρούν απαραίτητη την κατάρτιση ατομικών οικονομικών καταστάσεων για τις μεγάλες οντότητες (λαμβάνοντας υπόψη τον διαχωρισμό των επιχειρήσεων σε μικρές, μεσαίες και μεγάλες όπως έχουμε αναφέρει και παραπάνω).

Η βασική διαφορά που εντοπίζεται ανάμεσα στα διεθνή και τα εγχώρια πρότυπα αφορά την μέθοδο αποτίμησης των συμμετοχών. Το ΔΛΠ 27 ορίζει τον τρόπο αποτίμησης σύμφωνα με το κόστος. Εναλλακτικά, η αποτίμηση μπορεί να πραγματοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΠΧΑ 9- Χρηματοοικονομικά μέσα. Τα ελληνικά πρότυπα ορίζουν ότι η αποτίμηση γίνεται στο κόστος από όπου αφαιρούνται οι σωρευμένες αποσβέσεις. Επίσης, σύμφωνα με τα ΕΛΠ η αποτίμηση μπορεί να γίνει και στην εύλογη αξία (Αγγελής, 2019).

3.1.4 Μεταβολές στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων λόγω της εφαρμογής των ΔΛΠ

Μετά την υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, όπως είναι λογικό, επήλθαν αλλαγές στην σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων οι οποίες παρουσιάζονται συνοπτικά παρακάτω:

- Διάκριση μισθώσεων: Οι μισθώσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ διακρίνονται σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές. Ο μισθωτής που πραγματοποιεί χρηματοδοτικές μισθώσεις τις καταχωρεί στα βιβλία του με την ιδιότητα των αγορασθέντων παγίων ενώ ο εκμισθωτής πραγματοποιεί καταχώρηση με την ιδιότητα της πώλησης παγίων (Αγγελής, 2019).
- Αξία περιουσιακών στοιχείων: Η επιχείρηση όταν καταχωρεί τα περιουσιακά της στοιχεία, καταγράφει την τρέχουσα αξία τους και όχι την ιστορική.
- Άυλα πάγια: Η οντότητα σύμφωνα με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ μπορεί να αναπροσαρμόζει την αξία των άυλων παγίων (εφόσον ισχύουν αυστηρές προϋποθέσεις) στην εύλογη αξία τους επηρεάζοντας τα αποτελέσματα χρήσης του τρέχοντος έτους.
- Αποσβέσεις: Οι αποσβέσεις δεν υπολογίζονται με σταθερούς συντελεστές (όπως ορίζεται από τα ΕΛΠ), αλλά διενεργούνται με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων.
- Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων: Τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων δεν συμπεριλαμβάνονται στα άυλα πάγια. Αντίθετα, προσμετρώνται στο κόστος κτήσης των παγίων με τα οποία συνδέονται.
- Ενοποίηση συνδεδεμένων εταιρειών: Όλες οι επιχειρήσεις μιας οντότητας συνδέονται μεταξύ τους, εφόσον πληρούν ορισμένα κριτήρια, ακόμα και αν δραστηριοποιούνται σε διαφορετικούς τομείς.

Γενικά, η υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ αύξησε κατά πολύ την ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που παρέχεται στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων στην Ελλάδα (Horton, Serafeim & Serafeim, 2013). Πολλές διαφορές εξαλείφθηκαν και έτσι βελτιώθηκε η συγκρισιμότητα αλλά και εκσυγχρονίστηκε γενικότερα η χρηματοοικονομική πληροφόρηση στη χώρα μας (Tsalavoutas, André & Evans, 2012; Georgakopoulou, Spathis & Floropoulos, 2010). Η υιοθέτηση των ΔΛΠ αναβάθμισε την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τόσο σε εγχώριο όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο (Christensen, Lee, Walker & Zeng, 2015).

Κεφάλαιο 3.2: Σύγκριση ΕΛΠ με ΔΠΧΠ - Παραδείγματα εφαρμογής

3.2.1 Αντιστοίχιση του ν.4308/2014 με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Ο νόμος 4308/2014 στα κεφάλαια 4 & 5 περιέχει διατάξεις οι οποίες αντιστοιχίζονται με τα ΔΛΠ, όπως τα έχουμε αναφέρει και σε προηγούμενο κεφάλαιο.

Πίνακας 14. Αντιστοίχιση ΔΛΠ με ΕΛΠ

ΔΛΠ	ΕΛΠ
ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη	Άρθρο 28
ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την Ημερομηνία του Ισολογισμού	Άρθρο 17: §8
ΔΛΠ 11: Συμβάσεις Κατασκευής	Άρθρο 25: §4
ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος	Άρθρο 23: §3 - 5
ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια	Άρθρο 18: §1 - 4 & Άρθρο 24: §5
ΔΛΠ 17: Μισθώσεις	Άρθρο 18: §5 - 6
ΔΛΠ 20: Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων	Άρθρο 23
ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού	Άρθρο 18: §2 & Άρθρο 20: §5
ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις	Άρθρο 31 Άρθρο 32 Άρθρο 33 Άρθρο 34
ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις - Καθαρή Θέση	Άρθρο 34
ΔΛΠ 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων	Άρθρο 18: §3 & Άρθρο 19: §4 & §6 - 8
ΔΛΠ 38: Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία	Άρθρο 18: §1 & §3
ΔΛΠ 32&39: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση, Αναγνώριση και Επιμέτρηση	Άρθρο 19 Άρθρο 22 Άρθρο 24 Άρθρο 26
ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα	Άρθρο 24: §6

Πηγή: Χαραμής, 2018.

Το περιεχόμενο των συγκεκριμένων άρθρων του νόμου 4308/2014, παρουσιάζει εννοιολογικές ομοιότητες με τα ΔΛΠ όπως φαίνεται και στον παρακάτω πίνακα. Παρακάτω αντιστοιχίζονται τα ΔΛΠ με παρόμοιο περιεχόμενο με αυτό των παραγράφων και των άρθρων των ΕΛΠ.

3.2.2 ΔΛΠ 2: Αποθέματα

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 καθορίζει την λογιστική αντιμετώπιση των αποθεμάτων. Στο ΔΛΠ 2 παρέχεται η κατάλληλη καθοδήγηση για το πώς καθορίζεται το κόστος, στην συνέχεια πως αναγνωρίζεται το αντίστοιχο έξοδο (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=D3ACC54DA8C7F3E8.1D031AEA53&version=2004/03/31>). Εννοιολογικά, τα διεθνή λογιστικά πρότυπα συγκλίνουν με τα ΕΛΠ. Παρακάτω παρουσιάζονται οι ομοιότητες και οι διαφορές όσον αφορά τα αποθέματα:

Κόστος κτήσης: Η διαφορά που εντοπίζεται στην συγκεκριμένη περίπτωση αφορά τους τόκους των δανείων. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, υπό συγκεκριμένους όρους οι οποίοι ορίζονται ρητά από το ΔΛΠ 23, οι τόκοι των δανείων μπορούν να συμπεριληφθούν στο κόστος κτήσης των αποθεμάτων. Αντίθετα, στην περίπτωση των ΕΛΠ οι τόκοι των δανείων δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος κτήσης καθώς δεν λαμβάνεται υπόψη ο χρόνος ωρίμανσης.

Κοστολόγηση: Τα ΔΛΠ προτείνουν αυστηρά τις μεθόδους FIFO (First in first out) και την μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους, ενώ τα ΕΛΠ δεν θέτουν κάποιο περιορισμό ως προς τη μέθοδο που θα χρησιμοποιηθεί, συμπεριλαμβανομένης και της LIFO (Last in first out).

Αποτίμηση: Καταρχήν, όπως αναφέρθηκε παραπάνω υπάρχει διαφορά στον προσδιορισμό του κόστους κτήσης. Σημαντική διαφορά κατά την αποτίμηση είναι ότι στην περίπτωση των διεθνών προτύπων η αποτίμηση γίνεται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ του κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Τα ΔΛΠ δεν υποδεικνύουν ως κατάλληλη την μέθοδο της σύγκρισης των τιμών και επίσης δεν αναγνωρίζουν την τρέχουσα τιμή όταν κλείνει η χρήση. Στην περίπτωση των ΕΛΠ η αποτίμηση γίνεται ως εξής: τα αποθέματα αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ αξίας κτήσης και τρέχουσας εφόσον η τρέχουσα αξία είναι χαμηλότερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Λιανικές τιμές πώλησης: Τα ΔΛΠ αναγνωρίζουν ότι αποθέματα μεγάλου όγκου και κυκλοφοριακής ταχύτητας είναι δυνατόν να αποτιμώνται στην λιανική τιμή πώλησης, κάτι το οποίο δεν είναι αποδεκτό σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

Αλλαγή μεθόδου αποτίμησης: Τα ΔΛΠ δικαιολογούν την αλλαγή στην μέθοδο αποτίμησης που χρησιμοποιείται, εφόσον δικαιολογείται και εφόσον πρόκειται να βελτιώσει τα αποτελέσματα που παρουσιάζονται. Αντίθετα, τα ΕΛΠ είναι πολύ πιο αυστηρά σε αυτό το θέμα, αφού η αλλαγή προϋποθέτει έγκριση της Επιτροπής Λογιστικών Βιβλίων.

Αποτίμηση ομαδοποιημένων όμοιων/συγγενών ειδών: Τα ΔΛΠ προβλέπουν και τέτοιες περιπτώσεις, ενώ τα ΕΛΠ δεν επιτρέπουν κάτι τέτοιο.

Υποτίμηση: Τα ΔΛΠ ορίζουν ότι η διαφορά της υποτίμησης συμπεριλαμβάνεται στο κόστος πωληθέντων. Τα ΕΛΠ ορίζουν ότι το κόστος κτήσης επηρεάζεται από την αξία του αποθέματος. Αν μελλοντικά υπερτιμηθεί το απόθεμα, δεν προβλέπεται μείωση της αξίας του.

Υλικά παραγωγής αποθεμάτων: Σύμφωνα με τα ΕΛΠ πάντα εφαρμόζεται ο κανόνας της αποτίμησης στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή, ενώ αυτό δεν ισχύει απόλυτα τα ΔΛΠ.

Παρακάτω παραθέτουμε ένα αριθμητικό παράδειγμα αποτίμησης αποθεμάτων σύμφωνα με τα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ:

Παράδειγμα: Έστω η επιχείρηση ΑΒΓ αγοράζει εμπορεύματα κόστους 1500 ευρώ. Η τρέχουσα αξία τους είναι 1000 ευρώ ενώ η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι 1200 ευρώ.

Τιμή αποτίμησης ΕΛΠ: 1000 ευρώ. Συγκρίνουμε την τιμή κτήσης και την τρέχουσα τιμή (η οποία είναι χαμηλότερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία) και εφόσον η τρέχουσα τιμή είναι χαμηλότερη, θα είναι και η τιμή αποτίμησης.

Τιμή αποτίμησης ΔΛΠ: 1200 ευρώ. Καθώς δεν λαμβάνουμε υπόψη την τρέχουσα τιμή αποτιμούμε στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Παρόλα αυτά, μετά την εφαρμογή του νόμου 4308/2014, παρατηρείται πολύ μεγάλη σύγκλιση στην λογιστική αντιμετώπιση των αποθεμάτων με βάσει τα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ και οι περισσότερες διαφορές που εντοπίζονταν όσο ήταν σε ισχύ το ΕΓΛΣ εξαλείφθηκαν.

3.2.3 ΔΛΠ 8: Λογιστικές πολιτικές-μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λαθών

Το ΔΛΠ 8 ορίζει ένα πλαίσιο για την επιλογή αλλά την αλλαγή στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τα λάθη.

Σκοπός του προτύπου είναι να ενισχύσει την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων και να βελτιωθεί η παρουσίαση των λογιστικών εκτιμήσεων (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=13289071ADA683A8.1D031AEA53&version=2004/03/31>). Επίσης, στοχεύει στην ενίσχυση της συγκρισιμότητας από χρήση σε χρήση (Δημητράς & Βρέντζου, 2015).

Τα λογιστικά λάθη τα οποία προκύπτουν δεν αναγνωρίζονται στην περίοδο όπου γνωστοποιήθηκαν αλλά στην χρονική περίοδο που συνέβησαν και επηρεάζονται τα αποτελέσματα της αντίστοιχης περιόδου. Και ο νόμος 2308/2014 και πιο συγκεκριμένα το άρθρο 28 ορίζει την αντιμετώπιση των λογιστικών λαθών με αναδρομικό τρόπο.

Οι μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων σύμφωνα με τα εγχώρια και τα διεθνή πρότυπα έχουν αντίκτυπο και στην τρέχουσα χρήση αλλά και σε μελλοντικές. Επομένως, παρατηρούμε σύγκλιση των διεθνών προτύπων με τα εγχώρια.

3.2.4 ΔΛΠ 12: Φόροι εισοδήματος

Το ΔΛΠ 12 καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το παρόν πρότυπο ρυθμίζει την λογιστικοποίηση των τρεχουσών συνεπειών που προκύπτουν από την φορολογία αλλά και αυτών που πρόκειται να προκύψουν στο μέλλον ώστε να αποτυπώνεται με ακρίβεια η φορολογική κατάσταση της οντότητας καθώς και οι υποχρεώσεις της (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=46335FCE3FCA31A2.1D031AEA53&version=2004/03/31>).

Μια βασική διαφορά η οποία εντοπίζεται ανάμεσα στα ΔΛΠ και στα ΕΛΠ είναι η αναγνώριση του φόρου εισοδήματος ως δαπάνη από τα ΔΛΠ και άρα η καταχώρησή του στα αποτελέσματα χρήσεως. Αντίθετα, τα ΕΛΠ δεν αναγνωρίζουν τον φόρο εισοδήματος ως δαπάνη.

Διάκριση φόρου εισοδήματος: Επίσης βασική διαφορά είναι η διάκριση του φόρου εισοδήματος σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο σύμφωνα με τα ΔΛΠ κάτι το οποίο δεν ισχύει στην περίπτωση των ΕΛΠ.

Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος: Τα ΕΛΠ πριν τον νόμο 4308/2014 ορίζουν ότι ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος δεν απαιτείται να καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία, σε αντίθεση με τα ΔΛΠ όπου επιβαρύνει τα αποτελέσματα χρήσεως και η καταχώρησή του είναι υποχρεωτική. Τα νέα ΕΛΠ ορίζουν προαιρετική εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας.

Φορολογικό πλεονέκτημα των ζημιών χρήσεως: Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, οι ζημιές οι οποίες μεταφέρονται στα αποτελέσματα εις νέο δεν καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία. Αντίθετα, τα ΔΛΠ απαιτούν την καταχώρηση της φορολογικής απαίτησης που προκύπτει από τον φόρο εισοδήματος αν αναμένεται ότι θα δημιουργηθούν κέρδη.

Μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς της εταιρείας: Ενώ τα ΕΛΠ δεν προβλέπουν κάποια μεταβολή στο φορολογικό καθεστώς που υιοθετεί η επιχείρηση, τα ΔΛΠ προβλέπουν προσαρμογές όπου είναι απαραίτητο.

Μια διαφοροποίηση που παρατηρείται αφορά τις γνωστοποιήσεις των φορολογικών υποχρεώσεων οι οποίες στην περίπτωση των ΔΛΠ είναι αναλυτικές, ενώ τα ΕΛΠ δεν απαιτούν πολλές πληροφορίες σχετικά με την φορολογία. Τέλος, πριν την εφαρμογή του νόμου 4308/2014 η φορολογία αφορούσε ξεχωριστά κάθε εταιρεία του ομίλου και όχι ολόκληρο τον όμιλο όπως καθιερώθηκε με το ΔΛΠ 12.

Παράδειγμα: Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος

Έστω η επιχείρηση ΑΒΓ υπολογίζει αποσβέσεις παγίων στοιχείων αξίας 120.000 ευρώ με βάση τα ΕΛΠ. Τα καθαρά αποτελέσματα προ φόρων ανέρχονται στις 400.000 ευρώ. Ο φορολογικός συντελεστής της επιχείρησης είναι 25%. Οι αποσβέσεις υπολογισμένες σύμφωνα με τα ΔΛΠ ανέρχονται σε 150.000 ευρώ και τα αντίστοιχα καθαρά αποτελέσματα προ φόρων ανέρχονται σε 370.000 ευρώ.

-Εφόσον τα αποτελέσματα είναι μεγαλύτερα με βάση τα ΕΛΠ (400.000) σε σχέση με τα ΔΛΠ (370.000) δημιουργείται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Η διαφορά είναι 30.000 ευρώ η οποία αν πολλαπλασιαστεί με τον φορολογικό συντελεστή 25% δίνει αποτέλεσμα 7.500 ευρώ, τα οποία σύμφωνα με τα ΔΛΠ καταχωρούνται ως εξής:

Πίνακας 15. Λογιστική εγγραφή αναβαλλόμενης φορολογίας-ΔΛΠ

<u>Κωδικός</u>	<u>Περιγραφή</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
18.90	Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις/απαίτηση από αναβαλλόμενη φορολογία	7.500	
54.08	Υποχρεώσεις φόροι τέλη/φόροι κερδών χρήσης		7.500

Σε περίπτωση που προέκυπτε υποχρέωση θα είχαμε την αντίθετη εγγραφή.

Μετά την εφαρμογή του νόμου 4308/2014 παρατηρούμε μεγάλη σύγκλιση των διεθνών και των εγχώριων λογιστικών προτύπων στην λογιστική αντιμετώπιση του φόρου εισοδήματος, με την βασικότερη διαφορά πλέον να είναι η προαιρετική εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

3.2.5 ΔΛΠ 16: Ενσώματες ακινητοποιήσεις

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 προσδιορίζει την λογιστική αντιμετώπιση των παγίων. Πιο συγκεκριμένα, καθορίζει τον τρόπο αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων, τον προσδιορισμό της λογιστικής τους αξίας, καθώς και τις αντίστοιχες αποσβέσεις που πρέπει να πραγματοποιηθούν στα πάγια που διαθέτει η νομική οντότητα

(<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=F414CA5F317E831A.1D031AEA53&version=2004/12/09>).

Προϋποθέσεις αρχικής καταχώρησης: Τα ΔΛΠ ορίζουν ότι τα πάγια καταχωρούνται σε περίπτωση που είναι σαφές το κόστος τους και αναμένεται ότι η επιχείρηση στο μέλλον θα έχει έσοδα από αυτά. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ τα πάγια καταχωρούνται όταν έρθουν στην κυριότητα της επιχείρησης.

Αρχική αξία καταχώρησης ακινήτων: Και τα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ στην αρχική αξία των ακινήτων αναγνωρίζουν την συμβολαιογραφική αξία, τα έξοδα ακινητοποιήσεων και τους τόκους που αφορούν δάνεια για κατασκευαστικά έξοδα. Τα ΕΛΠ καταχωρούν αυτά τα έξοδα στην πολυετή απόσβεση.

Αρχική αξία καταχώρησης παγίων (εκτός από ακίνητα): Και τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αλλά και τα διεθνή σε αυτήν την κατηγορία συμπεριλαμβάνουν την τιμολογιακή αξία και τα ειδικά έξοδα κτήσης.

Μεταγενέστερες δαπάνες: Αυξάνουν την αξία κτήσης στην περίπτωση που αναμένεται να επιφέρουν έσοδα στην επιχείρηση. Αυτό ισχύει και για τα ΕΛΠ και για τα ΔΛΠ.

Μεταγενέστερη αποτίμηση: Και τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και τα διεθνή για την πραγματοποίηση της μεταγενέστερης αποτίμησης βασίζονται στο κόστος κτήσης που είναι και η κυρίως χρησιμοποιούμενη μέθοδος. Τα ΔΛΠ εναλλακτικά χρησιμοποιούν και την εύλογη αξία. Τα ΕΛΠ εναλλακτικά ορίζουν αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ανάλογα με συντελεστές που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ η διαφορά που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων δεν διανέμεται με την μορφή μερισμάτων στους μετόχους, ενώ τα ΕΛΠ ορίζουν ότι η υπεραξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ακινήτων διανέμεται στους μετόχους με τη μορφή δωρεάν μερισμάτων. Επίσης, τα ΔΛΠ ορίζουν ότι όταν μειωθεί η αξία των παγίων στοιχείων κάτω από το ανακτήσιμο ποσό, τότε απομειώνονται. Τα ΕΛΠ ορίζουν ότι αν η υποτίμηση ενός πάγιου στοιχείου αναμένεται να είναι διαρκής, τότε διενεργείται πρόβλεψη.

Αποσβέσεις: Βασικό στοιχείο των αποσβέσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ είναι ότι διενεργούνται με βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου. Αντίθετα, τα ΕΛΠ καθορίζουν συγκεκριμένους φορολογικούς συντελεστές οι οποίοι δεν αντιστοιχούν οπωσδήποτε στην ωφέλιμη ζωή του παγίου. Όσον αφορά τα ανταλλακτικά, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, αν πληρούν τις κατάλληλες προϋποθέσεις μπορούν να συμπεριληφθούν στην κατηγορία του πάγιου στοιχείου κάτι το οποίο δεν προβλέπεται από τα ΕΛΠ τα οποία σε κάθε περίπτωση κατατάσσουν τα ανταλλακτικά στην κατηγορία των αποθεμάτων.

Καταστροφή ενσώματων παγίων: Η βασική διαφορά στην καταστροφή των ενσώματων παγίων ανάμεσα στα ΔΛΠ και στα ΕΛΠ, είναι ότι τα ΔΛΠ αντιμετωπίζουν τις ζημιές, την απαίτηση για αποζημίωση και την αποκατάσταση της ζημιάς ως ξεχωριστά γεγονότα, ενώ τα ΕΛΠ τα θεωρούν ενιαίο γεγονός.

Τακτική κύρια επιθεώρηση: Σύμφωνα με τα ΔΛΠ η επιθεώρηση αυξάνει την αξία του παγίου ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ η επιθεώρηση συμπεριλαμβάνεται στα έξοδα.

Παραδείγματα

Παράδειγμα 1: Λογιστική εγγραφή εξόδων κτήσης ακινήτων

Η επιχείρηση ΑΒΓ αγοράζει ακίνητο αξίας 400.000 ευρώ με μετρητά. Η αξία του κτηρίου ανέρχεται σε 300.000 ευρώ και η αξία του οικοπέδου σε 100.000 ευρώ. Τα συμβολαιογραφικά έξοδα ανέρχονται σε 10.000 ευρώ. Παρακάτω παρατίθενται οι λογιστικές εγγραφές σύμφωνα με τα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ.

Πίνακας 16. Λογιστική εγγραφή εξόδων κτήσης ακινήτων-ΕΛΠ

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
10.00	Οικόπεδα	100.000	
11.00	Κτίρια	300.000	
16.14	Έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων	10.000	
38.00	Ταμειακά Διαθέσιμα		410.000

Πίνακας 17 . Λογιστική εγγραφή εξόδων κτήσης ακινήτων-ΕΛΠ

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
10.00	Οικόπεδα	102.500	
11.00	Κτίρια	307.500	
38.00	Ταμειακά Διαθέσιμα		410.000

Παράδειγμα 2: Υπολογισμός αποσβέσεων

Η επιχείρηση ΑΒΓ αγόρασε την 1^η Ιανουαρίου μηχανήμα αξίας 200.000 ευρώ. Η ωφέλιμη ζωή του αναμένεται να είναι 4 χρόνια.

Οι αποσβέσεις που θα διενεργηθούν για το συγκεκριμένο μηχανήμα για την πρώτη χρονιά ακολουθώντας την σταθερή μέθοδο απόσβεσης σύμφωνα με τα ΕΛΠ υπολογίζονται ως εξής:

Καταρχήν ο συντελεστής απόσβεσης είναι 15%. Επομένως, πολλαπλασιάζοντας την αξία κτήσης με τον συγκεκριμένο συντελεστή έχουμε: $200.000 * 15\% = 30.000$ ετήσια απόσβεση σύμφωνα με τα ΕΛΠ.

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ ο συντελεστής απόσβεσης υπολογίζεται με τον ακόλουθο τρόπο:

Εφόσον η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος είναι 4 χρόνια και χρησιμοποιούμε την σταθερή μέθοδο απόσβεσης: $100.000/4 = 25.000$ ετήσια απόσβεση.

Παρόλα αυτά, μετά την εφαρμογή του νόμου 4308/2014, παρατηρείται πολύ μεγάλη σύγκλιση στην λογιστική αντιμετώπιση των ενσώματων ακινητοποιήσεων με βάσει τα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ, με τα εγχώρια πρότυπα να προσαρμόζονται πλήρως στις διατάξεις των διεθνών.

3.2.6 ΔΠΧΑ 16: Μισθώσεις

Το ΔΠΧΑ 16 έρχεται να αντικαταστήσει το ΔΛΠ 17 και αρχίζει να εφαρμόζεται από τις χρήσεις που ξεκινούν από 01/01/2019. Το ΔΠΧΑ 16 ορίζει ότι ο μισθωτής δεν θα μπορεί να διακρίνει πλέον τις μισθώσεις σε λειτουργικές και χρηματοοικονομικές. Ο μισθωτής στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης θα πρέπει να αναγράφει τα στοιχεία του ενεργητικού και τις υποχρεώσεις που επιφέρουν οι μισθώσεις. Ο εκμισθωτής δεν

επηρεάζεται από την μεταβολή του ΔΛΠ 17, και άρα συνεχίζει να διακρίνει τις μισθώσεις σε λειτουργικές και χρηματοοικονομικές (Grant Thornton, 2017).

Αντίθετα, σύμφωνα με τον νόμο 4308/2014 τόσο ο μισθωτής όσο και ο εκμισθωτής διακρίνουν τις μισθώσεις σε αυτές τις δύο κατηγορίες. Τα διεθνή πρότυπα αλλά και τα ελληνικά καθορίζουν το πλαίσιο με το οποίο μπορεί να γίνεται η πώληση περιουσιακών στοιχείων και στην συνέχεια η επαναμίσθωσή τους με leasing.

Επίσης, κατά την διαδικασία αποτίμησης των παγίων η προεξοφλημένη αξία των μισθωμάτων υπολογίζεται με βάση το επιτόκιο (Αγγελής, 2019).

Γενικά, παρατηρείται μεγάλη σύγκλιση στα διεθνή λογιστικά πρότυπα και στα ελληνικά μετά την επιβολή του νόμου 4308/2014 όσον αφορά την λογιστική αντιμετώπιση των μισθώσεων.

3.2.7 ΔΛΠ 18: Έσοδα

Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 18 ορίζει ένα πλαίσιο σύμφωνα με το οποίο γίνεται λογιστικός χειρισμός των εσόδων από την πώληση εμπορευμάτων και προϊόντων, εμπορευμάτων καθώς και την παροχή υπηρεσιών αλλά και την πώληση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

Ομοιότητες: Η αναγνώριση των εσόδων γίνεται με την ίδια μέθοδο και από τα διεθνή και από τα εγχώρια πρότυπα τα οποία λαμβάνουν υπόψη όλους τους πιθανούς κινδύνους και ωφέλειες που προκύπτουν.

Μια διαφορά, η οποία εξαλείφθηκε με την εφαρμογή του νόμου 4308/2014, είναι ότι το ΔΛΠ 18 όριζε πως στην περίπτωση της ανταλλαγής αγαθών που η αξία τους είναι ίση, δεν πραγματοποιείται κάποια λογιστική καταχώρηση (Αγγελής, 2019).

3.2.8 ΔΛΠ 19: Παροχές σε εργαζόμενους

Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 19 καθορίζει την λογιστική αντιμετώπιση των παροχών προς τους εργαζόμενους. Το ΔΛΠ 19 αναγνωρίζει την υποχρέωση που προκύπτει για την επιχείρηση λόγω της παροχής υπηρεσιών από τους εργαζόμενους. Επίσης, καθορίζει και τα αντίστοιχα έξοδα που προκύπτουν για την επιχείρηση ώστε να ανταπεξέλθει στις υποχρεώσεις της για τους εργαζόμενους.

Μια πολύ σημαντική διαφορά που εντοπίζουμε ανάμεσα στα ΕΛΠ και στα ΔΛΠ είναι ότι οι γνωστοποιήσεις των διεθνών προτύπων είναι πολύ αναλυτικές, ενώ τα εγχώρια πρότυπα δεν απαιτούν τόσο αναλυτική πληροφόρηση σχετικά με τις παροχές προς τους εργαζόμενους. Επίσης, το ΔΛΠ 19 ορίζει ότι οι προβλέψεις για τους εργαζόμενους καταγράφονται την χρονική στιγμή της απόλυσης.

Ο νόμος 4308/2014 και πιο συγκεκριμένα το άρθρο 22 ορίζει ότι οι προβλέψεις για τις παροχές των εργαζομένων σε περίπτωση αποχώρησης από την επιχείρηση, αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία που συντάσσεται ο ισολογισμός είτε με βάση την αναλογιστική μέθοδο με την προϋπόθεση ότι έχουν σημαντική επίδραση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οντότητας.

Μια διαφορά η οποία με την εφαρμογή του νόμου 4308/2014, εξαλείφθηκε αφορά τα προγράμματα καθορισμένων παροχών για το προσωπικό. Το ΔΛΠ 19 καθορίζει επακριβώς τις υποχρεώσεις που προκύπτουν για την επιχείρηση, ενώ τα εγχώρια πρότυπα (πριν τον νόμο 4308/2014) δεν έδιναν κάποια σαφή καθοδήγηση (Αγγελής, 2019).

3.2.9 ΔΛΠ 20: Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων

Οι κρατικές επιχορηγήσεις αλλά και άλλες μορφές συναλλαγών της οντότητας με το κράτος καθορίζονται από το ΔΛΠ 20.

Η επιχορήγηση αναγνωρίζεται όταν είναι σίγουρη η είσπραξη της και όταν υπάρχει η βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα συμμορφωθεί πλήρως με ότι απαιτεί η επιχορήγηση. Σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα η κρατική επιχορήγηση αρχικά καταχωρείται σε λογαριασμό που αντιστοιχεί σε υποχρεώσεις, όταν εισπράττεται το ποσό ή εναλλακτικά όταν είναι βέβαιο ότι θα εισπραχθεί το ποσό. Στην συνέχεια, πραγματοποιείται απόσβεση της αξίας της και άρα το ποσό της επιχορήγησης μειώνεται. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αποτελούν έξοδα για την επιχείρηση, πραγματοποιείται η μεταφορά τους στα αποτελέσματα με την μορφή των εσόδων (Αγγελής, 2019).

Το ΔΛΠ 20 ορίζει ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν τα πάγια καταχωρούνται είτε ως έσοδα μελλοντικών χρήσεων ή λειτουργούν αφαιρετικά ως προς την αξία των περιουσιακών στοιχείων που αφορούν.

3.2.10 ΔΛΠ 21: Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών του συναλλάγματος

Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 21 ορίζει ένα πλαίσιο για την παρουσίαση των συναλλαγών με το εξωτερικό σε ξένο νόμισμα και την μετατροπή του ξένου νομίσματος σε εγχώριο.

Και σε αυτήν την περίπτωση ο νόμος 4308/2014 έχει παίξει καθοριστικό ρόλο για την σύγκλιση των διεθνών προτύπων με τα ελληνικά. Τα στοιχεία σε ξένο νόμισμα διαχωρίζονται σε χρηματικά και μη χρηματικά. Η μετατροπή των χρηματικών στοιχείων γίνεται ως εξής: κατά την ημερομηνία λήξης μετατρέπονται σύμφωνα με την ισοτιμία κλεισίματος. Αυτό ισχύει τόσο στα ΕΛΠ όσο και στα ΔΛΠ. Επίσης, τα μη χρηματικά στοιχεία υπάρχει η δυνατότητα να επιμετρηθούν είτε χρησιμοποιώντας την μέθοδο της εύλογης αξίας είτε την μέθοδο του ιστορικού κόστους. Και τα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ αναγνωρίζουν και καταχωρούν λογιστικά τους αναβαλλόμενους φόρους οι οποίοι προκύπτουν.

Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα ορίζουν ότι το προσάρτημα θα περιλαμβάνει τον τρόπο μετατροπής των ποσών σε ξένο νόμισμα. Τέλος, μια σημαντική διαφορά που εντοπίζουμε μεταξύ διεθνών και εγχώριων λογιστικών προτύπων είναι ότι τα ΔΛΠ απαιτούν αναλυτική πληροφόρηση σε σχέση με τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν, ενώ τα ΕΛΠ δεν ορίζουν τόσο αναλυτικές γνωστοποιήσεις (Αγγελής, 2019).

3.2.11 ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Το ΔΛΠ 24 καθορίζει ποιες γνωστοποιήσεις πρέπει να γίνουν προκειμένου να παρουσιαστούν οι συναλλαγές με τα συνδεδεμένα μέρη και να αναδειχθεί η σημασία τους για την οικονομική θέση της επιχείρησης. Το ΔΛΠ 24 ορίζει ως συνδεδεμένα μέρη τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν έλεγχο στην οντότητα ή την επηρεάζουν ή ανήκουν στην διοίκησή της. Οι επιχειρήσεις που ανήκουν σε μια κοινοπραξία δεν εντάσσονται στην κατηγορία των συνδεδεμένων μερών.

Η βασική διαφορά που εντοπίζεται ανάμεσα στα εγχώρια και στα διεθνή πρότυπα είναι ότι τα ΔΛΠ απαιτούν αναλυτικές γνωστοποιήσεις σε σχέση με τα συνδεδεμένα μέρη, ενώ στα ΕΛΠ οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται δεν είναι τόσες πολλές. Αυτήν την διαφοροποίηση εγχώριων και ξένων προτύπων την εντοπίζουμε σε πολλές περιπτώσεις και όχι μόνο όσον αφορά τα συνδεδεμένα μέρη, όπως έχουμε αναφέρει και παραπάνω (Αγγελής, 2019).

3.2.12 ΔΛΠ 28: Λογιστική επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες

Σκοπός του ΔΛΠ 28 είναι να καθορίσει την λογιστική αντιμετώπιση των επενδύσεων σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες.

Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 28 ορίζει ότι για να υπάρχει σημαντική επιρροή μιας οντότητας σε μία άλλη πρέπει να η επιχείρηση να κατέχει τουλάχιστον 20% συμμετοχή στα δικαιώματα ψήφου της δεύτερης. Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα ορίζουν ότι ως απαραίτητο ποσοστό το 20% για να είναι συγγενείς οι επιχειρήσεις. Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 28 θέτει και ορισμένα άλλα κριτήρια για να οριστούν οι επιχειρήσεις συγγενείς όπως το να αντιπροσωπεύεται η επενδύτρια οντότητα στο Διοικητικό Συμβούλιο (Αγγελής, 2019).

Γενικά, παρατηρούμε σύγκλιση μεταξύ των ΕΛΠ και του ΔΛΠ 28 σε ότι αφορά τις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες.

3.2.13 ΔΛΠ 36: Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Το ΔΛΠ 36 έχει ως στόχο να καθορίσει την λογιστική αντιμετώπιση, αλλά και την γνωστοποίηση σχετικά με την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας. Ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο απομειώνεται στην περίπτωση που η λογιστική του αξία υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του.

Ομοιότητες: Σε γενικές γραμμές το ΔΛΠ 36 συγκλίνει με τα ΕΛΠ όπως αυτά έχουν διαμορφωθεί μετά την ψήφιση του νόμου 4308/2014. Όταν η απομείωση είναι μόνιμη και το χρηματικό ποσό είναι σημαντικό, σε αυτήν την περίπτωση προκύπτει και η υποχρέωση αναγνώρισης ζημίας από την απομείωση, διαφορετικά δεν καταγράφεται λογιστικά. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που η ωφέλιμη ζωή τους είναι απερίοριστη δεν αποσβένονται. Τέλος, τόσο τα ΕΛΠ όσο και τα ΔΛΠ προβλέπουν ετήσιο έλεγχο για υπεραξία και απομείωση των άυλων περιουσιακών στοιχείων.

Διαφορές: Ο όρος μονάδες ταμιακών ροών που εισάγει το ΔΛΠ 36, δεν υπάρχει στα ΕΛΠ. Ο συγκεκριμένος όρος χρησιμοποιείται στην περίπτωση που δεν γίνεται να υπολογιστεί η απομείωση κάποιου περιουσιακού στοιχείου ξεχωριστά. Επίσης, ορισμένες φορές τα ΔΛΠ επιτρέπουν την καταχώρηση της απομείωσης και τις ενδεχόμενες αναστροφής ζημιών στην καθαρή τους θέση. Τα ΕΛΠ αναγνωρίζουν τις ζημιές απομείωσης ως έξοδο και επιτρέπουν την αναστροφή αν δεν είναι πια σε ισχύ οι αιτίες που τις δημιούργησαν.

3.2.14 ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις & ενδεχόμενες απαιτήσεις

Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 37 έχει ως σκοπό να καθορίσει την λογιστική αντιμετώπιση των προβλέψεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων αλλά και απαιτήσεων. Καθορίζει πως θα αναγνωρίζονται και θα αποτιμώνται οι προβλέψεις αλλά και οι ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις. Αν οι προβλέψεις δεν καλύπτονται από τα εξής πρότυπα: ΔΛΠ 39, ΔΛΠ 11, ΔΛΠ 12, ΔΛΠ 17, ΔΛΠ 19, τότε χρησιμοποιείται το ΔΛΠ 37.

Υπό ορισμένες προϋποθέσεις και τα ΕΛΠ αλλά και τα ΔΛΠ προβλέπουν την προεξόφληση των υποχρεώσεων. Το άρθρο 22 του νόμου 4308/2014 αναφέρεται κυρίως σε προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους. Η αρχική αναγνώριση και αποτίμηση γίνεται στην ονομαστική αξία (Αγγελής, 2019).

Μια σημαντική διαφορά των εγχώριων λογιστικών προτύπων με τα διεθνή είναι ότι ο νόμος 4308/2014 με το άρθρο 17 αναφέρει ότι τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία αλλά και οι υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται στις καταστάσεις.

3.2.15 ΔΛΠ 38: Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Το ΔΛΠ 38 καθορίζει τον τρόπο απόσβεσης, απομείωσης και γενικότερα λογιστικού χειρισμού των άυλων περιουσιακών στοιχείων καθώς και τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις.

Τα ΕΛΠ, μετά την εφαρμογή του νόμου 4308/2014 σε πάρα πολλά σημεία συγκλίνουν με το ΔΛΠ 38. Με τον ίδιο τρόπο χειρίζονται την αναγνώριση των άυλων περιουσιακών στοιχείων καθώς και την αναγνώριση των εξόδων τους. Αλλά και ως προς την απόσβεση παρατηρείται όμοιος χειρισμός. Πιο συγκεκριμένα, όσα άυλα πάγια έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής δεν αποσβένονται, ενώ αντίθετα όσα έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής αποσβένονται.

3.2.16 ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε ακίνητα

Το ΔΛΠ 40 καθορίζει τους απαραίτητους λογιστικούς χειρισμούς σε σχέση με τις επενδύσεις σε ακίνητα καθώς και τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να γίνονται οι γνωστοποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις. Η εφαρμογή του ΔΛΠ 40 αφορά την αποτίμηση των δικαιωμάτων του μισθωτή για επενδυτικά ακίνητα χρηματοδοτικής μίσθωσης και την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα που παρέχονται από τον εκμισθωτή με λειτουργική μίσθωση.

Με τον νόμο 4308/2014, εξομαλύνθηκαν πάρα πολλές διαφορές μεταξύ εγχώριων και διεθνών προτύπων που αφορούσαν τις επενδύσεις στα ακίνητα. Καταρχήν πριν την εφαρμογή του νόμου ο συγκεκριμένος όρος δεν υπήρχε στα ελληνικά πρότυπα. Η οντότητα πραγματοποιεί ξεχωριστές καταχωρήσεις για τα επενδυτικά ακίνητα οι οποίες συγκλίνουν με αυτές που ορίζουν τα ΔΛΠ. Η αποτίμηση των επενδύσεων σε ακίνητα γίνεται είτε με τη μέθοδο του κόστους είτε με τη μέθοδο της αναπροσαρμογής. Τα κόστη κτήσης του επενδυτικού ακινήτου επιβαρύνουν το συνολικό του κόστος. Η εύλογη αξία προσδιορίζεται με βάση εκτιμήσεις επαγγελματιών. Τέλος, οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται για τις επενδύσεις σε ακίνητα είναι αναλυτικές τόσο σύμφωνα με τα ΕΛΠ όσο και σύμφωνα με τα ΔΛΠ (Αγγελής, 2019).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία: «Συγκριτική μελέτη ΔΠΧΠ και ΕΛΠ, διαφορές και ομοιότητες» διερευνήθηκαν τα λογιστικά πρότυπα τα οποία είναι σε ισχύ στην Ελλάδα, όπως τα ορίζει ο νόμος 4308/2014, καθώς και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα όπως ορίζονται από τα ΔΠΧΠ. Τόσο τα ΕΛΠ όσο και τα ΔΠΧΠ έχουν επιφέρει ριζικές αλλαγές στο χώρο της λογιστικής στην Ελλάδα αλλά και διεθνώς αντίστοιχα. Η λογιστική πληροφόρηση έχει βελτιωθεί σημαντικά κάτι το οποίο έχει πολύ θετικό αντίκτυπο στη δραστηριότητα των επιχειρήσεων αλλά και στη λειτουργία των κεφαλαιαγορών.

Η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας έγινε με την ψήφιση του νόμου 4308/2014 και είχε ως στόχο την εναρμόνιση της λογιστικής στην Ελλάδα με τις διεθνείς πρακτικές. Επέφερε ουσιαστικές μεταρρυθμίσεις οι οποίες μεταξύ άλλων αφορούν τον τρόπο έκδοσης των παραστατικών, τις καταχωρήσεις των συναλλαγών στα βιβλία Γ' κατηγορίας και τη συγκέντρωση όλων των λογιστικών κανόνων σε ένα ενιαίο κείμενο. Τα ΕΛΠ χωρίζουν τις νομικές οντότητες σε κατηγορίες: πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες. Ανάλογα με την κατηγορία στην οποία ανήκει η κάθε οντότητα δημοσιεύει και τις αντίστοιχες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Τα ΕΛΠ καθορίζουν ρητά τον τρόπο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων συμβάλλοντας στην διαφάνεια και την ακριβή παρουσίαση της οικονομικής κατάστασης των οντοτήτων.

Τα ΔΠΧΠ θεσπίστηκαν με σκοπό την υιοθέτηση κοινών λογιστικών κανόνων σε διεθνές επίπεδο και την πιο εύρυθμη λειτουργία των κεφαλαιαγορών και της οικονομίας γενικότερα, κάτι το οποίο επετεύχθη με την εφαρμογή τους. Στη χώρα μας υπάρχει η αντίστοιχη νομοθεσία η οποία ορίζει τον τρόπο εφαρμογής τους. Οι φορείς κατάρτισης των ΔΠΧΠ είναι οι εξής: Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, Επιτροπή Διερμηνειών των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, Συμβουλευτικό Σώμα Λογιστικών Προτύπων, Γνωμοδοτικό Συμβούλιο και αυτοί οι φορείς καθορίζουν το πλαίσιο εφαρμογής τους. Τα ΔΠΧΠ, όπως και τα ΕΛΠ αντίστοιχα, ορίζουν με σαφήνεια τον τρόπο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, καθώς και τις αρχές που πρέπει να τις διέπουν που είναι οι εξής: αρχή της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας, αρχή των δεδουλευμένων/ αρχή της αυτοτέλειας της χρήσης, συνάφεια και συγκρισιμότητα, εύλογη παρουσίαση και ομοιομορφία, πληρότητα, ουδετερότητα και σπουδαιότητα.

Συγκρίνοντας τα ΕΛΠ με τα ΔΠΧΠ είναι φανερό ότι η εφαρμογή των ΕΛΠ στη χώρα μας οδήγησε σε μεγάλη σύγκλιση με τις διεθνείς λογιστικές πρακτικές, εξομοιώνοντας σε μεγάλο βαθμό τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα με τα διεθνή και πετυχαίνοντας την εφαρμογή σύγχρονων λογιστικών πρακτικών στη χώρα μας. Εξετάζοντας τα πρότυπα που αφορούν τον τρόπο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων αλλά και τα υπόλοιπα ΔΛΠ αναλυτικά και αντιπαραβάλλοντας τα με τα άρθρα του νόμου 4308/2014, προκύπτει το συμπέρασμα ότι παρόλο που ακόμα υπάρχουν ορισμένες διαφορές, και εφόσον ο νόμος 4308/2014 επιτρέπει στις

οντότητες να χρησιμοποιούν τα διεθνή πρότυπα για καθοδήγηση, σε μεγάλο βαθμό υπάρχει σύγκλιση ελληνικών και διεθνών προτύπων.

Βιβλιογραφία

Ελληνική βιβλιογραφία

- Grant Thornton Συλλογικό (2016). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς- Τόμος Α*. Εκδόσεις: Αναστάσιος Δ. Οικονομόπουλος/Προσχέδιο.
- Grant Thornton Συλλογικό (2016). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς- Τόμος Β*. Εκδόσεις: Αναστάσιος Δ. Οικονομόπουλος/Προσχέδιο.
- Αγγελής, Ε., Μ. (2019). *Σύγκριση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς*. Θεσσαλονίκη. Ανακτήθηκε από: <https://dspace.lib.uom.gr/bitstream/2159/23348/4/AggelisEleftheriosMsc2019.pdf>
- Αδαμάκη, Μ., Λιαπάτη, Β., & Παρασύρη, Ε. (2018). *Αντιστοίχιση λογαριασμών Ε.Γ.Α.Σ. σε Ε.Λ.Π.* Ηράκλειο. Ανακτήθηκε από: https://apothesis.lib.teicrete.gr/bitstream/handle/11713/8950/AdamakiMaria_LiapatiVasiliki_ParasyriEirini2018.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Αποστόλου, Α. (2015). *Ανάλυση λογιστικών-χρηματοοικονομικών καταστάσεων*. Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών, Αθήνα. Ανακτήθηκε από: <https://repository.kallipos.gr/handle/11419/3760>
- Δημητράς, Α. & Βρέντζου, Δ. (2015). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα*. Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών, Αθήνα. Ανακτήθηκε από: <https://repository.kallipos.gr/pdfviewer/web/viewer.html?file=/bitstream/11419/4964/2/Binder1-KOY.pdf>
- Κακουλάκης, Χ. (2017). *Τήρηση απλογραφικών βιβλίων σύμφωνα με τα ΕΛΠ*. Κρήτη. Ανακτήθηκε από: <https://apothesis.lib.teicrete.gr/bitstream/handle/11713/8237/KakoulakisChristos2017.pdf?sequence=1>
- Καραγιάννης, Δ., Ι., Καραγιάννη, Δ., Α., & Καραγιάννης, Ι., Δ. (2017). *Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στην Πράξη*. Εκδόσεις: Ιωάννης Καραγιάννης και Αικατερίνη Καραγιάννη Ο.Ε., Θεσσαλονίκη.
- Καραλή, Ε. (2017). *Η μετάβαση από το Ε.Γ.Α.Σ. στα Ε.Λ.Π.* Πρέβεζα. Ανακτήθηκε από:

[http://apothetirio.teiep.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/7252/Karali%2c%20E.MAF 2017.PDF?sequence=1](http://apothetirio.teiep.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/7252/Karali%2c%20E.MAF%202017.PDF?sequence=1)

- Λύκου, Ε. & Μαλεφίτσακη, Ε., Β. (2019). *Διαφορές στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ των Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π.* Ηράκλειο. Ανακτήθηκε από: https://apothesis.lib.teicrete.gr/bitstream/handle/11713/9005/LykouEvgenia_MalefitsakiEmmanouelaViktoria2019.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Μπλάφας, Π. (2016). *ΔΛΠ και ΕΛΠ- Παραδείγματα προσαρμογής από οικονομικές καταστάσεις-ισολογισμοί.* Πειραιάς. Ανακτήθηκε από: <http://oceanis.lib2.uniwa.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/2951/%cf%80%cf%84%cf%85%cf%87%ce%b9%ce%b1%ce%ba%ce%b7%20%ce%b5%cf%81%ce%b3%ce%b1%cf%83%ce%b9%ce%b1..pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Νεγκάκης, Χ. (2014). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς- Θεωρία και Εφαρμογές.* Εκδόσεις: Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ.
- Νεγκάκης, Χ. (2014). *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς- Ειδικά Θέματα.* Εκδόσεις: Αειφόρος Λογιστική Μονοπρόσωπη ΙΚΕ.
- Ντζανάτος Δ., (2008). *Τα Διεθνή Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους με τα ελληνικά,* Εκδόσεις: Καστανιώτη.
- Παπαδάτος, Κ. (2010). *Οι οικονομικές και οργανωτικές επιπτώσεις από την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π) στην ελληνική οικονομία.* Διδακτορική Διατριβή, Πάτρα.
- Πρωτοψάλτης Ν. & Λουμιώτης Β. (2009), *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης,* Εκδόσεις Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ., Αθήνα.
- Σαμαράς, Ι. (2013). *Η επίδραση των γνωστοποιήσεων στην κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων κατά την μετάβαση από τα ΕΛΠ στα ΔΠΧΑ.* Διδακτορική διατριβή. Θεσσαλονίκη.
- Σαραντίδου, Ε. (2016). *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - International Accounting Standards «ΔΛΠ: Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων» - IAS 1: presentation of financial statements.* Αθήνα. Ανακτήθηκε από: http://oceanis.lib.puas.gr/xmlui/bitstream/handle/123456789/2829/log_1124.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Σταματόπουλος, Δ., Σταματόπουλος, Γ., & Σταματόπουλος, Π. (2015). *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα -Ανάλυση- Ερμηνεία.* Εκδόσεις: Φορολογικό Ινστιτούτο – Elforin.
- Συγλέτος, Μ. & Σκουραδάκης, Β. (2018). *Τήρηση απλογραφικών βιβλίων βάση Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ).* Ηράκλειο. Ανακτήθηκε από: https://apothesis.lib.teicrete.gr/bitstream/handle/11713/8986/SkouradakisVasileios_SygletosMarios2018.pdf?sequence=4&isAllowed=y

- Χαραμής, Ε. (2018). *Οικονομική ανάλυση των λογιστικών καταστάσεων στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής τυποποίησης. Ένα πρότυπο μοντέλο προσαρμοσμένο στις απαιτήσεις μιας σύγχρονης διεθνούς χρηματοπιστωτικής αγοράς*. Διδακτορική διατριβή. Ανακτήθηκε από: <https://hellanicus.lib.aegean.gr/handle/11610/18423>

- Ψαθάκη, Ε. (2017). *Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων σε ΔΛΠ και ΕΛΠ*. Ηράκλειο. Ανακτήθηκε από: <https://apothesis.lib.teicrete.gr/bitstream/handle/11713/8621/PsathakiEirini2017.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Ξένη Βιβλιογραφία

- Brochet, F., Jagolinzer, A., & Riedl, J., E. (2012). *Mandatory IFRS Adoption and Financial Statement Comparability*. Working paper. Ανακτήθηκε από: <https://dash.harvard.edu/handle/1/9491451>

- Christensen, B., H., Lee, E., Walker, M. & Zeng, C. (2015). *Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes around IFRS Adoption?* European Accounting Review, 24(1), p. 31-61. Ανακτήθηκε από: <https://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/09638180.2015.1009144?needAccess=true>

- Georgakopoulou, E., Spathis, C., & Floropoulos, I. (2010). *The transition from the Greek accounting system to IFRS: evidence from the manufacturing sector*. International Journal of Managerial and Financial Accounting, 2(1). Ανακτήθηκε από: https://www.researchgate.net/publication/227362002_The_transition_from_the_Greek_accounting_system_to_IFRS_evidence_from_the_manufacturing_sector

- Horton, J., Serafeim, G., & Serafeim, I. (2013). *Does mandatory IFRS adoption improve the information environment?* Contemporary Accounting Research. Ανακτήθηκε από: <https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/9434/Do%20IFRS%20improve%20the%20information%20environment.pdf;sequence=2>

- Tsalavoutas, I., André, P., Evans, L. (2012). *The transition to IFRS and the value relevance of financial statements in Greece*. British Accounting Review, 44 (4), p. 262-277. Ανακτήθηκε από: https://www.researchgate.net/publication/228292717_The_Transition_to_IFRS_and_the_Value_Relevance_of_Financial_Statements_in_Greece

Πηγές διαδικτύου

- Deloitte (2020). *Overview of the structure of the IFRS Foundation and IASB*. Ανακτήθηκε από: <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf>

- Grant Thornton (2017). *ΔΠΧΑ 16: Νέο Πρότυπο για την λογιστική των μισθώσεων*. Ανακτήθηκε από: https://www.grant-thornton.gr/globalassets/1.-member-firms/greece/insights/pdfs/publications/ifrs-16_-grant-thornton.pdf

- *List of IFRS Standards*. Ανακτήθηκε από: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
- *Διεθνή λογιστικά πρότυπα και πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς*. Ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/ias>
- *ΔΛΠ 7: Καταστάσεις ταμιακών ροών*. Ανακτήθηκε από: <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=5DE943EBACD6C108.1D031AEA53&version=2004/03/31>
- *Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2 - 31/3/2004*. Ανακτήθηκε από: <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=D3ACC54DA8C7F3E8.1D031AEA53&version=2004/03/31>
- *Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 - 31/3/2004*. Ανακτήθηκε από: <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=13289071ADA683A8.1D031AEA53&version=2004/03/31>
- *Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 - 31/3/2004*. Ανακτήθηκε από: <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=46335FCE3FCA31A2.1D031AEA53&version=2004/03/31>
- *Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 - 9/12/2004*. Ανακτήθηκε από: <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=F414CA5F317E831A.1D031AEA53&version=2004/12/09>
- *Κανονισμός (ΕΚ) αριθμ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19^{ης} Ιουλίου 2002 για την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων*. Ανακτήθηκε από: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:02002R1606-20080410&from=EN>
- *Νόμος αριθ. 2992: Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας και άλλες διατάξεις*. Ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/law/2992/2002>
- *Νόμος αριθ. 3229: Εποπτεία της ιδιωτικής ασφάλισης, εποπτεία και έλεγχος τυχερών παιχνιδιών, εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και άλλες διατάξεις*. Ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/law/3229/2004>
- *Νόμος αριθ. 3460: Αποτίμηση χρηματοοικονομικών μέσων εταιρειών στην εύλογη αξία και άλλες διατάξεις*. Ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/law/3460/2006>
- *Νόμος υπ'αριθ. 3487: Ενσωμάτωση στο εθνικό δίκαιο της Οδηγίας 2003/51/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 18ης Ιουνίου 2003 «για την τροποποίηση των Οδηγιών του Συμβουλίου 78/660/ΕΟΚ, 83/349/ΕΟΚ, 86/635/ΕΟΚ και 91/674/ΕΟΚ σχετικά με τους ετήσιους και τους ενοποιημένους*

λογαριασμούς εταιρειών ορισμένων μορφών, τραπεζών και άλλων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και ασφαλιστικών επιχειρήσεων». Ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/law/3487/2006>

- *Νόμος υπ' αριθ. 4308: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.* Ανακτήθηκε από: <https://www.taxheaven.gr/law/4308/2014>
- *ΠΟΛ 1003/2014: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.* Ανακτήθηκε από: <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=BF85D6F4196CAE60.1D031AEA53&version=2014/12/31>