

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**  
**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ**  
**ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ**  
**ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ**

**ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ:** Κόλλιας Ευστάθιος  
Λάρο Λεντιόνα Ελένη  
Μιχαλάτου Σπυριδούλα

**ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ**

**ΠΑΤΡΑ 2016**

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	4
ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	5
ABSTRACT .....	7
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ .....	8
ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 <sup>Ο</sup> : ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ .....	10
1.1 Έννοια της λογιστικής.....	10
1.2 Βασικός σκοπός της λογιστικής.....	11
1.3 Φάσεις εξέλιξης της λογιστικής.....	12
1.4 Οικονομικές καταστάσεις .....	15
1.4.1 Ανάπτυξη ισολογισμού .....	16
1.4.2 Ανάπτυξη κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης.....	17
1.4.3 Ανάπτυξη πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.....	18
1.4.4 Ανάπτυξη προσαρτήματος ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης .....	19
1.4.5 Ανάπτυξη κατάστασης ταμειακής ροής.....	20
1.4.6 Κατάσταση ταμειακής ροής –ισολογισμός –κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.....	22
1.5 Λογιστικές καταστάσεις και χρησιμότητα .....	23
1.6 Οι πληροφοριακές ανάγκες στελεχών και τρίτων – ρόλος της λογιστικής.....	24
1.6.1 Παρουσίαση των πληροφοριακών αναγκών στελεχών και τρίτων.....	25
1.6.2 Στοιχεία για την χρησιμότητα των πληροφοριών .....	28
1.7 Λογιστικές αρχές & βασικές παραδοχές.....	30
1.7.1 Ανάπτυξη των βασικών υποθέσεων.....	30
1.7.2 Ανάπτυξη των λογιστικών αρχών .....	31
1.7.3 Ανάπτυξη των λογιστικών παραδοχών .....	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 <sup>Ο</sup> : ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – Ε.Γ.Λ.Σ. ....	34
2.1 Η έννοια των λογιστικών προτύπων .....	34
2.2 Η βασική εξέλιξη των λογιστικών προτύπων .....	38
2.3 Πλεονεκτήματα – Μειονεκτήματα των ελληνικών προτύπων.....	39
2.4 Έννοια Ε.Γ.Λ.Σ. ....	40
2.5 Κωδικοποίηση λογαριασμών .....	42
2.6 Ανάπτυξη των ομάδων του Ε.Γ.Λ.Σ. ....	43
2.6.1 Ενεργητικό .....	44
2.6.2 Παθητικό .....	46
2.6.3 Οργανικά έξοδα.....	48
2.6.4 Οργανικά έσοδα .....	49
2.6.5 Λογαριασμοί αποτελεσμάτων .....	51
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 <sup>Ο</sup> : ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π.).....	52
3.1 Έννοια των Δ.Λ.Π. ....	52
3.2 Η εξέλιξη των Δ.Λ.Π.....	55
3.3 Πλεονεκτήματα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	59
3.4 Λογιστικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.....	59
3.4.1 Ανάπτυξη ισολογισμού με βάση το Δ.Λ.Π.1 .....	60
3.4.2 Ανάπτυξη κατάστασης των αποτελεσμάτων χρήσης με βάση το Δ.Λ.Π.1.....	61
3.4.3 Ανάπτυξη του πίνακα μεταβολών ιδίων κεφαλαίων με βάση το Δ.Λ.Π.1.....	61
3.4.4 Ανάπτυξη του προσαρτήματος με βάση το Δ.Λ.Π. 1 .....	62
3.5 Χρόνος κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων.....	62
3.6 Μετασχηματισμοί – λογιστικά βιβλία – Δ.Λ.Π. - εταιρείες .....	62

3.7 Οι αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) .....	64
3.8 Ανάπτυξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων .....	67
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 <sup>ο</sup> : ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ	
ΑΝΑΦΟΡΑΣ (Δ.Π.Χ.Α.) .....	91
4.1 Έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.).....	91
4.2 Τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα των Δ.Π.Χ.Α. ....	94
4.3 Έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης .....	96
4.4 Τα σημαντικότερα οφέλη των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής	
Πληροφόρησης.....	97
4.5 Τα βασικά αρνητικά των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης .....	97
4.6 Οικονομική κρίση .....	99
4.7 Η εφαρμογή τους στην Ελλάδα.....	99
4.8 Δημόσιες μονάδες υγείας – οργανισμοί κυρίας και επικουρικής ασφάλισης – δημόσιες	
επιχειρήσεις.....	101
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 <sup>ο</sup> : Ε.Γ.Λ.Σ. – Ε.Λ.Π. – Δ.Π.Χ.Α. – Δ.Λ.Π. ....	102
5.1 Διεθνή Πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς & εθνικά λογιστικά πρότυπα .....	102
5.2 Οι διαφορές μεταξύ των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και	
λογιστικών οδηγιών Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	102
5.3 Οι σημαντικότερες διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. και Ε.Γ.Λ.Σ. ....	103
5.4 Τελικά συμπεράσματα .....	114
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ: .....	118

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Από παλαιότερα αλλά πιο έντονα στις μέρες μας υπάρχει η ανάγκη για τις καταστάσεις του ισολογισμού καθώς και των αποτελεσμάτων χρήσης που καταρτίζουν και παρουσιάζουν οι οικονομικές οντότητες να είναι ομογενοποιημένες. Αυτή την ανάγκη την δημιούργησε όχι μόνο η παγκοσμιοποίηση αλλά η αλματώδης ανάπτυξη που παρουσίασε η εθνική αγορά τα τελευταία χρόνια. Όπως είναι γνωστό η ατέλειωτη κρίση που εμφανίζεται στις αγορές καθιστά αναπόσπαστο κομμάτι τα λογιστικά πρότυπα σε κάθε επιχείρηση. Έπειτα, οι μελετητές ή οι μελλοντικοί επενδυτές εξαιτίας της κρίσης είναι αδύνατον να εμπιστευτούν τις αντίστοιχες χρηματιστηριακές αγορές γι' αυτό το λόγο, για άλλη μία φορά, τα λογιστικά πρότυπα θεωρούνται αναγκαία να εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις.

Επιπροσθέτως, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν θεωρείται αρκετά σύγχρονο προκειμένου να καλύπτει όλες τις αναγκαίες πληροφορίες που χρειάζεται ο κάθε επενδυτής για τη λήψη σωστών αποφάσεων. Αυτός ήταν και ο σημαντικός λόγος που οδήγησε στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν εξασφαλίσει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες που είναι απαραίτητες στη λήψη ορθολογικών αποφάσεων.

Όσον αφορά την παρούσα εργασία με θέμα «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και σύγκριση με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», έχει αναπτυχθεί ώστε να παρουσιάσει ξεχωριστά πόσο σημαντικά είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καθώς και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, τέλος να επισημάνει τις σημαντικές διαφορές τους. Το πιο σημαντικό είναι ότι πρέπει να δοθεί έμφαση στο γεγονός ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα όταν εφαρμόζονται σε μια επιχείρηση με επιτυχία και σωστά, θα της ανοίξουν τον δρόμο για την μελλοντική της ανάπτυξη.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι πληροφορίες που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων εταιρειών προς τους αναλυτές θα πρέπει να είναι πλήρης για να βρίσκονται σε θέση ώστε να κάνουν συγκριτικές οικονομικές εκτιμήσεις. Ο ίδιος πληροφορίες είναι αρκετά σημαντικές για τους επενδυτές οι οποίοι διαθέτουν κονδύλια για την επίτευξη της ανάπτυξης των εταιρειών. Η εξασφάλιση της εμπιστοσύνης των επενδυτών γίνεται μόνο από την έγκυρη πληροφόρηση που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις τους για την πορεία της επιχείρησης και ο κύριος στόχος του είναι να εξασφαλίσουν τα κεφάλαια που έχουν χρηματοδοτήσει τις αντίστοιχες επιχειρήσεις που τους ενδιαφέρει.

Επιπλέον, το περιεχόμενο των πληροφοριών που γνωστοποιεί η κάθε επιχείρηση με την βοήθεια των οικονομικών καταστάσεων είναι η σημαντικότερη πηγή προσέλευσης των επενδυτών αλλά και ταυτόχρονα παραπληροφόρησης.

Επιπροσθέτως, όχι μόνο σε εθνικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο θα πρέπει να υπάρχουν ενιαία λογιστικά πρότυπα για να είναι δυνατόν οι λογιστικές καταστάσεις να έχουν καλύτερη συνοχή. Επίσης, με τη βοήθεια τους όλες οι επιχειρήσεις συντάσσουν τις λογιστικές τους καταστάσεις σε ενιαίο πλαίσιο προτύπων και διαδικασιών και αρχών, έτσι ώστε όλες οι καταστάσεις από χρήση σε χρήση να παρουσιάζουν μια λογική συνέχεια και εξασφαλίζοντας την αποφυγή όχι μόνο των αποφάσεων αλλά και των αντιθέσεων. Συνεπώς, ο ανταγωνισμός μεταξύ των οικονομικών οντοτήτων θα επηρεαστεί θετικά.

Στη χώρα μας, οι ελληνικές επιχειρήσεις οι οποίες εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν σαν βασικό ερώτημα αν θα καταφέρουν να κάνουν σωστή εφαρμογή και ενσωμάτωση τους στις λογιστικές τους διεργασίες.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα σύνολο όχι μόνο κανόνων αλλά και λογιστικών αρχών που έχουν σχέση με την εμφάνιση και σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Ο σκοπός τους είναι να δώσουν σαφείς οδηγίες για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Έπειτα οι ελληνικές επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να είναι εναρμονισμένες με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η παρούσα πτυχιακή εργασία έχει ως σκοπό να περιγράψει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα Ελληνικά Πρότυπα, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο καθώς και να τα συγκρίνει. Η πτυχιακή εργασία χωρίζεται σε τρία μέρη τα οποία είναι τα εξής:

Στο πρώτο μέρος αναπτύσσονται θεωρητικά η έννοια της λογιστικής παραθέτοντας την ανάπτυξη των οικονομικών καταστάσεων, τους μελετητές των οικονομικών καταστάσεων και τέλος γίνεται μια προσέγγιση των λογιστικών αρχών. Επίσης, γίνεται αναφορά στα ελληνικά πρότυπα καθώς και στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Συγκεκριμένα, στο πρώτο μέρος περιλαμβάνονται τα δυο πρώτα κεφάλαια. Ειδικότερα το πρώτο κεφάλαιο ασχολείται με τις βασικές έννοιες που αφορούν την Λογιστική καθώς και την ιστορική της αναδρομή. Επιπλέον, γίνεται ανάπτυξη όλων των οικονομικών καταστάσεων που πρέπει η κάθε επιχείρηση να συντάσσει. Έπειτα, αναπτύσσονται οι πληροφοριακές ανάγκες, που προκύπτουν από την μελέτη των οικονομικών καταστάσεων, που έχουν όχι μόνο τα στελέχη αλλά και οι τρίτοι της επιχείρησης (κράτος, επενδυτές, και τα λοιπά).

Επίσης, στο δεύτερο κεφάλαιο περιγράφονται τα ελληνικά πρότυπα καθώς και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Συγκεκριμένα, δίνεται μια σαφή έννοια των λογιστικών προτύπων καθώς και η εξέλιξη τους. Επίσης, αναφέρονται τα οφέλη καθώς και τα μειονεκτήματα τους από την εφαρμογή τους στις επιχειρήσεις. Επιπλέον, στο ίδιο κεφάλαιο γίνεται μια περιγραφή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, όσον αφορά τον τρόπο κωδικοποίησης των λογαριασμών και των ομάδων του.

Συνεχίζοντας, το δεύτερο μέρος της παρούσας εργασίας παραθέτει στοιχεία τα οποία αφορούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς αλλά και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Συγκεκριμένα, το τρίτο κεφάλαιο της πτυχιακής εργασίας ασχολείται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, παραθέτοντάς τα θεωρητικά καθώς και την εξέλιξη τους. Έπειτα, αναφέρονται ποια πλεονεκτήματα αποκτώνται από τις επιχειρήσεις με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Επιπροσθέτως, περιγράφονται οι λογιστικές καταστάσεις οι οποίες πρέπει να συντάσσονται υποχρεωτικά από τις επιχειρήσεις οι οποίες εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Επιπλέον, γίνεται ανάπτυξη με το ότι αφορά το κάθε Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο.

Επίσης, στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο ορισμός και τα πλεονεκτήματα των Διεθνή Πρότυπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και των Διεθνή Πρότυπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Επιπλέον, γίνεται αναφορά των μειονεκτημάτων των Διεθνή Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Επιπροσθέτως, παραθέτεται η οικονομική κρίση και η μη ανάμιξη των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης σε αυτή. Επίσης, γίνεται μια παρουσίαση της εφαρμογής των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης στην Ελλάδα.

Επιπροσθέτως γίνεται αναφορά της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης από τις δημόσιες επιχειρήσεις, τους οργανισμούς κύριας και επικουρικής ασφάλισης και δημόσιων επιχειρήσεων.

Στο τρίτο και τελευταίο μέρος της εργασίας μας περιλαμβάνεται η σύγκριση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καθώς και των Διεθνή Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης με τις λογιστικές οδηγίες της Ευρωπαϊκής ένωσης.

Ειδικότερα, στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά της μεταφοράς από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Συνεχίζοντας, παρατίθενται οι σημαντικότερες διαφορές που εμφανίζονται μεταξύ των Διεθνή Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και λογιστικών οδηγιών Ευρωπαϊκής Ένωσης. Επιπροσθέτως, γίνεται ανάπτυξη των διαφορών μεταξύ του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και των Διεθνή Λογιστικών Προτύπων. Τέλος, παρουσιάζονται τα τελικά συμπεράσματα της πτυχιακής εργασίας.

## **ABSTRACT**

The main purpose of this task is to describe the International Accounting Standards (I.A.S.) and the Greek Accounting Standards. Moreover, this task is separated to three parts.

To begin with, the first and the second capitals are included in the first part of our task. In the first part is developed the definition of Greek Accounting Standard. Furthermore, the advantages and disadvantages of them are presented.

To be continue, the third and fourth capitals are included in the second part. In the second part is mentioned the meaning of International Accounting Standards. Furthermore, this part is referred their development and their benefits.

To conclude, the fifth capitals included in the third part, which is mentioned the important differences between the International Accounting Standards and Greek Accounting Standards. Finally, the general conclusions are included in the third part.

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Επιθυμούμε να ευχαριστήσουμε θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή μας κ. Ιωάννη Βάρδα που μας βοήθησε να ολοκληρώσουμε την πτυχιακή μας εργασία. Του εκφράζουμε τις ευχαριστίες μας όχι μόνο για τη γνώση που μας μετέδωσε αλλά και τις πολύτιμες συμβουλές του σε όλα τα ζητήματα της εργασίας μας. Χωρίς την καθοδήγηση του δεν θα καταφέραμε να την ολοκληρώσουμε.

Τέλος ευχαριστούμε τις οικογένειες μας για την πλήρη ηθική συμπαράσταση.



## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η παρούσα εργασία στο πρώτο και στο δεύτερο κεφάλαιο κάνει αναφορά στους ορισμούς της λογιστικής, των οικονομικών καταστάσεων, στα ελληνικά πρότυπα και στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Συνεχίζοντας, στο τρίτο και τέταρτο κεφάλαιο γίνεται ανάπτυξη των γενικών στοιχείων που αφορούν τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο παραθέτονται οι διαφορές μεταξύ των εθνικών λογιστικών προτύπων, των Διεθνή Λογιστικών Προτύπων, των Διεθνή Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου καθώς και τα τελικά συμπεράσματα της εργασίας μας.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ**

### **1.1 Έννοια της λογιστικής**

Λογιστική είναι μια επιστήμη η οποία ασχολείται με την ανάλυση, την ταξινόμηση και την καταγραφή των οικονομικών πράξεων κάθε επιχείρησης έτσι ώστε να γίνονται αντιληπτές οι πληροφορίες καθώς και ο σωστός έλεγχος τους.

Επίσης με τη βοήθεια της λογιστικής δεν γίνεται απλώς καταγραφή των γεγονότων με οικονομική σημασία της επιχείρησης, αλλά πραγματοποιείται ανάλυση, ταξινόμηση, συγκέντρωση και παρουσίαση των οικονομικών γεγονότων, έτσι ώστε να βοηθηθούν υπηρεσίες όπως της στατιστικής και της κοστολόγησης. Επιπλέον, η πληροφόρηση της οικονομικής κατάστασης της οικονομικής μονάδας με τη χρήση της λογιστικής είναι όχι μόνο συνεχής αλλά και άμεση.

Η λογιστική θεωρείται η βασικότερη τέχνη της εξήγησης, της καταμέτρησης και της παρουσίασης των αποτελεσμάτων όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων. Δίκαια έχει ονομασθεί « Η ΓΛΩΣΣΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ». Μέσω της λογιστικής γίνεται η μέτρηση της αποδοτικότητας αλλά και της φερεγγυότητας των επιχειρήσεων.

Επιπροσθέτως, παρέχει χρήσιμες πληροφορίες που είναι η βασική βάση για να βοηθήσουν τη διοίκηση να πάρει τις σωστές αποφάσεις προκειμένου να οδηγήσει την επιχείρηση στα επιθυμητά αποτελέσματα. Κάθε στέλεχος θα πρέπει να μπορεί να επιλέγει σωστά τη ποικιλία των προβλημάτων που έχει να αντιμετωπίσει. Τις περισσότερες φορές η πιθανότητα να παρθεί μια σωστή απόφαση βασίζεται στην αξιοπιστία των πληροφοριών που έχουν γύρω τους από τις διάφορες επιλογές.

Οι περισσότερες επιχειρηματικές αποφάσεις στηρίζονται σε πληροφορίες οι οποίες προέρχονται από τα λογιστικά στοιχεία των διάφορων οικονομικών καταστάσεων ή από πληροφορίες οι οποίες δημιουργούνται μετά από την ανάλυση των λογιστικών στοιχείων. Μερικές από αυτές τις επιχειρηματικές αποφάσεις που πρέπει να ληφθούν παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

## ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΜΕΣΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

- 1) Χρειάζεται η επιχείρηση να καταφύγει σε τραπεζικό δανεισμό;
- 2) Είναι καλύτερα να παράγουμε το προϊόν X ή Y;
- 3) Το κόστος παραγωγής θα επηρεασθεί αν η παραγωγή αυξηθεί;
- 4) Πρέπει η επιχείρηση να κάνει επενδύσεις σε καινούριο εξοπλισμό;
- 5) Ποιο είναι το ύψος των υποχρεώσεων στους πιστωτές (προμηθευτές, τράπεζες, κλπ.)
- 6) Πως πρέπει να γίνει η τιμολόγηση του κάθε προϊόντος της επιχείρησης;

Οι παραπάνω αποφάσεις και όχι μόνο θα πρέπει να βασίζονται κατά ένα μέρος σε λογιστικές πληροφορίες οι οποίες εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Οι λογιστικές πληροφορίες δεν είναι απαραίτητες μόνο για τα στελέχη κάθε επιχείρησης αλλά και σε κάθε άνθρωπο σε διαφορετικές περιπτώσεις κάθε φορά. Δηλαδή κάθε άτομο συλλέγει πληροφορίες για να λάβει σωστές αποφάσεις σε θέματα επενδύσεων, χορηγήσεων πιστώσεων, κλπ.

## ΑΤΟΜΙΚΕΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΜΕΣΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

- 1) Χρειάζεται να αγοραστούν μετοχές από την Α ή την Β επιχείρηση;
- 2) Η πώληση να γίνει με μετρητοίς ή με πίστωση;
- 3) Να χορηγηθεί το δάνειο ή όχι;
- 4) Πόσο πρέπει να είναι το χρονικό διάστημα της πίστωσης;

### 1.2 Βασικός σκοπός της λογιστικής

Ο σκοπός της λογιστικής είναι να παρέχει στα στελέχη των επιχειρήσεων πληροφορίες οι οποίες είναι σημαντικές και χρήσιμες για τη λήψη σωστών οικονομικών αποφάσεων καθώς επίσης τους παρέχει πληροφορίες για τη σωστή λειτουργία της και τη σωστή διαχείριση της. Για το λόγο ότι τα είδη των οικονομικών αποφάσεων είναι διαφορετικά μεταξύ τους, υπάρχουν διάφοροι τύποι λογιστικών πληροφοριών.

Επιπλέον, ο σκοπός της λογιστικής είναι η παροχή πληροφοριών σε πρόσωπα που βρίσκονται εκτός επιχείρησης για τη λήψη σωστών αποφάσεων. Δηλαδή βοηθάει όχι μόνο

τους επενδυτές αλλά και τους πιστωτές να αποφασίζουν σωστά που θα τοποθετήσουν τα κεφάλαια τους.

### 1.3 Φάσεις εξέλιξης της λογιστικής

Τη δημόσια οικονομία φορά η λογιστική που απαντάται στους Βαβυλώνιους, στους Ρωμαίους, στους αρχαίους Έλληνες και στους Αιγύπτιους, δηλαδή κατασκευή έργων, είσπραξη φόρων – πληρωμές υπαλλήλων του κράτους. Την περίοδο της αναγεννήσεως εμφανίζεται η λογιστική με την σύγχρονη έννοια σε ανεπτυγμένες χώρες όπως στη Γαλλία.

Πιο παλιά, η λογιστική ακολουθούσε τα πορίσματα και τις οδηγίες της επιστήμης αλλά και αρκετές φορές ακολουθούσε τις ανάγκες της στιγμής και τις εμπνεύσεις του λογιστή.

Από τις αρχές της δεκαετίας του 1950, στη χώρα μας, αρχίζει η επέμβαση της πολιτείας στο τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων των επιχειρήσεων, μετά από την εμφάνιση του πρώτου νομοθετήματος περί Κώδικα Φορολογικών στοιχείων. Επιπλέον, οι φορολογικοί νόμοι και γενικά άλλου τύπου νόμοι, ορίζουν την τήρηση κάποιων λογιστικών διαδικασιών όπως για παράδειγμα την αποτίμηση καθώς και την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Επίσης, ορίζουν την τήρηση των βιβλίων και κάποιων απλών λογαριασμών.

Όσον αφορά το νόμο 2190/1920 περί ανώνυμων εταιρειών ασχολείται με τη σύνταξη των ετησίων οικονομικών καταστάσεων δηλαδή τα αποτελέσματα χρήσης, τον ισολογισμό. Οι δύο νόμοι Ν.1041/80 καθώς και ο Π.Δ. 1123/80 καθιέρωσαν το Γενικό λογιστικό σχέδιο, το οποίο είναι υποχρεωτικό για κάθε επιχείρηση που ανήκει στην Τρίτη κατηγορία του Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων.

Επίσης, η εξέλιξη της λογιστικής ακολούθησε την ανάπτυξη του εμπορίου εφόσον θεωρείται αποτέλεσμα των εξελίξεων στον οικονομικό και κοινωνικό τομέα κάθε χώρας. Στις οικονομικά ανεπτυγμένες χώρες, η πρόοδος της λογιστικής είναι αρκετά σημαντική ακόμα και στις μέρες μας.

Στη Μεσοποταμία, στην Αρχαία Αίγυπτο έγινε η εμφάνιση των πρώτων δειγμάτων της λογιστικής πρακτικής καθώς και σε χώρες όπου το εμπόριο ανθούσε και ήταν δυνατή η γραπτή αποτύπωση των δοσοληψιών. Επιπλέον, ο κώδικας του Χαμουράμπι, ο οποίος ήταν ο βασιλιάς της Βαβυλωνίας, είναι το πρώτο μνημείο της λογιστικής. Τα κείμενα ήταν ένα πλαίσιο νομικής ρύθμισης της κάθε οικονομικής συναλλαγής και απαιτούσαν την αποτύπωση τους με βασικό σκοπό την μετέπειτα επαλήθευση τους.

Στην εξέλιξη της λογιστικής συνέβαλλαν δυο πράγματα:

- 1) Το ακμάζον εμπόριο και
- 2) η χρήση του χρήματος ως μέσο συναλλαγών, στην περίοδο της οικονομικής κυριαρχίας *της αρχαίας Αθήνας*.

Επίσης, ασχολείται και με κάποιες επιπρόσθετες αρμοδιότητες όπως:

- 1) Με την καταγραφή όχι μόνο της χρηματικής αξίας αλλά και των ποσοτήτων των περιουσιακών στοιχείων των αρχόντων αλλά και των δήμων.
- 2) Με τον έλεγχο της μισθοδοσίας του στρατού.
- 3) Με τον έλεγχο της κατασκευής έργων.
- 4) Με τον έλεγχο των δαπανών του Δήμου.

Οι κατασκευαστές των δημόσιων κτιρίων είχαν ως συνήθεια να εμφανίζουν τα ποσά που κατέβαλλαν για την ολοκλήρωση των κτιρίων καθώς και τα ποσά που εισέπρατταν σε εμφανές σημείο των κτιρίων. Την ίδια χρονική περίοδο έκαναν την εμφάνιση τους τρεις βασικοί όροι, οι οποίοι μετά εξελίχθηκαν σε όρους της Λογιστικής και του εμπορίου. Οι όροι αυτοί ήταν:

- 1) Τα λήμματα δηλαδή τα έσοδα.
- 2) Οι δαπάνες,
- 3) Δούναι και λαβείν.

Όσον αφορά τα χρόνια *της Ρωμαϊκής αυτοκρατορίας*, η λογιστική δεν εμφάνισε κάποια σημαντική εξέλιξη. Η χρησιμοποίηση της ήταν στην παρακολούθηση των εσόδων από τους φόρους και από άλλες πηγές. Επίσης, ήταν ένα μέσο για να πραγματοποιείται ο έλεγχος σε δυο πράγματα:

- 1) Διαφύλαξης των εμπορών από δόλιες ενέργειες τρίτων .
- 2) Των δημόσιων δαπανών.

Η λογιστική *στο Βυζάντιο* εξυπηρετούσε και το κράτος αλλά και την Εκκλησία η οποία είχε όχι μόνο τεράστια οικονομική δύναμη αλλά και πολιτική. Ακόμα, το βασικό έργο των λογιστών εξακολουθεί να είναι η παρακολούθηση των εμπορικών συναλλαγών και δεν γίνεται καμία προσπάθεια υπολογισμού του κέρδους ή της ζημιάς από αυτές τις συναλλαγές. Επίσης, υπήρχαν κάποιες περιπτώσεις μεταποίησης των πρώτων και βοηθητικών υλών και της παραγωγής προϊόντων.

Επιπροσθέτως, ο ρόλος της λογιστικής ενισχύθηκε από τις σταυροφορίες και την εξέλιξη του εμπορίου ανάμεσα στις χώρες Ανατολής και Δύσης. Η παρακολούθηση των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων των εμπορών κατέστησε απαραίτητη την χρήση των πιστωτικών συναλλαγών και του τραπεζικού δανεισμού. Η λογιστική ήταν κάτι σαν συμπλήρωμα της μνήμης τους, εφόσον η δουλειά του λογιστή ήταν να καταγράφει σε κάποιο ημερολόγιο απλής μορφής, τις συναλλαγές κάθε ημέρας και ταυτόχρονα την κίνηση των αποθεμάτων. Αυτή η διαδικασία είναι η γνωστή απλογραφία ή απλογραφική μέθοδος.

Η απλογραφία είναι μια μέθοδος η οποία περιγράφει τις δοσοληψίες με χρονολογική σειρά, χωρίς να παρέχει εξασφάλιση της αριθμητικής ακρίβειας των καταχωρήσεων. Τα βασικά μειονεκτήματα της απλογραφίας παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

<b>Απλογραφία – Μειονεκτήματα</b>	
Δεν επιτρέπεται η επέκταση του καταμερισμού της λογιστικής εργασίας	Δεν επιτρέπεται ο άμεσος προσδιορισμός του αποτελέσματος των εμπορικών συναλλαγών

Οι αδυναμίες της απλογραφίας οδήγησαν στη δημιουργία του διπλογραφικού συστήματος ή της διγραφίας. Ο δημιουργός του διπλογραφικού συστήματος δεν είναι γνωστός. Όμως ο φραγκισκανός μοναχός Luca Pacioli το ανέπτυξε και το συστηματοποίησε, στο βιβλίο του Summa de arithmetica, geometria, Proportioni et Proportionalita, το οποίο εκδόθηκε το 1494. Το σύστημα του είναι το θεμέλιο της Λογιστικής όπως την ξέρουμε μέχρι και σήμερα.

Σταδιακά έγινε η υιοθέτηση του διπλογραφικού συστήματος και για εκατοντάδες χρόνια συνυπήρχε με το απλογραφικό σύστημα. Στο τέλος, εξαιτίας των κοινωνικών και οικονομικών μεταβολών το σύστημα αυτό καθιερώθηκε το δέκατο όγδοο αιώνα. Αποδείχθηκε ότι είναι το πιο κατάλληλο μέσο για:

- 1) Τον καταμερισμό της εργασίας.
- 2) Την αξιολόγηση των αποτελεσμάτων διαχείρισης της επιχείρησης.
- 3) Τέλος, τον έλεγχο της παραγωγικής διαδικασίας.

Η λογιστική οδηγήθηκε σε καινούρια εξέλιξη, στη διάρκεια του δέκατου ένατου αιώνα από τους εξής παράγοντες:

- 1) Από την ανάπτυξη του θεσμού των ανώνυμων εταιρειών.
- 2) Από την άντληση κεφαλαίων από την κεφαλαιαγορά.
- 3) Από τον διαχωρισμό διοίκησης και φορέων.

Επίσης, στα καθήκοντα των λογιστών, προστέθηκε και η ενημέρωση των φορέων των εταιρειών, οι οποίοι δεν έχουν πλέον καμία συμμετοχή στη διοίκηση. Μεγάλη βοήθεια προσφέρουν οι λογιστικές πληροφορίες στους επενδυτές για τη λήψη ορθολογικών αποφάσεων καθώς και στην αξιολόγηση του έργου των επιχειρήσεων.

Επιπλέον, οι σημαντικοί παράγοντες οι οποίοι μεσολάβησαν στην αναγνώριση και στην αναβάθμιση του ρόλου της λογιστικής στο τέλος του εικοστού αιώνα είναι οι παρακάτω:

- 1) Όχι μόνο η ανάπτυξη αλλά και η επέκταση των πολυεθνικών εταιρειών.
- 2) Η μεγιστοποίηση του μεγέθους των επιχειρήσεων.
- 3) Η υιοθέτηση επιστημονικών μεθόδων διοίκησης.

4) Οι γρήγορες εξελίξεις στην τεχνολογία.

Με βάση όλων των παραπάνω εξελίξεων, η Λογιστική πλέον θεωρείται ένας καινούριος επιστημονικός κλάδος ο οποίο ασχολείται με τέσσερα βασικά πράγματα τα οποία είναι:

- 1) Η συλλογή,
- 2) η μέτρηση,
- 3) η επεξεργασία,
- 4) τέλος η παροχή χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Στη συνέχεια, οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες χρησιμοποιούνται για να επιλυθούν δύσκολα και σύνθετα χρηματοοικονομικά θέματα καθώς και στη λήψη σωστών αποφάσεων.

Τέλος, καινούριες προκλήσεις για επιπλέον ανάπτυξη και εμβάθυνση της λογιστικής δημιουργούν οι παρακάτω παράγοντες.

- 1) Η κυριαρχία του κλάδου της λογιστικής στο χώρο της επιχειρηματικής πληροφόρησης.
- 2) Η εξέλιξη του επιστημονικού κλάδου της πληροφορικής.
- 3) Οι τάσεις της παγκοσμιοποίησης των εταιρειών τις τελευταίες δεκαετίες.
- 4) Η δημιουργία νέων πολύπλοκων χρηματοοικονομικών προϊόντων.

#### **1.4 Οικονομικές καταστάσεις**

Κάθε επιχείρηση στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης είναι υποχρεωμένη να ετοιμάσει κάποιες οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες περιλαμβάνονται στην τελική εισήγηση του προέδρου της επιχείρησης. Συνοπτικά, οι καταστάσεις αυτές παρουσιάζουν μέσα σε λίγες σελίδες τα εξής:

- 1) Την περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης.
- 2) Τις υποχρεώσεις της.
- 3) Τι αποτέλεσμα πέτυχε (κέρδος ή ζημιά).
- 4) Τις πηγές χρηματοδότησης.
- 5) Την αποδοτικότητα της.
- 6) Τις ταμειακές κινήσεις.

Οι σημαντικότερες οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b>ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ</b>
1) Η κατάσταση του ισολογισμού τέλους χρήσης
2) Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης
3) Ο πίνακας διάθεσης των αποτελεσμάτων
4) Η κατάσταση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης
5) Το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης
6) Η κατάσταση πηγών και τοποθετήσεων κεφαλαίων όπου στην Ελλάδα δεν είναι υποχρεωτική η σύνταξη της.

#### **1.4.1 Ανάπτυξη ισολογισμού**

Ένας ισολογισμός παρουσιάζει όχι μόνο τις χρηματοδοτικές αλλά και τις επενδυτικές δραστηριότητες μιας επιχείρησης σε μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή.

Ισολογισμός είναι η λογιστική κατάσταση με την οποία παρουσιάζεται συνοπτικά κατ' είδος και αξία τα περιουσιακά στοιχεία κάθε επιχείρησης.

Στον ισολογισμό εμφανίζεται η περιουσιακή κατάσταση της επιχείρησης με βάση την ακόλουθη λογιστική ισότητα:

$$\mathbf{E.=Π.}$$

ή

$$\mathbf{E.=Π. +Κ.Θ.}$$

Όπου:

1) **E.**= Ενεργητικό

2) **Π.**= Παθητικό (υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τον φορέα και τρίτους) (1<sup>η</sup> σχέση)

3) **Π.**= Παθητικό (υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τρίτους) (2<sup>η</sup> σχέση)

4) **Κ.Θ.**= Καθαρή θέση (υποχρεώσεις της επιχείρησης προς το φορέα) (2<sup>η</sup> σχέση)



**Ενεργητικό** είναι το σύνολο των οικονομικών μέσων τα οποία κατέχει μια επιχείρηση και με τα οποία επιδιώκει να πετύχει τους οικονομικούς σκοπούς της. Μερικά από τα στοιχεία του ενεργητικού είναι: τα κτίρια, τα μηχανήματα, τα αποθέματα εμπορευμάτων.

**Παθητικό** είναι οι πηγές από τις οποίες άντλησε τα κεφάλαια της η επιχείρηση. Δηλαδή είναι οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς τρίτους και προς τον φορέα. Επίσης, όλες οι επιχειρήσεις έχουν υποχρεώσεις. Επιπλέον, όχι μόνο οι επιτυχημένες αλλά και οι μεγάλες επιχειρήσεις επιθυμούν να κάνουν αγορές με πίστωση πάρα να πληρώνουν μετρητοίς όταν πραγματοποιούν αγορές. Σε αυτήν την περίπτωση ως υποχρεώσεις της επιχείρησης εμφανίζονται οι προμηθευτές της. Επιπροσθέτως, κάποιες επιχειρήσεις έχουν την ανάγκη να δανειστούν χρήματα από τράπεζες ή από τρίτους προκειμένου να πετύχουν γρήγορη ανάπτυξη. Τέλος, όταν μια επιχείρηση δανείζεται χρήματα για κάποιο λόγο τότε δημιουργείται μια υποχρέωση και τότε εμφανίζονται οι πιστωτές.

**Ίδια κεφάλαια ή η καθαρή θέση** ονομάζονται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης προς το φορέα. Δηλαδή είναι τα κεφάλαια τα οποία προέρχονται από άμεσες εισφορές των φορέων της επιχείρησης καθώς και τα κεφάλαια τα οποία προέρχονται από την παρακράτηση ποσοστού κερδών από της δραστηριότητα της. Οι πιστωτές εξασκούν πρώτοι το δικαίωμα τους για την ικανοποίηση των απαιτήσεων τους ενώ οι ιδιοκτήτες πρέπει να περιοριστούν στα εναπομείναντα στοιχεία του ενεργητικού. Με λίγα λόγια ο ιδιοκτήτης κάθε επιχείρησης έχει το δικαίωμα να απαιτήσει την εισφορά του εφόσον πρώτα ικανοποιηθούν οι πιστωτές και οι λοιπές υποχρεώσεις της επιχείρησης.

#### **1.4.2 Ανάπτυξη κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης**

Η δεύτερη βασική οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης είναι η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Αυτή η κατάσταση εμφανίζει τα αποτελέσματα της λειτουργίας της επιχείρησης σε μια λογιστική χρήση. Επίσης, παρουσιάζει τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης (κέρδος ή ζημιάς) τα οποία προκύπτουν ως τη διαφορά μεταξύ των διαφόρων εσόδων και εξόδων που έχει η επιχείρηση.

Ο πρώτος στόχος κάθε επιχείρησης είναι να δημιουργηθεί κέρδος από την λειτουργία της. Αυτή η οικονομική κατάσταση δείχνει την επιτυχία ή όχι του πρωταρχικού στόχου της επιχείρησης για μια συγκεκριμένη χρονική στιγμή. Σε αυτή την κατάσταση η επιχείρηση καταγράφει τα έσοδα της καθώς και τα έξοδα της, η διαφορά τους θα δηλώσει το καθαρό κέρδος της χρήσης, με την βασική προϋπόθεση ότι και τα έσοδα και τα έξοδα βρίσκονται σε ακριβή αντιστοιχία στην χρονική περίοδο που αφορούν και όχι προηγούμενη ή επόμενη χρήση.

**Έσοδα** είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται άμεσα ή έμμεσα από τις δραστηριότητες της επιχείρησης και πιο συγκεκριμένα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών καθώς και δικαιωμάτων. Επίσης, στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνεται οποιοδήποτε κονδύλιο καταβάλλεται στην επιχείρηση για παράδειγμα κάποια επιχορήγηση, για να την βοηθήσει να ολοκληρώσει τον σκοπό της. Επιπλέον, έσοδο είναι η εισροή στοιχείων του ενεργητικού από την πώληση εμπορευμάτων και την παροχή υπηρεσιών στους πελάτες της. Για παράδειγμα αν οι πελάτες μιας επιχείρησης πληρώσουν μετρητοίς ή της χρωστάνε με πίστωση, οι οφειλές αυτές παρακολουθούνται με τη δημιουργία του στοιχείου απαιτήσεις από πελάτες. Οι απαιτήσεις από πελάτες αλλά και το ταμείο

θεωρούνται στοιχεία του ενεργητικού. Επομένως, η επιχείρηση δημιούργησε έσοδα τα οποία αύξησαν το ενεργητικό της.

Ενώ από τη μια πλευρά η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης εμφανίζει τα έσοδα μιας επιχείρησης, Από την άλλη πλευρά εμφανίζει τα έξοδα της που πραγματοποιήθηκαν μέσα σε μια διαχειριστική χρήση.

**Έξοδο** είναι μια μορφή δαπάνης δηλαδή εκείνο το κόστος το οποίο εμφανίζεται μέσα σε μια διαχειριστική χρήση για την εξυπηρέτηση των σκοπών της οικονομικής μονάδας. Έξοδα είναι η εκροή στοιχείων του ενεργητικού (ή η αύξηση των υποχρεώσεων) προκειμένου στην επιχείρηση να δημιουργηθούν έσοδα. Για παράδειγμα το κόστος των πωληθέντων το οποίο είναι ένα έξοδο για την επιχείρηση δείχνει το κόστος των εμπορευμάτων ή προϊόντων τα οποία πούλησε η επιχείρηση στους πελάτες της. Τα έξοδα πωλήσεων δηλώνουν ή την δημιουργία υποχρέωσης για την μελλοντική πληρωμή τους ή την πληρωμή μετρητών, για κάθε υπηρεσία πωλήσεων που χρησιμοποιήθηκε στη διάρκεια της περιόδου. Για κάθε έξοδο που πραγματοποιείται είτε γίνεται μείωση ενός στοιχείου του ενεργητικού είτε γίνεται αύξηση μιας υποχρέωσης ή και τα δυο ταυτόχρονα.

Η προσπάθεια κάθε επιχείρησης είναι να δημιουργήσει ένα πλεόνασμα ανάμεσα της εισροής των στοιχείων του ενεργητικού από έσοδα και εκροής στοιχείων του ενεργητικού από έξοδα, με βασικό ΣΤΟΧΟ το κέρδος. Στην περίπτωση όπου τα έξοδα υπερβαίνουν τα έσοδα σε μια χρονική περίοδο, το αποτέλεσμα της λειτουργίας της επιχείρησης είναι καθαρή ζημιά.

### **1.4.3 Ανάπτυξη πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων**

Η κατάρτιση του πίνακα διάθεσης (ή διανομής) γίνεται υποχρεωτικά όταν γίνεται διάθεση των αποτελεσμάτων και είναι αναπόσπαστο κομμάτι των οικονομικών καταστάσεων που δημοσιεύονται.

Στον πίνακα αυτό κάθε επιχείρηση αναγράφει πληροφορίες σχετικά με το ποσό των κερδών που διανέμει καθώς και σε ποιους γίνεται η διανομή. Συγκεκριμένα, γίνεται η παράθεση των κερδών προς διάθεση καθώς και τους αποδέκτες τους όχι μόνο για την παρούσα χρήση αλλά και για την αμέσως προηγούμενη.

Επίσης, στις εταιρείες υπάρχει μόνο το θέμα προσδιορισμού των κερδών προς διάθεση και όχι στις ατομικές επιχειρήσεις όπου η διανομή όλων των κερδών γίνεται στον επιχειρηματία.

Σε μια ανώνυμη εταιρεία, τα κέρδη προς διάθεση αποτελούνται από:

- 1) Τα κέρδη της παρούσας χρήσης.
- 2) Τα αποτελέσματα από τις προηγούμενες χρήσεις των οποίων η διανομή πρόκειται να γίνει στην παρούσα χρήση.
- 3) Τα αποθεματικά των οποίων η διανομή θα γίνει στην παρούσα χρήση.
- 4) Τέλος, το φόρο εισοδήματος.

Σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, ο υπολογισμός του φόρου γίνεται πάνω στα κέρδη. Εφόσον γίνει η αφαίρεση των φόρων, το ορισμένο ποσό από τα κέρδη παραμένει στην εταιρεία και τα αποθεματικά της αυξάνουν, ενώ το υπόλοιπο ποσό των κερδών γίνεται διανομή:

- 1) Στους μετόχους της εταιρείας με την μορφή μερισμάτων.
- 2) Στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ως το ποσό της αμοιβής τους.

Στο τέλος της διαδικασίας, ένα ποσό από τα κέρδη της επιχείρησης παραμένει αδιανέμητο. Αυτό το ποσό αφορά τα κέρδη εις νέο, τα οποία θα ενωθούν στα κέρδη της επόμενης χρήσης, για να γίνει ο προσδιορισμός του ποσού των κερδών προς διάθεση.

#### **1.4.4 Ανάπτυξη προσαρτήματος ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης**

Το προσάρτημα είναι μια έκθεση η οποία ακολουθεί τις λογιστικές καταστάσεις στο τέλος της χρήσης. Σε αυτήν την έκθεση περιέχονται κάποιες μη μετρήσιμες πληροφορίες όχι μόνο για τα αποτελέσματα τα οποία πέτυχε η επιχείρηση μέσα στη χρήση καθώς και για τη χρηματοοικονομική της θέση, οι οποίες διευκολύνουν τους τρίτους να κατανοήσουν περισσότερο τα λογιστικά στοιχεία.

Οι πληροφορίες οι οποίες πρέπει να περιέχονται στο προσάρτημα σύμφωνα με το γενικό λογιστικό σχέδιο αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα:

<b>ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑΤΟΣ</b>
1) Οι μέθοδοι υπολογισμού των αποσβέσεων.
2) Οι μέθοδοι αποτίμησης των στοιχείων του ισολογισμού.
3) Οι αγορές, οι βελτιώσεις, οι προσθήκες και οι πωλήσεις των πάγιων στοιχείων
4) Οι μεταβολές των συσσωρευμένων αποσβέσεων.
5) Οι παρεκκλίσεις από καθιερωμένες αποσβέσεις.
6) Το προσωπικό που ασχολήθηκε στη διάρκεια της χρήσης.
7) Η συνδεσμολογία και οι κανόνες λειτουργίας των λογαριασμών.

Οι τρίτοι προς την επιχείρηση όπως είναι οι προμηθευτές, οι τράπεζες και τα λοιπά δεν επιτρέπεται να έχουν άμεση πρόσβαση στις παραπάνω πληροφορίες εφόσον από τον νόμο δεν απαιτείται η δημοσίευσή τους. Εκείνες οι επιχειρήσεις όμως οι οποίες επιθυμούν να ενημερώσουν άμεσα τους τρίτους για μη μετρήσιμα θέματα, καταγράφουν τις αντίστοιχες πληροφορίες στον ισολογισμό με τη μορφή σημειώσεων. Τα στελέχη κάθε επιχείρησης

υπογράφουν τις λογιστικές καταστάσεις και το προσάρτημα καθώς είναι και υπεύθυνα για την πληρότητα τους και την αξιοπιστία τους.

Αυτοί που συνήθως υπογράφουν είναι:

- 1) Ο προϊστάμενος του λογιστηρίου.
- 2) Ο διευθύνων σύμβουλος.
- 3) Ο πρόεδρος ή κάποιο μέλος του διοικητικού συμβουλίου.
- 4) Ο οικονομικός διευθυντής.

Με αυτόν τον τρόπο οι εξωτερικοί μελετητές διαβεβαιώνονται ότι οι πληροφορίες των λογιστικών καταστάσεων δίνουν τις πραγματικές πληροφορίες όσον αφορά την χρηματοοικονομική θέση της εταιρείας, τα αποτελέσματα των εργασιών της καθώς και το πώς θα γίνει η διανομή τους.

Τέλος, για τη διαβεβαίωση ότι τα στελέχη έχουν παρουσιάσει ειλικρινείς στοιχεία υπάρχουν οι εξωτερικοί ή ορκωτοί ελεγκτές οι οποίοι ελέγχουν συστηματικά και λεπτομερώς τα λογιστικά βιβλία και τα στοιχεία της επιχείρησης και εκφράζουν τη γνώμη τους για την πληρότητα τους καθώς και την αξιοπιστία τους. Τέλος, γίνεται η αναγραφή στο πιστοποιητικό ελέγχου του οποίου η δημοσίευση γίνεται μαζί με τις λογιστικές καταστάσεις.

Όλες οι λογιστικές καταστάσεις και τα στοιχεία του προσαρτήματος περιλαμβάνονται στη έκθεση την οποία συντάσσει το διοικητικό συμβούλιο και την υποβάλει στην τακτική γενική συνέλευση των μετόχων της εταιρείας. Τη συγκεκριμένη έκθεση δεν την δημοσιεύει καμία επιχείρηση.

#### **1.4.5 Ανάπτυξη κατάστασης ταμειακής ροής**

**Ταμειακή ροή** σημαίνει οι πηγές των χρηματικών κεφαλαίων οι οποίες δημιουργήθηκαν από την κανονική δραστηριότητα της επιχείρησης στη διάρκεια μιας διαχειριστικής χρήσης, καθώς και τον τρόπο διάθεσης τους.

Η κατάσταση της ταμειακής ροής δείχνει τις καθαρές ροές χρήματος, δηλαδή ταμειακή ροή = εισροές χρήματος – εκροές χρήματος, που προέρχονται από πράξεις:

- 1) εκμετάλλευσης,
- 2) επενδυτικές,
- 3) χρηματοπιστωτικές.

Οι **πράξεις εκμετάλλευσης** παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

### ΕΙΣΠΡΟΕΣ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ

1) Εισπράξεις από τόκους και μερίσματα.

2) Είσπραξη από πελάτες για πωλήσεις των εμπορευμάτων και διαφόρων υπηρεσιών.

3) Και λοιπές εισπράξεις από την εκμετάλλευση.

### ΕΚΠΡΟΕΣ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ

1) Πληρωμές διαφόρων τόκων.

2) Πληρωμές διαφόρων φόρων.

3) Πληρωμές σε προμηθευτή για τις αγορές εμπορευμάτων.

4) Λοιπές πληρωμές σχετικά με την εκμετάλλευση.

Οι επενδυτικές πράξεις σε μια επιχείρηση είναι:

### ΕΙΣΠΡΟΕΣ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ

1) Εισπράξεις από τις πωλήσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

2) Εισροές διαθέσιμων

### ΕΚΠΡΟΕΣ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ

1) Εκροή διαθέσιμων όσον αφορά την επιστροφή εισφορών προς τους ιδιοκτήτες.

2) Πληρωμές για τις αγορές των παγίων.

Οι χρηματοπιστωτικές πράξεις σε μια επιχείρηση είναι:

### ΕΙΣΡΟΕΣ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ

- 1) Οι εισροές από κάποιο βραχυπρόθεσμο αλλά και μακροπρόθεσμο δάνειο.
- 2) Εισροές διαθέσιμων από την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

### ΕΚΡΟΕΣ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ

- 1) Καταβολή των αντίστοιχων μερισμάτων.
- 2) Εκροές για την εξόφληση δανείων (εκτός από τους τόκους).

#### **1.4.6 Κατάσταση ταμειακής ροής –ισολογισμός –κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης**

Η κατάσταση ταμειακής ροής είναι η λογιστική κατάσταση η οποία δίνει λεπτομέρειες για την διαφορά των χρηματικών διαθέσιμων μεταξύ της αρχής και του τέλους μιας λογιστικής χρήσης. Εμφανίζει όχι μόνο τις σημαντικές επενδυτικές δραστηριότητες αλλά και τις χρηματοπιστωτικές που πραγματοποίησε μια επιχείρηση μέσα σε μια λογιστική χρήση. Δηλαδή, η κατάσταση ταμειακής ροής παρέχει σημαντική βοήθεια στην ερμηνεία των μεταβολών των διαφόρων περιουσιακών στοιχείων που εμφανίζει ο ισολογισμός

Επίσης, η κατάσταση ταμειακής ροής συνδέεται και με την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, δείχνοντας πως οι δραστηριότητες της εκμετάλλευσης επηρέασαν τα διαθέσιμα της στη διάρκεια της χρήσης.

Επιπλέον, ο ισολογισμός και τα αποτελέσματα χρήσης αποτελούν καταστάσεις οι οποίες συμπληρώνουν η μια την άλλη. Συνοπτικά η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης παρέχει πληροφορίες για:

- 1) Τις διαφορετικές κατηγορίες των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.
- 2) Την αποτελεσματικότητα των στελεχών της διοίκησης.
- 3) Τα έσοδα καθώς και τα έξοδα της.

Από την άλλη πλευρά, ο ισολογισμός παρουσιάζει πληροφορίες για:

- 1) Την ρευστότητα που έχει η οικονομική μονάδα.
- 2) Τις πηγές που την χρηματοδοτούν.
- 3) Τα μέσα που έχει στην κατοχή της η επιχείρηση.

- 4) Την δανειακή της επιβάρυνση.

### **1.5 Λογιστικές καταστάσεις και χρησιμότητα**

Οι πληροφορίες οι οποίες εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις πρέπει να είναι χρήσιμες όχι μόνο για τους εσωτερικούς αναλυτές αλλά και για τους εξωτερικούς. Οι πληροφορίες αυτές θεωρούνται χρήσιμες όταν είναι αξιόπιστες, πλήρεις, δημοσιοποιούνται εγκαίρως χωρίς καθυστερήσεις και δίνουν την δυνατότητα σε όλους να λαμβάνουν σωστές αποφάσεις.

Σύμφωνα με τον νομοθέτη, στη χώρα μας κάθε επιχείρηση θα πρέπει να δημοσιεύει τις λογιστικές της καταστάσεις το αργότερο έξι μήνες μετά το τέλος της διαχειριστικής χρήσης. Ίδια είναι και η απαίτηση του Διεθνούς λογιστικού Προτύπου 1.

Οι πληροφορίες των λογιστικών καταστάσεων επιτρέπουν στους τρίτους να έχουν μια ολοκληρωμένη εικόνα για τα ακόλουθα:

- 1) Το βαθμό της ρευστότητας της.
- 2) Ποια είναι η χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης.
- 3) Την δυνατότητα της να καταφέρει να επιβιώσει βραχυχρόνια.
- 4) Το ποσοστό της αποδοτικότητας της.
- 5) Τα αποτελέσματα των δραστηριοτήτων της σε μια δεδομένη χρονική στιγμή.
- 6) Τέλος, οι προοπτικές επιβίωσης να είναι μακροχρόνια.

Όπου το πρώτο έως το τρίτο είναι στοιχεία τα οποία βασίζονται στην οικονομική κατάσταση του ισολογισμού, ενώ από το τέταρτο έως το έκτο βασίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και του ισολογισμού.

Ο προσδιορισμός της ρευστότητας γίνεται από την σχέση των στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού προς τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Η ρευστότητα δείχνει αν μια επιχείρηση έχει επαρκές διαθέσιμα, απαιτήσεις καθώς και αποθέματα προκειμένου να καλύψουν βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της και να εξασφαλίσουν την βραχυχρόνια επιβίωση της.

Οι εξωτερικοί αναλυτές παίρνουν όλες τις πληροφορίες από τον ισολογισμό προκειμένου να προσδιορίσουν την ρευστότητα της επιχείρησης που τους ενδιαφέρει. Η διευκόλυνση του έργου τους γίνεται από τον τρόπο της κατάταξης των στοιχείων του παθητικού και του ενεργητικού. Τα στοιχεία του ισολογισμού για δυο συνεχόμενες χρήσεις βοηθούν να γίνεται η αξιολόγηση της ρευστότητας διαχρονικά. Επιπλέον, παρέχουν την δυνατότητα για επιβεβαίωση τάσεων βελτίωσης ή επιδείνωσης των προοπτικών της επιχείρησης για βραχυχρόνια επιβίωση.

Η αποδοτικότητα σημαίνει η ικανότητα που έχει κάθε επιχείρηση να καταφέρνει κέρδη, θεωρείται μια συνάρτηση δυο πραγμάτων, των διαθέσιμων πόρων και πόσο αποτελεσματικά καταφέρνει να τους εκμεταλλεύεται. Δημιουργώντας κέρδη η επιχείρηση, οδηγείται σε αύξηση των οικονομικών της πόρων και στη συνέχεια ενισχύεται η δυνατότητα της και να αναπτυχθεί αλλά και να επιβιώσει σε μακροχρόνιο επίπεδο.

Από την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, παίρνουν πληροφορίες οι τρίτοι. Οι πληροφορίες που παίρνουν είναι για:

- 1) Το σύνολο των κερδών.
- 2) Τους προσδιοριστικούς παράγοντες (των κερδών).
- 3) Το ποια είναι η διαχρονική τους τάση.

Επίσης, οι τρίτοι έχουν την δυνατότητα να αξιολογήσουν την αποτελεσματικότητα της διαχείρισης των πόρων, κάνοντας τη συσχέτιση των αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης με τα μη λειτουργικά αποτελέσματα. Επιπλέον, ο συσχετισμός των εσόδων που προκύπτουν από την πώληση με το κόστος των πωληθέντων δείχνει την κερδοφορία της κυρίας λειτουργίας, με την οποία κρίνουν με αυτή των άλλων λειτουργιών συγκριτικά.

Επιπροσθέτως, οι τρίτοι παρουσιάζουν έντονο ενδιαφέρον για το ύψος καθώς και για τα αίτια του αποτελέσματος εκμετάλλευσης, και όχι τόσο έντονα για τα αποτελέσματα από έκτακτα γεγονότα. Τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης είναι ένδειξη της ικανότητας της διοίκησης της επιχείρησης να διαχειρίζεται αποτελεσματικά τους οικονομικούς της πόρους και να συμβάλλουν στην επιβίωση της για μακροχρόνιο χρονικό διάστημα. Όσον αφορά τα έκτακτα κέρδη που παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης μπορεί και να θεωρούνται ενδεικτικά επιδείνωσης των προοπτικών της επιχείρησης, όταν τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης δεν είναι θετικά.

Η ταυτόχρονη παράθεση των εσόδων και των εξόδων της χρηματοοικονομικής λειτουργίας στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήση επιτρέπει στα στελέχη της επιχείρησης και στους τρίτους να έχουν μια πρώτη εικόνα το πόσο αποτελεσματικά ο οικονομικός διευθυντής διαχειρίστηκε τα κεφάλαια της. Επιπλέον, η εμφάνιση των ζημιών καθώς και των κερδών από χρεόγραφα και συμμετοχές δίνει πληροφορίες που είναι χρήσιμες για την αξιολόγηση της διαχείρισης του χαρτοφυλακίου της.

Τέλος, οι πληροφορίες των λογιστικών καταστάσεων είναι σημαντικές για την πληροφόρηση των τρίτων και τους παρέχουν βοήθεια στη λήψη σωστών αποφάσεων. Όμως δεν πρέπει να γίνει υπερεκτίμηση της δυνατότητας αυτής των λογιστικών καταστάσεων λόγω των αδυναμιών τους.

## **1.6 Οι πληροφοριακές ανάγκες στελεχών και τρίτων – ρόλος της λογιστικής**

Πληροφορίες αναζητούν όχι μόνο τα στελέχη της επιχείρησης αλλά και οι τρίτοι για διαφορετικό λόγο ο καθένας. Τρίτοι προς την επιχείρηση θεωρούνται όσοι δεν έχουν ενεργή συμμετοχή στη διοίκηση της και η πρόσβαση τους στις πηγές πληροφόρηση δεν είναι άμεση. Παραδείγματος χάρη: Τρίτοι προς την επιχείρηση θεωρούνται:



- 1) οι επενδυτές,
- 2) οι πελάτες,
- 3) οι φορείς μεγάλων εταιρειών,
- 4) οι εργαζόμενοι,
- 5) το κράτος
- 6) και λοιπές οργανώσεις.

### **1.6.1 Παρουσίαση των πληροφοριακών αναγκών στελεχών και τρίτων**

Ανάλογα με το είδος των πληροφοριακών τους αναγκών καθορίζεται το είδος των πληροφοριών που ζητούν. Οι πληροφοριακές ανάγκες των στελεχών καθώς και των τρίτων θα παρουσιαστούν αμέσως παρακάτω:

#### **Πληροφοριακές ανάγκες εργαζομένων αλλά και στελεχών**

Τα στελέχη χρειάζονται πληροφορίες προκειμένου να λάβουν σωστές αποφάσεις για την επίλυση κάποιων προβλημάτων. Ο διευθυντής των πωλήσεων πρέπει να πάρει αποφάσεις για το εάν πρέπει να κάνει δεκτή την αίτηση του πελάτη για επιστροφή εμπορευμάτων και γι' αυτό πρέπει να πληροφορηθεί τους λόγους για τους οποίους ο πελάτης επιθυμεί να κάνει επιστροφή των εμπορευμάτων, καθώς επίσης και τι επίπτωση θα έχει η επιστροφή των πωλήσεων στην διαμόρφωση τους και τέλος ποια επιβάρυνση θα έχει η επιχείρηση όσον αφορά τα έξοδα επιστροφής.

Άλλες πληροφορίες που ψάχνουν είναι για:

- 1) Το σύνολο των χρεών της,
- 2) το ύψος των μετρητών της,
- 3) τα κέρδη της επιχείρησης,
- 4) το κόστος παραγωγής των προϊόντων,
- 5) και άλλες πολλές.

Τα στελέχη χρειάζονται τα παραπάνω στοιχεία προκειμένου να αξιολογήσουν την δυνατότητα της επιχείρησης να εξοφλεί εγκαίρως τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις και την δυνατότητα της να δημιουργεί κέρδη. Δηλαδή τα στοιχεία αυτά είναι απαραίτητα για να γίνει η αξιολόγηση της αποδοτικότητας και της ρευστότητας της επιχείρησης. Η ρευστότητα δείχνει την ικανότητα που έχει μια επιχείρηση να καταφέρνει να επιβιώνει στο βραχυχρόνιο χρονικό διάστημα, αντίθετα η αποδοτικότητα δείχνει πόσο ικανή είναι μια επιχείρηση για να επιβιώνει μακροπρόθεσμα.

Όσον αφορά τους εργαζομένους, εστιάζουν και στην αξιολόγηση της πορείας των εργασιών καθώς στην εκτίμηση των προοπτικών της επιχείρησης. Σημαντικό ενδιαφέρον δείχνουν για το αν η επιχείρηση έχει κέρδη γιατί από αυτά εξαρτάται η συνέχιση της απασχόλησης τους και το ύψος των αποδοχών τους.

Το λογιστικό σύστημα παρέχει τις ζητούμενες πληροφορίες στα στελέχη καθώς και στους εργαζομένους.

### **Πληροφοριακές ανάγκες του κράτους**

Το κράτος ελέγχει:

- 1) Τη λειτουργία,
- 2) τη σύσταση καθώς και
- 3) την παύση των επιχειρήσεων προκειμένου το κοινωνικό σύνολο να προστατευτεί και να γίνει η χάραξη της οικονομικής πολιτικής.

Το κράτος αναζητά πληροφορίες οι οποίες αφορούν:

- 1) Το επίπεδο καθώς και τη διάρθρωση των επενδύσεων των επιχειρήσεων.
- 2) Τους καθοριστικούς παράγοντες των τιμών των αγαθών και των υπηρεσιών.
- 3) Τις δανειακές υποχρεώσεις του (βραχυχρόνιες και μακροχρόνιες).
- 4) Αν ο εξοπλισμός τους θεωρείται αρκετά παλιός.
- 5) Την ανταγωνιστικότητα όχι μόνο σε εθνικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο.
- 6) Τις εξαγωγές τους.

Επίσης, το κράτος δείχνει έντονο ενδιαφέρον για το πώς η κάθε επιχείρηση υπολογίζει το ύψος των φορολογήσιμων κερδών τους καθώς και την εγκυρότητα των αντίστοιχων αποδεικτικών στοιχείων. Οτιδήποτε πληροφοριακό στοιχείο αναζητούν και το κράτος και οι εφορίες μπορούν να τα βρουν αναλυτικά στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

### **Πληροφοριακές ανάγκες Φορέων και Επενδυτών**

Οι πληροφορίες που χρειάζονται οι φορείς αφορούν την απόφαση τους για την κατάληξη της πορείας της επένδυσης τους στην επιχείρηση. Επίσης, θέλουν να μπορούν να κάνουν αξιολόγηση της πορείας των εργασιών της για να έχουν την ικανότητα να εκτιμήσουν την βιωσιμότητα αλλά και να ελέγξουν το έργο της διοίκησης. Οι σημαντικότερες πληροφορίες οι οποίες χρειάζονται αφορούν:

- 1) Τα κέρδη της.
- 2) Την χρηματοοικονομική της θέση.

- 3) Τον επενδυτικό κίνδυνο της επένδυσης τους.
- 4) Το ποσό που θα τους διανεμηθεί ως μέρισμα.

Κάποιοι από τους φορείς συμμετέχουν ενεργά στη διοίκηση της επιχείρησης, και τους δίνεται η ικανότητα να έχουν πρόσβαση άμεση στις πηγές των πληροφοριών της επιχείρησης. Δηλαδή η θέση τους είναι περισσότερο προνομιακή θέση σε σχέση με όλους τους υπόλοιπους που χρειάζονται πληροφορίες, αφού δεν προσδοκούν μόνο από τη λογιστική να τους παρέχει ότι πληροφορίες χρειάζονται για την ενημέρωσή τους.

Οι διάφοροι χρηματοοικονομική αναλυτές έχουν τις ίδιες ακριβώς πληροφοριακές ανάγκες με τους φορείς της επιχείρησης, εφόσον πρέπει να παρέχουν πλήρη ενημέρωση στους πελάτες τους αλλά και στους υποψήφιους επενδυτές όσον αφορά τις υπάρχουσες επενδυτικές ευκαιρίες. Οι ζητούμενες πληροφορίες τους παρέχονται από το λογιστικό σύστημα καθώς έχουν σχέση με χρηματοοικονομικά μεγέθη.

#### **Πληροφοριακές ανάγκες πελατών**

Οι πελάτες θέλουν να γνωρίζουν εάν η επιχείρηση που αγόρασαν αγαθά θα συνεχίσει την λειτουργία της και να προσφέρει στο μέλλον υπηρεσίες συντήρησης καθώς και την τεχνολογική ανανέωση των αγαθών της. Επίσης, κάποιες άλλες σημαντικές πληροφορίες που επιθυμούν να γνωρίζουν είναι οι ακόλουθες:

- 1) Την τιμολογιακή πολιτική που ακολουθεί.
- 2) Καθώς και αν παρέχεται δυνατότητα επιστροφής των αγοραζόμενων προϊόντων.

#### **Πληροφοριακές ανάγκες πιστωτών**

Οι πιστωτές είναι οι προμηθευτές, οι τράπεζες καθώς και οι τρίτοι οι οποίοι χορηγούν όχι μόνο δανειακά κεφάλαια καθώς και πιστώσεις στην επιχείρηση. Οι πιστωτές έρχονται αντιμέτωποι με τον πιστωτικό κίνδυνο δηλαδή την πιθανότητα να μην πάρουν ποτέ πίσω τα κεφάλαια τους αλλά ούτε και τους σχετικούς τόκους. Αυτός είναι ένας κίνδυνος ο οποίος καθορίζει την απόφαση που πρέπει να πάρουν οι πιστωτές προκειμένου να χορηγήσουν πιστώσεις ή δάνεια και να κάνει προσδιορισμό του ανάλογου επιτοκίου.

Επιπλέον, άμεσο ενδιαφέρον επιδιώκουν για την πληροφόρησή τους σχετικά με την ρευστότητα και την αποδοτικότητα των επιχειρήσεων, γιατί είναι ενδείξεις της ικανότητας τους να μπορούν να κάνουν εξόφληση των υποχρεώσεών τους από πιστώσεις αλλά και από δάνεια.

Συνοπτικά, οι τρίτοι και τα στελέχη της επιχείρησης αναζητούν πληροφορίες οι οποίες επιτρέπουν να αξιολογούν αν μια επιχείρηση έχει την δυνατότητα:

- 1) Να έχει βραχυχρόνια και μακροχρόνια επιβίωση.
- 2) Να δημιουργήσει κέρδη.
- 3) Να γίνει περιορισμός του κινδύνου πτώχευσης.

4) Να διατηρήσει τα κεφάλαια της ακέραια.

Για την ικανοποίηση της ζήτησης θα πρέπει οι πληροφορίες που παρέχονται να έχουν κάποιες συγκεκριμένες ιδιότητες που να συμβάλλουν στη λήψη σωστών αποφάσεων.

### **1.6.2 Στοιχεία για την χρησιμότητα των πληροφοριών**

Οι λογιστικές πληροφορίες προκειμένου να θεωρούνται χρήσιμες σύμφωνα με την επιτροπή των Διεθνών λογιστικών προτύπων ορίζει ότι στο πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των λογιστικών καταστάσεων, οι λογιστικές πληροφορίες πρέπει να έχουν τα παρακάτω βασικά χαρακτηριστικά:

<b><u>ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ</u></b>
1) Κατανοητές
2) Σχετικές
3) Αξιόπιστες
4) Συγκρίσιμες

#### **1) Κατανοητές πληροφορίες**

Το ποσό κατανοητές είναι οι λογιστικές πληροφορίες εξαρτάται και από το λογιστή που τις παράγει αλλά και από το χρήστη τους. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι ότι οι πληροφορίες πρέπει να μην είναι ασαφής και δυσνόητες καθώς και να μην οδηγούν σε αρνητικούς προσδιορισμούς. Σύμφωνα με τη νομοθεσία οι λογιστικές καταστάσεις είναι υποχρεωτικό να παρουσιάζουν με σαφήνεια την χρηματοοικονομική κατάσταση της εταιρείας.

Η κατανόηση των πληροφοριών από έναν χρήστη επηρεάζεται από το πόσος επαρκής είναι οι γνώσεις του χρήστη.

#### **2) Σχετικές πληροφορίες**

Οι πληροφορίες θεωρούνται σχετικές όταν έχουν άμεση σχέση με το αντικείμενο για το οποίο ο χρήστης τους πρόκειται να αποφασίσει. Οι χρήστες με τις σχετικές πληροφορίες έχουν την δυνατότητα να:

- 1) Πραγματοποιήσουν αξιολόγηση ενεργειών και καταστάσεων.
- 2) Επαληθεύσουν την έκβαση των αποφάσεων τους.
- 3) Προβλέψουν τις εξελίξεις.

4) Ελέγξουν την ορθότητα των αποφάσεων.

Εάν δεν είναι σχετικές οι πληροφορίες τότε οι αποφάσεις δεν είναι σωστές. Παραδείγματος χάρη η πληροφορία για το πόσα χρωστάει μια επιχείρηση είναι σχετική με την απόφαση που πρόκειται να λάβει μια τράπεζα για το αν πρέπει να χορηγήσει δάνειο στην επιχείρηση ή όχι. Αυτό συμβαίνει γιατί είναι σημαντικός παράγοντας ο οποίος διαμορφώνει την δανειακή επιβάρυνση την βραχυχρόνια παρούσα δανειακή επιβάρυνση της επιχείρησης και επιτρέπει την σωστή κρίση για την πιστοληπτική ικανότητα της.

Το πόσο σχετικές θεωρούνται οι λογιστικές πληροφορίες μιας επιχείρησης εξαρτάται σε υψηλό βαθμό από τη φύση και τη σημαντικότητα του αντικειμένου στις οποίες αναφέρονται αλλά και το πόσο επίκαιρες θεωρούνται. Παραδείγματος χάρη τα μετρητά στο ταμείο ανέρχονται στις 2.000€ είναι μια πληροφορία η οποία αναφέρει ο ισολογισμός, αλλά θεωρείται σχετική και επομένως χρήσιμη για την τρέχουσα ρευστότητα της επιχείρησης. Γιατί αφορά:

- 1) Τα μετρητά τα οποία θεωρούνται ως τον πιο «ευπαθή» οικονομικό πόρο κάθε επιχείρησης.
- 2) Ένα σημαντικό ποσό για τη διαμόρφωση της ρευστότητας της επιχείρησης.
- 3) Το σημερινό ποσό που έχει στην κυριότητα της η επιχείρηση.

3) Αξιόπιστες πληροφορίες

Οι αξιόπιστες πληροφορίες είναι οι πληροφορίες οι οποίες παρουσιάζουν την πραγματικότητα. Αυτό θα γίνει όταν:

- 1) Δεν έχουν λάθη καθώς και παραλείψεις.

Σύμφωνα με ανακοίνωση της εταιρείας X, το ύψος των πωλήσεων της ανέρχεται σε 20.000.000€ Η συγκεκριμένη πληροφορία θα θεωρηθεί αξιόπιστη μόνο εφόσον είμαστε σίγουροι ότι οι σχετικές της πωλήσεις έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά της βιβλία χωρίς κανένα λάθος.

- 2) Είναι επαληθεύσιμες.

Επαληθεύσιμες θεωρούνται οι πληροφορίες οι οποίες μπορεί κάποιος τρίτος να παράγει χωρίς καμία απόκλιση. Η επαλήθευση των πωλήσεων της εταιρείας X μπορεί να πραγματοποιηθεί με τον έλεγχο των τιμολογίων που έχει εκδώσει στους πελάτες της μέσα στο έτος.

- 3) Είναι ουδέτερες.

Ουδέτερες θεωρούνται οι πληροφορίες των οποίων η ειλικρίνεια δεν επηρεάζεται από τον τρόπο με τον οποίο παρουσιάζονται στους τρίτους.

## **1.7 Λογιστικές αρχές & βασικές παραδοχές**

Κάποιες συγκεκριμένες υποθέσεις και γενικά αποδεχτές αρχές καθώς και παραδοχές αποτελούν τη σύνθεση του θεωρητικού πλαισίου της λογιστικής.

Οι λογιστικές αρχές θεωρούνται οι αποδεκτές κατευθυντήριες οδηγίες. Οι υποθέσεις βοηθούν στην υιοθέτηση των λογιστικών αρχών, ενώ από την άλλη πλευρά οι παραδοχές θέτουν κάποιους περιορισμούς στην εφαρμογή τους.

Για να γίνει διευκόλυνση της λογιστικής πρακτικής και να γίνει απλοποίηση των σύνθετων προβλημάτων, έχει πραγματοποιηθεί η υιοθέτηση διαφόρων υποθέσεων οι οποίες αφορούν το περιβάλλον του λογιστικού συστήματος. Εξαιτίας της εφαρμοσμένης μορφής των λογιστικών θεμάτων, οι υποθέσεις για την επίλυση τους δεν επιτρέπεται να βρίσκονται εκτός των ορίων της επιχειρηματικής πραγματικότητας.

### **1.7.1 Ανάπτυξη των βασικών υποθέσεων**

Οι βασικές υποθέσεις έχουν σχέση:

#### **1) Τη συνέχεια της δραστηριότητας των επιχειρήσεων**

Για το λόγο ότι κανένας δεν γνωρίζει ακριβώς ποια θα είναι η διάρκεια ζωής της κάθε επιχείρησης, η βασική υπόθεση είναι ότι αυτή θα είναι μακροχρόνια, δηλαδή η δραστηριότητα της θα συνεχιστεί για πολλά χρόνια. Η υπόθεση αυτή δεν ισχύει όταν έχει αποφασισθεί η οριστική διακοπή της λειτουργίας της επιχείρησης.

#### **2) Τη σταθερότητα της αγοραστικής δύναμης της μονάδας μέτρησης**

Οι λογιστικές πληροφορίες έχουν σχέση με τα γεγονότα που έχουν επιδράσεις στα στοιχεία της χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης και η μέτρηση τους γίνεται σε € Η μονάδα μέτρησης αποτελεί την κοινή βάση προκειμένου να γίνει η συγκέντρωση, η ταξινόμηση, η σύγκριση και η αξιολόγηση των πληροφοριακών στοιχείων. Αυτή η χαρακτηριστική ιδιότητα της μονάδας μέτρησης σχετίζεται με την βασική υπόθεση ότι η αγοραστική δύναμη της επιχείρησης δεν μεταβάλλεται.

#### **3) Η περιοδικότητα των αποτελεσμάτων**

Η εξάρτηση της χρησιμότητας των λογιστικών πληροφοριών εκτός όλων των άλλων παραγόντων είναι και από το κατά πόσο είναι επίκαιρες ή όχι. Λόγου χάρη, αν κάποιος επιθυμούσε να γνωρίζει για τα κέρδη της επιχείρησης στο τέλος της ζωής της και σε τακτά χρονικά διαστήματα, δεν θα είχε την δυνατότητα να ενεργήσει εγκαίρως, με βασικό σκοπό τη βελτίωση της κερδοφορίας της επιχείρησης ή την αποφυγή του κινδύνου της πτώχευσης.

#### **4) Η αυτοτέλεια της λογιστικής οντότητας**

Υποθέτουμε ότι η εστίαση της Λογιστικής είναι αποκλειστικά στη συλλογή και στην παροχή πληροφοριών για γεγονότα καθώς και καταστάσεις που αφορούν μόνο την επιχείρηση και όχι τους φορείς της ή άλλες επιχειρήσεις. Δηλαδή ο φορέας και η επιχείρηση είναι δυο διαφορετικά πράγματα.

Η λογιστική δεν ενδιαφέρεται αν ο επιχειρηματίας αγόρασε ένα καινούριο αυτοκίνητο για να το έχει για προσωπική του χρήση. Εάν το αυτοκίνητο αγοράστηκε με χρήματα της επιχείρησης τότε αυτό το λογιστικό γεγονός αφορά την λογιστική.

### **1.7.2 Ανάπτυξη των λογιστικών αρχών**

Όσον αφορά τις λογιστικές αρχές θεωρούνται κανόνες και κατευθυντήριες οδηγίες που διέπουν τη συγκρότηση καθώς και τη λειτουργία όλου του λογιστικού συστήματος. Οι λογιστικές αρχές θεωρούνται το αποτέλεσμα μακρόχρονης εμπειρίας αλλά και επιστημονικής έρευνας εθίμων και πρακτικής ανάγκης. Η χρησιμότητα των λογιστικών πληροφοριών επηρεάζεται από το βαθμό της πλήρους εφαρμογής των λογιστικών αρχών.

Οι σημαντικότερες λογιστικές αρχές εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ</u></b>
1) Η αρχή του ιστορικού κόστους
2) Η αρχή της αναγνώρισης των εσόδων
3) Η αρχή της αποκάλυψης
4) Η αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων ή της συσχέτισης εσόδων και εξόδων
5) Η αρχή της αντικειμενικότητας
6) Η αρχή της συγκρισιμότητας

#### **1) Η αρχή του ιστορικού κόστους**

Η κάθε επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να παρέχει πληροφορίες σχετικά με το κόστος των πόρων της επιχείρησης, δηλαδή ποια είναι η τιμή με την οποία αποκτήσαμε τους πόρους, με βάση αυτή την αρχή. Το κόστος θεωρείται από πολλούς αξιόπιστη βάση αποτίμησης των οικονομικών πόρων και για αυτό το λόγο είναι δυνατόν να γίνεται η επαλήθευση του.

Υπάρχουν όμως και αντίθετες απόψεις σχετικά με το ιστορικό κόστος δηλαδή υπάρχουν και αυτοί οι οποίοι υποστηρίζουν ότι το ιστορικό κόστος δεν έχει σχέση πάντα με την πραγματικότητα γιατί αρκετές φορές αναφέρεται σε κάποιες περιπτώσεις που δεν υπάρχουν πια.

#### **2) Η αρχή της αναγνώρισης των εσόδων**

Η κάθε επιχείρηση πραγματοποιεί διάφορες συναλλαγές γιατί έτσι περιμένει την εξασφάλιση των διαφόρων οφελών τα οποία ξέρουμε ως τα έσοδα της επιχείρησης.

Σε ποιο σημείο κάθε συναλλαγής διενεργείται το έσοδο; Πότε μία επιχείρηση εξασφαλίζει το σχετικό όφελος και μπορεί να πραγματοποιήσει την ανάλογη καταχώρηση στα λογιστικά της βιβλία; Σε αυτές τις ερωτήσεις απαντάει η αρχή της αναγνώρισης των εσόδων η οποία κάνει ορισμό του χρονικού σημείου αναγνώρισης κάθε κατηγορίας εσόδων. Παραδείγματος χάρη στην πώληση εμπορευμάτων ορίζει το χρονικό σημείο αναγνώρισης του εσόδου ότι είναι το σημείο της παράδοσης του εμπορεύματος στον αντίστοιχο πελάτη της.

### **3) Η αρχή της αποκάλυψης**

Η πληροφόρηση των τρίτων θα πρέπει να γίνεται από τις επιχειρήσεις για κάθε γεγονός ή κατάσταση του οποίου καθοριστική θεωρείται η συμβολή του στη λήψη σωστών αποφάσεων, με βάση την αρχή της αποκάλυψης. Το βασικό ερώτημα που δημιουργείται είναι εάν η επιχείρηση πρέπει να παρέχει πληροφορίες στους τρίτους για τα πάντα και με οποιαδήποτε λεπτομέρεια.

Εννοείται ότι δε θα παρέχει πληροφόρηση στους τρίτους για όλα, δηλαδή στις περιπτώσεις όπου τα συμφέροντα της ή το αντίστοιχο κόστος παραγωγής της είναι δυσανάλογο μεγάλο σε σχέση με το όφελός της από την πληροφόρηση των τρίτων.

### **4) Η αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων ή της συσχέτισης εσόδων και εξόδων**

Καμία επιχείρηση δεν μπορεί να έχει έσοδα χωρίς να υποστεί κάποιες θυσίες, τις οποίες στη λογιστική ονομάζουμε έξοδα. Η πραγματοποίηση του εξόδου πραγματοποιείται στο ίδιο χρονικό διάστημα στο οποίο γίνεται η αναγνώριση του εσόδου που προκύπτει από αυτό, σύμφωνα με την αρχή της πραγματοποίησης των εσόδων και εξόδων.

Με αυτό τον τρόπο πραγματοποιείται ο συσχετισμός των εσόδων και των εξόδων και ο υπολογισμός της ζημιάς ή του κέρδους από μία συναλλαγή ή από το σύνολο των συναλλαγών μιας χρονικής περιόδου.

### **5) Η αρχή της αντικειμενικότητας**

Την αληθινή εικόνα της κατάστασης ή του αντίστοιχου γεγονότος θα πρέπει να δίνει κάθε λογιστική πληροφορία, σύμφωνα με την αρχή της αντικειμενικότητας. Για αυτό το λόγο κάθε κατάσταση ή οποιοδήποτε λογιστικό γεγονός θα πρέπει να αποτυπώνεται σε δικαιολογητικά έγγραφα.

Το πόσο αντικειμενική είναι η λογιστική πληροφορία εξαρτάται από το πόσο αποδεικτική δύναμη έχει το ανάλογο δικαιολογητικό έγγραφο. Κάποιες πληροφορίες δεν έχουν αντικειμενικότητα επειδή είτε δεν υπόκεινται σε επαλήθευση είτε γιατί τα λογιστικά γεγονότα τα οποία αφορούν δεν είναι δυνατόν να αποδειχτούν από ανάλογα παραστατικά.

### **6) Η αρχή της συγκρισιμότητας**

Οι πληροφορίες θα πρέπει να μπορούν να είναι συγκρίσιμες όχι μόνο διαστρωματικά αλλά και διαχρονικά σύμφωνα με την αρχή της συγκρισιμότητας. Αυτό σημαίνει ότι η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να κάνει χρήση των κανόνων και των μεθόδων που ακολουθούσε στις προηγούμενες χρήσεις. Επιπροσθέτως, θα πρέπει να ακολουθεί εκείνους τους κανόνες τους οποίους χρησιμοποιούν παρόμοιες επιχειρήσεις που βρίσκονται στον ίδιο κλάδο.



Καμία επιχείρηση δεν έχει την δυνατότητα να κάνει αλλαγή των μεθόδων που χρησιμοποιεί, εκτός από την περίπτωση που μπορούν να αποδείξουν ότι:

- 1) Με την εφαρμογή της καινούριας μεθόδου πραγματοποιείται η εξασφάλιση της πιστότερης και πληρέστερης πληροφόρησης των τρίτων.
- 2) Οι συνέπειες που έχει η εφαρμογή της καινούριας μεθόδου, στην αλλαγή της χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης, γνωστοποιούνται στους τρίτους.

### **1.7.3 Ανάπτυξη των λογιστικών παραδοχών**

Οι παραδοχές θεωρούνται οι περιορισμοί της εφαρμογής των λογιστικών αρχών. Οι παραδοχές θέτουν τους όρους κάτω από τους οποίους επιτρέπονται αποκλίσεις από τις λογιστικές αρχές, αλλά η χρησιμότητα των λογιστικών αρχών δεν επηρεάζεται.

Παραδείγματος χάρι, εάν μια επιχείρηση εφάρμοζε πιστά τη λογιστική αρχή του ιστορικού κόστους, θα ήταν υποχρεωμένη να εμφάνιζε όλα τα στοιχεία του ισολογισμού δηλαδή το ενεργητικό και το παθητικό στις αρχικές τιμές. Σύμφωνα με τις παραδοχές, επιτρέπεται ορισμένα από αυτά τα στοιχεία να εμφανίζονται στις τρέχουσες τιμές.

Οι σημαντικότερες παραδοχές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΕΣ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ</u></b>
1) Η παραδοχή της συντηρητικότητας.
2) Η παραδοχή της σημαντικότητας των πληροφοριών.

#### **1) Η παραδοχή της συντηρητικότητας.**

Σε κάποια λογιστικά θέματα οι λύσεις τους είναι γενικά περισσότερες από μια εναλλακτικές και αποδεκτές, έτσι ο λογιστής βρίσκεται στην δύσκολη θέση του διλήμματος επιλογής. Με τη βοήθεια της παραδοχής της συντηρητικότητας θα κάνει επιλογή εκείνης της λύσης που θα έχει την ελάχιστη δυνατή επίδραση στην χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης καθώς και των τελικών αποτελεσμάτων της δηλαδή στο κέρδος της ή της ζημιάς αντίστοιχα. Δηλαδή θα επιλέξει εκείνη τη λύση που θα αποδώσει κατά τον πιο συντηρητικό τρόπο, τα αντίστοιχα στοιχεία.

#### **2) Η παραδοχή της σημαντικότητας των πληροφοριών.**

Με τη βοήθεια της παραδοχής της σημαντικότητας των πληροφοριών, οι λογιστικές πληροφορίες θεωρούνται σημαντικές γι' αυτούς τους οποίους πρόκειται να τις λάβουν υπόψη τους προκειμένου να πάρουν ορθολογικές αποφάσεις. Μια πληροφορία θεωρείται σημαντική μόνο εφόσον έχει τη δυνατότητα να επηρεάζει αρνητικά ή θετικά την έκβαση μιας επιχειρηματικής απόφασης.

Για το πόσο σημαντική θεωρείται μια επιχειρηματική απόφαση δεν έχουν τεθεί συγκεκριμένα αντικειμενικά κριτήρια μέτρησης. Οι πληροφορίες θεωρούνται σημαντικές όταν αφορούν οικονομικούς πόρους, που θεωρείται κρίσιμη η συμβολή τους στην επιβίωση της επιχείρησης. Παραδείγματος χάρη η επάρκεια των μετρητών ή το κόστος τους θεωρείται συγκριτικά μεγαλύτερο από το κόστος των άλλων πόρων της επιχείρησης. Για το λόγο ότι οποιαδήποτε τυχόν αλλαγή του θα έχει μειωμένη επίπτωση στη διαμόρφωση των ορθολογικών αποφάσεων των στελεχών της.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>Ο</sup>: ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – Ε.Γ.Λ.Σ.**

### **2.1 Η έννοια των λογιστικών προτύπων**

Λογιστικό πρότυπο θεωρείται ένα σύντομο και απλό κείμενο το οποίο αφορά γεγονότα ή συναλλαγές, καθορίζοντας όλες τις εγγραφές που πρέπει να κάνει η επιχείρηση στα λογιστικά της βιβλία σχετικά με αυτά. Καθώς και το πώς τα λογιστικά γεγονότα και οι διάφορες συναλλαγές πρέπει να εμφανίζονται στις λογιστικές οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Κάποιοι θεωρούν ότι τα λογιστικά πρότυπα και οι λογιστικοί χειρισμοί είναι συνώνυμα.

Με τα λογιστικά πρότυπα επιθυμείται η καλύτερευση των ποιοτικών χαρακτηριστικών που πρέπει κάθε οικονομική κατάσταση να εμφανίζει. Τα βασικά από αυτά τα χαρακτηριστικά παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ</u></b>
1) Η σχετικότητα.
2) Η σαφήνεια.
3) Η συγκριτικότητα.
4) Η αξιοπιστία.

#### **1) Η σχετικότητα**

Οι διάφορες πληροφορίες που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι χρήσιμες στη λήψη ορθολογικών αποφάσεων. Όταν οι πληροφορίες είναι καθυστερημένες τότε δεν θεωρούνται χρήσιμες. Γι' αυτό το λόγο οι οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης θα πρέπει να εκδίδονται χωρίς καμία καθυστέρηση, εγκαίρως.

## **2) Η σαφήνεια**

Η σαφήνεια θεωρείται σαν χαρακτηριστικό όταν οι πληροφορίες που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις θεωρούνται εύκολα κατανοητές από πρόσωπα που οι λογιστικές τους γνώσεις είναι αρκετές.

## **3) Η συγκριτικότητα**

Οι οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης πρέπει να έχουν την ικανότητα να μπορούν να συγκριθούν με άλλες οικονομικές καταστάσεις της ίδιας ή διαφορετικής επιχείρησης.

## **4) Η αξιοπιστία**

Το χαρακτηριστικό της αξιοπιστίας είναι φανερό στην περίπτωση όπου οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί με βάση της δυο βασικές λογιστικές αρχές της ουσίας καθώς και της συντηρητικότητας.

Οι λογιστικοί χειρισμοί σε σχέση με το προορισμό τους μπορούν να χωριστούν στις ακόλουθες τέσσερις κατηγορίες, οι οποίες εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΧΕΙΡΙΣΜΩΝ</u></b>
1) Λογιστικοί χειρισμοί αποκαλύψεως
2) Λογιστικοί χειρισμοί αναγνώρισεως.
3) Λογιστικοί χειρισμοί παρουσιάσεως.
4) Λογιστικοί χειρισμοί αποτιμήσεως.

### **1) Λογιστικοί χειρισμοί αποκαλύψεως**

Οι λογιστικοί χειρισμοί αποκαλύψεως εξειδικεύουν εκείνες τις πληροφορίες τις οποίες πρέπει να δοθούν για κάποιους συγκριμένους λογαριασμούς του ισολογισμού καθώς και για κάποιους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων χρήσης.

Επίσης, εξειδικεύουν κάποιες πληροφορίες για ορισμένα λογιστικά γεγονότα τα οποία πραγματοποιήθηκαν μετά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τα οποία μπορεί να μην έχουν σχέση με την κλειόμενη χρήση αλλά μπορούν να παίξουν αποφασιστικό ρόλο στη λήψη ορθολογικών αποφάσεων.

### **2) Λογιστικοί χειρισμοί αναγνώρισεως**

Οι λογιστικές εγγραφές οι οποίες πραγματοποιούνται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης αποτελούνται από δυο μέρη:

**1<sup>ο</sup> μέρος:** Το λεκτικό, το οποίο το καλύπτουν οι χειρισμοί αναγνώρισεως και

**2<sup>ο</sup> μέρος:** Το χρηματικό, το οποίο καλύπτεται από τους χειρισμούς αποτιμήσεως.

Με την βοήθεια αυτών των λογιστικών χειρισμών γίνεται ο προσδιορισμός των λογαριασμών που θα κινηθούν προκειμένου να γίνει η απεικόνιση της συγκεκριμένης συναλλαγής ή του συγκεκριμένου λογιστικού γεγονότος στα αντίστοιχα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

### **3) Λογιστικοί χειρισμοί παρουσιάσεως**

Με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ασχολούνται οι λογιστικοί χειρισμοί παρουσιάσεως, κάνοντας προσδιορισμό των θέσεων που θα λάβουν οι λογαριασμοί μέσα σε αυτές καθώς και το πώς θα γίνει η παρουσίαση των λογαριασμών είτε διακεκριμένα ή ανά κατηγορίες.

### **4) Λογιστικοί χειρισμοί αποτιμήσεως**

Στους λογιστικούς χειρισμούς αποτιμήσεως είναι:

- i) Το τρέχον κόστος.
- ii) Η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.
- iii) Η παρούσα αξία.
- iv) Το ιστορικό κόστος.

Το ιστορικό κόστος θεωρείται το πιο επικρατέστερο κόστος έναντι των άλλων κοστών και η χρησιμοποίησή του γίνεται ή μόνο του ή σε συνδυασμό με την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία ή με το τρέχον κόστος. Οι ορκωτοί λογιστές το εμπιστεύονται πολύ περισσότερο επειδή σε αντίθεση με τα άλλα μέσα, επιβεβαιώνεται από τα ίχνη που αφήνουν οι συγκεκριμένες συναλλαγές στο πέρασμα τους.

Το ιστορικό κόστος έχει σαν βασικό μειονέκτημα ότι όταν πρόκειται για οικονομίες που έχουν έντονο πληθωρισμό δεν είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί η σύγκριση μεταξύ των λογιστικών αξιών των μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων χωρίς να ληφθεί υπόψη ο χρόνος απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων. Αυτό το μειονέκτημα παύει να υπάρχει όταν οι λογιστικές αξίες έχουν δημιουργηθεί με βάση το τρέχον κόστος ή την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Η χρησιμοποίηση της παρούσας αξίας γίνεται για την αποτίμηση μόνο των απαιτήσεων καθώς και των υποχρεώσεων της επιχείρησης. Ο προσδιορισμός της παρούσας αξίας θα πρέπει να γίνεται με τεράστια προσοχή για την επιλογή του κατάλληλου επιτοκίου.

Οι λογιστικοί χειρισμοί είναι απαραίτητο να βασίζονται στις ακόλουθες σημαντικές παραδοχές που εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΙ ΧΕΙΡΙΣΜΟΙ – ΒΑΣΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ</u></b>
1) Παραδοχή της συνεχείας.
2) Παραδοχή της συνεπείας.
3) Παραδοχή του δεδουλευμένου.

### **1) Παραδοχή της συνεχείας**

Με βάση την παραδοχή της συνεχείας, η επιχείρηση στο ορατό μέλλον, που δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνει το έτος, δεν μπορεί να διακόψει τις εργασίες της ή δεν θα κάνει περιορισμό σημαντικά της δραστηριότητά της.

### **2) Παραδοχή της συνεπείας**

Με βάση την παραδοχή της συνεπείας, δεδομένο είναι ότι όλοι οι λογιστικοί χειρισμοί που εφαρμόστηκαν στη μια χρήση θα πραγματοποιηθεί η εφαρμογή τους και σε όλες τις επόμενες χρήσεις.

### **3) Παραδοχή του δεδουλευμένου**

Με βάση την παραδοχή του δεδουλευμένου, η αναγνώριση των εσόδων και των εξόδων γίνεται όταν κερδίζονται και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται, αντίστοιχα. Το πότε ένα έξοδο συμβαίνει ή το πότε ένα έσοδο κερδίζεται είναι ένα πραγματικό θέμα, το οποίο κρίνεται με βάση συγκεκριμένα κριτήρια. Όσον αφορά τα έξοδα, αυτά θεωρούνται ότι συμβαίνουν στην ίδια χρήση στην οποία τα αντίστοιχα έσοδα κερδίζονται.

Επιπροσθέτως, συχνά συμβαίνει ένα λογιστικό γεγονός ή μια συναλλαγή να επιδέχεται πολλούς και διαφορετικούς χειρισμούς. Τότε, τίθεται το ερώτημα της επιλογής του σωστότερου χειρισμού. Για αυτό το λόγο γίνεται η εφαρμογή των παρακάτω λογιστικών αρχών:

<b><u>ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ – ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΓΕΓΟΝΟΣ –ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ</u></b>
1) Η αρχή της ουσίας πάνω από τον τύπο.
2) Η αρχή της σπουδαιότητας.
3) Η αρχή της συντηρητικότητας.

### **1) Η αρχή της ουσίας πάνω από τον τύπο**

Αρκετές φορές συμβαίνει τύπος και ουσία μιας υπόθεσης να είναι διαφορετικά πράγματα. Με βάση την αρχή αυτή γίνεται η επιλογή που ταιριάζει στην ουσία παρά στον τύπο. Βασικό παράδειγμα εφαρμογής αυτής της αρχής είναι η λογιστική των χρηματοδοτικών πιστώσεων.

### **2) Η αρχή της σπουδαιότητας**

Με βάση την αρχή αυτή, η επιλογή των λογιστικών χειρισμών γίνεται με βάση το κόστος από την εφαρμογή τους, σε σχέση με την σπουδαιότητα της πληροφορίας που παρέχεται.

### **3) Η αρχή της συντηρητικότητας**

Αν οι διαφορετικοί χειρισμοί δίνουν ξεχωριστό αποτέλεσμα, σε αυτή την περίπτωση με βάση την αρχή αυτή, επιλέγεται εκείνος ο χειρισμός ο οποίος θα δώσει το δυσμενέστερο αποτέλεσμα.

Όπως κάθε αναπτυγμένη χώρα έτσι και η Ελλάδα έχει θεσπίσει λογιστικά πρότυπα με διάφορα νομοθετήματα. Τα πιο σπουδαία από αυτά είναι τα ακόλουθα:

- 1) Ο Κώδικας βιβλίων και στοιχείων.
- 2) Το Γενικό λογιστικό σχέδιο.
- 3) Ο Ν. 2190/1920 περί Ανώνυμων εταιρειών.

Φυσικά υπάρχουν και οι διάφοροι φορολογικοί νόμοι στους οποίους υπάρχουν λογιστικοί χειρισμοί αλλά αυτοί δεν είναι δυνατόν να θεωρηθούν ως λογιστικά πρότυπα, για το λόγο ότι υπηρετούν τους φορολογικούς και όχι τους λογιστικούς σκοπούς.

## **2.2 Η βασική εξέλιξη των λογιστικών προτύπων**

Οι παραγωγικοί φορείς κρίνουν το σχέδιο νόμου για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) θετικά και το χαρακτηρίζουν ως ένα βασικό μεταρρυθμιστικό βήμα αλλά και ένα πολύτιμο εργαλείο για κάθε ελληνική επιχείρηση.

Βέβαια από την άλλη πλευρά υπάρχουν και κάποια αρνητικά σχόλια, δεν περιλαμβάνονται σε αυτά οι εποικοδομητικές επιστημονικές επαγγελματιών και φορέων του κλάδου στα οποία θα προβούν βελτιώσεις. Σε κάθε αντικείμενο δυστυχώς υπάρχουν κάποιοι, οι οποίοι λειτουργούν αρνητικά ως προς τον εκσυγχρονισμό ο οποίος προαπαιτεί επένδυση όχι μόνο σε γνώσεις αλλά και σε συστήματα.

Με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. οι επιχειρήσεις δεν είναι υποχρεωμένες να αλλάξουν το λογιστικό σχέδιο αλλά ούτε να εφαρμόσουν κάποιο συγκεκριμένο αναλυτικό λογιστικό σχέδιο. Όμως δίνεται απλό και ευέλικτο σχέδιο λογαριασμών το οποίο είναι προσαρμοσμένο κατάλληλα στις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π. για τη σωστή εμφάνιση των καινούριων οικονομικών καταστάσεων. Στο σχέδιο αυτό υπάρχουν οι ικανότητες που έχουν τα πληροφοριακά

λογιστικά πακέτα και επιπλέον υπάρχει ένας πίνακας με τον οποίο πραγματοποιείται αντιστοίχιση των κωδικών του λογιστικού σχεδίου του νομοσχεδίου με τους ανάλογους κωδικούς του σχεδίου λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. με αυτό τον τρόπο γίνεται η διευκόλυνση της μετάβασης σε αυτό.

Επιπλέον, όσον αφορά τις μικρές επιχειρήσεις συνεχίζουν να τηρούν τα λογιστικά βιβλία τους και ουσιαστικά κάνουν διατήρηση της απλογραφικής μεθόδου. Οι λογιστές καθώς και οι επιχειρήσεις θα κληθούν να κάνουν εφαρμογή των Ε.Λ.Π. και να χρησιμοποιήσουν τα καινούρια υποδείγματα με τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων χρήσης του 2015, δηλαδή στις αρχές του 2016. Μέχρι εκείνη τη στιγμή προλαβαίνουν να προετοιμαστούν όλοι.

### **2.3 Πλεονεκτήματα – Μειονεκτήματα των ελληνικών προτύπων**

Τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων είναι τα ακόλουθα:

- 1) Οι επιχειρήσεις έχουν την δυνατότητα επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους. Εύλογη αξία ή fair value είναι η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, ανάμεσα πρόθυμων αλλά και ενήμερων μερών τα οποία ενεργούν κάτω από κανονικές συνθήκες στην αγορά, κατά την ημερομηνία μέτρησης.
- 2) Εύκολη καθίσταται η προσέλκυση ξένων επενδύσεων αλλά και κεφαλαίων με την εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων, επειδή τα οικονομικά στοιχεία τα οποία παρουσιάζουν οι οικονομικές καταστάσεις είναι σε εναρμόνιση με τους διεθνείς λογιστικούς κανόνες.
- 3) Επίσης, η απεικόνιση των οικονομικών καταστάσεων είναι καλύτερη αλλά και διαφανέστερη και είναι δυνατόν να προσεγγίσει με αξιοπιστία και σε μεγαλύτερο ποσοστό την πραγματικότητα. Δηλαδή παρουσίαση του φόρου εισοδήματος στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, κατάργηση των έκτακτων αποτελεσμάτων καθώς και των εξόδων της πρώτης εγκατάστασης, σωστή παρουσίαση του Λίζινγκ, κλπ.). Η υιοθέτηση του κοινού πλαισίου λογιστικών κανόνων αλλά και αρχών σημαίνει ότι οι οικονομικές συνθήκες και οι συναλλαγές που είναι όμοιες θα γίνεται η απεικόνιση τους με τον ίδιο τρόπο από διαφορετικές επιχειρήσεις. Η καλύτερη αξιολόγηση παρέχεται στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων (δηλαδή πελάτες, προμηθευτές τράπεζες αλλά και οι επενδυτές εσωτερικού και εξωτερικού) των διαφόρων επιχειρήσεων με τη συγκρίσιμη πληροφόρηση. Φυσικά, η συνέπεια της παρερχόμενης πληροφόρησης ενισχύεται με την υιοθέτηση των ελληνικών λογιστικών προτύπων ως λογιστικό πλαίσιο για την ετοιμασία όχι μόνο της διοικητικής πληροφόρησης αλλά και των οικονομικών καταστάσεων.
- 4) Τέλος, υπάρχει η δυνατότητα η περιουσία της επιχείρησης καθώς οι υποχρεώσεις να μετρούνται μετά από την αρχική τους αναγνώριση στην εύλογη αξία τους.

Τα σημαντικότερα μειονεκτήματα από την εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων είναι:

- 1) Το κόστος, το οποίο έχει σχέση με τις αντίστοιχες απαιτήσεις που προκύπτουν από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, αυξάνεται. Κάποια από αυτά τα κόστη είναι τα ακόλουθα:
  - i) Το κόστος εκτίμησης παγίων.
  - ii) Το κόστος εκπαίδευσης του αντίστοιχου προσωπικού.
  - iii) Το κόστος αναλογιστικών μελετών.
  - iv) Το κόστος προσαρμογής του λογιστικού συστήματος.
  
- 2) Επιτυγχάνεται η λειτουργία ταυτόχρονα δυο λογιστικών συστημάτων, με αρχική απαίτηση να έχει επιλεγθεί η μέθοδος της «εύλογης αξίας» ή οι διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές, το ένα σύστημα είναι για τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και το άλλο σύστημα είναι για τους φορολογικούς σκοπούς, με όλα τα προβλήματα καθώς και τις αντιφάσεις που πρέπει να αντιμετωπίσει ο καθένας που τα ακολουθεί. Παρόλα αυτά ο κάθε ένας έχει τη δυνατότητα να έχει μόνο ένα λογιστικό σύστημα, στην περίπτωση που δεν ακολουθήσει την μέθοδο της εύλογης αξίας ή ξεχωριστούς συντελεστές απόσβεσης, πράγμα το οποίο η πλειοψηφία των Ελληνικών επιχειρήσεων θα επιλέξει.

Η εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων μπορεί να είναι ένα σημαντικό εργαλείο για όλες τις επιχειρήσεις οι οποίες προσπαθούν να βρουν ευκαιρίες όχι μόνο σε εθνικό αλλά και σε διεθνές επίπεδο. Επίσης, παρέχεται η δυνατότητα οι οικονομικές καταστάσεις να αποσυνδέονται από την φορολογική νομοθεσία και παρουσιάζουν καλύτερα την αληθινή οικονομική θέση των επιχειρήσεων, έτσι έχει σαν αποτέλεσμα να εμπνέουν μεγαλύτερη εμπιστοσύνη και επιτυγχάνεται η καλύτερη σύγκριση προς κέρδος του υγιούς ανταγωνισμού.

#### **2.4 Έννοια Ε.Γ.Λ.Σ.**

Το προεδρικό Διάταγμα 1123 του 1980 είναι αυτό που ορίζει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ή Greek General Chart of Accounts. Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο θεωρείται ένα σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών, το οποίο έχει ως βασικό σκοπό:

- 1) Την τυποποίηση των υπό των οικονομικών μονάδων της χώρας.
- 2) Των λογαριασμών των οποίων πρέπει να τηρούνται ή με ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία τους.
- 3) Η βάση των αρχών και των μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων.
- 4) Η σύνταξη καθώς και δημοσίευση των τυποποιημένων ισολογισμών, των αποτελεσμάτων χρήσης και των υπόλοιπων οικονομικών καταστάσεων.



Η στήριξη του Ε.Γ.Λ.Σ. είναι η φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου, ενώ το σχέδιο των λογαριασμών τηρείται από το 2006. Επίσης, όσον αφορά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων ακολουθούνται οι λογιστικές πρακτικές των Δ.Π.Χ.Α.. Δεν είναι υποχρεωτικό να πραγματοποιείται πάντα ταύτιση των λογιστικών υπολογισμών με τις φορολογικές απαιτήσεις του κράτους, όποτε θα πρέπει να πραγματοποιείται τήρηση του σχεδίου λογαριασμού του Ε.Γ.Λ.Σ και οι λογιστικές πρακτικές των Δ.Π.Χ.Α. για την τήρηση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων και οι φορολογικοί υπολογισμοί οι οποίοι επιτάσσονται από τον εμπορικό κώδικα καθώς και η ελληνική νομολογία η οποία αφορά τις επιχειρήσεις για την καταβολή των ανάλογων φόρων. Επιπλέον, παρέχεται η δυνατότητα της ανάλυσης σε αρκετές βαθμίδες των λογαριασμών και παρέχονται και κενοί λογαριασμοί για να καλυφθούν οι ανάγκες κάθε επιχείρησης.

Σε δέκα ομάδες έχει γίνει ο χωρισμός των λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, των οποίων η αρίθμηση γίνεται με την φυσική σειρά των αριθμών ένα μέχρι εννιά και 0. Η χρησιμοποίηση του κριτηρίου του ισολογισμού γίνεται το σχέδιο για την πραγματοποίηση της ομαδοποίησης των λογαριασμών. Άρα στη γενική λογιστική είναι οι ομάδες από ένα έως οχτώ, στην αναλυτική λογιστική εκμεταλλεύσεως είναι όλη η ομάδα εννέα και στους λογαριασμούς τάξεως είναι η ομάδα δέκα δηλαδή 0. Συνοπτικά το Ε.Γ.Λ.Σ. περιλαμβάνει τις παρακάτω δέκα ομάδες που εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΟΙ ΟΜΑΔΕΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ Ε.Γ.Λ.Σ.</u></b>
1) 1 <sup>η</sup> ομάδα: Πάγιο ενεργητικό
2) 2 <sup>η</sup> ομάδα: Αποθέματα
3) 3 <sup>η</sup> ομάδα: Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και διαθέσιμα
4) 4 <sup>η</sup> ομάδα: Καθαρή θέση – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
5) 5 <sup>η</sup> ομάδα: Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.
6) 6 <sup>η</sup> ομάδα: Οργανικά έξοδα κατά είδος.
7) 7 <sup>η</sup> ομάδα: Οργανικά έσοδα κατά είδος.
8) 8 <sup>η</sup> ομάδα: Λογαριασμοί αποτελεσμάτων.
9) 9 <sup>η</sup> ομάδα: Αναλυτικοί λογαριασμοί εκμεταλλεύσεως.
10) 10 <sup>η</sup> ομάδα: Λογαριασμοί τάξεως.

Τους λογαριασμούς του ενεργητικού αφορούν οι ομάδες 1<sup>η</sup>, 2<sup>η</sup>, 3<sup>η</sup>, τους λογαριασμούς του παθητικού αφορούν οι αμέσως δυο επόμενες δηλαδή η 4<sup>η</sup> και η 5<sup>η</sup>. Επίσης, τους λογαριασμούς εκμεταλλεύσεως αφορούν οι ομάδες 6<sup>η</sup> και 7<sup>η</sup> και τους λογαριασμούς των αποτελεσμάτων αφορούν η ομάδα 8<sup>η</sup>. Οι ομάδες 1 μέχρι 8 αφορούν τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής και το κύκλωμα τους λειτουργεί ανεξάρτητα από τα άλλα δυο μέρη με

βάση την αρχή της αυτονομίας του Ε.Γ.Λ.Σ. Όσον αφορά την ομάδα 9 πρόκειται για την ομάδα όπου οι λογαριασμοί της αφορούν την Αναλυτική λογιστική Εκμεταλλεύσεως οι οποίοι λειτουργούν σε συγκεκριμένο κύκλωμα και η χρεοπίστωση γίνεται μεταξύ τους. Η 10<sup>η</sup> ομάδα έχει τους λογαριασμούς τάξεως οι οποίοι παρουσιάζουν ιδιαιτερότητες για παράδειγμα εμφανίζουν την ποσοτική απεικόνιση των ξένων περιουσιακών στοιχείων, κλπ. Τα τρία μέρη των λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. μεταξύ τους συνδέονται και λειτουργούν ταυτόχρονα χωρίς φυσικά το ένα μέρος να επηρεάζει το άλλο.

Η εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. πρέπει να γίνεται από όλες τις επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν τα στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων Γ' κατηγορίας καθώς οι ορκωτοί λογιστές κάνουν τον έλεγχο τους.

## **2.5 Κωδικοποίηση λογαριασμών**

Οι λογαριασμοί κωδικοποιούνται σύμφωνα με το δεκαδικό ή εκατονταδικό ή χιλιαδικό σύστημα ως εξής:

- 1) Αρχικά, δέκα πρωτοβάθμιους λογαριασμούς περιλαμβάνει η κάθε ομάδα των οποίων η αρίθμηση γίνεται με δυο ψηφία της Αραβική αρίθμησης. Συγκεκριμένα, πρώτο ψηφίο είναι το ψηφίο της ομάδας και σαν δεύτερο ψηφίο είναι ένα από τα ψηφία 0,1,2,3,4,5,6,7,8 και 9.

Παραδείγματος χάρη:

- i) λογαριασμός 20 είναι ο πρώτος πρωτοβάθμιος της 2<sup>ης</sup> ομάδας,
- ii) ο λογαριασμός 13 είναι ο τρίτος πρωτοβάθμιος της πρώτης ομάδας,
- iii) κλπ.

- 2) Επίσης, σε 100 το πολύ δευτεροβάθμιους λογαριασμούς μπορεί να γίνει η ανάπτυξη κάθε πρωτοβάθμιου σύμφωνα με το εκατονταδικό σύστημα. Δηλαδή, σαν κωδικό παίρνουν τα ψηφία 00-99 και ακολουθούν τον κωδικό του πρωτοβάθμιου και ο χωρισμός μεταξύ τους γίνεται με μια τελεία.

Παραδείγματος χάρη:

- i) Ο λογαριασμός 10.00 είναι ο πρώτος δευτεροβάθμιος του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 10,
- ii) Ο λογαριασμός 12.03 είναι ο τέταρτος δευτεροβάθμιος του πρωτοβάθμιου 12.

- 3) Στη συνέχεια η ανάπτυξη κάθε δευτεροβάθμιου μπορεί να γίνει σε τριτοβάθμιο λογαριασμό με το εκατονταδικό ή χιλιαδικό σύστημα.

Παραδείγματος χάρη:

- i) 12.03.00 ή 12.03.000 είναι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί του δευτεροβάθμιου 12.03 κατά το εκατονταδικό και χιλιαδικό σύστημα.

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ., όλοι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί είναι υποχρεωτικοί, όλοι οι λογαριασμοί οι οποίοι είναι κενοί συμπληρώνονται από το αρμόδιο όργανο το οποίο είναι το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (Ε.Σ.Υ.Λ.), καθώς και για τους δευτεροβάθμιους οι οποίοι έχουν υπογράμμιση ισχύει ακριβώς το ίδιο. Επιπλέον, παρέχεται η δυνατότητα δημιουργίας δευτεροβάθμιων λογαριασμών στους κωδικούς 90-99 προκειμένου οι οικονομικές μονάδες να μπορούν να παρακολουθούν εκείνα τα λογιστικά γεγονότα τα οποία δεν είναι δυνατόν να γίνεται η παρακολούθηση τους με τους ήδη υπάρχον δευτεροβάθμιους λογαριασμούς.

Για παράδειγμα: Ο λογαριασμός 18.91 μακροπρόθεσμα δάνεια προσωπικού. Οι δευτεροβάθμιοι και οι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί οι οποίοι δεν είναι υπογραμμισμένοι θεωρούνται προαιρετικοί και όχι υποχρεωτικοί.

- 4) Οι λογαριασμοί υποκαταστημάτων.
- 5) Τα υποκαταστήματα τα οποία έχουν αυτοτελή λογιστική παρακολούθηση και η σύνδεση τους με το κεντρικό γίνεται μέσω του λογαριασμού 48.
- 6) Όταν τα υποκαταστήματα δεν έχουν αυτοτελή λογιστική παρακολούθηση τότε υπάρχουν δυο περιπτώσεις, ή οι λογαριασμοί τους συναπτύσσονται μαζί με τους πρωτοβάθμιους του κεντρικού, ή η παρακολούθηση τους γίνεται μέσα από ομίλους λογαριασμών για παράδειγμα: 19, 29, 39,49, 59,69, 79, 09.

## **2.6 Ανάπτυξη των ομάδων του Ε.Γ.Λ.Σ.**

Όπως ήδη αναφέρθηκε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελείται από 10 ομάδες. Οι πρώτες ομάδες από ένα έως πέντε περιλαμβάνουν όλους τους λογαριασμούς του ισολογισμού, δηλαδή περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς που στο τέλος της χρήσης εμφανίζουν χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα και οι οποίοι δημιουργούν τον ισολογισμό.

Οι αποτελεσματικοί λογαριασμοί περιλαμβάνονται στις ομάδες έξι έως οκτώ, όπου στο τέλος της χρήσεως μηδενίζονται, όταν τα υπόλοιπα τους μεταφέρονται πρώτα στους λογαριασμούς γενικής εκμεταλλεύσεως και αποτελεσμάτων χρήσεως και μετά στους λογαριασμούς του ισολογισμού και πιο συγκεκριμένα:

- 1) Στην ομάδα έξι στην οποία υπάρχουν οι λογαριασμοί των οργανικών εξόδων κατ' είδος.
- 2) Στην ομάδα επτά στην οποία υπάρχουν οι λογαριασμοί των οργανικών εσόδων κατ' είδος.
- 3) Στην ομάδα οχτώ στην οποία υπάρχουν οι λογαριασμοί των ανόργανων και έκτακτων εξόδων και εσόδων, των αποτελεσμάτων και συνθέσεως οι οποίοι είναι υποχρεωτικοί για τον υπολογισμό και τη διανομή του αποτελέσματος χρήσης.

Οι λογαριασμοί τάξεως εμφανίζονται στην ομάδα δέκατη (0) οι οποίοι παρέχουν απαραίτητες πληροφορίες. Πρόκειται για ειδικής κατηγορίας λογαριασμών που εμφανίζονται και παρακολουθούνται σημαντικές πληροφορίες και γεγονότα τα οποία δεν επιφέρουν άμεση μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, όμως η μεταβολή αυτή είναι δυνατόν να επέλθει μελλοντικά. Οι λογαριασμοί τάξεως είναι ένα ζευγάρι λογαριασμών οι οποίοι

λειτουργούν πάντα μαζί, δηλαδή όταν ο ένας χρεώνεται ο άλλος πιστώνεται και αντίστροφα. Αυτό το ζευγάρι των λογαριασμών λειτουργεί αυτόνομα χωρίς να έχει τη δυνατότητα να λειτουργεί με τους λογαριασμούς ουσίας της γενικής λογιστικής (ομάδων 1-8) καθώς και της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως η οποία είναι η ομάδα 9. Τέλος, με τους λογαριασμούς τάξεως γίνεται η παρακολούθηση των αλλότριων περιουσιακών στοιχείων.

### **2.6.1 Ενεργητικό**

Οι λογαριασμοί της πρώτης ομάδας αφορούν το σύνολο των αγαθών – αξιών και δικαιωμάτων τα οποία θα παραμείνουν στην επιχείρηση μακροχρόνια, περίπου με την ίδια μορφή με βασικό στόχο να πραγματοποιηθούν οι σκοποί της οικονομικής μονάδας. Αυτά τα αγαθά είναι:

- 1) Τα ενσώματα ή τα ασώματα ή τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.
- 2) Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης.
- 3) Οι συμμετοχές και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 1 που υπάρχουν στο Ε.Γ.Λ.Σ., παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ Ε.Γ.Λ.Σ. ΟΜΑΔΑΣ 1</u></b>
10 Εδαφικές εκτάσεις
11 Κτίρια – εγκαταστάσεις κτιρίων – τεχνικά έργα
12 Μηχανήματα – Τεχνικές εγκαταστάσεις – Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός
13 Μεταφορικά μέσα
14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
15 Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων
16 Ασώματες ακινήτοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης
17.....
18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
19 Πάγιο ενεργητικό υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

Στην δεύτερη ομάδα με τους λογαριασμούς γίνεται η παρακολούθηση των αποθεμάτων της επιχείρησης τα οποία προέρχονται ή από απογραφή ή από αγορά ή από

ανταλλαγή ή από ιδιοπαραγωγή ή από εισφορά σε είδος και δωρεά. Τα αποθέματα μιας επιχείρησης είναι εκείνα τα υλικά των οποίων ο προορισμός είναι για πώληση αυτούσια ή για την παραγωγή αγαθών από τη επιχείρηση τα οποία στη συνέχεια θα πουληθούν ή για την επισκευή καθώς και την συντήρηση των μηχανημάτων της.

Υποχρεωτικοί θεωρούνται οι λογαριασμοί της ομάδας 2 και κάθε επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να τους αναπτύξει χωρίς ιδιαίτερους περιορισμούς, με βασική προϋπόθεση να τους παρακολουθεί σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς το είδος ή η κατηγορία των υλικών αγαθών με βάση τις ανάγκες της επιχείρησης.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 2 που υπάρχουν στο Ε.Γ.Λ.Σ., παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ Ε.Γ.Λ.Σ. ΟΜΑΔΑΣ 2</u></b>
20 Εμπορεύματα
21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή
22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα
23 Παραγωγή σε εξέλιξη
24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες – Υλικά συσκευασίας
25 Αναλώσιμα υλικά
26 Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων
27 .....
28 Είδη συσκευασίας
29 Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

Με τους λογαριασμούς της ομάδας 3 γίνεται η παρακολούθηση των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων καθώς και των χρηματικών διαθέσιμων της επιχείρησης. Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις είναι εκείνες οι απαιτήσεις οι οποίες λήγουν μέχρι και το τέλος της επόμενης χρήσης, δηλαδή κατά το κλείσιμο του ισολογισμού θα είναι εισπρακτέες μέσα στη χρήση, ενώ οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις είναι εκείνες οι απαιτήσεις οι οποίες θα εισπραχτούν μετά το τέλος της επόμενης χρήσης.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 3 που υπάρχουν στο Ε.Γ.Λ.Σ., παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ Ε.Γ.Λ.Σ. ΟΜΑΔΑΣ 3</u></b>
30 Πελάτες
31 Γραμμάτια εισπρακτέα
32 Παραγγελίες στο εξωτερικό
33 Χρεώστες διάφοροι
34 Χρεόγραφα
35 Λογαριασμοί διαχείρισεως προκαταβολών και πιστώσεων
36 Μεταβατικοί λογαριασμοί του ενεργητικού
37.....
38 Χρηματικά διαθέσιμα
39 Απαιτήσεις και διαθέσιμα υποκαταστημάτων

### **2.6.2 Παθητικό**

Στο παθητικό περιλαμβάνονται όλες οι υποχρεώσεις της επιχείρησης απέναντι σε τρίτους δηλαδή μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις καθώς και απέναντι στο φορέα της όταν πρόκειται για ατομική επιχείρηση ή απέναντι στους φορείς της όταν πρόκειται για μετοχικές καθώς και εταιρικές επιχειρήσεις. Δηλαδή το παθητικό χωρίζεται σε δυο κατηγορίες:

- 1) Υποχρεώσεις προς τρίτους ή πραγματικό παθητικό ή ξένα κεφάλαια.
- 2) Καθαρή θέση ή ίδια κεφάλαια ή καθαρή περιουσία.

Στην τέταρτη ομάδα περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί με τους οποίους οι επιχειρήσεις παρακολουθούν:

- i) Την καθαρή περιουσία δηλαδή τις υποχρεώσεις που έχει η επιχείρηση απέναντι στον επιχειρηματία ή τους επιχειρηματίες,
- ii) τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις προς τρίτους οι οποίες έχουν προθεσμία λήξης μετά το τέλος της επόμενης χρήσης,
- iii) τις προβλέψεις για να γίνει η κάλυψη των ενδεχομένων κινδύνων καθώς και ζημιών,

iv) οποιαδήποτε μορφή αποθεματικών κεφαλαίων.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 4 που υπάρχουν στο Ε.Γ.Λ.Σ., παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ Ε.Γ.Λ.Σ. ΟΜΑΔΑΣ 4</u></b>
40 Κεφάλαιο
41 Αποθεματικά – Διαφορές αναπροσαρμογής - επιχορηγήσεις επενδύσεων
42 Αποτελέσματα σε νέο
43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου
44 Προβλέψεις
45 Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις
46 .....
47.....
48 Λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα
49 Προβλέψεις – μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

Επίσης, με τους λογαριασμούς της πέμπτης ομάδας παρακολουθούνται όλες οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της επιχείρησης δηλαδή εκείνες οι υποχρεώσεις οι οποίες πρέπει να εξοφληθούν μέσα στην επόμενη χρήση. Επιπλέον, οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις οι οποίες γίνονται βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις παρακολουθούνται σε αυτούς τους λογαριασμούς.

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 5 που υπάρχουν στο Ε.Γ.Λ.Σ., παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ Ε.Γ.Λ.Σ. ΟΜΑΔΑΣ 5</u></b>
50 Προμηθευτές
51 Γραμμάτια πληρωτέα
52 Τράπεζες – λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
53 Πιστωτές διάφοροι
54 Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη
55 Ασφαλιστικοί οργανισμοί
56 Μεταβατικοί λογαριασμοί
57.....
58 Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής
59 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

### **2.6.3 Οργανικά έξοδα**

Οργανικά έξοδα είναι όλα εκείνα τα έξοδα τα οποία αναφέρονται στην κανονική δηλαδή στην ομαλή λειτουργία της επιχείρησης. Δηλαδή είναι εκείνα τα έξοδα με τα οποία η εκμετάλλευση επιβαρύνεται καθώς στα έξοδα συμπεριλαμβάνονται και οι ετήσιες αποσβέσεις και οι προβλέψεις οι οποίες ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της επιχείρησης.

Στην περίπτωση όπου ο προσδιορισμός των εξόδων δεν είναι γνωστός, γίνεται η προσωρινή καταχώριση τους στην χρέωση των λογαριασμών της ομάδας 6 και στο τέλος της περιόδου ή της λογιστικής χρήσης η καταχώριση τους γίνεται στην χρέωση σε εκείνους τους λογαριασμούς που πραγματικά ανήκουν με την αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού του εξόδου.

Τα έξοδα τα οποία πραγματοποιεί μια επιχείρηση για λογαριασμό τρίτων, γίνεται η προσωρινή καταχώριση τους σε κάποιους υπολογαριασμούς της ομάδας 6 και στην συνέχεια πραγματοποιείται η μεταφορά τους στους αντίστοιχους λογαριασμούς των τρίτων. Στην περίπτωση όπου πραγματοποιείται περιοδική κατανομή των εξόδων μέσα στη λογιστική χρήση, τότε η καταχώριση των εξόδων γίνεται ή απευθείας στους οικείους λογαριασμούς ή γίνεται στους ενδιάμεσους λογαριασμούς ( 60.99, 61.99, 62.99, 63.99, 64.99,65.99, 66.99, 67.99, 68.99) και η αντίστοιχη χρεοπίστωση των υπολογαριασμών του 58.

Στο τέλος κάθε λογιστικής χρήσης, μετά την χρονική τακτοποίηση των λογαριασμών των εξόδων, γίνεται η μεταφορά τους στη χρέωση του λογαριασμού 8.



Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 6 που υπάρχουν στο Ε.Γ.Λ.Σ., παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ Ε.Γ.Λ.Σ. ΟΜΑΔΑΣ 6</u></b>
60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων
62 Παροχές τρίτων
63 Φόροι – τέλη
64 Διάφορα έξοδα
65 Τόκοι και συναφή έξοδα
66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
67 .....
68 Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
69 Οργανικά έξοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

#### **2.6.4 Οργανικά έσοδα**

Οι λογαριασμοί της ομάδας 7 παρακολουθούν τα οργανικά έσοδα κατ' είδος τα οποία αφορούν την ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης και προέρχονται από τις παρακάτω κατηγορίες εσόδων:

- 1) Τα έσοδα τα οποία προέρχονται από τις παρεπόμενες ασχολίες.
- 2) Τα έσοδα τα οποία προέρχονται από επιχορηγήσεις καθώς και από διάφορες άλλες αιτίες τα οποία έχουν σχέση με την δραστηριότητα των πωλήσεων της επιχείρησης.
- 3) Τα διάφορα έσοδα κεφαλαίων τα οποία προκύπτουν από χρεόγραφα, συμμετοχές καθώς και τόκους.
- 4) Οι χρησιμοποιημένες προβλέψεις προκειμένου να καλυφθούν τα έξοδα εκμετάλλευσης.
- 5) Τα έσοδα τα οποία προέρχονται από την πώληση των προϊόντων της ή υπηρεσιών της, τα οποία αφορούν την κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης (δηλαδή ο κύκλος εργασιών της).

- 6) Τα τεκμαρτά έσοδα τα οποία είναι η αξία του κόστους των ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων που χρησιμοποιεί η επιχείρηση και η αξία για τις βελτιώσεις αυτών των παγίων.

Η ανάλυση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της έβδομης ομάδας γίνεται σε δευτεροβάθμιους και τριτοβάθμιους λογαριασμούς με βάση τις ανάγκες της επιχείρησης, εκτός από τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς τους οποίους προβλέπει το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Επίσης, η διάκριση των πωλήσεων πρέπει να γίνεται όχι μόνο σε πωλήσεις εσωτερικού αλλά και σε πωλήσεις εξωτερικού.

Κάποια όμως ποσά δεν πρέπει να περιλαμβάνονται στα οργανικά έσοδα. Αυτά τα ποσά είναι τα παρακάτω:

1) Η είσπραξη δανείου από τρίτους ή επιστροφές ποσών από δάνεια που έχει κάνει χορήγηση σε τρίτους η επιχείρηση, δηλαδή ποσά τα οποία δεν αποτελούν έσοδα για την επιχείρηση.

2) Τα έσοδα και τα κέρδη τα οποία θεωρούνται ως έκτακτα και ανόργανα και η επιχείρηση τα παρακολουθεί με τους λογαριασμούς της ομάδας οχτώ.

Όταν η κατανομή των εσόδων γίνεται περιοδική μέσα στη χρήση ή ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων γίνεται βραχύχρονα δηλαδή είτε μηνιαία είτε τριμηνιαία η καταχώρηση των οργανικών εσόδων γίνεται ή απευθείας στους αντίστοιχους λογαριασμούς της ομάδας εφτά, ή εμφανίζονται στους ενδιάμεσους λογαριασμούς (70.99,71.99,72.99,73.99,κλπ.) και γίνεται και η αντίστοιχη χρέωση των λογαριασμών (58.70, 58.71, 58.72, 58.73, κλπ.).

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 7 που υπάρχουν στο Ε.Γ.Λ.Σ., παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ Ε.Γ.Λ.Σ. ΟΜΑΔΑΣ 7</u></b>
70 Πωλήσεις εμπορευμάτων
71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού
73 Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)
74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
76 Έσοδα κεφαλαίων
77.....

78 Ιδιοπαραγωγή παγίων – Τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων
---

79 Οργανικά έσοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων
--

### **2.6.5 Λογαριασμοί αποτελεσμάτων**

Οι λογαριασμοί οι οποίοι είναι απαραίτητοι για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων εκμεταλλεύσεως μικτών και καθαρών περιλαμβάνονται στην ομάδα οχτώ, επίσης και οι λογαριασμοί συγκεντρώσεως των μη προσδιοριστικών των μικτών αποτελεσμάτων όχι μόνο εσόδων αλλά και εξόδων περιλαμβάνονται στην ομάδα οχτώ. Επιπλέον, στην ομάδα οχτώ γίνεται καταχώρηση των παρακάτω:

- 1) Τα έξοδα και τα έσοδα τα οποία προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις.
- 2) Οι μη ενσωματωμένες αποσβέσεις πάγιων στοιχείων στο λειτουργικό κόστος.
- 3) Τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα.
- 4) Οι λογαριασμοί που χρειάζονται για τον προσδιορισμό και την διάθεση του αποτελέσματος χρήσης.
- 5) Οι έκτακτες προβλέψεις.

Η ανάπτυξη των πρωτοβάθμιων λογαριασμών της ομάδας οχτώ γίνεται σε υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους αλλά και τριτοβάθμιους λογαριασμούς με βάση τις ανάλογες ανάγκες που έχει η κάθε επιχείρηση. Επίσης, παρέχεται η δυνατότητα να γίνει η ανάπτυξη των λογαριασμών αυτών είτε κατά είδος είτε κατά προορισμό.

Όταν η επιχείρηση προσδιορίζει βραχυχρόνια αποτελέσματα με τη βοήθεια του λογαριασμού 58 τότε η καταχώρηση των έκτακτων και ανόργανων αποτελεσμάτων γίνεται κατευθείαν με χρεοπίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών ή με την βοήθεια της παρεμβολής των ανάλογων ενδιάμεσων λογαριασμών (81.99,82.99, 83.99, 84.99, 85.99).

Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 8 που υπάρχουν στο Ε.Γ.Λ.Σ., παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ Ε.Γ.Λ.Σ. ΟΜΑΔΑΣ 8</u></b>
80 Γενική εκμετάλλευση
81 Έκτακτα κα ανόργανα αποτελέσματα
82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων
83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
84 Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων
85 Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
86 Αποτελέσματα χρήσεως
87.....
88 Αποτελέσματα προς διάθεση
89 Ισολογισμός

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>: ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π.)**

### **3.1 Έννοια των Δ.Λ.Π.**

Η εξέλιξη καθώς και η αναθεώρηση των Διεθνή Λογιστικών Προτύπων(Δ.Λ.Π.) ή αλλιώς International Accounting Standards (I.A.S.) είναι συνεχής. Τα Δ.Λ.Π. είναι ένα σύνολο λογιστικών αρχών αλλά και κανόνων, που αφορούν την δημιουργία και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Αναλυτικότερα, τα Δ.Λ.Π. είναι οι λογιστικές πρακτικές που έχουν την μορφή νόμων και οι ελληνικές επιχειρήσεις υποχρεώνονται να εναρμονιστούν με αυτές, ύστερα υπό τη σχετική κοινοτική οδηγία.

Με απλά λόγια Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι μια ενιαία ένωση διεθνών λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, που παρέχουν βοήθεια στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της κάθε επιχείρησης. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες συντάσσονται είναι:

- 1) Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.
- 2) Η κατάσταση μεταβολών χρηματοοικονομικής θέσης.
- 3) Ο ισολογισμός.

- 4) Επεξηγηματικές σημειώσεις.
- 5) Η κατάσταση ταμειακών ροών.

Ο επίσημος ορισμός των Διεθνή Λογιστικών Προτύπων έχει δοθεί στο άρθρο 2 του κανονισμού αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002, που θεωρεί ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα:

- 1) Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.).
- 2) Οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών.
- 3) Οι συναφείς ερμηνείες (ερμηνείες της SIC – Δ.Π.Χ.Π.).
- 4) Τα μελλοντικά πρότυπα καθώς και οι συναφείς ερμηνείες που θα εκδοθούν ή θα δημοσιευτούν από τον Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Ο.Δ.Λ.Π.) μελλοντικά.
- 5) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.).

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν σαν κύριο σκοπό την ενίσχυση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά καθώς και να παρέχουν σημαντική βοήθεια στις κοινοτικές επιχειρήσεις για να έχουν την δυνατότητα να ανταγωνίζονται σε ίσα βάση για να μπορούν να βρίσκουν διαθέσιμους χρηματοοικονομικούς πόρους όχι μόνο στις διεθνείς κεφαλαιαγορές αλλά και στις κοινοτικές. Η εφαρμογή του κανονισμού των Διεθνή Λογιστικών Προτύπων έχει σαν αποτέλεσμα η λειτουργία της κεφαλαιαγοράς να γίνεται εύρυθμα και ομαλά, αφού προστατεύετε το επενδυτικό κοινό και κλίμακα εμπιστοσύνης δημιουργείται στις χρηματοπιστωτικές αγορές. Με λίγα λόγια, η επίτευξη ενός χρηματοπιστωτικού συστήματος αντικατοπτρίζεται από την αποδοτική αλλά και την ομαλή λειτουργία της κεφαλαιαγοράς, η οποία έχει διεθνής αποδοχή με τη βοήθεια των γενικά αποδεκτών λογιστικών προτύπων.

Επίσης, δεν θα πρέπει να γίνει παράληψη ενός άλλου βασικού στόχου των Διεθνών λογιστικών Προτύπων ο οποίος είναι ο περιορισμός της ανταγωνιστικότητας των κοινοτικών κεφαλαιαγορών. Για την πραγματοποίηση αυτού του στόχου απαιτείται να γίνει η σύγκλιση των προτύπων που χρησιμοποιεί η Ευρώπη για την κατασκευή και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, με τη χρησιμοποίηση των διαφόρων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τα οποία είναι δυνατόν να χρησιμοποιηθούν παγκοσμίως για την επίτευξη των διασυνοριακών συναλλαγών ή την είσοδο σε χρηματιστηριακή αγορά οπουδήποτε.

Η δημιουργία της επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ( International Accounting Standards Board, I.A.S.B.) στις 29 Ιουνίου 1973, μετά από την συμφωνία των Λογιστικών Σωμάτων των παρακάτω χωρών:

- 1) Του Ηνωμένου Βασιλείου.
- 2) Της Γαλλίας.
- 3) Της Ιρλανδίας.

- 4) Των Η.Π.Α.
- 5) Της Ολλανδίας.
- 6) Της Αυστραλίας.
- 7) Του Μεξικού.
- 8) Της Ιαπωνίας.
- 9) Της Γερμανίας.
- 10) Του Καναδά.

Το Νοέμβριο του 1982 αναθεωρήθηκε αυτή η αρχική συμφωνία άρα υπογράφηκε και αναθεωρήθηκε το αντίστοιχο καταστατικό της I.A.S.B.. Τα μέλη του I.A.S.B., το 2000 στη διάσκεψη που έγινε στο Εδιμβούργο έκαναν έγκριση της νέας οργανωτικής δομής. Η οποία δομή έχει επίτροπους 19 μέλη από διαφορετικές χώρες και με μη όμοια επαγγέλματα και διαφορετικό λειτουργικό υπόβαθρο ο κάθε ένας. Επίσης, αυτή η καινούρια οργανωτική δομή περιλάμβανε επιτροπές οι οποίες έχουν σαν αρμοδιότητες τα ακόλουθα:

- 1) Να πραγματοποιούν έγκριση του προϋπολογισμού.
- 2) Να διορίζουν τα μέλη της μόνιμης επιτροπής Διερμηνειών καθώς και του συμβουλευτικού συμβουλίου.
- 3) Να κάνουν τροποποίηση του καταστατικού.
- 4) Να κάνουν καταγραφή της αποτελεσματικότητας του συμβουλίου.
- 5) Να κάνουν διορισμό των μελών του συμβουλίου.

Όσον αφορά την I.A.S.B έχει ως βασικό σκοπό στην ενιαία και σωστή παροχή πληροφοριών των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να παίρνονται ορθές οικονομικές αποφάσεις. Το 1974 έγινε η κυκλοφορία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα, των οποίων η μετάφραση είχε γίνει στα ελληνικά, με την επιμέλεια του Σώματος Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), το οποίο σωματείο ήταν μέλος της I.A.S.B σχεδόν από τότε που ιδρύθηκε. Επίσης, τα Δ.Λ.Π. που η δημοσίευση τους γίνεται από την I.A.S.B. δεν είναι πιο ισχυρά από τους τοπικούς κανόνες οι οποίοι αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις σε μια συγκεκριμένη χώρα.

Επίσης, η μετονομασία της I.A.S.B. έγινε το 2001 τον Απρίλιο σε I.A.S.B International Accounting Standards Board προκειμένου να επιτευχθεί η εναρμόνιση της επωνυμίας της με την αντίστοιχη επωνυμία της αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.).

Τέλος, συνοψίζοντας η ουσία της αποστολής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η ουσιαστική συμβολή τους σε μια αληθινή απεικόνιση όχι μόνο της χρηματοοικονομικής

κατάστασης αλλά και των αποτελεσμάτων μιας οικονομικής μονάδας κατά την εφαρμογή τους.

### **3.2 Η εξέλιξη των Δ.Λ.Π.**

Η επιθυμία της κατάρτισης των διεθνών λογιστικών ονοματολογιών καθώς και η σύνταξη των ενιαίων λογιστικών κανόνων εκφράστηκε το 1929 στο Διεθνές Λογιστικό Συνέδριο της Βαρκελώνης. Πολλά ευρωπαϊκά συνέδρια διοργανώθηκαν ανάμεσα των ετών 1948 – 1961, τα οποία ασχολήθηκαν με σχετικά θέματα όπως:

- 1) Την ενιαία Εμφάνιση Ισολογισμών και
- 2) τα λογιστικά σχέδια.

Ορισμένα από αυτά τα συνέδρια είναι τα παρακάτω:

- 1) Το συνέδριο των Παρισίων το 1948.
- 2) Το συνέδριο του Άμστερνταμ το 1957.
- 3) Τα συνέδρια της Ευρωπαϊκής Λογιστικής Ενώσεως για τα έτη 1953 Φλωρεντία, 1955 Βρυξέλλες, 1958 Νίκαια Γαλλίας και 1961 Ζυρίχη.

Ο βασικός και αρχικός σκοπός της Διεθνούς Επιτροπής Προτύπων Λογιστικής ήταν η δημιουργία προτύπων για τις χώρες οι οποίες δεν είχαν. Η έκδοση του πρώτου Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου επιτεύχθηκε το 1975. Στη συνέχεια, το 1977 έγινε η οργάνωση των διεθνών επαγγελματικών δραστηριοτήτων των οργανισμών λογιστικής με τη βοήθεια της Διεθνούς Ομοσπονδίας των Λογιστών ή αλλιώς International Financial Accounting Committee.

Μετάπειτα, γύρω στο 1981, έγινε συμφωνία μεταξύ της Διεθνούς Επιτροπής Προτύπων Λογιστικής (IASB) και της Διεθνούς Ομοσπονδίας των Λογιστών (IFAC) ότι τον πλήρη έλεγχο σε σχέση με τον καθορισμό των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και της έκδοσης των ανάλογων εγγράφων συζητήσεων θα τον είχε η Διεθνής Επιτροπή Προτύπων Λογιστικής. Ταυτόχρονα όμως κάποια από τα μέλη της Διεθνούς Ομοσπονδίας των Λογιστών μπήκαν στα σύνορα της IASB. Η προσπάθεια της αναβάθμισης των προτύπων και της τυποποίησης αρχίζει από τις αρχές της δεκαετίας του '90.

Η επανεμφάνιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έγινε το 1995, μετά από συμφωνία που επιτεύχθηκε μεταξύ της Επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και του Διεθνούς Οργανισμού Προμηθειών Μετοχών (IOSCO). Η επιτροπή είχε σαν κύριο σκοπό την επίτευξη μιας ενιαίας δέσμης λογιστικών προτύπων που θα ήταν κοινά αποδεκτά από τη διεθνή κοινότητα. Η ολοκλήρωση του συμφωνημένου αριθμού προτύπων με βάση το σχετικό πλάνο έγινε από την IASB από το 1995 μέχρι το 1998.

Επίσης, η κατάρτιση μιας ανασκόπησης των προτύπων που είχαν τεθεί από την IASB ζητήθηκε από τους υπουργούς των οικονομικών και διοικητών των κεντρικών τραπεζών του G7 από:

- 1) Την IAIS (International Association Of Insurance Supervisors),
- 2) την Basel committee,
- 3) το IOSCO (International Organization Of Securities Commissions)

Επιπλέον, η ανακοίνωση της επιτροπής που είχε τίτλο «Στρατηγική Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης της Ε.Ε.» εκδόθηκε στις 13/6/2000, και ζητήθηκε όλες οι κοινοτικές επιχειρήσεις οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο να είναι υποχρεωμένες να φτιάχνουν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα από το έτος 2005. Αυτή η απόφαση επικροτήθηκε και υποστηρίχθηκε από το Συμβούλιο Ecofin στις 17/7/2000 τονίζοντας το πόσο σημαντική είναι η σύγκριση καθώς και η διαφάνεια των λογιστικών στοιχείων όλων των επιχειρήσεων.

Στην συνέχεια, έγινε η ανακοίνωση το 2001 της απόφασης ότι Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα ονομάζονται τα Πρότυπα των οποίων η έκδοση έχει γίνει από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) κατά την περίοδο 1973 με 2001 ενώ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομική Πληροφόρησης θα ονομάζονται τα πρότυπα που θα εκδίδει το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Η έκδοση του Κανονισμού 1606/2002 για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου πραγματοποιήθηκε στις 19/7/2002. Θεωρείται ένας βασικός κανονισμός ο οποίος αφορά πολλά θέματα γύρω από τα Δ.Λ.Π. καθώς και χρονικές δεσμεύσεις που αναφέρουν μερικές από τις διατάξεις του κανονισμού.

Μια διάταξη του κανονισμού αυτού είναι ότι το αντίστοιχο άρθρο 4 κάνει αναφορά ότι σε κάθε λογιστικό έτος το οποίο ξεκινάει από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005, εκείνες οι επιχειρήσεις τις οποίες τις διέπει το δίκαιο ενός κράτους μέλους θα φτιάχνουν ενοποιημένους λογαριασμούς σε σχέση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, στην περίπτωση όπου κατά το κλείσιμο του ισολογισμού τους, οι αντίστοιχοι τίτλοι τους θα γίνονται αποδεκτοί προς διαπραγμάτευση σε αγορά που θεωρείται οργανωμένη οποιουδήποτε κράτους μέλους σύμφωνα με την έννοια του άρθρου 1 σημείο 13 της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 10<sup>ης</sup> Μαΐου 1993, που αφορά τις επενδυτικές υπηρεσίες στον τομέα των κινητών αξιών.

Επιπροσθέτως, η Μόνιμη Επιτροπή Διεργησιών (Μ.Ε.Δ.) κάνει αναφορά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) και λέει ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. πραγματοποιείται πλήρως και για πρώτη φορά σε βασικό λογιστικό πλαίσιο. Επίσης, οποιαδήποτε οικονομική μονάδα είναι υποχρεωμένη να κάνει κατάρτιση καθώς και παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων εφόσον αυτές είχαν καταρτιστεί με βάση τα πρότυπα και τις Διεργησίες οι οποίες ισχύουν το χρόνο που γίνεται η πρώτη εφαρμογή τους. Στους πιο πολλούς τομείς της λογιστικής υπάρχει η απαίτηση της αναδρομικής εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Ο κανονισμός 1725/2003 σχετικά με την υιοθέτηση κάποιων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με βάση τον Κανονισμό 1606/2002 δημοσιεύτηκε από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή το 2003. Με τη βοήθεια αυτού του κανονισμού γίνεται η υιοθέτηση των Διεργησιών των οποίων η έγκριση έγινε από την Μόνιμη Επιτροπή Διεργησιών (Μ.Ε.Δ.).

Η αντικατάσταση της Μ.Ε.Δ. 8 με το καινούριο Δ.Π.Χ.Π. 1 «Πρώτη Εφαρμογή των Προτύπων Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης» έγινε στις 19/6/2003 ύστερα από απόφαση του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Με βάση τα Δ.Π.Χ.Π. 1,



οποιαδήποτε επιχείρηση κάνει για πρώτη φορά εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι απαραίτητο να γίνεται η συμμόρφωση της με κάθε ένα από τα Δ.Λ.Π. καθώς και με κάθε μια από τις ισχύουσες Διερμηνείες κατά το χρόνο της πρώτης εφαρμογής, παρέχοντας όμως η δυνατότητα να είναι σε θέση με ευκολία να κάνει επιλογή μια ή και περισσότερες από μια εξαιρέσεις κάθε φορά στην αναδρομική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. Δεν θα πρέπει να γίνει παράληψη ότι το Δ.Π.Χ.Π. 1 παρουσιάζει αναδρομική ισχύ σε αρκετούς τομείς της λογιστικής.

Επιπλέον, το 2003 πραγματοποιήθηκε η δημιουργία της Ε.Λ.Τ.Ε. δηλαδή της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων. Η εφαρμογή της Νομοθεσίας που διέπει το ελεγκτικό λογιστικό επάγγελμα έγινε από την Ε.Λ.Τ.Ε. η οποία συστήθηκε με βάση τον Νόμο 3148/2003 και η τροποποίηση της έγινε με τον νόμο 4170/2013. Κάποιες από τις αρμοδιότητες της είναι: Να κάνει εισήγηση κάποιων θεμάτων στον Υπουργό οικονομικών. Κάποια από αυτά τα θέματα είναι:

- 1) Των Διεθνών Ελεγκτικών Προτύπων.
- 2) Του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου
- 3) Των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων και Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.
- 4) Της Λογιστικής τυποποίησης και ελέγχων.
- 5) Την εναρμόνιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα διεθνή πρότυπα.

Επιπλέον, το 2003 ιδρύθηκε και ένα άλλο συμβούλιο το Σ.Λ.Ο.Τ. δηλαδή το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης η βασική του εργασία είναι να γνωμοδοτεί σε διάφορα θέματα λογιστικής τυποποίησης. Κάποια από αυτά τα θέματα είναι:

- 1) Η δημιουργία, η αναθεώρηση ή η αλλαγή του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου καθώς και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων στοχεύοντας στην προσαρμογή τους στις εξελίξεις της επιστήμης και της πρακτικής.
- 2) Η έκδοση των βασικών οδηγιών που αφορούν την εφαρμογή Του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων αλλά και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.
- 3) Ο χρόνος αλλά και ο τρόπος της γενικής ή κατά φάσης υποχρεωτικής εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις επιχειρήσεις ή από μερικές από αυτές κατηγορίες.

Το Μνημόνιο Συνεννόησης με το Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων των Η.Π.Α. (FASB) υπογράφηκε από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το 2006 και ο σκοπός ήταν η σύγκλιση των δυο Πλαισίων Λογιστικών Προτύπων σε καίρια ζητήματα. Αργότερα στις 24 Ιουλίου το 2006 το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.) ανακοίνωσε την απόφαση του να μην απαιτείται η εφαρμογή των καινούριων υπό ανάπτυξη Δ.Π.Χ.Π. ή κύριων τροποποιήσεων στα αντίστοιχα πρότυπα πριν από την 1η Ιανουαρίου 2009.

Η παραπάνω απόφαση θεωρείται αρκετά σημαντική γιατί το Σώμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθώς και η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων τους παρέχεται χρόνος ώστε να μπορούν να εργάζονται με χρονική άνεση και συνέπεια όσον αφορά την σύγκλιση και από την άλλη πλευρά έτσι γίνεται εξασφάλιση τεσσάρων χρόνων σταθερότητας για εκείνες τις επιχειρήσεις που έκαναν υιοθετήσει των Δ.Π.Χ.Π. το 2005.

Η πρώτη έκθεση, η οποία αφορά τη σύγκλιση ανάμεσα στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) και των γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών τρίτων χωρών, προς την ευρωπαϊκή επιτροπή κινητών αξιών καθώς και για το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, πραγματοποιήθηκε στις 6 Ιουλίου το 2007. Επιπλέον, η δημιουργία του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1164/2009 της Επιτροπής, έγινε στις 27 Νοεμβρίου 2009, προκειμένου να τροποποιηθεί ο κανονισμός (ΕΚ) αριθ 1126/2008 όσον αφορά την υιοθέτηση κάποιων διεθνών λογιστικών προτύπων με βάση τον αντίστοιχο κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου καθώς και του Συμβουλίου που έχει σχέση με τη Διερμηνεία 18 της αντίστοιχης Επιτροπής Διερμηνειών Των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.).

Στις μέρες μας, το International Accounting Standards Boards (IASB), θεωρείται ένας ανεξάρτητος φορέας της θέσπισης των προτύπων του ιδρύματος Δ.Π.Χ.Α. (IFRS Foundation), ο οποίος είναι ένας ανεξάρτητος μη κερδοσκοπικός οργανισμός στον ιδιωτικό τομέα, ο οποίος στοχεύει στην ανάπτυξη του ενιαίου συνόλου της υψηλής ποιότητας σε παγκόσμια κλίμακα αποδεκτών Λογιστικών Προτύπων (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφορά (Δ.Π.Χ.Α.)).

Οι αρχές, οι κανόνες και οι μέθοδοι που περιλαμβάνονται στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η εφαρμογή τους ή η ακολουθία τους γίνεται για:

- 1) Την αποτίμηση των διάφορων περιουσιακών στοιχείων της κάθε επιχείρησης
- 2) Καθώς και για τον προσδιορισμό των Ετήσιων Αποτελεσμάτων τα οποία είναι αποτέλεσμα από την εφαρμογή αυτών των κανόνων.

Επιπροσθέτως, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν αποτελούν λογιστική τυποποίηση η οποία είναι γνωστή με τον τύπο των Εθνικών Λογιστικών Σχεδίων όπως είναι το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια ή το Γερμανικό ή το Γαλλικό Λογιστικό Σχέδιο, κλπ. Άρα η έννοια της λογιστικής τυποποίησης είναι πιο ευρεία από την έννοια των αντίστοιχων Λογιστικών Προτύπων.

Σήμερα, οι περισσότερες επιχειρήσεις εξακολουθούν να κάνουν εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.), ο όρος ο οποίος προήλθε προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) τα οποία είναι τα Λογιστικά Πρότυπα τα οποία προδιαγράφονται από το Ε.Γ.Λ.Σ. και τις διατάξεις των άρθρων 42α έως και 43γ του κώδικα Ν. 2190/1920.

### **3.3 Πλεονεκτήματα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

Ένα από τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι ότι κάποιες θεμελιώδεις αρχές αποκτώνται, με τη βοήθεια των οποίων μπορεί να γίνει κρίση ή αντίδραση των επιμέρους νόμων, πιο απλά στην ήδη

ισχύουσα φορολογική, λογιστική αλλά και εμπορική νομοθεσία καθώς και οποιοδήποτε μελλοντικό αντίστοιχο νομοθέτημα.

Επιπλέον, ένα άλλο βασικό πλεονέκτημα τα οποίο παρουσιάζουν τα Διεθνή λογιστικά Πρότυπα είναι ότι είναι δυνατόν η επίτευξη διεθνής σύγκριση όχι μόνο των αντίστοιχων οικονομικών καταστάσεων αλλά και το διεθνές κύρος των επιχειρήσεων οι οποίες θα κάνουν εφαρμογή των Διεθνών λογιστικών Προτύπων. Επίσης, στη λογιστική ομογενοποίηση δεν εμπεριέχεται και η φορολογική. Επιπλέον, το ποσοστό των ελληνικών εταιρειών των οποίων η δραστηριότητα είναι διεθνής, είναι άγνωστο, έτσι ώστε να θεωρείται απαραίτητο το κύρος το οποίο απορρέει από την εφαρμογή των προτύπων.

Ένα ακόμα όφελος είναι η πιο σωστή παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης, πράγμα το οποίο έχει ως αποτέλεσμα την πιο σωστή λήψη αποφάσεων από την πλευρά των επενδυτών και αυτό έχει ως αποτέλεσμα την πιο αποδοτική κατανομή και διοχέτευση των κεφαλαίων σε μια οικονομία.

Σιγά σιγά, με την πάροδο του χρόνου ένας φραγμός και έλεγχος θα μπει στις τοπικές κυβερνήσεις κατά την έκδοση νόμων περί της οικονομίας, καθώς θα πραγματοποιείται έλεγχος και στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Άρα θα υπάρξει σαν αποτέλεσμα της μείωσης του ποσοστού αυθαιρεσίας των κυβερνήσεων στην έκδοση των νόμων που αφορούν την οικονομική δραστηριότητα.

### **3.4 Λογιστικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.**

Υποχρεωτική είναι η κατάρτιση των παρακάτω λογιστικών καταστάσεων, για εκείνες τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα:

- 1) Ο Ισολογισμός.
- 2) Η Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.
- 3) Ο Πίνακας ή κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων.
- 4) Η Κατάσταση ταμιακών ροών.

Επιπλέον, οι επιχειρήσεις θα πρέπει υποχρεωτικά να κάνουν σύνταξη ενός προσαρτήματος που να ακολουθεί τις παραπάνω λογιστικές καταστάσεις. Αυτές οι επιχειρήσεις δεν προβαίνουν στην κατάρτιση του πίνακα διάθεσης των αποτελεσμάτων χρήσης. Τα αντίστοιχα στοιχεία του συγκεκριμένου πίνακα παραδείγματος χάρη ο φόρος εισοδήματος, τα εμφανίζουν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και στον πίνακα μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων.

Σύμφωνα με το διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1, οι οικονομικές μονάδες έχουν την δυνατότητα να ακολουθούν είτε την οριζόντια είτε την κάθετη παράθεση των στοιχείων στις λογιστικές καταστάσεις. Φυσικά, δεν επιτρέπεται η αλλαγή της μορφής της παράθεσης από χρήση σε χρήση, παρά μόνο σε κάποιες ιδιαίτερες περιπτώσεις.

### **3.4.1 Ανάπτυξη ισολογισμού με βάση το Δ.Λ.Π.1**

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1, ο ισολογισμός των επιχειρήσεων οι οποίες εφαρμόζουν τα Διεθνές Λογιστικά Πρότυπα πρέπει να περιέχουν πληροφορίες οι οποίες έχουν σχέση με την χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης και συγκεκριμένα οι πληροφορίες που πρέπει να εμφανίζει παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Δ.Λ.Π.1:</u></b>
1) Τα ενσώματα και τα άυλα στοιχεία ενεργητικού.
2) Τις διάφορες επενδύσεις και συμμετοχές.
3) Τις υποχρεώσεις προς τους προμηθευτές και τους λοιπούς πιστωτές.
4) Τις απαιτήσεις και τα αποθέματα.
5) Το μετοχικό κεφάλαιο και τα αποθεματικά.
6) Τις τραπεζικές καταθέσεις και το ταμείο.
7) Τις προβλέψεις.
8) Τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Όταν μια επιχείρηση ακολουθεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, δεν πρέπει να τηρεί τους λογαριασμούς τάξεως καθώς και τους μεταβατικούς λογαριασμούς. Ότι αφορά μεταβατικούς λογαριασμούς, τα στοιχεία τους ενσωματώνονται στους αντίστοιχους λογαριασμούς των απαιτήσεων που βρίσκονται στο κυκλοφορούν ενεργητικό και στους αντίστοιχους λογαριασμούς των υποχρεώσεων που βρίσκονται στο βραχυπρόθεσμο παθητικό. Όσον αφορά τις ανάλογες πληροφορίες των λογαριασμών τάξεως, αυτές κάνουν την εμφάνισή τους ως σημειώσεις του ισολογισμού ή στο προσάρτημα των λογιστικών καταστάσεων.

Η διάκριση των στοιχείων του ενεργητικού γίνεται σε:

- 1) Κυκλοφοριακά και
- 2) μη κυκλοφοριακά στοιχεία.

Ενώ η διάκριση των στοιχείων του παθητικού γίνεται σε:

- 1) Βραχυπρόθεσμα και
- 2) μακροπρόθεσμα στοιχεία.

Τα κριτήρια με βάση τα οποία πραγματοποιείται η ομαδοποίηση των λογαριασμών καθώς και η κατάταξη τους στον ισολογισμό δεν παρουσιάζει σημαντικές διαφορές από αυτά του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Σύμφωνα με τον νομοθέτη, η δημοσίευση των λογιστικών καταστάσεων στη χώρα μας θα πρέπει να γίνεται το αργότερο κάθε έξι μήνες μετά από το τέλος της λογιστικής χρήσης. Παρόμοια απαίτηση υπάρχει και στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1.

### **3.4.2 Ανάπτυξη κατάστασης των αποτελεσμάτων χρήσης με βάση το Δ.Λ.Π.1**

Το ίδιο αναλυτικό παρουσιάζεται το περιεχόμενο της κατάστασης των αποτελεσμάτων χρήσης που ορίζει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1 με αυτό του αντίστοιχου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Επιπλέον, γίνεται ο διαχωρισμός του αποτελέσματος εκμετάλλευσης από αυτό των μη λειτουργικών δραστηριοτήτων.

Οι παραλλαγές της παρουσίασης των εξόδων στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης είναι δυο, οι οποίες είναι:

- 1) Η πρώτη είναι η παράθεση κατά είδος και
- 2) η δεύτερη είναι η παράθεση κατά λειτουργία.

Από το ίδιο πρότυπο ορίζεται ότι ο φόρος εισοδήματος πρέπει να παρουσιάζεται στην κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσης, προκειμένου τα κέρδη ή οι ζημιές της χρήσης να είναι μετά από την αφαίρεση των φόρων.

### **3.4.3 Ανάπτυξη του πίνακα μεταβολών ιδίων κεφαλαίων με βάση το Δ.Λ.Π.1**

Οι πληροφορίες που παρέχονται με τον συγκεκριμένο πίνακα μεταβολών ιδίων κεφαλαίων παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΤΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Δ.Λ.Π. 1:</u></b>
1) Τα έξοδα, τα έσοδα, οι ζημιές ή τα κέρδη τα οποία μεταφέρονται απευθείας στην καθαρή θέση.
2) Οι μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων οι οποίες οφείλονται και στα λογιστικά σφάλματα καθώς και στην αλλαγή των λογιστικών μεθόδων.
3) Οι ζημιές ή τα κέρδη της λογιστικής χρήσης.

Στον πίνακα μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων εμφανίζονται τα κέρδη ή οι ζημιές χρήσης μετά την αφαίρεση του φόρου. Επίσης, συγκεκριμένα λογιστικά πρότυπα καθορίζουν

ποια έξοδα, ποια έσοδα, ποια κέρδη και ποιες ζημιές μεταφέρονται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια. Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο οχτώ είναι αυτό το οποίο καθορίζει ποιες προϋποθέσεις πρέπει να τηρούνται για την αλλαγή των λογιστικών μεθόδων καθώς και την εμφάνιση των συνεπειών που θα έχουν τα στοιχεία της καθαρής θέσης.

### **3.4.4 Ανάπτυξη του προσάρτηματος με βάση το Δ.Λ.Π. 1**

Σε αυτό το προσάρτημα γίνεται η αναγραφή στοιχείων που δεν μπορούμε να παρουσιάσουμε στις αντίστοιχες λογιστικές καταστάσεις. Σημαντικές διαφορές δεν εμφανίζουν αυτά τα στοιχεία από τα αντίστοιχα στοιχεία που εμφανίζονται στο προσάρτημα του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

### **3.5 Χρόνος κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων**

Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να γίνεται τουλάχιστον ετησίως. Εάν χρειαστεί μεταβολή της ετήσιας περιόδου δηλαδή γίνει μικρότερη ή μεγαλύτερη για κάποιο λόγο, είναι υποχρεωτικό να γίνει γνωστοποίηση των λόγων των αλλαγών στην καλυπτόμενη περίοδο καθώς και το γεγονός ότι τα συγκρίσιμα ποσά των αντίστοιχων οικονομικών καταστάσεων και των αντίστοιχων σημειώσεων δεν είναι δυνατόν να συγκριθούν.

Επίσης, όσον αφορά την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων θα πρέπει να γίνεται στο χρονικό διάστημα των έξι μηνών από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού και να γίνεται με συγκρότηση στοιχείων σαφώς εξατομικευμένα. Επιπλέον, υποχρεωτική είναι η εμφάνιση των παρακάτω στοιχείων στις διάφορες καταστάσεις της κάθε επιχείρησης:

- 1) Η επωνυμία της.
- 2) Το τηρούμενο νόμισμα.
- 3) Ο βαθμός της ακρίβειας των ποσών.
- 4) Η καλυπτόμενη περίοδος.

### **3.6 Μετασηματισμοί – λογιστικά βιβλία – Δ.Λ.Π. - εταιρείες**

Οι επιχειρήσεις οι οποίες συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις υποχρεωτικά ή προαιρετικά με βάση τα Δ.Λ.Π., σύμφωνα με το άρθρο 134 του κώδικα Ν. 2190/1920 καθώς και όλες οι ελληνικές ανώνυμες εταιρείες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης έχουν την δυνατότητα να κάνουν εφαρμογή των υιοθετημένων από την ευρωπαϊκή ένωση διεθνών λογιστικών προτύπων και γίνεται θέσπιση των απαραίτητων προϋποθέσεων και διαδικασιών ώστε όταν η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. γίνεται προαιρετικά, να γίνεται αποτροπή της μη συνεπής εφαρμογής τους ή πρακτική που θα υπέσκαπτε το βαθμό της αξιοπιστίας της οικονομικής πληροφόρησης.

Ο τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων όταν οι οικονομικές μονάδες εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αναφερόταν στην παράγραφο 1 του άρθρου 12 του Ν. 3301/2004 η οποία αντικαταστήθηκε από την παράγραφο 6 του άρθρου 7 του Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) ως εξής: Οι επιχειρήσεις εκείνες οι οποίες κάνουν σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), θα πρέπει να κρατούν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τους κανόνες και τις αρχές που ορίζονται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή σε σχέση με τους κανόνες και τις αρχές της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της καινούριας παραγράφου 6 του άρθρου 7 του Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων, ο επιτηδευματίας ο οποίος κάνει εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, έχει την δυνατότητα να διαλέξει τον τρόπο με τον οποίο θέλει να τηρήσει τα λογιστικά του βιβλία καθώς και να κάνει τήρηση αυτών με βάση τις αρχές και τους κανόνες που ορίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή με βάση τους κανόνες και τις αρχές που ισχύουν στην φορολογική νομοθεσία.

Οπότε, στην περίπτωση όπου η επιχείρηση τηρεί τα λογιστικά της βιβλία με βάση τους κανόνες και τις αρχές της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας το αποτέλεσμα το οποίο προκύπτει θεωρείται ότι είναι το φορολογικό αποτέλεσμα. Στην περίπτωση όμως που η τήρηση των λογιστικών βιβλίων γίνεται με βάση τους κανόνες και τις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το αποτέλεσμα που προκύπτει βασίζεται στους κανόνες και στις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Επιπρόσθετα, όσον αφορά τον χρόνο, τον τρόπο, την θεώρηση, κλπ. των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων γίνεται εφαρμογή των αντίστοιχων διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων (σχετικά άρθρα 7,18,19, 24,κλπ.) ανεξάρτητα από τους κανόνες και τις αρχές που γίνεται η τήρηση των λογιστικών βιβλίων (Φορολογικής νομοθεσίας ή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων). Επιπλέον, ο επιτηδευματίας κάνει επιλογή της τήρησης των λογιστικών του βιβλίων με βάση τους κανόνες και τις αρχές των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων, για τον συγκεκριμένο επιτηδευματία από τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων δεν προκύπτει καμία επιπλέον υποχρέωση σε ότι έχει σχέση με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δηλαδή ο τρόπος προσδιορισμού του αποτελέσματος με βάση τις αρχές και τους σχετικούς κανόνες των Διεθνών Λογιστικών προτύπων, τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, κλπ. Στην περίπτωση όπου τα βιβλία τηρούνται με βάση τους κανόνες και τις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τότε ορίζονται κάποιες πρόσθετες υποχρεώσεις για αυτόν τον επιτηδευματία.

Επίσης, η επιχείρηση η οποία τηρεί τα λογιστικά της βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, για να είναι δυνατόν ο προσδιορισμός των αντίστοιχων φορολογικών μεγθών και για την εκπλήρωση των ανάλογων φορολογικών υποχρεώσεων ,αυτός ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση:

- 1) Να διατηρεί το φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων.
- 2) Να καταρτίσει τον πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, τον Πίνακα Σχηματισμού Φορολογικών αποθεματικών και τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα φορολογικών Αποθεματικών.
- 3) Να καταρτίσει τον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.).

Από την 1/1/2005 και μετά, που έγινε η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, σε περιπτώσεις που συμβαίνει ο μετασχηματισμός των επιχειρήσεων με βάση τις αντίστοιχες διατάξεις των νόμων 2166/1993 και 2515/1997 εμφανίστηκε ο προβληματισμός ως προς το ποια θα είναι η βάση για τη διαπίστωση της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης καθώς και των αντίστοιχων υποχρεώσεων εκείνων των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματιστεί. Το εύλογο ερώτημα είναι αν σαν λογιστική αξία λαμβάνεται υπόψη αυτή η οποία είναι αποτέλεσμα των κανόνων της φορολογικής νομοθεσίας, χωρίς όμως να εξαρτάται αν οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις κρατούν τα λογιστικά τους βιβλία σε σχέση με τον Κ.Β.Σ. ή με βάση τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Το συγκεκριμένο ερώτημα έγινε από ανώνυμη εταιρεία που έχει τις μετοχές της εισηγμένες στο χρηματιστήριο και η οποία έθεσε το ερώτημα στο Υπουργείο Οικονομικών όσον αφορά το ποια θα είναι η βάση για να βρίσκεται η λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων αλλά και των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων που μετασχηματίζονται. Στη συνέχεια, το Υπουργείο Οικονομικών έστειλε το ερώτημα προς την Ε.Λ.Τ.Ε ότι για τους σκοπούς της εφαρμογής των διατάξεων που απαιτούνται για τον υπολογισμό της λογιστικής αξίας των υποχρεώσεων αλλά και των περιουσιακών στοιχείων, η βάση για τον υπολογισμό της θα είναι η φορολογική βάση. Συγκεκριμένα, οι κανόνες που καθορίζει η φορολογική νομοθεσία και συγκεκριμένα τον Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων, χωρίς να εξαρτάται αν τα λογιστικά βιβλία των επιχειρήσεων τηρούνται με βάση τα οριζόμενα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. ή με βάση των Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων.

Συνοπτικά, στην περίπτωση μετασχηματισμού των επιχειρήσεων μετά από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, η βάση για τον υπολογισμό της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματιστεί θεωρείται αυτή η οποία προκύπτει από τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, χωρίς να έχει σχέση αν οι επιχειρήσεις κάνουν τήρηση των βιβλίων τους με βάση των Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων ή με βάση τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Όταν έχουμε περιπτώσεις επιχειρήσεων που μετασχηματίζονται, στην πράξη, κάνουν τήρηση των βιβλίων τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν, η σύνταξη της έκθεσης που γίνεται για να καλυφθούν οι ανάγκες των επιχειρήσεων που μετασχηματίζονται και η οποία παρέχει πιστοποίηση των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων που εισφέρονται καθώς και των υποχρεώσεων, αναπτύσσεται για να πιστοποιήσει οποιοδήποτε λογαριασμό είναι καταχωρημένος στην απογραφή σε δυο στήλες:

- 1) Η πρώτη στήλη κάνει αναφορά των δεδομένων και όλων των υπόλοιπων φορολογικών βιβλίων.
- 2) Η δεύτερη στήλη κάνει αναφορά των δεδομένων και των υπόλοιπων βιβλίων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

### **3.7 Οι αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.)**

Κάποιες λογιστικές αρχές αποτελούν την βάση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων βάση των οποίων θα επιτευχθεί διασφάλιση της αξιοπιστίας τους καθώς και της εγκυρότητας τους. Αυτές οι αρχές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:



## ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Μια από τις λογιστικές αρχές των Διεθνών λογιστικών Προτύπων είναι η αρχή **της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας** η οποία απαιτεί η κάθε επιχείρηση να εμφανίζει συνεχιζόμενη δραστηριότητα που θα παρουσιάζεται στις οικονομικές της καταστάσεις. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση όπου η οικονομική οντότητα έχει σαν σκοπό να κάνει ρευστοποίηση της επιχείρησης ή ακόμα και να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές της, πράγμα το οποίο θα κάνει γνωστό στις οικονομικές της καταστάσεις.

**Η αρχή των συμψηφισμών** αποτελεί μια αρχή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Με βάση αυτήν την αρχή δεν επιτρέπεται σε καμία επιχείρηση να κάνει συμψηφισμό:

- Των εξόδων και των εσόδων.
- Των υποχρεώσεων και των περιουσιακών στοιχείων.
- Των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού.

Εξαιρέση αποτελούν οι περιπτώσεις τις οποίες αναφέρει το Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο 1.

Μια ακόμα από τις σημαντικότερες αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί **η αρχή της ακριβοδίκαιης παρουσίασης**. Με βάση αυτήν την αρχή εκείνες οι επιχειρήσεις οι οποίες συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση αυτά τα πρότυπα πρέπει να συμμορφώνονται σε όλες τις αρχές που έχουν τα πρότυπα και η εμφάνιση των οικονομικών τους καταστάσεων να γίνεται ακριβοδίκαια.

Επίσης, οι επιχειρήσεις οι οποίες εφαρμόζουν τα πρότυπα θα πρέπει να είναι αρκετά επιφυλακτικές ώστε να μην κάνουν παραποίηση των οικονομικών δεδομένων τους για να μην δίνουν την σωστή πληροφόρηση των μελετητών των οικονομικών καταστάσεων. Όταν μια επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα πρότυπο είναι δυνατόν η πληροφόρηση της να είναι στρεβλή. Τότε αυτό το πρόβλημα αποφεύγεται όχι πάντα αλλά υπό ορισμένες προϋποθέσεις οι οποίες εξαφανίζονται στις αντίστοιχες Επεξηγηματικές Σημειώσεις στις οποίες θα γίνει ερμηνεία κάθε οικονομικές επιπτώσεις που θα έχουν οι συγκεκριμένες ενέργειες στην επιχείρηση.

Συνεπώς, όταν μια επιχείρηση για κάποιο λόγο παρεκκλίνει από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα το κάνει υπό τον όρο ότι ο λόγος που γίνεται αυτό θα εξηγείται λεπτομερώς.

Μια άλλη σημαντική λογιστική αρχή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι **η αρχή της συγκριτικής πληροφόρησης**. Με βάση αυτήν την αρχή οι διαχρονικές καταστάσεις των επιχειρήσεων πρέπει να παρέχουν την δυνατότητα να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες από τους μελετητές τους προκειμένου να είναι σε θέση να κάνουν εκτίμηση των τάσεων και να μπορούν να προβλέπουν το μέλλον.

Προκειμένου ο παραπάνω σκοπός να είναι επιτεύξιμος πρέπει η εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων να γίνεται σε δυο στήλες για να εμφανίζονται τα ποσά όχι μόνο της τρέχουσας αλλά και της προηγούμενης περιόδου αναφοράς ή των προηγούμενων χρονικών περιόδων καθώς επίσης να έχει την δυνατότητα κάποιος μελετητής να κάνει και τις τρεις συγκρίσεις δηλαδή:

- 1) Χρονική.
- 2) Διακλαδική.
- 3) Κλαδική.

Σε κάποιες στιγμές είναι δυνατόν να εμφανιστεί παρέκκλιση μιας χρονικής περιόδου με κάποια προηγούμενη της αλλά αυτό γίνεται μόνο στην περίπτωση όπου επιτρέπεται από τα πρότυπα.

**Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων** αποτελεί μια άλλη αρχή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Με βάση αυτή την αρχή κάθε λογιστική χρήση δεν εξαρτάται από καμία άλλη. Η απεικόνιση κάθε συναλλαγής στις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις γίνεται μόνο όταν η πραγματοποίηση της καθώς και η εμφάνιση της γίνεται τη χρήση που αφορά.

Μια άλλη λογιστική αρχή είναι **η αρχή των δεδουλευμένων εσόδων – εξόδων**. Σύμφωνα με αυτήν την αρχή ο λογισμός των εσόδων και των εξόδων γίνεται στη χρήση που αφορούν ανεξάρτητα το πότε θα εισπραχθούν ή το πότε θα πληρωθούν. Οποιαδήποτε έσοδα ή έξοδα αφορούν προηγούμενες χρήσεις δεν πρέπει οι επιχειρήσεις να τις λαμβάνουν υπόψη τους. Άρα κάθε χρήση δεν έχει καμία σχέση ούτε με την προηγούμενη αλλά ούτε με την επόμενη της.

**Η ομοιομορφία των οικονομικών καταστάσεων** αποτελεί μια ακόμα λογιστική αρχή των οικονομικών καταστάσεων. Η παρουσίαση καθώς και η κατανομή των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης στις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να μην είναι διαφορετικά από χρήση σε χρήση. Υπάρχει όμως η εξαίρεση όπου θα γίνει μεταβολή στις επιχειρηματικές δραστηριότητες της επιχείρησης καθώς και κάποια μεταβολή η οποία είναι απαίτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Μια άλλη σπουδαία λογιστική αρχή των Διεθνών λογιστικών Προτύπων είναι **η αρχή της σπουδαιότητας και ολότητας**. Η παρουσίαση κάθε σημαντικού περιουσιακού στοιχείου θα πρέπει να γίνεται ξεχωριστά στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων ενώ εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία

θεωρούνται επουσιώδη θα πρέπει να τα προσθέτει η κάθε επιχείρηση με τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία θεωρούνται όμοιας φύσης. Στην περίπτωση όπου σπουδαίες οικονομικές πληροφορίες παραληφθούν από τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων είναι ατόπημα και είναι δυνατόν να καταλήξει να είναι μοιραίο για τις επενδυτικές αποφάσεις των μελετητών.

### **3.8 Ανάπτυξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων**

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.1):**

Το Δ.Λ.Π.1 όπως έχει ήδη αναφερθεί αφορά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Με αυτό τον τρόπο επιτυγχάνεται η σύγκριση όχι μόνο των οικονομικών καταστάσεων των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης αλλά και η σύγκριση τους με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Το Δ.Λ.Π. 1 καθορίζει:

- 1) Τις κατευθυντήριες απαιτήσεις για την εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.
- 2) Τις γενικές γραμμές για το ποια θα είναι η δομή των οικονομικών καταστάσεων.
- 3) Ποιες είναι απαιτήσεις σχετικά με το περιεχόμενο τους.

Η εφαρμογή αυτού του προτύπου γίνεται για να καταρτίζουν και να παρουσιάζουν τις οικονομικές καταστάσεις για γενική χρήση οι επιχειρήσεις με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Όσον αφορά τα Δ.Π.Χ.Α. είναι διερμηνείες καθώς και πρότυπα, τα οποία τα έχει υιοθετήσει το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Σ.Δ.Λ.Π.) και περιλαμβάνουν:

- i) Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.).
- ii) τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.).
- iii) Οι Διερμηνείες.

Όταν μια επιχείρηση κάνει εφαρμογή ενός προτύπου ή διερμηνείας σε κάποιο γεγονός ή σε συναλλαγή ή άλλη περίπτωση, η λογιστική πολιτική ή οι λογιστικές πολιτικές των οποίων γίνεται εφαρμογή στο στοιχείο αυτό και θα γίνεται ο προσδιορισμός τους με την εφαρμογή του Δ.Λ.Π.1 ή της διερμηνείας και εξετάζει κάθε σχετική οδηγία εφαρμογής η οποία εκδίδεται από το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων για το σχετικό πρότυπο ή τη διερμηνεία.

Το Δ.Λ.Π. 1 θεωρείται ότι είναι το πιο βασικό γιατί είναι το πρώτο το οποίο το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θέσπισε. Συνοπτικά, είναι το πρότυπο με το οποίο γίνεται ο καθορισμός της παρουσίασης των αντίστοιχων οικονομικών καταστάσεων των διαφόρων επιχειρήσεων, προκειμένου να επιτευχθεί η διασφάλιση της κλαδικής, της χρονικής καθώς και της διακλαδικής σύγκρισης.

Με βάση το Δ.Λ.Π.1, κάθε επιχείρηση έχει υποχρέωση να δημοσιεύει τις παρακάτω οικονομικές καταστάσεις που εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

## ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Δ.Λ.Π. 1

- 1) Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.
- 2) Ο ισολογισμός.
- 3) Οι επεξηγηματικές σημειώσεις.
- 4) Η κατάσταση Μεταβολών ίδιων κεφαλαίων.
- 5) Η κατάσταση Ταμειακών Ροών.

Οι χρήστες χρειάζονται κάποιες πληροφορίες που ονομάζονται γνωστοποιήσεις για να καταλάβουν την λογική των λογιστικών πρακτικών δημιουργίας των οικονομικών καταστάσεων και να καταφέρουν να φτάσουν σε ένα σωστό συμπέρασμα για το τι κατάσταση βρίσκεται μια επιχείρηση. Στις επεξηγηματικές σημειώσεις, με βάση το Δ.Λ.Π.1 είναι απαραίτητο να περιλαμβάνονται τα ακόλουθα στοιχεία με τη συγκεκριμένη σειρά:

- 1) Η Δήλωση Συμμόρφωσης.
- 2) Η περίληψη των Λογιστικών Πολιτικών που εφαρμόζονται.
- 3) Οι επεξηγηματικές πληροφορίες οι οποίες αφορούν εκείνα τα χρηματικά ποσά που εμφανίζουν οι λογιστικές καταστάσεις, με βάση τη σειρά παρουσίασης τους.
- 4) Κάποιες γνωστοποιήσεις, για παράδειγμα ποιοι είναι οι στόχοι της οικονομικής μονάδας.

### Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.2):

Το Δ.Λ.Π.2 αφορά τα αποθέματα της κάθε επιχείρησης. Το Δ.Λ.Π. 2 έχει ως βασικό στόχο να δώσει τις προδιαγραφές για το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, το Δ.Λ.Π. 2 αφορά το θέμα των αποθεμάτων για τις εμπορικές επιχειρήσεις, αφορά τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα τα οποία δεν έχουν αποθέματα εξαιτίας της φύσης των εργασιών τους. Ένα σημαντικό ζήτημα για τη λογιστικοποίηση των αποθεμάτων είναι το κόστος, που η επιχείρηση το θεωρεί ως περιουσιακό στοιχείο και στη συνέχεια κάνει τη μεταφορά του σε καινούριο μέχρι να γίνει αναγνώριση των αντίστοιχων εσόδων.

Επιπλέον, το Δ.Λ.Π. 2 πρέπει να θέσει το πλαίσιο για το προσδιορισμό του τρόπου παρουσίασης, αναγνώρισης καθώς και αποτίμησης των αποθεμάτων στις οικονομικές λογιστικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Επίσης, το συγκεκριμένο πρότυπο δίνει τις απαραίτητες κατευθυντήριες οδηγίες για το πώς θα πρέπει να γίνει ο προσδιορισμός του κόστους και μετά να πραγματοποιηθεί η αναγνώριση του ως έξοδο, και περιλαμβάνοντας την υποτίμηση της λογιστικής αξίας μέχρι και την αντίστοιχη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επιπλέον, δίνει τις ανάλογες οδηγίες που

αφορούν τους τύπους προσδιορισμού του κόστους και τους χρησιμοποιεί η κάθε επιχείρηση για την κοστολόγηση των αποθεμάτων.

Το Δ.Λ.Π. 2 η επιχείρηση μπορεί να το εφαρμόσει σε όλα τα αποθέματα εκτός από κάποιες εξαιρέσεις, οι οποίες είναι:

- i) Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία των οποίων η σύνδεση γίνεται με την αγροτική δραστηριότητα και την αγροτική παραγωγή τη στιγμή της συγκομιδής.
- ii) Τα χρηματοοικονομικά μέσα.
- iii) Τα έργα υπό εκτέλεση τα οποία είναι αποτέλεσμα των συμβάσεων κατασκευής και στα οποία περιλαμβάνονται άμεσα συνδεδεμένες συμβάσεις υπηρεσιών.

Επιπλέον, η επιχείρηση η οποία κάνει εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 2 για τις ετήσιες λογιστικές περιόδους οι οποίες ξεκινούν ή την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου ή μετά. Επίσης, ο σκοπός του Δ.Λ.Π. 2 είναι ο προσδιορισμός του στόχου καθώς και η αναγνώριση του σαν στοιχείο του ενεργητικού και στη συνέχεια η αποτίμηση του στη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.7):**

Το Δ.Λ.Π.7 αφορά τις καταστάσεις ταμειακών ροών. Ο βασικός στόχος του προτύπου αυτού είναι η απαίτηση του για να παρέχει πληροφορίες, που έχουν σχέση με τις ιστορικές μεταβολές στα χρηματικά διαθέσιμα καθώς και στα ταμιακά ισοδύναμα μια επιχείρησης με τη βοήθεια της κατάστασης των ταμιακών ροών. Επίσης, θέτει το βασικό πλαίσιο εκείνων των αρχών που πρέπει να εφαρμοστούν όταν γίνεται η σύνταξη των καταστάσεων ταμειακών ροών. Στην κατάσταση ταμειακών ροών κατατάσσονται οι ταμειακές ροές της περιόδου, στις αντίστοιχες ροές οι οποίες προέρχονται από:

- 1) Επενδυτικές δραστηριότητες.
- 2) Χρηματοδοτικές δραστηριότητες.
- 3) Λειτουργικές δραστηριότητες.

Σύμφωνα με τις απαιτήσεις του συγκεκριμένου προτύπου, η επιχείρηση θα φτιάξει μια κατάσταση ταμειακών ροών και θα την εμφανίσει ως αναπόσπαστο τμήμα των υπόλοιπων οικονομικών καταστάσεων της για οποιαδήποτε περίοδο γίνεται η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Οι μελετητές των διαφόρων οικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης παρουσιάζουν σημαντικό ενδιαφέρον για το πώς μια επιχείρηση κάνει και χρησιμοποιεί όχι μόνο τα ταμιακά ισοδύναμα αλλά και τα ταμιακά διαθέσιμα. Αυτό δεν έχει καμία σχέση από τη φύση των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης καθώς επίσης είναι και ανεξάρτητο από το γεγονός αν τα ταμιακά διαθέσιμα της επιχείρησης είναι δυνατόν να εννοηθούν ως αγαθό της επιχείρησης, όπως πολύ συχνά συναντάμε στις περιπτώσεις χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων. Όλες οι επιχειρήσεις χρειάζονται τα ταμιακά τους διαθέσιμα για του ίδιους ακριβώς λόγους,

παρόλο που θα ήταν δυνατόν να εμφανιστεί κάποια διαφορά στις κύριες δραστηριότητες τους, από τις οποίες προέρχονται τα έσοδα.

Επίσης, σε κάθε επιχείρηση είναι απαραίτητα τα ταμιακά διαθέσιμα τα οποία τα χρειάζεται για τους ακόλουθους λόγους:

- i) Να πληρώνουν τις υποχρεώσεις τους.
- ii) Να βγάζουν εις πέραν τις δραστηριότητες τους.
- iii) Να δίνουν τα ανάλογα οφέλη στους επενδυτές τους.

Επιπλέον, το πρότυπο υποχρεώνει κάθε επιχείρηση να εμφανίζει μια κατάσταση ταμιακών ροών.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.8):**

Το Δ.Λ.Π.8 αφορά τις μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λαθών καθώς και τις λογιστικές πολιτικές. Ο βασικός του σκοπός είναι να δώσει προδιαγραφή των κριτηρίων για την σωστή επιλογή και αλλαγή των λογιστικών πολιτικών, καθώς και το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση αλλαγών στις λογιστικές πολιτικές, στις διορθώσεις λαθών και στις λογιστικές εκτιμήσεις.

Η επιδίωξη του προτύπου είναι η ενίσχυση όχι μόνο της σχετικότητας αλλά και της αξιοπιστίας των διαφόρων οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης καθώς και την ουσιαστική σύγκριση των συγκεκριμένων οικονομικών καταστάσεων με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Ουσιαστικά η εφαρμογή αυτού του προτύπου γίνεται στην επιλογή και στην εφαρμογή λογιστικών πολιτικών και στη συνέχεια να πραγματοποιηθεί λογιστικοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, στις λογιστικές εκτιμήσεις και στις διορθώσεις των αντίστοιχων λαθών.

Συνοπτικά πρόκειται για ένα πρότυπο το οποίο πραγματοποιεί διαπραγμάτευση των λογιστικών πρακτικών που πρέπει να ακολουθούνται στην σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων προκειμένου να επιτευχθεί ενιαία αντιμετώπιση κάποιων λογιστικών γεγονότων από όλες τις οικονομικές οντότητες που κάνουν εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Εκτός από το παραπάνω, η ασχολία του προτύπου αυτού είναι τα λογιστικά λάθη καθώς και ο τρόπος διόρθωσής τους, για να γίνει διασφάλιση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων. Συγχρόνως, βάζει τα όρια καθώς και τους λόγους της αλλαγής των λογιστικών πολιτικών και μεθόδων που πραγματοποιήθηκε σε οποιαδήποτε επιχείρηση.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.10):**

Το Δ.Λ.Π.10 αφορά εκείνα τα λογιστικά γεγονότα τα οποία συμβαίνουν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού. Ο βασικός σκοπός του είναι:

- 1) Πότε μια επιχείρηση πρέπει να κάνει προσαρμογή των οικονομικών καταστάσεων για λογιστικά γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

- 2) Ποιες γνωστοποιήσεις πρέπει μια επιχείρηση να δίνει σε σχέση με την ημερομηνία που έγινε έγκριση για έκδοση των οικονομικών καταστάσεων και σε σχέση με γεγονότα μετά από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Ταυτόχρονα, το Δ.Λ.Π. 10 ορίζει τι πληροφορίες πρέπει να περιέχονται στις επεξηγηματικές σημειώσεις που έγιναν μετά από την κατάρτιση και έγκριση του ισολογισμού μιας επιχείρησης. Πρόκειται για ένα θέμα το οποίο έχει σχέση με το ότι πολλές επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν το πρόβλημα στην ημερομηνία λήξης της λογιστικής χρήσης του, εξαιτίας το ότι μεσολαβεί ένα χρονικό διάστημα από την ημερομηνία λήξης μέχρι την ημερομηνία έγκρισης. Σε αυτό το χρονικό διάστημα είναι πολύ πιθανόν ότι μπορεί να γίνουν κάποια οικονομικά γεγονότα τα οποία μπορεί να επιδράσουν στην οικονομική θέση της οικονομικής οντότητας.

Μια ακόμα απαίτηση του συγκεκριμένου προτύπου είναι ότι η επιχείρηση δεν πρέπει να κάνει κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με τη συνεχιζόμενη δραστηριότητα, αν τα γεγονότα τα οποία έγιναν μετά από την ημερομηνία του ισολογισμού δείχνουν ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας δεν θεωρείται σωστή. Η εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου πρέπει να γίνεται όχι μόνο για τη λογιστικοποίηση αλλά και τη γνωστοποίηση των λογιστικών γεγονότων που συνέβηκαν μετά από την ημερομηνία του ισολογισμού.

#### **Διεθνής Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.11):**

Το Δ.Λ.Π.11 αφορά τις συμβάσεις κατασκευής. Η ασχολία αυτού του προτύπου είναι η λογιστική επεξεργασία των εξόδων καθώς και των εσόδων τα οποία είναι αποτελέσματα από τις συμβάσεις κατασκευής έργων με μακροχρόνια διάρκεια.

Σύμβαση έργου σημαίνει η συμφωνία που προκύπτει ανάμεσα σε ένα κατασκευαστή και έναν πελάτη για την δημιουργία κάποιου περιουσιακού στοιχείου του ενεργητικού μέσα σε ένα χρονικό διάστημα και ενός ποσού που είναι ήδη συμφωνημένα.

Η διάκριση αυτών των συμβάσεων κατασκευής είναι:

- i) Συμβάσεις σταθερής τιμής που πρόκειται για εκείνες τις συμβάσεις οι οποίες έχουν σχέση με συμφωνίες με σταθερή τιμή για τον κατασκευαστή.
- ii) Συμβάσεις προστιθέμενης αμοιβής που πρόκειται για εκείνες τις συμβάσεις οι οποίες έχουν σχέση με συμφωνίες σύμφωνα με τις οποίες ο κατασκευαστής θα κάνει είσπραξη της συμφωνημένης αμοιβής και επιπλέον ένα ποσοστό μεγαλύτερο από το κόστος.

Επίσης, θα πρέπει να σημειωθεί ότι εξαιτίας της φύσης της δραστηριότητας η οποία αναλαμβάνεται στις συμβάσεις κατασκευής, η ημερομηνία βάση της οποίας η συμβατική δραστηριότητα ξεκινάει και η αντίστοιχη ημερομηνία όπου γίνεται η ολοκλήρωση της δραστηριότητας συνήθως δεν εμπίπτουν στις ίδιες λογιστικές περιόδους. Επομένως, το κεντρικό θέμα για να γίνεται η λογιστική παρακολούθηση των συμβάσεων κατασκευής είναι να γίνει ο μερισμός των αντίστοιχων συμβατικών εσόδων και του κόστους σε εκείνες τις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες γίνεται η εκτέλεση του κατασκευαστικού έργου.

Επιπροσθέτως, τα κριτήρια αναγνώρισης χρησιμοποιούνται από αυτό το πρότυπο τα οποία καθιερώνονται για την δημιουργία κα εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, προκειμένου να γίνει ο καθορισμός πότε τα συμβατικά έσοδα καθώς και το συμβατικό κόστος είναι δυνατόν να αναγνωρίζονται ως έσοδα και έξοδα στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Τέλος, δίνει πρακτική καθοδήγηση για να εφαρμόζονται αυτά τα κριτήρια.

Συνοπτικά, το Δ.Λ.Π. 11 εφαρμόζεται προκειμένου να γίνει η λογιστική αντιμετώπιση των συμβάσεων κατασκευής στις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις των εργοληπτών.

### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.12):**

Το Δ.Λ.Π.12 αφορά τους φόρους εισοδήματος. Οι φόροι εισοδήματος είναι αποτέλεσμα από τη λειτουργία μιας οικονομικής μονάδας κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης. Ο βασικός του σκοπός είναι να ορίσει τους λογιστικούς χειρισμούς όχι μόνο των τρεχόντων αλλά και των μελλοντικών φόρων.

Μια άλλη ασχολία του συγκεκριμένου πρότυπου είναι να κάνει αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων, τα οποία είναι αποτέλεσμα των μη χρησιμοποιημένων φορολογικών ζημιών ή των μη χρησιμοποιημένων πιστωτικών φόρων, με την αντίστοιχη εμφάνιση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και γνωστοποιώντας τις πληροφορίες που έχουν σχέση με το φόρο εισοδήματος.

Επιπλέον, το συγκεκριμένο πρότυπο θέλει να κάνει εισαγωγή των εννοιών της τρέχουσας και αναβαλλόμενης φορολογίας καθώς και τον τρόπο που θα γίνεται ο υπολογισμός τους. Επίσης, κάνει αναφορά στις πληροφορίες που θα πρέπει μια επιχείρηση να γνωστοποιεί στις Επεξηγηματικές της Σημειώσεις.

Όταν θα γίνει η αναγνώριση κάποιου περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης της επιχείρησης είναι φανερό ότι η επιχείρηση περιμένει να κάνει ανάκτηση ή να κάνει τακτοποίηση της λογιστικής αξίας του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου ή της αντίστοιχης υποχρέωσης. Αν υπάρχει η προσδοκία ότι είτε η ανάκτηση είτε η τακτοποίηση αυτής της λογιστικής αξίας θα κάνει τις πληρωμές φόρων στο μέλλον ή μεγαλύτερες ή μικρότερες από ότι αυτές θα ήταν αν η αντίστοιχη ανάκτηση ή ο αντίστοιχος διακανονισμός δεν είχε φορολογικές συνέπειες, η απαίτηση του συγκεκριμένου προτύπου από την επιχείρηση είναι να κάνει αναγνώριση μιας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, με κάποιες εξαιρέσεις.

Αυτό το πρότυπο είχε ως απαίτηση από κάθε επιχείρηση να κάνει λογιστικοποίηση των φορολογικών συνεπειών από τις συναλλαγές καθώς και άλλων λογιστικών γεγονότων χρησιμοποιώντας τον ίδιο τρόπο που θα γινόταν η λογιστικοποίηση των ίδιων των συναλλαγών και άλλων γεγονότων. Οπότε εκείνες οι συναλλαγές καθώς και τα γεγονότα τα οποία αναγνωρίζονται στη ζημιά ή στο κέρδος, κάθε φορολογική επίπτωση αναγνωρίζονται στη ζημιά ή στο κέρδος αντίστοιχα. Επιπλέον, για εκείνα τα γεγονότα ή τις λογιστικές συναλλαγές των οποίων η αναγνώριση γίνεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, κάθε σχετική φορολογική επίπτωση αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Επίσης, πέραν από την αναγνώριση του κόστους μιας συνένωσης επιχειρήσεων, η αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας το οποίο είναι αποτέλεσμα από τη συνένωση των



επιχειρήσεων ή από το σχετικό ποσό οποιαδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του και έτσι γίνεται η απόκτηση στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων καθώς και των πιθανών υποχρεώσεων του αποκτώμενου.

Η εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 12 γίνεται για την λογιστική παρακολούθηση των αντίστοιχων φόρων εισοδήματος. Για να επιτευχθούν οι σκοποί του προτύπου, πρέπει οι φόροι εισοδήματος να περιέχουν εκείνους τους φόρους οι οποίοι επιβάλλονται όχι μόνο στο εξωτερικό αλλά και στο εσωτερικό και κυρίως στηρίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Επίσης, στους φόρους εισοδήματος περιέχονται φόροι όπως οι παρακρατούμενοι φόροι που πληρώνονται από μια θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία όταν πραγματοποιείται η διανομή των κερδών προς την αντίστοιχη επιχείρηση. Το πρότυπο αυτό παρόλο που δεν αναφέρεται καθόλου στις μεθόδους της λογιστικής καταχώρισης που αφορούν τις κρατικές επιχορηγήσεις ή τις φορολογικές πιστώσεις εξαιτίας των επενδύσεων, παρόλα αυτά πραγματοποιεί κάλυψη της λογιστικής των προσωρινών διαφορών που είναι δυνατόν να προκύψουν από αυτές τις φορολογικές πιστώσεις ή τέτοιες επιχορηγήσεις εξαιτίας των επενδύσεων.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.14):**

Το Δ.Λ.Π.14 αφορά τις οικονομικές επιχειρήσεις κατά τομέα. Το συγκεκριμένο πρότυπο κάνει καθορισμό των αρχών που θα πρέπει να διέπουν την κατά τομέα πληροφόρηση των μελετητών των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Επιπλέον, ορίζει και τις αντίστοιχες γνωστοποιήσεις που είναι απαραίτητες να περιλαμβάνονται στις επεξηγηματικές τους σημειώσεις.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.16):**

Το Δ.Λ.Π.16 αφορά τα ενσώματα πάγια των επιχειρήσεων. Ο βασικός σκοπός του είναι να κάνει προδιαγραφή του λογιστικού χειρισμού για τα ενσώματα πάγια, προκειμένου οι μελετητές των οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων να πραγματοποιούν διάκριση των πληροφοριών οι οποίες αφορούν την επένδυση της επιχείρησης σε ενσώματα πάγια καθώς και τις μεταβολές που συμβαίνουν σε αυτή την επένδυση.

Τα σημαντικά θέματα τα οποία αφορούν τη λογιστική των ενσώματων παγίων είναι:

- 1) Ο καθορισμός των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.
- 2) Οι επιβαρύνσεις από αποσβέσεις και ζημίες που προκύπτουν από μειώσεις των οποίων πρέπει να γίνει η αναγνώριση τους με βάση αυτά τα στοιχεία.
- 3) Ο υπολογισμός της λογιστικής τους αξίας.

Η εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 16 γίνεται για την επίτευξη του λογιστικού χειρισμού των ενσώματων παγίων, εκτός από την περίπτωση που κάποιος άλλο πρότυπο υποχρεώνει ή επιτρέπει κάποιον άλλο λογιστικό χειρισμό. Επίσης, η εφαρμογή αυτού του προτύπου δεν πρέπει να γίνεται σε:

- 1) Βιολογική περιουσία της οικονομικής μονάδας που αφορά την αγροτική δραστηριότητα.

- 2) Στοιχεία όπως το πετρέλαιο, το φυσικό αέριο και παρόμοιους μη ανανεώσιμους πόρους οι οποίοι αποτελούν μεταλλευτικά αποθέματα καθώς και μεταλλευτικά δικαιώματα.
- 3) Η επιμέτρηση καθώς και η αναγνώριση της περιούσιας η οποία έρχεται από αξιολόγηση ή από εξερεύνηση.
- 4) Ενσώματα πάγια των οποίων η κατάταξη γίνεται ως κατεχόμενα προς πώληση με βάση το Δ.Π.Χ.Α. 5, τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά τα οποία κατέχονται για πώληση.

Παρόλα, αυτά μια επιχείρηση μπορεί να εφαρμόσει το πρότυπο σε εκείνα τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία βασίζονται σε προσέγγιση η οποία είναι διαφορετική από εκείνη του προτύπου. Επίσης, η κάθε επιχείρηση μπορεί να κάνει εφαρμογή του προτύπου σε εκείνα τα ακίνητα τα οποία είναι υπό κατασκευή ή η ανάπτυξη τους θα γίνει για να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά ως επενδύσεις σε ακίνητα τα οποία δεν έχουν τις προϋποθέσεις για τον ορισμό της «επένδυσης σε ακίνητα» του Δ.Λ.Π. 40 Επενδύσεις σε ακίνητα. Ένα ακίνητο θα θεωρηθεί επένδυση και θα απαιτείται η επιχείρηση να κάνει εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 40, όταν επιτευχθεί η ολοκλήρωση της κατασκευής ή η αξιοποίηση της.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.17):**

Το Δ.Λ.Π.17 αφορά τις μισθώσεις. Ο βασικός του σκοπός είναι να καθορίσει τις προδιαγραφές όχι μόνο για τους μισθωτές αλλά και για τους εκμισθωτές, ποιες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις πρέπει να εφαρμόσει κάθε επιχείρηση για τις μισθώσεις της. Η εφαρμογή του παρόν προτύπου γίνεται για τη λογιστική οποιασδήποτε μίσθωσης, όμως εξαιρούνται κάποιες περιπτώσεις οι οποίες είναι οι παρακάτω:

- 1) Οι μισθώσεις που αφορούν την εξερεύνηση ή την χρησιμοποίηση των μεταλλευμάτων, φυσικού αερίου, πετρελαίου και παρόμοιων μη ανανεώσιμων πόρων.
- 2) Οι συμβάσεις που αφορούν την παραχώρηση δικαιωμάτων στοιχείων, για παράδειγμα: Οι μαγνητοσκοπήσεις, τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας, οι κινηματογραφικές ταινίες, οι ευρεσιτεχνίες, τα χρεόγραφα κείμενα, τα θεατρικά έργα.

Επίσης, οι ανάλογες Διερμηνείες είναι οι ακόλουθες:

- 1) Η Μ.Ε.Δ. 27 «εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών οι οποίες συνεπάγονται το νομικό τύπο μιας μίσθωσης.
- 2) Η Μ.Ε.Δ. 15 «οι λειτουργικές μισθώσεις –κίνητρα».

Συνοπτικά, η εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 17 γίνεται για όλες τις μισθώσεις που κάνουν οι επιχειρήσεις, όμως με εξαίρεση κάποιες ειδικές περιπτώσεις.

### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.18):**

Το Δ.Λ.Π.18 αφορά τα έσοδα μιας οικονομικής μονάδας. Ο βασικός του στόχος είναι να κάνει καθορισμό των απαραίτητων λογιστικών χειρισμών για τη σωστή λογιστική καταγραφή των εσόδων μιας επιχείρησης.

Τα έσοδα κάθε οικονομικής μονάδας προέρχονται από την επιχειρηματική της δραστηριότητα, όπου λαμβάνουν μέρος κάποιες συναλλαγές από τις οποίες έρχονται τα ανάλογα οικονομικά οφέλη. Από τα έσοδα της μια επιχείρηση μπορεί να πραγματοποιήσει αύξηση των οικονομικών οφελών της ή ακόμα και να μειώσει τις υποχρεώσεις της, πράγμα το οποίο θα βοηθήσει στην αύξηση της καθαρής θέσης. Η είσπραξη των εσόδων γίνεται μόνο όταν έχουν σχέση με την επιχείρηση και όχι εισπράξεις οι οποίες γίνονται για λογαριασμό τρίτων.

Επίσης, το βασικό ζήτημα στη λογιστική των εσόδων είναι να προσδιοριστεί ο χρόνος αναγνώρισης του εσόδου. Η αναγνώριση των εσόδων γίνεται όταν υπάρχει πιθανότητα ότι τα οικονομικά οφέλη στο μέλλον θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και η επιμέτρηση αυτών των ωφελειών μπορεί να γίνει με αξιοπιστία. Κατά την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, έσοδα θεωρούνται οι αυξήσεις των οικονομικών οφελών στη διάρκεια της λογιστικής χρήσης. Μέσα στα έσοδα υπάρχουν και τα τακτικά καθώς και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη.

Τα τακτικά έσοδα είναι αποτέλεσμα της πορείας των κανονικών δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης και η αναφορά τους γίνεται με μια ποικιλία διαφορετικών λογαριασμών, στα οποία συμπεριλαμβάνονται τα εξής:

- 1) Οι αμοιβές.
- 2) Τα δικαιώματα.
- 3) Οι πωλήσεις.
- 4) Τα μερίσματα.
- 5) Οι τόκοι.

Με τη βοήθεια του Δ.Λ.Π. 18 γίνεται ο καθορισμός των περιπτώσεων οι οποίες πληρούν αυτά τα κριτήρια και άρα αναγνωρίζεται το σχετικό έσοδο. Επιπλέον, δίνει μια καθοδήγηση για το πώς πρέπει να εφαρμόζονται αυτά τα κριτήρια. Επίσης, η εφαρμογή του γίνεται για τη λογιστική παρακολούθηση των εσόδων τα οποία είναι αποτέλεσμα των παρακάτω συναλλαγών καθώς και γεγονότων:

- 1) Την παροχή των υπηρεσιών.
- 2) Την χρησιμοποίηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους και τα δικαιώματα τα οποία αποφέρουν, τόκους καθώς και μερίσματα.
- 3) Την πώληση των αγαθών.

Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι στα αγαθά υπάγονται αυτά που η επιχείρηση κάνει παραγωγή, με βασικό στόχο την πώληση τους, καθώς και τα αγαθά που αγοράζει για μεταπώληση, για παράδειγμα εμπορεύματα τα οποία αγοράζονται από ένα λιανοπωλητή ή τα οικόπεδα ή οποιαδήποτε άλλη ιδιοκτησία η οποία κατέχεται προς μεταπώληση. Όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών τυπικά συμπεριλαμβάνει την εκτέλεση από την επιχείρηση ενός συμβατικός συμφωνημένου έργου, κατά τη διάρκεια μιας συμφωνημένης χρονικής περιόδου. Η παροχή των υπηρεσιών μπορεί να γίνει μέσα σε μία μόνο περίοδο ή στη διάρκεια περισσότερων από μια περίοδο. Κάποιες συμβάσεις παροχής υπηρεσιών σχετίζονται άμεσα με συμβάσεις κατασκευής. Παραδείγματος χάρη εκείνες οι συμβάσεις που γίνονται για υπηρεσίες της διαχείρισης έργου καθώς και αρχιτεκτόνων. Αυτό το πρότυπο δεν εξετάζει τα έσοδα τα οποία προκύπτουν από τέτοιες συμβάσεις, αλλά η αντιμετώπιση τους γίνεται με τις ρυθμίσεις για τις συμβάσεις κατασκευής, όπως αυτές καθορίζονται στο Δ.Λ.Π. 11 Συμβάσεις κατασκευής.

Τέλος θα πρέπει να σημειωθεί ότι αυτό το πρότυπο δεν αφορά εκείνα τα έσοδα τα οποία προκύπτουν από τα ακόλουθα:

- i) Τις συμφωνίες μισθώσεων.
- ii) Η πρώτη αναγνώριση του αγροτικού προϊόντος.
- iii) Οι μεταβολές στην εύλογη αξία των διάφορων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων ή από τη διάθεση τους.
- iv) Τα ασφαλιστήρια συμβόλαια τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 4 Ασφαλιστήρια Συμβόλαια.
- v) Η εξόρυξη μεταλλευμάτων.
- vi) Πρωταρχική αναγνώριση και μεταβολές στην εύλογη αξία βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, τα οποία έχουν σχέση με την αγροτική δραστηριότητα.
- vii) Μεταβολές στην αξία των λοιπών κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων.
- viii) Τα μερίσματα τα οποία είναι αποτέλεσμα των επενδύσεων οι οποίες λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.19):**

Το Δ.Λ.Π.19 αφορά παροχές σε εργαζομένους καθώς και τους λογιστικούς χειρισμούς που απαιτούνται για να γίνει η καταγραφή των παροχών των εργαζομένων από τους εργοδότες.

Η διάκριση των παροχών σύμφωνα με το πρότυπο 19 γίνεται στις ακόλουθες κατηγορίες:

- 1) Οι παροχές οι οποίες είναι βραχυχρόνιες. Δηλαδή ημερομίσθια, μισθοί και εισφορές κοινωνικών ασφαλίσεων, άδεια ασθένειας, κλπ.

- 2) Οι παροχές οι οποίες προκύπτουν από τη διακοπή της εργασιακής σχέσης. Δηλαδή συντάξεις, κάποιες άλλες παροχές εξαιτίας της εξόδου από την υπηρεσία, ιατροφαρμακευτική περίθαλψη ύστερα από την έξοδο από την υπηρεσία, κλπ.
- 3) Οι παροχές οι οποίες είναι μακροχρόνιες. Δηλαδή άδειας μακρόχρονης υπηρεσίας ή άδεια Σάββατου, παροχές κάποιας μακρόχρονης υπηρεσίας, παροχές μακρόχρονης ανικανότητας, κλπ.
- 4) Οι παροχές που δίνονται σε συμμετοχικούς τίτλους.
- 5) Οι παροχές οι οποίες προκύπτουν ύστερα από τη λήξη της απασχόλησης.

Στην Ελλάδα το θέμα των παροχών εστιάζει γύρω από τις παροχές που είναι άμεσες, όπως για παράδειγμα η καταβολή μισθοδοσίας και όλα τα υπόλοιπα έξοδα παραδείγματος χάρη: Δώρα, επιδόματα και αμοιβές ασθενείας. Το ενδιαφέρον των επιχειρήσεων εστιάζει σε θέματα των αποζημιώσεων του προσωπικού είτε επειδή συνταξιοδοτήθηκε είτε επειδή αποχώρησε από την εργασία. Επίσης, τα τραπεζικά ιδρύματα είναι οι μοναδικές επιχειρήσεις οι οποίες δίνουν στους εργαζόμενους τους παροχές συνταξιοδότησης στην ελληνική αγορά, ενώ στις άλλες επιχειρήσεις η κάλυψη των εργαζομένων γίνεται από δημόσιους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

Επιπλέον, ο εργαζόμενος έχει τη δυνατότητα να δίνει τις υπηρεσίες του στην επιχείρηση με βάση έκτακτης, πλήρους, μόνιμης, ευκαιριακής ή προσωρινής απασχόλησης. Στους εργαζόμενους υπάγονται τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου καθώς και το άλλο διευθυντικό προσωπικό, προκειμένου να γίνει ο σκοπός αυτού του προτύπου αυτού.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.20):**

Το Δ.Λ.Π.20 αφορά την λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και την γνωστοποίηση τους καθώς και τη γνωστοποίηση οποιοδήποτε άλλης μορφής κρατικής ενίσχυσης.

Το Δ.Λ.Π. 20 δεν αφορά:

- 1) Κρατικές επιχορηγήσεις τις οποίες τις καλύπτει το Δ.Λ.Π. 41 Γεωργία.
- 2) Κρατική υποστήριξη η οποία δίνεται στην επιχείρηση με το σχήμα των οφελών, τα οποία δίνονται για να επιτευχθεί ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος ή ο προσδιορισμός ή ο περιορισμός με βάση την υποχρέωση του φόρου εισοδήματος. Δηλαδή οι φορολογικές πιστώσεις εξαιτίας των επενδύσεων, οι φορολογικές απαλλαγές, οι ελαττωμένοι συντελεστές φόρου και τέλος οι επιπλέον αποσβέσεις.
- 3) Κρατική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της επιχείρησης.
- 4) Τα διάφορα προβλήματα τα οποία προκύπτουν από τη λογιστικοποίηση των επιχορηγήσεων που δίνονται από το κράτος στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες εμφανίζουν τις αντίστοιχες επιδράσεις που προκύπτουν από τις αλλαγές των τιμών ή σε παρόμοια φύση συμπληρωματικών πληροφοριών.

Καταλήγοντας το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20 αφορά τις κρατικές επιχορηγήσεις, καθώς επιπλέον θέτει όχι μόνο τα κριτήρια αλλά και το χρόνο της αναγνώρισης τους. Οι Διεργυνείες οι οποίες έχουν εκδοθεί είναι οι ακόλουθες:

- 1) Το «Δικαιώματα Εκπομπών Ρυπών».
- 2) Η Μ.Ε.Δ. 10 «Κρατική υποστήριξη – Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες».

### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.21):**

Το Δ.Λ.Π.21 αφορά τις επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές του συναλλάγματος. Έπειτα αφορά το θέμα των συναλλαγματικών διαφορών καθώς και τον αντίστοιχο λογιστικό χειρισμό τους. Ο βασικός σκοπός του είναι να θέσει όχι μόνο τις τεχνικές αλλά και τις αρχές αναγνώρισης και λογιστικής καταγραφής των διαφόρων συναλλαγών της επιχείρησης σε ξένο νόμισμα.

Δηλαδή αυτό το πρότυπο έχει ως στόχο να κάνει προσδιορισμό του τρόπου με βάση τον οποίον θα πρέπει στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων να περιλαμβάνονται όχι μόνο συναλλαγές σε ξένο νόμισμα αλλά και εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό μιας επιχείρησης καθώς και τον τρόπο με τον οποίο γίνεται η μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων σε σχετικό νόμισμα παρουσίασης.

Τα πιο σημαντικά θέματα που αφορούν αυτό το πρότυπο είναι:

- 1) Η επιλογή της συναλλαγματικής ισοτιμίας.
- 2) Η εμφάνιση των επιδράσεων των αλλαγών των συναλλαγματικών ισοτιμιών στις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις.

Η εφαρμογή του προτύπου θα πρέπει να γίνεται:

- 1) Στο λογιστικό χειρισμό όχι μόνο των συναλλαγών αλλά και των υπολοίπων σε ξένα νομίσματα, εξαιρούνται εκείνες οι συναλλαγές οι οποίες έχουν σχέση με παράγωγα και λοιπά τα οποία εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Επιμέτρηση καθώς και αναγνώριση.
- 2) Στην αλλαγή όχι μόνο των αποτελεσμάτων αλλά και της οικονομικής θέσης της επιχείρησης στο αντίστοιχο νόμισμα παρουσίασης.
- 3) Στην αλλαγή όχι μόνο των αποτελεσμάτων αλλά και της οικονομικής θέσης εκμεταλλεύσεων στο εξωτερικό, τα οποία οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης περιλαμβάνονται με τη βοήθεια μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.

Επιπλέον, η εφαρμογή του συγκεκριμένου πρότυπου γίνεται στην εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης σε ξένο νόμισμα και επίσης βάζει τις απαιτήσεις, προκειμένου οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες προκύπτουν να χαρακτηρίζονται ως σύμμορφες προς τα Δ.Π.Χ.Α.. Έπειτα, αυτό το πρότυπο ορίζει τις πληροφορίες οι οποίες πρέπει να γνωστοποιηθούν για να επιτευχθεί η μετατροπή των οικονομικών πληροφοριών σε

ξένο νόμισμα οι οποίες δεν πληρούν τις συγκεκριμένες απαιτήσεις. Η εφαρμογή αυτού του προτύπου δεν γίνεται όταν πρόκειται για παρουσίαση μιας κατάστασης ταμειακών ροών, όπου οι ταμειακές ροές προκύπτουν από συναλλαγές οι οποίες είναι σε ξένο νόμισμα ή στην αλλαγή των ταμειακών ροών μιας εκμετάλλευσης που συμβαίνει στο εξωτερικό.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.23):**

Το Δ.Λ.Π.23 αφορά το κόστος Δανεισμού και αναφέρει πως μια επιχείρηση πρέπει να κάνει τη λογιστική αντιμετώπιση του δανειακού κόστους των επιχειρήσεων. Επίσης, το συγκεκριμένο πρότυπο κάνει οριοθέτηση της έννοιας του δανειακού κόστους και καθορίζει τις αρχές και τα κριτήρια προκειμένου να επιτευχθεί η αναγνώριση του. Ταυτόχρονα κάνει αναφορά στις συμπεριλαμβανόμενες πληροφορίες των Επεξηγηματικών του Σημειώσεων.

Προκειμένου η παρακολούθηση του δανειακού κόστους να γίνει σωστά, το πρότυπο αυτό έχει ως βασική απαίτηση την άμεση αναγνώριση του δανειακού κόστους ως έξοδο και στην συνέχεια να το τοποθετήσει στα ανάλογα αποτελέσματα. Επίσης, αυτό το πρότυπο δεν αναγνωρίζει το πραγματικό ή υπολογιστικό κόστος το κόστος των ίδιων κεφαλαίων. Βασικά το κόστος δανεισμού αποτελείται από:

- 1) Τα λοιπά έξοδα δανείου. Παραδείγματος χάρη: Μακροπρόθεσμοι και βραχυπρόθεσμοι τόκοι, συναλλαγματικές διαφορές δανείων, προμήθειες.
- 2) Τους τόκους του δανεισμού.

Επιπροσθέτως το κόστος δανεισμού μπορεί να έχει άμεση σχέση με την αγορά, την παραγωγή ή την κατασκευή ενός περιουσιακού στοιχείου την οικονομικής μονάδας που έχει τις απαραίτητες προϋποθέσεις, αποτελεί μέρος του κόστους του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου. Σαν έξοδα θεωρούνται όλα τα υπόλοιπα είδη κόστους δανεισμού.

Συνοπτικά, η εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου γίνεται από τις επιχειρήσεις για την λογιστική παρακολούθηση του κόστους δανεισμού. Το συγκεκριμένο πρότυπο δεν αφορά καθόλου το πραγματικό ή το τεκμαρτό κόστος κεφαλαίου, καθώς και το προνομιούχο κεφάλαιο το οποίο δεν τοποθετείται στις υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Καμία επιχείρηση δεν έχει την υποχρέωση να κάνει εφαρμογή του προτύπου σε κόστος δανεισμού το οποίο έχει άμεση σχέση με την αγορά, την παραγωγή ή την κατασκευή:

- 1) Κάποιου περιουσιακού στοιχείου το οποίο έχει όλες τις προδιαγραφές και η επιμέτρηση του γίνεται στην εύλογη αξία. Παραδείγματος χάρη ένα τέτοιο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα βιολογικό.
- 2) Εκείνα τα αποθέματα των οποίων η παραγωγή ή η κατασκευή γίνεται σε μεγάλες ποσότητες και συχνά.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.24):**

Το Δ.Λ.Π.24 αφορά τις γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών. Ο βασικός του στόχος είναι να κάνει εξασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει μια επιχείρηση έχουν τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις ώστε να επιστήσουν την προσοχή στο γεγονός ότι η ζημιά ή το κέρδος καθώς και η οικονομική της θέση είναι πιθανόν να είναι επηρεασμένες από

συνδεδεμένα μέρη και από τα μη πληρωτέα υπόλοιπα και τις οικονομικές συναλλαγές που έχουν σχέση με αυτά τα συνδεδεμένα μέρη.

Πρόκειται για ένα πρότυπο το οποίο αναφέρει όλους τους κανόνες κατάρτισης καθώς και τις απαραίτητες πληροφορίες οι οποίες θα πρέπει να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις όχι μόνο της επιχείρησης αλλά και των μερών που είναι συνδεδεμένη με αυτή. Τέλος, το συγκεκριμένο πρότυπο καθορίζει τις αρχές, τις μεθόδους και τους κανόνες κατασκευής των οικονομικών καταστάσεων των οικονομικών μονάδων οι οποίες έχουν πολύπλοκα όχι μόνο νομικά αλλά και επιχειρηματικά σχήματα.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.27):**

Το Δ.Λ.Π.27 αφορά τις ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις. Το συγκεκριμένο πρότυπο καθορίζει τις αρχές αλλά και τις λογιστικές τεχνικές προκειμένου να γίνει η αντιμετώπιση των ενοποιημένων και ατομικών καταστάσεων μιας οικονομικής οντότητας. Ταυτόχρονα, αυτό το πρότυπο αφορά και το πώς θα πραγματοποιείται η λογιστική καταγραφή των επενδύσεων σε συγγενείς, θυγατρικές εταιρείες ή ακόμα και σε κοινοπραξίες και το πώς η μητρική επιχείρηση θα τις απεικονίζει στις ατομικές καταστάσεις. Δηλαδή η εφαρμογή αυτού του προτύπου γίνεται για την κατασκευή και εμφάνιση όλων των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων για ένα όμιλο εταιρειών οι οποίες ελέγχονται από μια μητρική εταιρεία.

Από την άλλη πλευρά, η εφαρμογή του προτύπου δε γίνεται στις μεθόδους λογιστικής που αφορούν συνενώσεις επιχειρήσεων καθώς και τις επιπτώσεις τους στην ενοποίηση, καθώς και της υπεραξίας η οποία είναι αποτέλεσμα της συνένωσης των επιχειρήσεων. Μια ακόμα εφαρμογή του προτύπου αυτού είναι ο λογιστικός χειρισμός των διαφόρων επενδύσεων οι οποίες γίνονται στις θυγατρικές επιχειρήσεις, από κοινού ελεγχόμενες επιχειρήσεις καθώς και συγγενείς επιχειρήσεις όταν η επιχείρηση κάνει επιλογή της εμφάνισης των ατομικών οικονομικών καταστάσεων ή στην περίπτωση όπου γίνεται η επιβολή αυτού από τοπικούς κανονισμούς.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.28):**

Το Δ.Λ.Π.28 αφορά εις επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις. Η εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου γίνεται σε συγγενείς οντότητες προκειμένου να γίνει η λογιστική των επενδύσεων.

Πρόκειται για ένα πρότυπο με το οποίο γίνεται διαπραγμάτευση του θέματος των επενδύσεων στις συγγενείς επιχειρήσεις εκτός από εκείνες τις επιχειρήσεις οι οποίες κατέχονται:

- 1) Από επιχειρήσεις από αμοιβαία κεφάλαια.
- 2) Από τις συναφείς επιχειρήσεις στις οποίες συμπεριλαμβάνεται και το ασφαλιστικό κεφάλαιο.
- 3) Από τα πιστωτικά συγκροτήματα επενδύσεων.



### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.29):**

Το Δ.Λ.Π.29 αφορά την παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων με υπερπληθωρισμό. Το πρότυπο κάνει αναφορά για το ποιες λογιστικές τεχνικές θα χρησιμοποιηθούν για τις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων οι οποίες κάνουν την δράση τους σε υπερπληθωριστικές οικονομίες. Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, παρέχονται διάφοροι μέθοδοι προσαρμογής των λογιστικών καταστάσεων, προκειμένου να γίνει η τήρηση της αρχής της συγκρισιμότητας.

Οι επιχειρήσεις οι οποίες φτιάχνουν τις οικονομικές καταστάσεις τους στο νόμισμα της ίδιας υπερπληθωριστικής οικονομίας, προτιμάται να κάνουν εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου από την ίδια ημερομηνία και όχι από διαφορετική. Η εφαρμογή του προτύπου στις οικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης γίνεται από την στιγμή που θα ξεκινήσει η καλυπτόμενη περίοδο αναφορά όπου θα διαπιστωθεί ότι υπάρχει υπερπληθωρισμός στη χώρα, σε εκείνο το νόμισμα όπου η επιχείρηση φτιάχνει αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Η εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου γίνεται στις σημαντικές οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων, από τη στιγμή που θα αρχίσει η χρήση και θα διαπιστωθεί ότι υπάρχει υπερπληθωρισμός στην οικονομία. Σε εκείνες τις χώρες όπου υπάρχει υπερβολικός πληθωρισμός, οι επιχειρήσεις καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις τους με δυο τρόπους. Συγκεκριμένα:

- 1) Ο πρώτος τρόπος γίνεται με το ιστορικό κόστος.
- 2) Ο δεύτερος τρόπος γίνεται με το τρέχον κόστος.

Παρόλα αυτά οι αγορές οι οποίες εμφανίζουν υπερπληθωρισμό, οι οικονομικές καταστάσεις έχουν ουσία μόνο στην περίπτωση όπου η κατάρτιση τους γίνεται με την τρέχουσα μονάδα μέτρησης, στην ημερομηνία του ισολογισμού.

Η εφαρμογή αυτού του προτύπου στις οικονομικές καταστάσεις, περικλείοντας και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, κάθε επιχείρησης που το νόμισμα της λειτουργίας θεωρείται ότι είναι νόμισμα μιας οικονομίας με υπερπληθωρισμό. Στην συγκεκριμένη οικονομία εάν δεν ξαναδιατυπωθεί η παρουσίαση των αποτελεσμάτων των δραστηριοτήτων της καθώς και της οικονομικής της θέσης, δεν παρουσιάζει καμία ωφελιμότητα. Εν συνεχεία, η αγοραστική δύναμη του χρήματος εξαφανίζεται σε τέτοιο ποσό, ώστε όταν συγκριθούν τα διάφορα ποσά από τις οικονομικές συναλλαγές και τα λοιπά λογιστικά γεγονότα τα οποία έγιναν σε διαφορετικούς χρόνους, να είναι παραπλανητικά.

Επιπροσθέτως, το συγκεκριμένο πρότυπο δεν κάνει καθορισμό κάποιου ποσοστού, με βάση το οποίο υποτίθεται ότι ξεκινάει ο υπερπληθωρισμός. Με βάση το πρότυπο αυτό η ξαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων για το πότε κρίνεται αναγκαία είναι θέμα κρίσης. Από τα χαρακτηριστικά του οικονομικού περιβάλλοντος μιας χώρας φαίνεται ο υπερπληθωρισμός, ορισμένα από αυτά τα χαρακτηριστικά είναι ότι ο γενικός πληθυσμός δείχνει την προτίμηση του στο να διατηρεί τον πλούτο του σε περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι μη χρηματικά ή ακόμα και σε ένα σταθερό ξένο νόμισμα. Η επένδυση των ποσών που αφορούν το τοπικό νόμισμα γίνεται άμεσα προκειμένου η διατήρηση της αγοραστικής δύναμης να είναι εφικτή. Ένα άλλο σημαντικό χαρακτηριστικό είναι ότι η εκτίμηση του χρηματικού ποσού από τον γενικό πληθυσμό γίνεται με βάση ενός σταθερού ξένου νομίσματος.

Επιπροσθέτως, σαν ένα επιπλέον χαρακτηριστικό θεωρείται ότι το σωρευτικό ποσοστό που αφορά τον πληθωρισμό μέσα σε τρία χρόνια, είτε πλησιάζει είτε υπερβαίνει το 100%. Επίσης, ένα ακόμα χαρακτηριστικό είναι ότι οι πωλήσεις και οι αγορές που πραγματοποιούνται όχι μετρητοίς αλλά επί πίστωση παίρνουν μέρος σε τιμές οι οποίες κάνουν συμψηφισμό της ζημιάς που αναμένεται από την αγοραστική δύναμη κατά την περίοδο της πίστωσης, ακόμα και στην περίπτωση όπου η περίοδος αυτή δεν είναι αρκετά μεγάλη. Τέλος, όσον αφορά μισθούς, επιτόκια και τιμές η σύνδεση τους γίνεται προς ένα δείκτη τιμών.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.30):**

Το Δ.Λ.Π.30 αφορά τις γνωστοποιήσεις στις λογιστικές καταστάσεις τραπεζών. Με αυτό το πρότυπο γίνεται καθορισμός πως πρέπει να καταρτίζονται οι αντίστοιχες λογιστικές καταστάσεις των τραπεζών καθώς και το ποιες πληροφορίες πρέπει να συμπεριλαμβάνονται σε αυτές τις οικονομικές καταστάσεις.

Η ανάγκη ύπαρξης του συγκεκριμένου προτύπου προέκυψε από την επικίνδυνη φύση των δραστηριοτήτων των τραπεζών. Οι βασικοί κίνδυνοι με τους οποίους έρχονται αντιμέτωπες οι τράπεζες είναι:

- 1) Οι κίνδυνοι που εμπεριέχουν οι διάφορες συναλλαγές.
- 2) Η αλλαγή των επιτοκίων.
- 3) Η μη ύπαρξη αρκετής ρευστότητας.
- 4) Και πολλοί άλλοι κίνδυνοι.

Οι οικονομικές καταστάσεις των τραπεζών συμπεριλαμβάνουν τους παραπάνω κινδύνους, παρόλα αυτά προκειμένου να εξασφαλιστούν οι επενδυτές απαιτούνται οι επιπρόσθετες πληροφορίες. Αυτή η απαίτηση των χρηστών για περισσότερη πληροφόρηση καλύπτει το συγκεκριμένο πρότυπο.

Πρόκειται για ένα πρότυπο το οποίο το εφαρμόζουν όχι μόνο όλα τα τραπεζικά ιδρύματα αλλά και τα υπόλοιπα χρηματοοικονομικά ιδρύματα τα οποία έχουν κάνει υιοθέτηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.). Η εφαρμογή του προτύπου γίνεται προκειμένου να επιτευχθεί κάλυψη όχι μόνο στις ατομικές καταστάσεις των τραπεζών αλλά και στις αντίστοιχες ενοποιημένες καταστάσεις που καταρτίζουν οι αντίστοιχοι τραπεζικοί όμιλοι.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.31):**

Το Δ.Λ.Π. 31 αφορά τις συμμετοχές σε κοινοπραξίες. Αυτό το πρότυπο αφορά την λογιστική παρακολούθηση καθώς και την αναγνώριση όλων των δικαιωμάτων τα οποία αφορούν τις κοινοπραξίες. Η εφαρμογή του γίνεται προκειμένου:

- i) Να πραγματοποιηθεί η εμφάνιση των υποχρεώσεων, των περιουσιακών στοιχείων, των εξόδων και των εσόδων της κοινοπραξίας στις οικονομικές καταστάσεις των επενδυτών και των μελών των κοινοπραξιών, χωρίς να

εξαρτώνται από τις μορφές ή τις δομές με τις οποίες γίνονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας.

ii) Να γίνει ο λογιστικός χειρισμός των ανάλογων συμμετοχών σε κοινοπραξίες.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η εφαρμογή αυτού του προτύπου δε γίνεται σε όλες τις συμμετοχές σε κοινοπραξίες. Συγκεκριμένα το πρότυπο αυτό δεν εφαρμόζεται σε εκείνες τις συμμετοχές μελών κοινοπραξιών σε οικονομικές καταστάσεις οι οποίες είναι ελεγχόμενες από κοινού και τις οποίες τις έχουν οι οργανισμοί διαχείρισης των επενδυτικών κεφαλαίων ή αμοιβαία κεφάλαια, καταπιστευματικές μονάδες (unit trusts) καθώς και άλλες ίδιες επιχειρήσεις που μέσα σε αυτές είναι και οι ασφαλιστικοί οργανισμοί που έχουν σχέση με επενδύσεις οι οποίες στην αρχική τους αναγνώριση θεωρούνται στην εύλογη αξία τους με τη βοήθεια των αποτελεσμάτων ή τα οποία θεωρούνται ως προοριζόμενα για εμπορική εκμετάλλευση και η λογιστική αντιμετώπιση τους γίνεται με το Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοοικονομικά μέσα.

### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.32):**

Το Δ.Λ.Π. 32 αφορά τα χρηματοοικονομικά μέσα για την γνωστοποίηση τους και την παρουσίαση τους. Με βάση αυτό το πρότυπο ορίζεται ο τρόπος της εμφάνιση των χρηματοοικονομικών μέσων που θα πρέπει η κάθε επιχείρηση να περιλαμβάνει στις οικονομικές της κατάστασης. Παράλληλα κάνει αναφορά και στις αντίστοιχες γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να έχουν οι οικονομικές καταστάσεις στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις τους. Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι η καλύτερη πληροφόρηση των μελετητών σε σχέση με τα χρηματοοικονομικά στοιχεία καθώς και τι αποτέλεσμα έχουν στην οικονομική θέση της οικονομικής μονάδας.

Επίσης, η ισχύς του συγκεκριμένου προτύπου είναι για να πραγματοποιηθεί κατάταξη των χρηματοοικονομικών μέσων από την πλευρά του εκδότη ως εξής:

- 1) Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.
- 2) Την κατάταξη των αντίστοιχων μερισμάτων, ζημιών, τόκων και κερδών.
- 3) Οι συνθήκες με βάση τις οποίες θα πρέπει να γίνεται συμψηφισμός των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.
- 4) Συμμετοχικούς τίτλους.
- 5) Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Επιπλέον, η εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου γίνεται σε συμβάσεις οι οποίες αφορούν είτε αγορές είτε πωλήσεις μη χρηματοοικονομικών στοιχείων, των οποίων ο διακανονισμός μπορεί να γίνει με συμψηφισμό ή με μετρητά ή με τη βοήθεια κάποιου άλλου αποδεκτού χρηματοοικονομικού μέσου ή με την πραγματοποίηση ανταλλαγής χρηματοοικονομικών μέσων, σαν τα ίδια τα συμβόλαια να ήταν χρηματοοικονομικά μέσα, εξαιρούνται όλες εκείνες οι συμβάσεις οι οποίες συνάφθηκαν και ακόμα κατέχονται είτε για την παραλαβή είτε για την παράδοση στοιχείου μη χρηματοοικονομικού με βάση τις

ανάλογες απαιτήσεις της επιχείρησης προκειμένου να γίνει είτε η αγορά, είτε η πώληση ή η χρήση.

Αρκετοί είναι οι τρόποι με τους οποίους είναι δυνατόν κάποια σύμβαση αγοράς ή κάποια σύμβαση πώλησης η οποία αφορά ένα μη χρηματοοικονομικό στοιχείο να γίνει διακανονισμός συμψηφιστικά με μετρητά ή με οποιοδήποτε άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή με την επίτευξη κάποιας ανταλλαγής με μέσα χρηματοοικονομικά. Μερικοί από αυτούς τους τρόπους είναι όταν με τους όρους της σύμβασης επιτρέπεται σε κάποιο από τα μέρη να κάνει συμψηφιστικό διακανονισμό με μετρητά ή με κάποιο άλλο μέσο χρηματοοικονομικό ή με την ανταλλαγή μέσων χρηματοοικονομικών. Ένας άλλος τρόπος είναι όταν το μη χρηματοοικονομικό στοιχείο το οποίο θεωρείται το βασικό αντικείμενο της σχετικής σύμβασης μπορεί να μετατραπεί αμέσως σε μετρητά. Επίσης, ένα ακόμα τρόπος είναι όταν πρόκειται για συναφείς συμβάσεις, η επιχείρηση παραλαμβάνει το υποκείμενο και στη συνέχεια συνηθίζει να το πουλάει σε μικρό χρονικό διάστημα από την παράδοση με πρωτεύον σκοπό το κέρδος από τις διακυμάνσεις στην τιμή που είναι σε βραχυχρόνιο χρονικό διάστημα ή όσον αφορά τον διαπραγματευτή το περιθώριο κέρδους του.

### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.33):**

Το Δ.Λ.Π. 33 αφορά τα κέρδη ανά μετοχή. Είναι ένα πρότυπο το οποίο ορίζει τις αρχές για να γίνει ο προσδιορισμός και η παρουσίαση του ποσού «Κέρδη ανά μετοχή», προκειμένου οι μελετητές να έχουν μια σωστή, ολοκληρωμένη πληροφόρηση αλλά και η σύγκριση να είναι εφικτή. Ταυτόχρονα, με βάση αυτό το πρότυπο γίνεται ο καθορισμός των στοιχείων σε σχέση με τα κέρδη ανά μετοχή που θα πρέπει οι Επεξηγηματικές Σημειώσεις να περιλαμβάνουν.

Επίσης, το πρότυπο αυτό θεσπίζει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να γίνεται ο υπολογισμός και η παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή, οι οποίες θα κάνουν καλύτερη τη σύγκριση των επιδόσεων που θα έχουν οι διάφορες επιχειρήσεις την ίδια λογιστική περίοδο τις οποίες οι λογιστικές καταστάσεις καλύπτουν καθώς και ανάμεσα σε ξεχωριστές λογιστικές περιόδους της ίδιας επιχείρησης. Εξαιτίας των διαφορετικών λογιστικών πολιτικών που χρησιμοποιεί κάθε επιχείρηση για να προσδιορίσει τα κέρδη της, υπάρχουν περιορισμοί στα δεδομένα των κερδών ανά μετοχή, παρόλα αυτά η βελτίωση της παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων θα επιτευχθεί με ένα σταθερά προσδιορισμένο παρανομαστή. Πρόκειται για ένα πρότυπο το οποίο επικεντρώνεται στον παρανομαστή του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή και η εφαρμογή του γίνεται είτε στις μεμονωμένες είτε στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης της οποίας είναι δυνατόν οι κοινές μετοχές της ή οι δηνητικοί της τίτλοι να μετατραπούν σε μετοχές αλλά και να διαπραγματευτούν σε δημόσια αγορά. Επιπλέον, στις ατομικές ή στις μεμονωμένες οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, των οποίων οι αντίστοιχες οικονομικές της καταστάσεις θα κατατεθούν ή θα γίνουν υπό τη μορφή κατάθεσης στην επιτροπή κινητών αξιών ή σε κάποιο επαγγελματικό οργανισμό ο οποίος ελέγχει την αγορά για τους σκοπούς της έκδοσης των κοινών μετοχών στη δημόσια αγορά.

Επιπροσθέτως, το συγκεκριμένο πρότυπο δίνει βάση στον παρανομαστή του υπολογισμού των κερδών ανά μετοχή και η εφαρμογή του γίνεται στις ενοποιημένες καταστάσεις ενός ομίλου με μητρική εταιρεία που οι κοινές μετοχές της ή οι αντίστοιχοι δηνητικοί τίτλοι οι οποίοι είναι μετατρέσιμοι σε μετοχές μπορούν να διαπραγματευτούν στη δημόσια αγορά. Καθώς επίσης και στις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μητρική εταιρεία που οι οικονομικές της καταστάσεις είτε κατατίθενται είτε τελούν υπό

διαδικασία κατάθεσης στην αντίστοιχη επιτροπή των κινητών αξιών ή στον επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς προκειμένου να επιτευχθούν οι σκοποί της έκδοσης των κοινών μετοχών στην δημόσια αγορά.

Με βάση το συγκεκριμένο πρότυπο μια επιχείρηση κάνει όχι μόνο την γνωστοποίηση των κερδών ανά μετοχή αλλά και τον υπολογισμό τους.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.34):**

Το Δ.Λ.Π. 34 αφορά την ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά. Ο βασικός του σκοπός είναι να αναφέρει τις βασικές αρχές της αποτίμησης, της αναγνώρισης και της κατάρτισης όλων των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Ταυτόχρονα, κάνει καθορισμό όλων εκείνων των στοιχείων τα οποία θα πρέπει να συμπεριλαμβάνουν οι επεξηγηματικές σημειώσεις.

Το συγκεκριμένο πρότυπο πρέπει να καθορίσει ποιο θα είναι το μικρότερο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης οικονομικής αναφοράς καθώς επίσης και να καθορίσει τις αρχές της αναγνώρισης και της επιμέτρησης είτε στις ολοκληρωμένες είτε στις περιληπτικές οικονομικές καταστάσεις για μια περίοδο ενδιάμεση. Όταν η δημιουργία των ενδιάμεσων οικονομικών εκθέσεων πραγματοποιείται έγκαιρα και αξιόπιστα, αυτό προκαλεί βελτίωση της ικανότητας των επενδυτών, των πιστωτών και όλων των υπόλοιπων χρηστών να έχουν μια σωστή αντίληψη για τα εξής στοιχεία:

- 1) Της ικανότητας της επιχείρησης να πραγματοποιεί κέρδη καθώς και ταμειακές ροές.
- 2) Την οικονομική θέση της επιχείρησης.
- 3) Την ρευστότητα της επιχείρησης.

Επιπροσθέτως, όταν από μια επιχείρηση απαιτείται ή έχει επιλέξει να την δημοσιεύσει μια ενδιάμεση οικονομική αναφορά σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., τότε κάνει εφαρμογή του διεθνούς λογιστικού προτύπου 34.

Το ποιες επιχειρήσεις έχουν υποχρέωση να κάνουν δημοσίευση των ενδιάμεσων οικονομικών αναφορών δεν ορίζεται από το συγκεκριμένο πρότυπο. Επίσης, το συγκεκριμένο πρότυπο δεν ορίζει το πόσο συχνά ή το πόσο γρήγορα θα πρέπει να γίνεται η δημοσίευση των ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων μετά από το τέλος μιας ενδιάμεσης περιόδου. Παρόλα αυτά, η απαίτηση να γίνεται η δημοσίευση των ενδιάμεσων οικονομικών αναφορών από επιχειρήσεις που η διαπραγμάτευση των ομολογιών τους ή των μετοχών τους γίνεται δημόσια, υπάρχει από τις κυβερνήσεις, τα λογιστικά σώματα, τα χρηματιστήρια και τα εποπτικά όργανα χρηματιστηρίων.

Επιπλέον, οι επιχειρήσεις οι οποίες είναι εισηγμένες μπορούν να κάνουν παροχή των ενδιάμεσων οικονομικών αναφορών τουλάχιστον κατά το τέλος του πρώτου εξαμήνου του οικονομικού έτους τους. Επίσης, οι ίδιες επιχειρήσεις θα πρέπει να κάνουν τις ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές διαθέσιμες σε χρόνο ο οποίος να μη ξεπερνά τις 60 ημέρες μετά από τη λήξη της ενδιάμεσης περιόδου.

Επιπροσθέτως, στην περίπτωση όπου μια επιχείρηση δεν έχει κάνει ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές στην διάρκεια κάποιου έτους ή μπορεί να δίνει ενδιάμεσες οικονομικές αναφορές οι οποίες να μην είναι συμμορφωμένες με το συγκεκριμένο πρότυπο, δεν παρέχει κανένα εμπόδιο προκειμένου να γίνει η συμμόρφωση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της επιχείρηση με τα Δ.Π.Χ.Α., αν η συμμόρφωση των καταστάσεων γίνεται κατά τα λοιπά.

### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.36):**

Το Δ.Λ.Π. 36 αφορά την απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων. Αυτό το πρότυπο στοχεύει στο να καθορίσει τις προδιαγραφές των διαδικασιών οι οποίες εφαρμόζονται από μια επιχείρηση, προκειμένου να επιτευχθεί η εξασφάλιση ότι η απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων γίνεται σε αξία η οποία δεν ξεπερνά το ανακτήσιμο ποσό τους. Η απεικόνιση κάποιου περιουσιακού στοιχείου μιας επιχείρησης γίνεται σε μεγαλύτερη αξία στην περίπτωση όπου η λογιστική του αξία είναι μεγαλύτερη από το ποσό το οποίο ανακτάται μέσω της χρήσης ή της πώλησης του συγκεκριμένου περιουσιακού στοιχείου, όπου το περιουσιακό στοιχείο στη συνέχεια θεωρείται ως απομειωμένης αξίας και η επιχείρηση αναγνωρίζει ζημιά απομείωσης σύμφωνα με την απαίτηση του προτύπου. Επίσης, το πρότυπο αναφέρει τότε μια επιχείρηση πρέπει να κάνει αναστροφή της ζημιάς απομείωσης και να κάνει προδιαγραφή των γνωστοποιήσεων.

Το συγκεκριμένο πρότυπο στοχεύει στον εντοπισμό κάποιας ζημιάς που προκύπτει από τη μείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που υπάρχουν στο ενεργητικό της επιχείρησης, προκειμένου τα συγκεκριμένα στοιχεία να μην εμφανίζονται σε μεγαλύτερη αξία από την ανακτήσιμη τους.

Στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία των οποίων η κατάταξη γίνεται όπως παρακάτω εφαρμόζεται το παρόν λογιστικό πρότυπο:

- i) Συγγενείς επιχειρήσεις.
- ii) Κοινοπραξίες.
- iii) Θυγατρικές επιχειρήσεις.

Η εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 36 γίνεται για την εφαρμογή της λογιστικής της απομείωσης κάθε περιουσιακού στοιχείου που διαθέτει μια επιχείρηση, με εξαίρεση τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, εκείνων των περιουσιακών στοιχείων τα οποία προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων, τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι αποτέλεσμα των παροχών σε εργαζομένους, των αποθεμάτων, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία είναι στο πεδίο εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 39 Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία καθώς και το αναβαλλόμενο κόστος απόκτησης τα οποία είναι αποτέλεσμα των συμβατικών δικαιωμάτων του ασφαλιστικού φορέα με βάση τα ασφαλιστήρια συμβόλαια, μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) των οποίων η κατάταξη γίνεται ως κατεχόμενα για πώληση, όλα τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχουν σχέση με την αγροτική δραστηριότητα και των οποίων η επιμέτρηση γίνεται στην εύλογη αξία μειωμένη με εκτιμώμενα κόστη σημείου πώλησης, οι επενδύσεις οι οποίες γίνονται σε ακίνητα που η επιμέτρηση τους γίνεται στην εύλογη αξία.

### **Διεθνής Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.37):**

Το Δ.Λ.Π. 37 αφορά τις προβλέψεις ενδεχόμενων υποχρεώσεων και ενδεχόμενων απαιτήσεων. Ο βασικός του στόχος είναι να θέσει τα σωστά κριτήρια αναγνώρισης και των βάσεων επιμέτρησης των οποίων η εφαρμογή γίνεται για τις σχετικές προβλέψεις, τις πιθανές υποχρεώσεις και τα πιθανά περιουσιακά στοιχεία και οι πληροφορίες οι οποίες πρέπει να γνωστοποιηθούν στο προσάρτημα προκειμένου οι μελετητές να μπορούν να κατανοήσουν το χρονοδιάγραμμα, τη φύση και το ποσό τους.

Πρόκειται για ένα πρότυπο το οποίο αναφέρεται στις λογιστικές τεχνικές της παρακολούθησης, της αναγνώρισης καθώς και της εκτίμησης:

- i) Των απαιτήσεων.
- ii) Των προβλέψεων.
- iii) Των υποχρεώσεων μιας επιχείρησης.

Το πρότυπο κάνει αναφορά και σε εκείνες τις γνωστοποιήσεις οι οποίες θα πρέπει να αναφέρονται στις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Επίσης, οι οικονομικές μονάδες στην Ελλάδα πρέπει να κάνουν προβλέψεις για τους δήθεν κινδύνους και ζημιές, οι λογιστικοί χειρισμοί οι οποίοι είναι απαραίτητοι για τη σωστή τήρηση αυτών των ποσών καθορίζεται από το Δ.Λ.Π.37. Οι οικονομικές καταστάσεις των διαφόρων επιχειρήσεων γίνονται πιο πολύ συγκρίσιμες και πιο ανανεωμένες σε ζητήματα σχετικότητας στοιχείων και γεγονότων με την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του προτύπου.

Στην περίπτωση όπου κάποιο άλλο πρότυπο αναφέρεται σε κάποιον συγκεκριμένο τύπο πρόβλεψης, πιθανής υποχρέωσης ή πιθανής απαίτησης, τότε μια επιχείρηση κάνει εφαρμογή εκείνου του προτύπου αντί του Διεθνής Λογιστικού Προτύπου 37. Κάποιοι από τους τύπους προβλέψεων αναφέρονται στα πρότυπα για μισθώσεις Δ.Λ.Π. 17, οι παροχές σε εργαζόμενους Δ.Λ.Π.19, τα ασφαλιστήρια συμβόλαια Δ.Π.Χ.Α. 4, συμβάσεις κατασκευής Δ.Λ.Π.11, φόρο εισοδήματος Δ.Λ.Π. 12.

Επίσης, κάποια ποσά των οποίων η αντιμετώπιση γίνεται ως προβλέψεις, είναι δυνατόν να έχουν σχέση με την αναγνώριση των εσόδων, παραδείγματος χάρη στην περίπτωση όπου μια επιχείρηση δίνει εγγυήσεις με αμοιβή, τότε σε αυτή την περίπτωση το Δ.Λ.Π. 37 δεν έχει σχέση με την αναγνώριση των εσόδων. Ως υποχρεώσεις αβέβαιου χρόνου ή ποσού ορίζονται οι προβλέψεις από το παρόν πρότυπο.

Η εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου γίνεται σε προβλέψεις για αναδιάρθρωση. Στην περίπτωση όπου μια αναδιάρθρωση έχει τον ορισμό μιας δραστηριότητας η οποία θα διακοπεί, επιπλέον γνωστοποιήσεις μπορεί να απαιτεί το Δ.Π.Χ.Α. 5 που αφορά τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχει στην κατοχή της μια επιχείρηση για πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες.

Η πρόβλεψη ως όρος χρησιμοποιείται σε ορισμένες χώρες σε στοιχεία τέτοια όπως απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων και επισφαλών απαιτήσεων, απόσβεση όπου αυτά τα δυο θεωρούνται ότι γίνεται προσαρμογή των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και το συγκεκριμένο πρότυπο δεν τις αντιμετωπίζει. Υπάρχουν κάποια άλλα πρότυπα τα οποία ορίζουν πότε μια δαπάνη θα καθοριστεί ως περιουσιακό στοιχείο και πότε

ως έξοδο. Τέτοιες καταστάσεις δεν αντιμετωπίζει το παρόν πρότυπο. Άρα από το συγκεκριμένο πρότυπο δεν απαγορεύεται αλλά ούτε απαιτείται να πραγματοποιηθεί η κεφαλαιοποίηση του κόστους του οποίου η αναγνώριση γίνεται όταν πραγματοποιηθεί μια πρόβλεψη.

### **Διεθνής Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.38):**

Το Δ.Λ.Π. 38 αφορά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία. Ο βασικός του σκοπός είναι να θέσει τις προδιαγραφές για το λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων που έχει στην κατοχή της η επιχείρηση και να κάνει καθορισμό πως γίνεται η επιμέτρηση της λογιστικής αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων και κάποιες καθορισμένες γνωστοποιήσεις σε σχέση με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

Το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται στη λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από κάποιες εξαιρέσεις οι οποίες είναι: Εκείνα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία εμπίπτουν σε κάποιο άλλο πρότυπο, η αναγνώριση και η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων των οποίων η προέλευση είναι είτε από εξερεύνηση είτε από αξιολόγηση, οι δαπάνες οι οποίες πραγματοποιούνται όχι μόνο για την ανάπτυξη αλλά και για την εξόρυξη πετρελαίου, ορυκτών, φυσικού αερίου αλλά και άλλων όμοιων μη ανανεώσιμων πόρων καθώς και εκείνα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία ορίζονται στο Διεθνής Λογιστικό πρότυπο 32.

Η εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 38, γίνεται και σε δαπάνες που έχουν σχέση με δραστηριότητες εκπαίδευσης, διαφήμισης, εκκίνησης, ανάπτυξης και έρευνας. Οι δραστηριότητες οι οποίες αφορούν την έρευνα και την ανάπτυξη κατευθύνονται προς την ανάπτυξη της γνώσης. Παρόλο που οι συγκεκριμένες δραστηριότητες είναι πιθανόν να καταλήξουν σε κάποιο περιουσιακό στοιχείο με φυσική υπόσταση, το φυσικό στοιχείο του αντίστοιχου περιουσιακού στοιχείου θεωρείται δευτερεύον ως προς το άυλο συνθετικό του στοιχείο, που πρόκειται για γνώση η οποία ενσωματώνεται σε αυτό.

Όταν πρόκειται για χρηματοδοτική μίσθωση, το ανάλογο περιουσιακό στοιχείο είναι δυνατόν να είναι ή ενσώματο ή άυλο. Εφόσον, πραγματοποιηθεί η αρχική αναγνώριση ο μισθωτής θα αντιμετωπίσει λογιστικά ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο το οποίο το κατέχει με τη βοήθεια μιας χρηματοδοτικής μίσθωσης, με βάση το συγκεκριμένο πρότυπο.

Επίσης, εάν ο λογιστικός χειρισμός ενός ειδικού τύπου άυλου περιουσιακού στοιχείου ορίζεται από κάποιο άλλο πρότυπο, τότε η επιχείρηση κάνει εφαρμογή εκείνου του προτύπου αντί του συγκεκριμένου. Όταν γίνεται ο προσδιορισμός κατά πόσο ένα περιουσιακό στοιχείο το οποίο έχει ταυτόχρονα άυλα και υλικά στοιχεία, θα πρέπει να αντιμετωπιστεί με βάση το Δ.Λ.Π. 16 Ενσώματα πάγια ή ως ένα άυλο περιουσιακό στοιχεία με βάση το συγκεκριμένο πρότυπο, η επιχείρηση θα πρέπει να κάνει εκτίμηση ποιο στοιχείο θεωρείται πιο πολύ σημαντικό.

Συνοπτικά, πρόκειται για ένα πρότυπο βάση το οποίο γίνεται ο καθορισμός των κριτηρίων καθώς και των αρχών αναγνώρισης στοιχείων, ως άυλων στοιχείων του ενεργητικού στις οικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων. Τέλος, καθορίζει πως θα πρέπει να αντιμετωπίζονται αυτά τα στοιχεία καθώς και το ποιες θα είναι γνωστοποιήσεις οι οποίες είναι απαραίτητες.



### Διεθνής Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.39):

Το Δ.Λ.Π. 39 αφορά τα χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και αποτίμηση. Η αναφορά του συγκεκριμένου προτύπου γίνεται στις λογιστικές μεθόδους τις οποίες πρέπει μια οικονομική μονάδα να χρησιμοποιήσει για την αναγνώριση, την αποτίμηση και την απεικόνιση των χρηματοοικονομικών μέσων στις οικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με αυτό το πρότυπο τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού κατατάσσονται σε τέσσερις κατηγορίες πράγμα το οποίο υποδεικνύει και το ποια θα είναι η βάση της αποτίμησης τους.

Η κατάταξη των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων γίνεται βασικά σε δυο κατηγορίες οι οποίες είναι:

- 1) Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις οι οποίες είναι αποτιμημένες στο αναπόσβεστο κόστος.
- 2) Στην εύλογη αξία οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις με την βοήθεια της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης.

Οι κατηγορίες είναι οι ακόλουθες:

- 1) Δια κρατούμενες επενδύσεις μέχρι τη λήξη.
- 2) Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία του ενεργητικού στην εύλογη αξία με την βοήθεια της κατάστασης των αποτελεσμάτων χρήσης.
- 3) Διαθέσιμα χρηματοοικονομικά στοιχεία για πώληση.
- 4) Απαιτήσεις και δάνεια.

Επίσης, κάποιες δανειακές δεσμεύσεις οι οποίες βρίσκονται στο πεδίο εφαρμογής του συγκεκριμένου προτύπου είναι:

- 1) Οι δεσμεύσεις που γίνονται από παροχή δανείου με επιτόκια τα οποία είναι πολύ χαμηλότερα από εκείνα που έχουν οι αγορές.
- 2) Όταν είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί διακανονισμός των δανειακών δεσμεύσεων συμψηφιστικά με μετρητά ή με την έκδοση κάποιου άλλου χρηματοοικονομικού μέσου ή με την παράδοση. Αυτές οι δεσμεύσεις είναι παράγωγα.
- 3) Όταν η επιχείρηση ορίζει κάποιες δανειακές δεσμεύσεις ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις στην εύλογη αξία με τη βοήθεια των αποτελεσμάτων. Όταν μια επιχείρηση χρησιμοποιούσε την τεχνική της πώλησης των περιουσιακών στοιχείων στο παρελθόν τα οποία είναι αποτέλεσμα των δανειακών δεσμεύσεων της λίγο μετά από τη δημιουργία της, κάνει εφαρμογή του προτύπου σε όλες τις δανειακές δεσμεύσεις.

Η εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου γίνεται όταν υπάρχουν συμβάσεις αγοράς, ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων τα οποία είναι δυνατόν ο διακανονισμός τους να γίνει συμψηφιστικά ή με μετρητά ή με κάποιο άλλο χρηματοοικονομικό μέσο ή ακόμα και

με κάποια ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, σαν τα χρηματοοικονομικά μέσα να ήταν συμβόλαια. Εξαιρέση αποτελούν κάποιες συμβάσεις οι οποίες έγιναν και η επιχείρηση τις έχει ακόμα προκειμένου να επιτευχθεί η παραλαβή ή η παράδοση μη χρηματοοικονομικού στοιχείου με βάση τις αναμενόμενες απαιτήσεις της επιχείρησης για να πραγματοποιήσει την πώληση, την αγορά ή την χρήση.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.40):**

Το Δ.Λ.Π. 40 αφορά επενδύσεις σε ακίνητα. Ο βασικός σκοπός αυτού του προτύπου είναι να ορίσει ποιος θα είναι ο λογιστικό χειρισμός των επενδύσεων κάθε επιχείρησης σε ακίνητα και στις απαιτούμενες γνωστοποιήσεις. Η εφαρμογή του προτύπου γίνεται εφόσον γίνει η επιμέτρηση, η αναγνώριση καθώς και η αντίστοιχη γνωστοποίηση των επενδύσεων σε διάφορα ακίνητα.

Επιπροσθέτως, το παρόν πρότυπο βρίσκει ισχύ στην επιμέτρηση των δικαιωμάτων επί επενδύσεων σε ακίνητα τα οποία έχει στην κατοχή της μια επιχείρηση με μίσθωση της οποία η αντιμετώπιση γίνεται λογιστικά ως χρηματοδοτική στις αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή καθώς και την αντίστοιχη επιμέτρηση της επένδυσης σε ακίνητα τα οποία δίνονται στο μισθωτή με τη βοήθεια της λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή.

Με απλά λόγια πρόκειται για ένα πρότυπο το οποίο καθορίζει ποιες λογιστικές τεχνικές είναι απαραίτητες προκειμένου να παρακολουθούνται εκείνα τα ακίνητα που μια επιχείρηση ή νοικιάζει με χρηματοοικονομική μίσθωση ή έχει στην κατοχή της. Πρόκειται για ακίνητα τα οποία η επιχείρηση δεν χρησιμοποιεί στην παραγωγική της διαδικασία, απλώς η επιχείρηση έχει εισόδημα από αυτά τα ακίνητα εξαιτίας της μίσθωσής τους καθώς και την κατοχή τους για την ενίσχυση του κεφαλαίου. Ταυτόχρονα, οι μέθοδοι αποτίμησης επενδύσεων σε ακίνητα εμφανίζονται στο πρότυπο των οποίων η εκμίσθωση έχει γίνει με τη βοήθεια της λειτουργικής μίσθωσης.

#### **Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο (Δ.Λ.Π.41):**

Το Δ.Λ.Π. 41 αφορά τη γεωργία. Πρόκειται για ένα πρότυπο το οποίο καθορίζει το πώς θα γίνει η λογιστική παρακολούθηση των αντίστοιχων δραστηριοτήτων μια επιχείρησης γεωργικής. Το συγκεκριμένο πρότυπο γνωστοποιεί τις γνωστοποιήσεις οι οποίες έχουν σχέση με την αγροτική δραστηριότητα.

Η εφαρμογή του γίνεται προκειμένου να γίνει λογιστικοποίηση των παρακάτω στην περίπτωση που αφορούν την αγροτική δραστηριότητα:

- 1) Κρατικές επιχορηγήσεις.
- 2) Αγροτική παραγωγή όταν πρόκειται για τη στιγμή της συγκομιδής.
- 3) Βιολογικά στοιχεία.

Όμως υπάρχουν και κάποιες περιπτώσεις όπου δεν γίνεται η εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου. Η εφαρμογή του δεν γίνεται σε εκείνα τα εδάφη τα οποία έχουν σχέση με την αγροτική δραστηριότητα. Δεν εφαρμόζεται επίσης σε άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία αφορούν την αγροτική δραστηριότητα.

Έπειτα, η εφαρμογή του συγκεκριμένου προτύπου γίνεται στην αγροτική παραγωγή η οποία αποτελεί την παραγωγή της οποίας η συγκέντρωση έγινε ύστερα από τη συγκομιδή των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης την περίοδο της συγκομιδής, μετέπειτα ακολουθεί η εφαρμογή του διεθνούς λογιστικού προτύπου Αποθέματα ή κάποιο άλλο πρότυπο. Το παρόν πρότυπο δεν καθορίζει λογιστικούς χειρισμούς οι οποίοι να αφορούν την επεξεργασία της αγροτικής παραγωγής ύστερα από την συγκομιδή. Από το συγκεκριμένο πρότυπο δεν πραγματοποιείται ο καθορισμός κάποιας συγκεκριμένης ειδικής μεταβατικής διάταξης.

Τέλος, η λογιστικοποίηση του συγκεκριμένου προτύπου γίνεται με βάση το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 8 μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων, λογιστικές πολιτικές και διάφορα λάθη.

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>: ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ (Δ.Π.Χ.Α.)**

##### **4.1 Έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)**

Τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) ή International Financial Reporting Standards I.F.R.S. είναι τα λογιστικά πρότυπα τα οποία εφαρμόζονται ευρέως στην αγορά όσον αφορά την παγκόσμια οικονομία καθώς και τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα (US GAAP) τα οποία δεν έχουν μόνο ομοιότητες μεταξύ τους αλλά και αρκετές διαφορές.

Συμφωνία έχει επιτευχθεί μεταξύ των ρυθμιστικών φορέων που αφορούν αυτά τα δυο, οι οποίοι φορείς είναι:

- 1) Το I.A.S.B. το οποίο ασχολείται με τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς και
- 2) το F.A.S.B. το οποίο ασχολείται με τα US GAP.

Τα σημαντικότερα χαρακτηριστικά στα οποία έχει χτιστεί η δομή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ Δ.Π.Χ.Α.</u></b>
1) Η παρουσίαση είναι όχι μόνο ακριβή αλλά και δίκαιη, η οποία γίνεται εφόσον πρώτα πραγματοποιείται μια ολοκληρωμένη συμμόρφωση στις αρχές όλων των αντίστοιχων προτύπων. Στην περίπτωση όπου οι οικονομικές καταστάσεις στις σημειώσεις τους εμφανίζουν έκθεση ότι έγινε η χρησιμοποίηση όχι όμοιων πολιτικών, από αυτές τις οποίες προβλέπουν τα Δ.Π.Χ.Α., το μειονέκτημα της μη συμμόρφωσης δεν είναι δυνατόν να αντιμετωπιστεί και σαν αποτέλεσμα προκύπτει ότι οι συγκεκριμένες οικονομικές καταστάσεις δεν θεωρούνται ούτε δίκαιες ούτε ακριβείς. Με βάση κάποιων προδιαγραφών και εφόσον με την εφαρμογή κάποιων προτύπων οδηγούμαστε σε μη σωστή εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων των

επιχειρήσεων, επιτρέπεται να γίνει η παρέκκλιση στην εφαρμογή τους με τον βασικό όρο ότι στις σημειώσεις θα γίνει γνωστός ο λόγος εκείνος ο οποίος οδηγεί στην παρέκκλιση, ταυτόχρονα όμως πρέπει να γίνει η παρουσίαση ποια θα είναι η επίδραση της παρέκκλισης αυτής από τα αντίστοιχα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.

2) Με τη βοήθεια του συμψηφισμού το οποίο αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα χαρακτηριστικά των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, δεν είναι δυνατόν τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού να συμψηφιστούν, επίσης δεν μπορούν να συμψηφιστούν τα έσοδα με τα έξοδα αλλά ούτε και τα κέρδη με τις ζημιές. Εξαιρέση αποτελούν εκείνες οι περιπτώσεις όπου το αντίστοιχο πρότυπο ή διερμηνείας επιτρέπει την πραγματοποίηση του συμψηφισμού.

3) Η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να είναι ομοιόμορφες. Ο τρόπος που θα παρουσιάζονται τα στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις, δεν αλλάζει με την πάροδο του χρόνου καθώς επίσης και δεν επιτρέπεται η μεταβολή τους εκτός από κάποιες εξαιρέσεις όπως παραδείγματος χάρη κάποιες αλλαγές στις δραστηριότητες της επιχείρησης και αφού αυτές οι αλλαγές οδηγούν σε σωστή και πλήρης πληροφόρηση.

4) Η πληροφόρηση μπορεί να είναι συγκριτική με τη βοήθεια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

5) Το επόμενο βασικό χαρακτηριστικό των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς αποτελεί η σημαντικότητα. Ο προσδιορισμός του όρου της σημαντικότητας δεν ορίζεται ποσοτικά. Σύμφωνα με αυτά τα πρότυπα εννοείται ότι διάφορα στοιχεία ή λογιστικά γεγονότα, τα οποία αν έχουν παραλειφθεί η παρουσιάζονται εσφαλμένα, είναι δυνατόν οι μελετητές που χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις να μην πάρουν σωστές αποφάσεις.

6) Ένα άλλο χαρακτηριστικό των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είναι η αρχή που αφορά τα δεδουλευμένα έσοδα- έξοδα. Σε κάθε γεγονός η λογιστική εφαρμογή γίνεται σύμφωνα με την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων – εξόδων, πράγμα το οποίο δείχνει ότι τα έξοδα και τα έσοδα υπολογίζονται στη λογιστική χρήση την οποία αφορούν, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το πότε έγινε η είσπραξη τους και το πότε η πληρωμή τους.

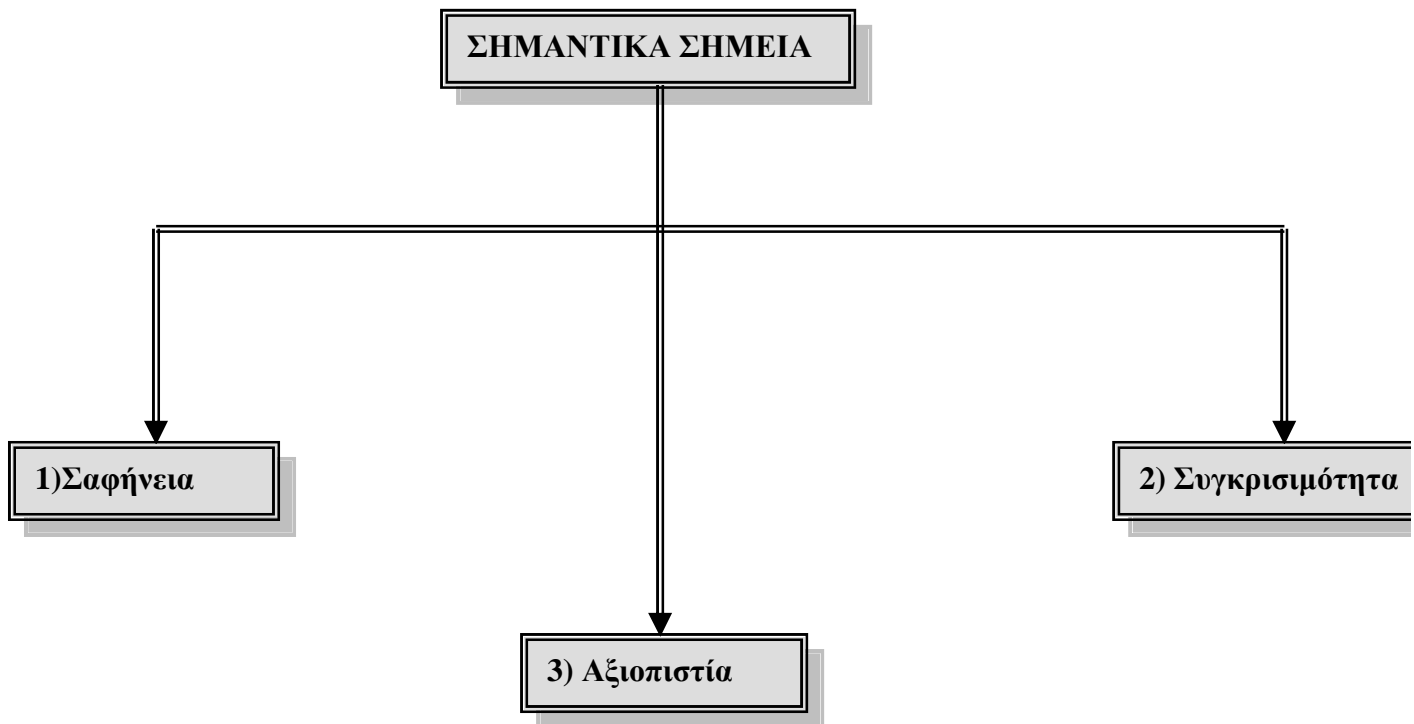
7) Το βασικό χαρακτηριστικό είναι η δραστηριότητα να συνεχίζεται. Η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων πραγματοποιείται στο γεγονός ότι η δραστηριότητα της επιχείρησης είναι συνεχιζόμενη, εκτός που στην περίπτωση όπου η διοίκηση έχει σκοπό να κάνει ρευστοποίηση ή έχει σκοπό παύσης της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Επιπροσθέτως, δεν θα πρέπει να γίνει παράληψη ότι θα πρέπει με τη βοήθεια των οικονομικών καταστάσεων η σύγκριση να γίνεται διαχρονικά έτσι ώστε οι μελετητές να μπορούν να κάνουν εκτίμηση των τάσεων καθώς και να επιτυγχάνουν μελλοντικές προβλέψεις. Επιπλέον, όσον αφορά τις οικονομικές καταστάσεις γίνεται απεικόνιση σε δυο στήλες τα εξής:

- 1) Όχι μόνο τα ποσά τα οποία αφορούν την τρέχουσα χρήση αλλά
- 2) Και τα ποσά τα οποία έχουν σχέση με την προηγούμενη χρήση.

Επίσης, εάν το συγκεκριμένο πρότυπο ή κάποια διερμηνεία επιτρέπει να πραγματοποιηθεί παρέκκλιση από την προηγούμενη περίοδο αναφοράς, τότε η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να την πραγματοποιήσει.

Οι οικονομικές καταστάσεις των οποίων η σύνταξη γίνεται με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, παρουσιάζουν κάποια πλεονεκτήματα σε συγκεκριμένα σημεία, τα οποία εμφανίζονται στο παρακάτω σχήμα:



Ανάπτυξη των πλεονεκτικών σημείων των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.):

1) Σαφήνεια:

Με τη βοήθεια των οικονομικών καταστάσεων των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) οι οποίες παρουσιάζουν πληροφορίες για τα ακόλουθα:

- 1) Τα περιουσιακά στοιχεία.

- 2) Τις σχετικές συναλλαγές.
- 3) Τους πιθανούς κινδύνους.
- 4) Τις δραστηριότητες.
- 5) Όλους τους πιθανούς τρόπους με τους οποίους η διοίκηση των επιχειρήσεων μπορεί να κάνει αντιμετώπιση αυτών των κινδύνων.

Η παρουσίαση των συγκεκριμένων πληροφοριών γίνεται με καλά οργανωμένο τρόπο προκειμένου να είναι ξεκάθαρες και η κατανόηση τους να είναι εύκολη, με αυτό τον τρόπο επιτυγχάνεται μια καλή επικοινωνία ανάμεσα στις διοικήσεις των επιχειρήσεων που δίνουν αυτές τις πληροφορίες καθώς και των μελετητών και με αυτό τον τρόπο παρέχεται η δυνατότητα να γίνει εκτίμηση και των προγενέστερων, των μελλοντικών και των παρόντων λογιστικών γεγονότων έτσι ώστε να παρθούν οι πιο σωστές αποφάσεις.

### 2) Συγκρισιμότητα:

Τα οικονομικά στοιχεία τα οποία παρέχουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, μπορούν να συγκριθούν διαχρονικά ανάμεσα στις επιχειρήσεις, χωρίς να εξαρτώνται σε ποιες χώρες βρίσκεται η εγκατάστασή τους.

### 3) Αξιοπιστία:

Με τη βοήθεια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) όπως έχει ήδη αναφερθεί είναι ένα σύνολο από λογιστικούς κανόνες και λογιστικές αρχές, τα οποία όταν μια επιχείρηση τα εφαρμόζει πλήρως, πραγματοποιείται η εξασφάλιση ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί με αξιοπιστία, για το λόγο ότι τα σχετικά μεγέθη και οι αντίστοιχες πληροφορίες έχουν εμφανιστεί ολοκληρωτικά και σωστά φανερώνοντας τη βασική σημασία η οποία κρύβεται πίσω από τους αριθμούς.

## **4.2 Τα σημαντικότερα πλεονεκτήματα των Δ.Π.Χ.Α.**

Όχι μόνο μια επιχείρηση αλλά και οι επενδυτές έχουν ωφέλει όταν χρησιμοποιούν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.), επειδή οι πληροφορίες που παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις τους εμφανίζονται υψηλής εμπιστοσύνης.

Κάποια από τα πλεονεκτήματα τα οποία έχουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

### **ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΩΝ Δ.Π.Χ.Α.**

1) Οι ανάγκες της ίδιας της επιχείρησης όσον αφορά εσωτερικές και εξωτερικές πληροφορίες, εναρμονίζονται, γιατί η αυξημένη ποιοτική λογιστική κάνει απλό τον τρόπο της παραγωγής των οικονομικών πληροφοριών, με αυτό τον τρόπο αυξάνεται η ικανότητα των συστημάτων που αφορούν τη διοικητική πληροφόρηση και το απαραίτητο κόστος που απαιτείται για την διεξαγωγή των συγκεκριμένων πληροφοριών είναι περιορισμένο.

2) Οι επενδυτές έχουν αυξημένη ικανότητα όσον αφορά τις επενδυτικές αποφάσεις, ενώ ταυτόχρονα οι επιχειρήσεις μπορούν να λάβουν μέρος στις διεθνείς αγορές, εξασφαλίζοντας το πλεονέκτημα της ελάττωσης του κόστους απόκτησης κεφαλαίων.

3) Οι επιχειρήσεις οι οποίες είναι πολυεθνικές το κόστος για την κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων δεν είναι αυξημένο, γιατί όλες οι επιχειρήσεις που είναι στον όμιλο εφαρμόζουν πρότυπα τα οποία είναι ομοιόμορφα.

Επιπλέον, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο καθώς και ο νόμος 2190/1920 είναι τα δυο από τα οποία προβλέπονται ποια λογιστικά πρότυπα πρέπει να εφαρμόζονται στην Ελλάδα, στις επιχειρήσεις. Σε ορισμένα σημεία τα συγκεκριμένα πρότυπα παρουσιάζουν σημαντικές διαφορές με τα σχετικά πρότυπα των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Επιπλέον, θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι κεφαλαιουχικές επιχειρήσεις είναι αυτές οι οποίες έχουν υποχρέωση να κάνουν εφαρμογή αυτών των προτύπων και έχουν τις εγκαταστάσεις τους στην Ελλάδα, εξαιρούνται εκείνες οι επιχειρήσεις οι οποίες έχουν υποχρέωση να εφαρμόσουν τα Δ.Π.Χ.Α. αλλά και όλες εκείνες οι επιχειρήσεις οι οποίες έχουν κάνει επιλογή να τα εφαρμόζουν προαιρετικά και όχι υποχρεωτικά.

Σε ότι έχει σχέση με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είτε είναι προαιρετική είτε είναι υποχρεωτική, κάποιες ειδικές διευκρινίσεις δόθηκαν. Με βάση αυτήν την οδηγία, η επιχείρηση η οποία κάνει εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς υποχρεωτικά και στην συνέχεια δεν έχει αυτήν την υποχρέωση, η υποχρέωση να συντάσσονται και να δημοσιοποιούνται οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής αναφοράς συνεχίζει να υπάρχει στην επιχείρηση για εκείνη τη λογιστική χρήση εντός της οποίας η υποχρέωση για την εφαρμογή των αντίστοιχων προτύπων δεν υπάρχει.

Όταν όμως στη συγκεκριμένη διαχειριστική χρήση δεν παρθεί καμία απόφαση που να έχει σχέση με την προαιρετική εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α., η επιχείρηση τεκμαίρεται μελλοντικά ότι δεν θα κάνει εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.

Στην περίπτωση όμως που η εφαρμογή των προτύπων από την επιχείρηση θεωρείται προαιρετική σύμφωνα με απόφαση που έβγαλε η γενική συνέλευση είτε των μετόχων ή των εταίρων της, αναφερόμενη πάντα σε μια καθορισμένη χρονική περίοδο κάθε στιγμή είτε για πέντε είτε για περισσότερες συνεχόμενες διαχειριστικές χρήσεις, όπου μέσα στην εκάστοτε μικρότερης ή μεγαλύτερης χρονικής περιόδου που έχει αποφασιστεί η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς δεν πραγματοποιηθεί καμία ανανέωση ύστερα από απόφαση που έχει παρθεί από τη γενική συνέλευση, να εφαρμόζονται προαιρετικά τα πρότυπα για μία ακόμα πενταετία ή για μεγαλύτερη περίοδο ή για πάντα, η διακοπή της εφαρμογής τους τεκμαίρεται ότι θα πραγματοποιηθεί μετά το τέλος της χρονικής περιόδου εφαρμογής που έχει αποφασισθεί.

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς υιοθετήθηκαν από την Ευρωπαϊκή Ένωση για τις επιχειρήσεις του δημοσίου, πράγμα το οποίο τεκμηριώνει ότι η χρηματοοικονομική πληροφόρηση η οποία στηρίζεται στα Διεθνή Πρότυπα

Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είναι περισσότερο επαρκής από αυτή η οποία βασίζεται στα εθνικά λογιστικά πρότυπα. Η αλλαγή από τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα, σημαίνει χρηματοοικονομικές πληροφορίες όχι υψηλής ποιότητας, πιο συγκεκριμένα όταν τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα εφαρμόζονται και όταν η εφαρμογή τους επηρεάζεται από φορολογικούς κανόνες, που ο βασικός τους στόχος είναι να προσδιοριστεί η φορολογητέα ύλη και όχι η ωραία εμφάνιση της περιουσιακής κατάστασης καθώς και των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων.

Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα καθώς και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, που έχουν εναρμονιστεί με τις ευρωπαϊκές λογιστικές οδηγίες ζητούν να γίνεται η εμφάνιση των συγκριτικών στοιχείων, ως βασικό στοιχείο των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Όταν η πληροφόρηση βασίζεται σε άλλα λογιστικά πρότυπα έρχεται αντιμέτωπη με τον στόχο της και είναι δυνατόν να γίνει παραπλανητική. Όταν φυσικά αντιπαραθέτονται διαφορετικά στοιχεία σημαίνει ότι θα προκύψει κόστος προσδιορισμού αυτών και θα πρέπει να ξαναγίνει έλεγχος των ήδη οικονομικών καταστάσεων που έχει προκύψει, εξαίρεση αποτελεί το κόστος της παραγωγής των χρηματοοικονομικών πληροφοριών και συγκεκριμένα όχι υψηλής ποιότητας.

Επιπροσθέτως, θα πρέπει να σημειωθεί ότι όλα τα πλεονεκτήματα τα οποία προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, δεν έχουν σχέση μόνο με εκείνες τις επιχειρήσεις όπου ο νόμος τα καθορίζει υποχρεωτικά, αλλά και τις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν μεσαίο και μεγάλο μέγεθος εφόσον η εφαρμογή τους όχι μόνος βοηθάει την επικοινωνία μεταξύ των διοικήσεων με τους επενδυτές και τους μετόχους αλλά και την κάνει καλύτερη. Ταυτόχρονα, ανοίγει και καινούριους ορίζοντες για εισαγωγή στη διεθνή αγορά κεφαλαίου, παραδείγματος χάρι τα δανειακά κεφάλαια τα οποία έχουν ανταγωνιστικό κόστος.

#### **4.3 Έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης**

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) είναι ένα σύνολο κανόνων και αρχών για το πώς θα γίνεται η κατάρτιση και η εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων, το οποίο δεν είναι το ίδιο με εκείνο το πρότυπο το οποίο καθιερώνεται από τις αντίστοιχες Λογιστικές Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης τα στοιχεία του ισολογισμού παρουσιάζονται στην εύλογη αξία τους. Επίσης, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης προτάσσουν ένα λογιστικό πλαίσιο ουδέτερο για να παρέχεται στους επενδυτές η ανάλογη πληροφόρηση καθώς και να πραγματοποιηθεί η εξυπηρέτηση της λειτουργικότητας των διαφόρων χρηματαγορών. Επιπλέον, τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης επιτρέπουν να γίνεται η καταχώριση κερδών τα οποία προέρχονται από την αποτίμηση όχι μόνο περιουσιακών στοιχείων αλλά και υποχρεώσεων.

Τέλος, η διοίκηση της επιχείρησης μπορεί να κάνει εκτεταμένη χρήση των λογιστικών εκτιμήσεων οι οποίες έχουν ένα μεγάλο ποσοστό υποκειμενικότητας.



#### **4.4 Τα σημαντικότερα οφέλη των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης**

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης παρουσιάζουν βασικά πλεονεκτήματα. Ένα από τα σημαντικότερα οφέλη για κάποια λογιστικά ζητήματα παρέχουν λύσεις που έχουν καλύτερη ανταπόκριση όσον αφορά την διαμόρφωση της οικονομικής πραγματικότητας.

Επίσης, ένα άλλο βασικό πλεονέκτημα που προσφέρουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης είναι ότι το λογιστικό πλαίσιο είναι ουδέτερο και οι εξειδικευμένες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται παρέχουν την πιο καλή ενημέρωση στους μελετητές και συγκεκριμένα σε αυτούς οι οποίοι παίρνουν οικονομικές αποφάσεις με τη βοήθεια των οικονομικών καταστάσεων.

Τέλος, ένα επιπλέον πλεονέκτημα των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης είναι η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων γίνεται ομοιόμορφα με τη βοήθεια τη διεθνοποίησης του λογιστικού πλαισίου και οι οποίες είναι συγκρίσιμες σε διεθνές επίπεδο.

#### **4.5 Τα βασικά αρνητικά των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης**

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης παρουσιάζουν αρκετά μειονεκτήματα. Ένα από αυτά είναι ότι η διοίκηση της επιχείρησης κάνει εκτεταμένη χρήση των λογιστικών εκτιμήσεων που έχουν σε βάθος υψηλό βαθμό υποκειμενικότητας, ελαττώνοντας την αξιοπιστία την οποία περιέχουν οι οικονομικές καταστάσεις. Ένα ακόμα μειονέκτημα θεωρείται ότι είναι η βασική παραδοχή η οποία χρησιμοποιείται για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων είναι εκείνη η οποία έχει σχέση με την σύνεση της διοίκησης της επιχείρησης η οποία δεν είναι γνωστή πάντα.

Επιπλέον, ένα άλλο μειονέκτημα από την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης είναι ότι με την χρησιμοποίηση της εύλογης αξίας ακόμα και όχι σε ευρεία κλίμακα για εκείνες τις τιμές οι οποίες δημιουργούνται σε ενεργές αγορές από το αντίστοιχο λογιστικό πλαίσιο των Αμερικάνικων Λογιστικών Προτύπων είναι υπεύθυνη για διάφορα σκάνδαλα τα οποία συμβαίνουν στη χώρα κατά καιρούς. Οι υψηλές αμοιβές των στελεχών μιας επιχείρησης με την αντίστοιχη κερδοφορία της, έφερε σαν αποτέλεσμα η λογιστική να γίνει πιο δημιουργική με πρωτεύον στόχο την δημιουργία των υψηλών κερδών με τη βοήθεια μεθόδων αποτιμήσεων των οποίων η επαλήθευση δεν πραγματοποιήθηκε ποτέ.

Επιπροσθέτως, ως κύρια μέθοδος αποτιμήσεως των περιουσιακών στοιχείων που εμφανίζει ο ισολογισμός είναι η χρησιμοποίηση της εύλογης αξίας ανεξάρτητα από το πώς γίνεται η διαμόρφωση της δηλαδή είτε η διαμόρφωση της γίνεται σε ενεργές αγορές είτε ο προσδιορισμός της γίνεται με διάφορες τεχνικές αποτιμήσεως, το βασικό μειονέκτημα της εύλογης αξίας είναι ότι η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων μειώνεται αρκετά.

Επιπλέον, βασικά μειονεκτήματα θα παρουσιάζονται στην περίπτωση όπου το παλιό λογιστικό πρότυπο είχε κάνει υιοθέτηση της εύλογης αξίας που ισχύουν στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης πράγμα το οποίο θα άφηνε ελεύθερη την καταχώριση, το μερισμό και στην συνέχεια την φορολόγηση των υψηλών κερδών τα οποία

διαμορφώθηκαν στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Στους επόμενους μήνες, εάν γινόταν η κατάρρευση των τιμών θα οδηγούσε ένα μεγάλο ποσοστό επιχειρήσεων σε χρεοκοπία με όλες τις επακόλουθες συνέπειες που θα είχε η Εθνική οικονομία.

Επιπροσθέτως, ένα ακόμα σημαντικό μειονέκτημα των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης είναι η διανομή και στη συνέχεια η φορολόγηση των κερδών τα οποία δεν πραγματοποιούνται, δηλαδή εκείνα τα κέρδη τα οποία προέρχονται από υπεραξίες εξαιτίας της εύλογης αξίας που γίνεται η αποτίμηση των στοιχείων του ισολογισμού οδηγεί στην διανομή κεφαλαίων με ότι αυτό έχει ως συνέπεια στην βιωσιμότητα των διαφόρων επιχειρήσεων.

Τέλος, όσον αφορά την διαμόρφωση των τιμών που έγινε στο Αμερικάνικό Χρηματιστήριο Παραγώγων με βάση την διαπραγμάτευση των τίτλων που αφορούν τα στεγαστικά δάνεια, σύμφωνα με την πραγματική τους αξία αποδείχτηκαν ότι ήταν αρκετά υψηλές, βασικά αυτό συνέβη επειδή η χορήγηση τους είχε πραγματοποιηθεί χωρίς την χρησιμοποίηση των ανάλογων τραπεζικών κανόνων ανάληψης πιστωτικού κινδύνου και ακολούθησε ολοκληρωτική κατάρρευση με αποτέλεσμα να ξεκινήσει η χρηματοοικονομική κρίση που επηρεάζει την οικονομία παγκοσμίως.

#### **4.6 Οικονομική κρίση**

Η εμφάνιση της οικονομικής κρίσης πραγματοποιήθηκε αρχικά στο τραπεζικό σύστημα των Η.Π.Α. και πιο συγκεκριμένα στις επενδυτικές τράπεζες και εν συνεχεία η εξέλιξη του ήταν σε κρίση στην πραγματική οικονομία και παράλληλα η μετάδοση του έγινε στην Ευρώπη καθώς και στον υπόλοιπο κόσμο. Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης δεν είναι επίσημο λογιστικό πλαίσιο στην Ευρώπη, στην Η.Π.Α. όμως αποτελεί επίσημο λογιστικό πλαίσιο μόνο στην Ελλάδα.

Αρα τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης δεν έχουν καμία ευθύνη για την οικονομική κρίση. Μετά από την εμφάνιση της οικονομικής κρίσης στις 15/10/2008, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έβγαλε τον κανονισμό ΕΚ αριθ. 1004/2008, ο οποίος κανονισμός βοήθησε στην έγκριση των τροποποιήσεων του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 39 το οποίο αφορά τα χρηματοπιστωτικά μέσα δηλαδή την καταχώριση και την αποτίμηση τους. Επίσης, τροποποιήσεις έγιναν και στο Διεθνή Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 7 το οποίο αφορά Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις. Οι αντίστοιχες τροποποιήσεις στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 39 και στο Διεθνή Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 7 αποφασίστηκαν από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (I.A.S.B.). Σε σχέση με τις αντίστοιχες τροποποιήσεις, κάποιες επιχειρήσεις είχαν τη δυνατότητα να κάνουν επαναταξινόμηση κάποιων χρηματοπιστωτικών μέσων. Οι σχετικές τροποποιήσεις ισχύουν εξαιτίας της οικονομικής κρίσης ύστερα από απόφαση του I.A.S.B.

Σύμφωνα με τον Αμερικάνο Οικονομολόγο καθηγητή του πανεπιστημίου Princeton και ο οποίος έχει το Nobel οικονομίας, Paul Krugman και ο οποίος ήρθε στη χώρα μας των Μάρτιο του 2009, απάντησε ότι με βάση την άποψη του το λογιστικό πλαίσιο εκτός από όλους τους άλλους παράγοντες έχει ευθύνη για την οικονομική κρίση δίνοντας έμφαση στην χρήση της εύλογης αξίας η οποία γίνεται ασύνετα.

Επιπλέον, θα πρέπει να γίνει αναφορά στο άρθρο του δικηγόρου κ. Γεωργίου Μάτσου το οποίο είχε τίτλο «Χρηματοπιστωτικά Θέματα» στο περιοδικό «Δελτίο Φορολογικής

Νομοθεσίας» τόμος 62/2008 στις σελίδες 1597- 1608 και υπότιτλο «Δύο κανόνες λογιστικής μεταξύ των αιτιών της τρέχουσας χρηματοοικονομικής κρίσης. Σε αυτό το άρθρο γίνεται ανάλυση των αιτιών της κρίσης μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται και οι παρακάτω δυο κανόνες λογιστικής:

- 1) Η απόκρυψη της λογιστικής των δανείων με μειωμένη διασφάλιση των οποίων η μεταφορά έγινε στις μη ενοποιημένες επιχειρήσεις με ειδικό σκοπό.
- 2) Το στοιχείο του πολλαπλασιαστή της κρίσης συντέλεσε η εύλογη αξία στην οποία γινόταν η αποτίμηση.

Συνοπτικά, η χρησιμοποίηση μη συνετά της εύλογης αξίας της οποίας η υιοθέτηση έγινε από τα Αμερικάνικα Λογιστικά Πρότυπα σε περιορισμένη κλίμακα, έχει αρκετή ευθύνη σε συνδυασμό με τους άλλους παράγοντες για το μέγεθος της οικονομικής κρίσης. Ίσως εάν η χρησιμοποίηση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης γινόταν από την Η.Π.Α., από των οποίων έχει γίνει η υιοθέτηση της εύλογης αξίας σε κλίμακα εκτεταμένη, πιθανόν τα αποτελέσματα να ήταν πολύ χειρότερα.

#### **4.7 Η εφαρμογή τους στην Ελλάδα**

Η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης επέφερε κάποια προβλήματα στην Ελλάδα. Η υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έγινε από την 1/1/2003. Σύμφωνα με τον νόμο, σκληρές ποινικές και αστικές κυρώσεις προβλέπτηκαν από τον νόμο για εκείνες τις επιχειρήσεις οι οποίες δεν συμμορφώθηκαν με βάση τις ανάλογες απαιτήσεις. Ο νόμος στην πραγματικότητα δεν εφαρμόστηκε ποτέ γίνεται όμως η ανάλογη αναφορά προκειμένου να γίνει δεκτή η υπερβολή και οι ανάλογες παλινωδίες των αντίστοιχων αρμοδίων του Υπουργείου Οικονομίας, οι οποίοι δεν είχαν την απαραίτητη ευθύνη και έδωσαν την ικανοποίηση να κάνουν οι αξιωματούχοι της Ευρωπαϊκής Ένωσης ειρωνικά σχόλια εις βάρος της χώρας.

Ο τίτλος «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα» προστέθηκε με το άρθρο 13 του Ν. 3229/10.2.2004. Ο βασικός εταιρικός νόμος της Χώρας, συμπληρωνόταν από το συγκεκριμένο νομοθέτημα, συμπεριλάμβανε διάφορες μικτές διατάξεις οι οποίες αφορούσαν όχι μόνο την εμπορική αλλά και την φορολογική νομοθεσία καθώς και κάποιες ρυθμίσεις οι οποίες δεν ήταν δυνατόν να γίνει η υποστήριξη τους μηχανογραφικά και συνεπώς πρακτικά παρέμειναν ανεφάρμοστες και είχε ως συνέπεια να τηρούνται δυο σειρές λογιστικών βιβλίων δηλαδή Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα / Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και φορολογικών.

Στη συνέχεια με το άρθρο 11 σύμφωνα με το Ν. 3301/23.12.2004 οι φορολογικές διατάξεις αποχωρίστηκαν κάποιες βελτιώσεις δεν άργησαν να έρθουν, παρόλα αυτά δεν έγινε αντιμετώπιση των σημαντικών προβλημάτων. Ένα από αυτά τα προβλήματα είναι το πρόβλημα να πραγματοποιηθεί η εκτίμηση των ενσώματων πάγιων στοιχείων από εκτιμητές οι οποίοι έχουν υψηλά προσόντα για να γίνει η εφαρμογή της εναλλακτικής μέθοδος της αναπροσαρμογής προκειμένου να επιτευχθεί η αποτίμηση εκείνων των στοιχείων. Επίσης, ένα ακόμα από τα σχετικά προβλήματα που η επίλυση δεν έχει έλθει ακόμα είναι η λογιστική εμφάνιση της εκματιεύσης όχι μόνο των μερισμάτων αλλά και των φόρων όταν πρόκειται για

διανομή κερδών τα οποία είναι αποτέλεσμα της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Επίσης, ύστερα από απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της Ε.Λ.Τ.Ε. το οποίο κατέληξε στο ακόλουθο τελικό συμπέρασμα ότι οι διοικήσεις των επιχειρήσεων θα πρέπει να είναι επιφυλακτικές και όσον αφορά το θέμα της διανομής θα πρέπει να το αντιμετωπίζουν με περισσότερη σύνεση, ιδιαίτερα με τις χρηματοροές οι οποίες είναι αποτέλεσμα των λειτουργικών δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας για τους βασικούς λόγους της προστασίας της βιωσιμότητας της. Η σύσταση θα πρέπει να υπάρχει αλλά δεν είναι υποχρεωτική η εφαρμογή της.

Επιπροσθέτως, όσον αφορά τα φορολογητέα κέρδη ή τις ζημιές της επιχείρησης, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν τα επηρεάζει. Στην περίπτωση όμως, όπου γίνει διανομή των κερδών ή κεφαλαιοποίηση των κερδών κατευθείαν θα υποστούν την φορολογία εισοδήματος. Σύμφωνα με διατάξεις, όταν θα συμβεί κεφαλαιοποίηση των κερδών ή διανομή των κερδών όπου για τα συγκεκριμένα κέρδη δεν έχει γίνει καμία καταβολή του φόρου εισοδήματος, τότε σαν αντικείμενο του φόρου είναι είτε τα διανεμόμενα είτε τα κεφαλαιοποιούμενα με όποια μορφή και αν έχουν τα κέρδη, ύστερα από αναγωγή των κερδών σε μεικτό μέρος και με την επιπλέον προσθήκη του αντίστοιχου σε αυτά φόρου εισοδήματος.

Επιπλέον, όταν ένα τμήμα από τα κέρδη που κάνει διανομή μια επιχείρηση είναι αποτέλεσμα από εκείνα τα κέρδη τα οποία προκύπτουν με τη βοήθεια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και τα οποία είναι μεγαλύτερα των φορολογικών, τότε το τμήμα αυτών και κατά το πόσο είναι μεγαλύτερα από τα φορολογητέα κέρδη, υπόκειται φορολογία. Εκτός από τους σχετικούς κινδύνους οι οποίοι δημιουργούνται από την διανομή των κερδών όσον αφορά την βιωσιμότητα των επιχειρήσεων, οι αντίστοιχες υποχρεώσεις που έχει η επιχείρηση όσον αφορά φόρους και μερίσματα καθώς και η υποχρεωτική εκταμίευση για να γίνει ο διακανονισμός τους, θα γίνεται η καταχώρηση τους στα μοναδικά λογιστικά βιβλία σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, ή σε εκείνες τις οικονομικές καταστάσεις των οποίων η κατάρτιση γίνεται με εξωλογιστικό τρόπο. Επίσης, η καταχώριση των σχετικών συναλλαγών θα γίνεται στα φορολογικά βιβλία, αυτά θα παρουσιάζουν πιο μεγάλο υπόλοιπο ταμείου, πράγμα το οποίο δεν είναι αποδεκτό.

Κάποιο άλλο πρόβλημα το οποίο εμφανίστηκε ήταν η σωστή απόδοση των σχετικών επιστημονικών όρων στην Ελληνική γλώσσα. Παρόλο το γεγονός ότι όλες οι Ευρωπαϊκές γλώσσες έχουν κάνει εμπλουτισμό με τους επιστημονικούς Ελληνικούς όρους, η Ελληνική γλώσσα δεν είχε τη σωστή μεταχείριση από τους μεταφραστές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Οι προϊστάμενοι εκτιμητές είχαν μεγάλη αντίδραση στο γεγονός ότι την ευθύνη δεν την έχουν οι ίδιοι για το ότι στο επάγγελμα έχουν εισβάλει κάποιοι οι οποίοι αυτοαποκαλούνται εκτιμητές χωρία να διαθέτουν τα προαπαιτούμενα προσόντα. Η ελληνική πολιτεία έχει όλη την ευθύνη η οποία πριν την πραγματοποίηση της υιοθέτησης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, είχε σαν χρέος να φτιάξει ένα πιστοποιημένο σώμα εκτιμητών με πολλά προσόντα και την παροχή σχετικής άδειας, που θα έχει ως συνέπειες αντίστοιχες ευθύνες καθώς και το φτιάξιμο ενός μητρώου από φυσικά πρότυπα εκτιμητών καθώς και οι ενταγμένοι φορείς, προκειμένου να γίνει αποκλεισμός της εισόδου στο επάγγελμα μη σχετικών εκτιμητών με το αντικείμενο ατόμων.

#### **4.8 Δημόσιες μονάδες υγείας – οργανισμοί κύριας και επικουρικής ασφάλισης – δημόσιες επιχειρήσεις**

Για τις Δημόσιες επιχειρήσεις οι οποίες δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο, τους επιβλήθηκε να κάνουν σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων υποχρεωτικά σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για όλες εκείνες τις χρήσεις των οποίων η έναρξη ξεκινάει από την 1/1/2008.

Για τις Δημόσιες Μονάδες Υγείας έγινε επιβολή να συντάξουν υποχρεωτικά τις οικονομικές τους καταστάσεις σε σχέση με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, των οποίων η προσαρμογή έχει γίνει συγκεκριμένα για το Δημόσιο τομέα καθώς και η έκδοση τους γίνεται από την επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.

Όσον αφορά τους οργανισμούς Κύριας αλλά και Επικουρικής ασφάλισης έγινε επιβολή της υποχρεωτικής σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων με την βοήθεια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για όλες τις χρήσεις για τις οποίες η έναρξη τους αρχίζει από 1/1/2008.

Επίσης, θα πρέπει να σημειωθεί ότι με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης στο Δημόσιο Τομέα δεν είναι δυνατόν να γίνει επίλυση κανενός από τα προβλήματα αλλά ταυτόχρονα θα κάνει επίτευξη της δημιουργίας καινούριων προβλημάτων. Ένα βασικό πρόβλημα είναι ο αριθμός και η δυσκολία των απαιτούμενων μεταβολών στους λογιστικούς χειρισμούς για τη δημιουργία των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και η τήρηση των δυο λογιστικών βιβλίων έχει ως αποτέλεσμα την κατακόρυφο αύξηση όχι μόνο της λογιστικής εργασίας αλλά και την άνοδο των αντίστοιχων δαπανών. Ένα ακόμα πρόβλημα είναι ότι εξαιτίας του ποσοστού των υποκειμενικών χειρισμών όταν εφαρμόζεται η εύλογη αξία έχει ως αποτέλεσμα να υπάρχουν διαδεδομένες δυνατότητες για την εμφάνιση των κερδών που δεν πραγματοποιήθηκαν. Επιπλέον, ένα άλλο πρόβλημα το οποίο δημιουργείται από την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης είναι ότι η διοίκηση των Δημόσιων Επιχειρήσεων και Οργανισμών χρησιμοποιούν σαν κριτήριο αξιολόγησης τα οικονομικά αποτελέσματα, άρα αναμενόμενο ήταν ότι θα πραγματοποιηθεί η κατάχρηση των δυνατοτήτων εμφάνισης των κερδών που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και την όχι αληθινή εμφάνιση της καλύτερης εικόνας από εκείνης που πραγματικά είναι από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Σύμφωνα με το γεγονός ότι η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ως το βασικό λογιστικό πλαίσιο σε καμία άλλη χώρα εκτός από την Ελλάδα, καθώς είναι και δεδομένο ότι αυτά δεν είναι ένα λογιστικό πλαίσιο κατασταλαγμένο επειδή οι γρήγοροι ρυθμοί των μεταβολών τους το αποδεικνύουν, η Ελλάδα είναι υποχρεωτικό να ακολουθήσει την ίδια πορεία όχι μόνο με σύνεση αλλά και με ευθύνη που έχουν οι άλλες Ευρωπαϊκές χώρες.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5<sup>ο</sup>: Ε.Γ.Α.Σ. – Ε.Λ.Π. – Δ.Π.Χ.Α. – Δ.Λ.Π.**

### **5.1 Διεθνή Πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς & εθνικά λογιστικά πρότυπα**

Στην πραγματικότητα έχει αποδειχθεί ότι η μεταφορά από τα εθνικά λογιστικά πρότυπα στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είναι ένα όχι εύκολο εγχείρημα και όχι απλώς μια αλλαγή στον τρόπο που θα πραγματοποιηθεί όχι μόνο η λογιστικοποίηση αλλά και η παρουσίαση των πληροφοριών οι οποίες εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, πράγμα το οποίο χρειάζεται σημαντική προσπάθεια συγκεκριμένα σε χώρες όπως η Ελλάδα όπου τα εθνικά λογιστικά πρότυπα θεωρούνται κάποιες στιγμές προσανατολισμένα στις φορολογικές ανάγκες και όχι στην ολοκληρωμένη και ουσιαστική πληροφόρηση των μελετητών των οικονομικών καταστάσεων.

Αναμφίβολα η εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης είναι μια λογιστική επανάσταση η οποία παρουσιάζει κάποια ιδιαίτερα θετικά αποτελέσματα.

### **5.2 Οι διαφορές μεταξύ των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και λογιστικών οδηγιών Ευρωπαϊκής Ένωσης**

Οι βασικές διαφορές μεταξύ των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και λογιστικών οδηγιών Ευρωπαϊκής Ένωσης παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

<b><u>Δ.Π.Χ.Π. ΕΝΑΝΤΙ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΟΔΗΓΙΩΝ ΤΗΣ Ε.Ε.</u></b>	
1) Οι λογιστικές οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης παρουσιάζουν διαφορά το πώς χρησιμοποιούν τις λογιστικές εκτιμήσεις. Πιο συγκεκριμένα:	
Με τη χρήση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, η διοίκηση της επιχείρησης έχει την ικανότητα να κάνει χρησιμοποιεί εκτεταμένα των λογιστικών εκτιμήσεων οι οποίες έχουν ένα μεγάλο ποσοστό υποκειμενικότητας.	Ενώ με την χρήση των Λογιστικών Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης αυτές οι εκτιμήσεις περιορίζονται να χρησιμοποιούνται στο να σχηματιστούν προβλέψεις.
2) Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης με τις λογιστικές οδηγίες Ευρωπαϊκής Ένωσης παρουσιάζουν διαφορά στην μέθοδο αποτίμησης που χρησιμοποιεί η κάθε μία, δηλαδή:	

<p>Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης χρησιμοποιούν τη εύλογη αξία ως βασική μέθοδο αποτιμήσεως για τα βασικά στοιχεία του ισολογισμού καθώς και το ιστορικό αναπόσβεστο κόστος πραγματοποιώντας έλεγχο απομειώσεως για κάποια από αυτά.</p>	<p>Με βάση τις λογιστικές οδηγίες, σαν βασική μέθοδος αποτιμήσεως, χρησιμοποιείται το αντίστοιχο ιστορικό αναπόσβεστο κόστος με πραγματοποίηση ελέγχου απομειώσεως, σε κάθε στοιχείο που βρίσκεται στον ισολογισμό.</p>
<p>3) Μια επιπλέον διαφορά ανάμεσα στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και λογιστικών οδηγιών Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι στον τρόπο που καταχωρούνται τα υπολογιστικά, στα κέρδη τα οποία δεν έχουν πραγματοποιηθεί:</p>	
<p>Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης δίνουν την δυνατότητα να πραγματοποιηθεί η καταχώριση των κερδών τα οποία δεν έχουν πραγματοποιηθεί, δηλαδή κερδών τα οποία προκύπτουν λόγω της αποτίμησης όχι μόνο των περιουσιακών στοιχείων καθώς και των υποχρεώσεων μιας οικονομικής μονάδας.</p>	<p>Από την άλλη πλευρά οι λογιστικές οδηγίες Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν παρέχουν την δυνατότητα να καταχωρηθούν κέρδη τα οποία δεν έχουν πραγματοποιηθεί.</p>
<p>4) Βασική διαφορά παρουσιάζουν στα βασικά χαρακτηριστικά και για τον σκοπό που χρησιμοποιείται το καθένα, δηλαδή</p>	
<p>Τα Διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης έχουν ένα λογιστικό πλαίσιο ουδέτερο. Εμφανίζουν τις πληροφορίες που χρειάζονται οι επενδυτές αλλά βοηθάνε και στο να γίνει εξυπηρέτηση των αντίστοιχων χρηματαγορών.</p>	<p>Με βάση τις λογιστικές οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το λογιστικό πλαίσιο που εφαρμόζεται είναι συντηρητικό. Αυτό σχετίζεται με το γεγονός να προστατεύεται η βιωσιμότητα της οικονομικής μονάδας.</p>

### **5.3 Οι σημαντικότερες διαφορές μεταξύ Δ.Α.Π. και Ε.Γ.Α.Σ.**

Οι σημαντικότερες διαφορές ανάμεσα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και στα Ελληνικά Γενικά Λογιστικά σχέδια παρουσιάζονται στους παρακάτω πίνακες:

<p><b>1) <u>ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ1 Δ.Α.Π.1-- ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.</u></b></p>
<p>Μια διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι σε οτιδήποτε έχει σχέση με τις <b><u>οικονομικές καταστάσεις</u></b>:</p>

· Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα κάθε επιχείρηση μπορεί να καταρτίσει τις οικονομικές καταστάσεις με βάση το Διεθνή Λογιστικό Πρότυπο 1 ενώ σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων γίνεται με βάση το άρθρο 42 του Ν. 2190/1920.

· Όσον αφορά τον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων με τη βοήθεια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων πραγματοποιείται η κατάταξη των στοιχείων που έχουν οι λογιστικές καταστάσεις σε κατηγορίες. Πιο συγκεκριμένα σε κυκλοφορούντα στοιχεία καθώς και σε βραχυπρόθεσμες και σε μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις. Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 7 είναι το πρότυπο το οποίο ορίζει το πώς θα γίνει η κατάρτιση της Κατάστασης των Ταμειακών Ροών. Επίσης, όσον αφορά την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, η σύνταξη της πραγματοποιείται με τη βοήθεια δυο μεθόδων είτε με τη μέθοδο των δαπανών κατ' είδος, είτε με τη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία. Αντιθέτως, όσον αφορά τον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο τα στοιχεία του παθητικού και του ενεργητικού κατατάσσονται οριζόντια με σειρά αντίστροφη του βαθμού όχι μόνο της ρευστότητας. Εξαιρέση αποτελούν οι τράπεζες οι οποίες κάνουν σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων με τη σειρά του ποσού ρευστοποίησης. Ενώ, με τη βοήθεια του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου η σύνταξη της κατάστασης των ταμειακών ροών γίνεται μόνο στις εισηγμένες εταιρείες. Αντίθετα, με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο η σύνταξη της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης γίνεται μόνο με τη χρήση μιας μόνο μεθόδου, τη μέθοδο των δαπανών κατά λειτουργία.

· Η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα γίνεται ακριβοδίκαια και με ομοιομορφία, πρέπει η επιχειρηματική δραστηριότητα να είναι συνεχής, να υπάρχει αυτοτέλεια στις χρήσεις και να πραγματοποιείται η σύγκριση και η συμμόρφωση με την βοήθεια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Από την άλλη πλευρά, η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων με τη βοήθεια του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου γίνεται με σαφήνεια.

· Οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες καταρτίζονται με τη βοήθεια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι οι ακόλουθες:

- 1) Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.
- 2) Ο Ισολογισμός.
- 3) Οι Επεξηγηματικές Σημειώσεις.
- 4) Η Κατάσταση των Ταμειακών Ροών.
- 5) Η Κατάσταση των μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.

Ενώ Οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες καταρτίζονται με τη βοήθεια του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου είναι οι παρακάτω:

- 1) Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.
- 2) Ο Ισολογισμός.
- 3) Ο Πίνακας Διάθεσης των Αποτελεσμάτων.
- 4) Το Προσάρτημα.



- Στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες συντάσσονται με τη βοήθεια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν μπορεί να επέμβει ο φορολογικός νομοθέτης άρα οι οικονομικές καταστάσεις δεν καταλήγουν να είναι ακατάληπτοι πίνακες. Αντιθέτως, οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες συντάσσονται στην Ελλάδα από τις επιχειρήσεις έχουν γίνει ακατάληπτοι πίνακες, πράγμα το οποίο συμβαίνει εξαιτίας της παρέμβασης του φορολογικού νομοθέτη ο οποίος ενώ προσπαθεί να κάνει ρύθμιση των φορολογικών θεμάτων που αφορά τις λογιστικές καταστάσεις, στη συνέχεια διενεργεί λογιστικά έγγραφα και έχει ως συνέπεια να εξαρθρωθούν σημαντικές λογιστικές αρχές και μεθόδους.

## **2) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Λ.Π. 2 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Λ.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι σε οτιδήποτε έχει σχέση **με τα αποθέματα και τη λογιστική τους αντιμετώπιση**, δηλαδή:

- Όσον αφορά την έννοια των αποθεμάτων είναι ακριβώς η ίδια με του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Το μόνο επιπρόσθετο στοιχείο είναι όταν πρόκειται για επιχείρηση παροχής υπηρεσιών, αποθέματα θεωρούνται και εκείνα τα κόστη των υπηρεσιών που η επιχείρηση δεν έχει κάνει καμία καταχώρηση ακόμη για τα σχετικά έσοδα. Ενώ, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν προσθέτει στην έννοια των αποθεμάτων την συγκεκριμένη περίπτωση της παροχής υπηρεσιών.

- Με τη βοήθεια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, οι μέθοδοι οι οποίοι χρησιμοποιούνται για τη μέτρηση του κόστους είναι η L.I.F.O, η Μέθοδος Μέσου Σταθμικού Κόστους, η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους, η F.I.F.O., η μέθοδος του βασικού αποθέματος. Ενώ με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο οι μέθοδοι μέτρησης κόστους που χρησιμοποιούνται είναι: η L.I.F.O, η F.I.F.O., η μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους, η Μέθοδος του Εξατομικευμένου Κόστους, η Μέθοδος του Πρότυπου Κόστους. Η μέθοδος που θα επιλεγεί θα χρησιμοποιείται **πάγια**.

- Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στη μικρότερη τιμή ανάμεσα στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και στην τιμή κτήσεως. Δεν χρησιμοποιούν καθόλου τις τρέχουσες τιμές. Αντιθέτως σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο η αποτίμηση των αποθεμάτων γίνεται στην μικρότερη τιμή ανάμεσα στην αξία κτήσης, στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και στην τρέχουσα τιμή. Δηλαδή αν η τρέχουσα τιμή είναι μικρότερη από την τιμή κτήσης, αξία ρευστοποίησης είναι μεγαλύτερη από την τιμή κτήσης σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, συνεπώς η επιχείρηση πρέπει να κάνει την αποτίμηση στην τρέχουσα τιμή.

· Οι Γνωστοποιήσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παρουσιάζουν τα ακόλουθα: Ποια είναι η συνολική αξία των αποθεμάτων, το ανάλογο ποσό που θα ανακτηθεί από τη μείωση, η εμφάνιση της λογιστικής αξίας των αποθεμάτων, η εμφάνιση της λογιστικής αξίας των αποθεμάτων στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, τη λογιστική μέθοδος αποτίμησης που χρησιμοποιείται. Σύμφωνα με το πρότυπο, η αλλαγή επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που με βάση τη μεταβολή αυτή θα γίνει καταβολή σε μια πιο σωστή εμφάνιση των λογιστικών γεγονότων ή των αντίστοιχων συναλλαγών. Από την άλλη πλευρά, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στις γνωστοποιήσεις του παρουσιάζει ποια είναι η μέθοδος μέτρησης κόστους, αν συμβεί κάποια αλλαγή της μεθόδου μέτρησης κόστους θα πρέπει να συνοδεύεται όχι μόνο το γιατί έγινε η αλλαγή καθώς και το ποιες θα είναι οι ανάλογες συνέπειες που θα προκύψουν από τις αλλαγές αυτές.

· Όσον αφορά τον τρόπο υπολογισμού του κόστους των αποθεμάτων με τη βοήθεια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων γίνεται με βάση του αθροίσματος των δαπανών αγορών και του κόστους μετατροπής και των λοιπών δαπανών. Αντιθέτως, όσον αφορά τον τρόπο υπολογισμού του κόστους αποθεμάτων με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο γίνεται με το εξής άθροισμα τιμολογιακή αξία και ειδικά έξοδα αγοράς και κόστος παραγωγής.

### **3) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 7 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι σε οτιδήποτε έχει σχέση **με τη κατάσταση των ταμειακών ροών καθώς και το πώς γίνεται η διάκριση τους**, δηλαδή:

· Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα η ταξινόμηση των ροών είναι αποτέλεσμα των παρακάτω βασικών δραστηριοτήτων της οικονομικής οντότητας: Επενδυτικές, Χρηματοοικονομικές και Λειτουργικές δραστηριότητες. Παρομοίως, με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο η ταξινόμηση των ροών προέρχεται ακριβώς από τις ίδιες δραστηριότητες με των Διεθνή Λογιστικών Προτύπων δηλαδή από Επενδυτικές, Χρηματοοικονομικές και Λειτουργικές δραστηριότητες.

· Όσον αφορά τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα, οι υπόχρεοι για την σύνταξη της κατάστασης ταμειακή ροής είναι όλες οι οικονομικές μονάδες και συγκεκριμένα αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι των οικονομικών καταστάσεων. Από την άλλη πλευρά, με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, την κατάσταση των ταμειακών ροών έχουν υποχρέωση να την συντάξουν όλες οι οικονομικές μονάδες οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

**4) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 8 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στις λογιστικές εκτιμήσεις δηλαδή:

· Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Σφάλματα όταν προκύψει κάποιο λάθος σε προηγούμενη χρήση και η διόρθωση του πραγματοποιηθεί σε μετέπειτα χρήση τότε διορθώνεται με την βοήθεια του υπολοίπου έναρξης. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να πραγματοποιηθεί γνωστοποίηση στις αντίστοιχες Επεξηγηματικές Σημειώσεις. Διαφορετικά ο ανάλογος υπολογισμός της διόρθωσης του σφάλματος θα επιτευχθεί στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης χωρίς να είναι απαραίτητη να ξανασυνταχθούν όλες οι προηγούμενες περιόδους, χωρίς βέβαια να παραλείπεται η γνωστοποίηση τους στις επεξηγηματικές σημειώσεις. Όσον αφορά τα λογιστικά σφάλματα με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο διορθώνονται με την βοήθεια του υπολοίπου κερδών δεν υπάρχει η απαίτηση για κάποια γνωστοποίηση.

· Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα υπάρχει η απαίτηση για την πραγματοποίηση των προβλέψεων. Συμβαίνει συχνά η αναθεώρηση τους. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν έχει δώσει ξεκάθαρες αναφορές όσον αφορά τις αναθεωρήσεις. Ο υπολογισμός κάθε επίδρασης συνήθως γίνεται στην τρέχουσα χρήση.

**5) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 10 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στα μερίσματα δηλαδή:

· Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αν η ανακοίνωση των μερισμάτων γίνει μετά από την ημερομηνία του ισολογισμού, η καταχώρηση τους δεν γίνεται ως υποχρέωση από την επιχείρηση. Επιπλέον, η εμφάνιση των μερισμάτων γίνεται ή στον ισολογισμό ή στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις. Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας εγκρίνει τα αναγνωρισμένα μερίδια.

**6) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 12 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στους φόρους εισοδήματος δηλαδή:

· Αρχικά όσον αφορά τον αναβαλλόμενο φόρο, με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα πρέπει να υπάρχει πρώτα η προϋπόθεση ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει κέρδη στο μέλλον για να αναγνωριστεί ο αναβαλλόμενος φόρος, προκειμένου να επιτευχθεί ο σωστός συνδυασμός απαίτησης και υποχρέωσης. Επίσης, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουν απαγορεύσει την προεξόφληση αναβαλλόμενων χρεωστικών ή πιστωτικών φόρων. Αντιθέτως, με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν έχουν καμία διάταξη που να αναγνωρίζει τον αναβαλλόμενο φόρο.

· Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ο φόρος εισοδήματος είναι έξοδο το οποίο αφορά τη χρήση άρα από αυτό το έξοδο θα πρέπει να βαρύνεται μόνο η χρήση στην οποία αναφέρεται. Έπειτα, ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος γίνεται με τη λογιστική αξία εφόσον αρχικά ληφθούν ότι διαφορές προκύπτουν ανάμεσα στην φορολογική αλλά και στη λογιστική βάση. Αντιθέτως, σύμφωνα με το Ε.Γ.Α.Σ. ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος γίνεται από τον πίνακα διανομής κερδών καθώς και με την διαμόρφωση ορισμένων εσόδων και εξόδων των οποίων η αναγνώριση δεν γίνεται φορολογικώς.

**7) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 16 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στα ενσώματα πάγια δηλαδή:

· Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία κάθε επιχείρησης αρχικά καταχωρούνται στο κόστος κτήσης τους. Έπειτα, οποιαδήποτε επιπρόσθετη δαπάνη γίνεται για κάποιο πάγιο, έχει σαν αποτέλεσμα η λογιστική του αξία να αυξάνεται μόνο στην περίπτωση όπου τα μελλοντικά έσοδα αυξάνονται και αυτά. Εκτός κόστους βρίσκονται και τα διοικητικά έξοδα. Όσον αφορά την απόσβεση, τα ενσώματα πάγια αποσβένονται στην διάρκεια ωφέλιμης ζωής τους. Από την άλλη πλευρά, σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο η καταχώριση των ενσώματων παγίων γίνεται στην αξία κτήσης τους και η απόσβεση τους γίνεται με τους συντελεστές απόσβεσης όπου γίνεται ο ορισμός των μέγιστων επιτρεπτών φορολογικών συντελεστών. Επίσης, αναπροσαρμογές επιτρέπονται μόνο για συγκεκριμένα ενσώματα πάγια δηλαδή για γήπεδα, κτίρια και οικόπεδα.

**8) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 17 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στις χρηματοδοτικές μισθώσεις δηλαδή:

- Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γίνεται η περιγραφή των λογιστικών μεθόδων και οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις όχι μόνο για τις λειτουργικές αλλά και για τις χρηματοδοτικές μισθώσεις σε ότι έχει σχέση με την πλευρά των μισθωτών αλλά και των εκμισθωτών. Επίσης, οι χρηματοδοτικές μισθώσεις είναι για την επιχείρηση απαίτηση. Από την άλλη πλευρά, με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, η κατάταξη των συμβάσεων χρηματοοικονομικής μίσθωσης γίνεται στις λειτουργικές μισθώσεις.

**9) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 18 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στα έσοδα δηλαδή:

- Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σαν έσοδο ορίζεται η μικτή εισροή των οικονομικών πλεονεκτημάτων κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσης που είναι αποτέλεσμα των συνηθισμένων δραστηριοτήτων μιας οικονομικής μονάδας και προκύπτει αύξηση της καθαρής θέσης της. Από την άλλη πλευρά, με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο σαν έσοδο θεωρείται η αγοραστική δύναμη η οποία αποκτάται είτε άμεσα είτε έμμεσα από την δραστηριότητα της επιχείρησης και είναι σε χρηματικές μονάδες.

- Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα έσοδα προέρχονται από την παροχή υπηρεσιών, τα δικαιώματα τρίτων προσώπων, τα μερίσματα, τους τόκους καθώς και από τις πωλήσεις αγαθών. Αντιθέτως, με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο η προέλευση των εσόδων είναι από: Τις πωλήσεις εμπορευμάτων, τα επενδυμένα διαθέσιμα κεφάλαια, εκείνες τις επιχορηγήσεις των οποίων η χορήγηση γίνεται για κτήσεις πάγιων στοιχείων και τις πωλήσεις υπηρεσιών.

**10) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 20 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στη λογιστική αντιμετώπιση των κρατικών επιχορηγήσεων δηλαδή:

· Με βάση το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20 γίνεται η λογιστική παρακολούθηση καθώς και η γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων και οποιαδήποτε άλλης μορφής κρατικής υποστήριξης. Αντιθέτως, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν ασχολείται με την κρατική υποστήριξη της οποίας η χορήγηση γίνεται σε μορφή κυρίως πάγιων στοιχείων όπως κτίρια, οικόπεδα και μηχανήματα, όταν από τις φορολογικές εκπτώσεις που έχει η επιχείρηση χορηγούνται εκπτώσεις καθώς και δάνεια τα οποία χαρίζονται.

· Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα οι επιχορηγήσεις οι οποίες έχουν σχέση με το ενεργητικό γίνεται η καταχώρηση τους σαν έσοδα επόμενων χρήσεων. Επίσης, οι επιχορηγήσεις οι οποίες έχουν σχέση με αποτελέσματα παρουσιάζονται στη πίστωση του λογαριασμού εσόδου. Αντιθέτως, με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, οι επιχορηγήσεις οι οποίες αφορούν τις λειτουργικές δαπάνες εμφανίζονται στην πίστωση του λογαριασμού εσόδου. Επιπλέον, εκείνες οι επιχορηγήσεις οι οποίες έχουν σχέση με την αγορά πάγιων παρουσιάζονται στους λογαριασμούς ίδιων κεφαλαίων

#### **11) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 23 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στο κόστος δανεισμού, δηλαδή:

· Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κόστος δανεισμού το οποίο έχει σχέση με την αγορά ή την κατασκευή παγίων γίνεται η μεταφορά του στα πάγια. Έπειτα, ο προσδιορισμός του κόστους δανεισμού γίνεται με βάση ενός επιτοκίου κεφαλαιοποίησης στην περίπτωση όπου ο δανεισμός είναι γενικός. Επίσης, στα έξοδα της χρήσης πραγματοποιείται ο υπολογισμός του κόστους δανεισμού, με αντίστοιχη γνωστοποίηση των μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν. Αντιθέτως, με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης θεωρούνται οι τόκοι χρηματοδότησης των παγίων στοιχείων και η απόσβεση τους γίνεται είτε εφάπαξ, είτε τμηματικά ή ακόμα και ισόποσα σε μια πενταετία. Επίσης, στον λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης βάζουμε τις συναλλαγματικές διαφορές οι οποίες προκύπτουν από τη χρηματοδότηση παγίων με δάνεια σε ξένο νόμισμα. Τέλος, το αποτέλεσμα επιβαρύνεται από αυτά.

#### **12) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 27 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στις ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις, δηλαδή:

- Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων όλων των θυγατρικών θα πρέπει να πραγματοποιείται από τη μητρική επιχείρηση. Όσες όμως από τις θυγατρικές θα πουληθούν σε σύντομο χρονικό διάστημα αποτελούν εξαίρεση. Αντιθέτως, όσον αφορά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο κατά την εγγραφή του συμφητισμού η διαφορά που θα προκύψει ανάμεσα στην καθαρή θέση και στο κόστος συμμετοχής είναι η διαφορά ενοποίησης και υπολογίζεται στην καθαρή θέση. Επιπλέον, όταν η διαφορά είναι χρεωστική τότε πρόκειται να υπολογιστεί στα άυλα πάγια και να αποσβεστεί στα επόμενα 5 χρόνια.

### **13) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 29 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στην **παρουσίαση οικονομικών στοιχείων με υπερπληθωρισμό**, δηλαδή:

- Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν καθορίζουν κάποιο συγκεκριμένο ποσοστό με βάση το οποίο θεωρείται ότι ο πληθωρισμός ξεκινάει. Σε τρέχουσες μονάδες θα κάνουν την εμφάνισή τους οι οικονομικές καταστάσεις. Αντιθέτως, με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν εμφανίζεται καμία σχετική διάταξη.

### **14) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 33 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στα **κέρδη ανά μετοχή** δηλαδή:

- Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν από όλες τις επιχειρήσεις οι οποίες έχουν μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης θα πρέπει να εμφανίζουν οι επιχειρήσεις όχι μόνο τα βασικά αλλά και όλα τα μειωμένα Κέρδη ανά Μετοχή. Αντιθέτως, με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο δεν υπάρχει καμία αντίστοιχη διάταξη.

### **15) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 34 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στις **ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις** δηλαδή:

- Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ενδιάμεση περίοδος είναι εκείνη η περίοδος η οποία είναι μικρότερη του ενός χρόνου. Οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες καταρτίζονται από τις επιχειρήσεις είναι ο Ισολογισμός, η κατάσταση μεταβολών της καθαρής θέσης, η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης καθώς και οι επεξηγηματικές σημειώσεις. Από την άλλη πλευρά, σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, οι οικονομικές μονάδες θα πρέπει να καταρτίσουν οικονομικές καταστάσεις το πολύ για το εξάμηνο το οποίο αφορά τη χρήση και όσο αφορά τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες θα πρέπει να γίνεται ο έλεγχος τους από τους ορκωτούς ελεγκτές. Επίσης, οι οικονομικές καταστάσεις οι οποίες καταρτίζουν είναι η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και ο ισολογισμός. Όσον αφορά τις τράπεζες, αυτές κάνουν δημοσίευση μηνιαίων οικονομικών καταστάσεων καθώς και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης.

#### **16) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 36 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στη μείωση της Αξίας των Στοιχείων του Ενεργητικού δηλαδή:

- Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, κάθε οικονομική μονάδα θα πρέπει να τσεκάρει αν και κατά πόσο υπάρχει σημάδι για υποτίμηση σε κάποιο περιουσιακό στοιχείο, την ημερομηνία που γίνεται η σύνταξη του ισολογισμού. Όταν συμβεί κάτι τέτοιο, τότε η οικονομική μονάδα θα πρέπει να έχει το αντίστοιχο ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Έπειτα, στην περίπτωση όπου η λογιστική αξία είναι μεγαλύτερη από την ανακτήσιμη αξία του αντίστοιχου στοιχείου τότε η επιχείρηση θα αναγνωρίσει την αντίστοιχη ζημιά. Η μεγαλύτερη αξία ανάμεσα της αξίας χρήσης τους και της αξίας πώλησης είναι η ανακτήσιμη αξία. Αντιθέτως, με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αναγνωρίζονται οι διατάξεις οι οποίες αφορούν την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων μιας οικονομικής μονάδας για την εκτίμηση ύπαρξης υποτίμησης της αξίας τους. Επιπλέον, στα αποτελέσματα της χρήσης παρουσιάζεται η ζημιά η οποία είναι αποτέλεσμα από την υποτίμηση. Η οικονομική μονάδα κάνει καταχώριση στα έσοδα της χρήσης κάθε ελάττωση η οποία συνέβηκε στην υποτίμηση των προηγούμενων χρήσεων και η αναγνώριση της έχει γίνει σε προηγούμενα έτη. Επίσης, ως ανακτήσιμη αξία θεωρείται μόνο η αγοραία αξία των περιουσιακών στοιχείων, ενώ η αξία χρήσης δεν λαμβάνεται καθόλου υπόψη και ο υπολογισμός της γίνεται με τη βοήθεια των ταμειακών ροών του αντίστοιχου περιουσιακού στοιχείου.

#### **17) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 37 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στις προβλέψεις ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενες απαιτήσεις δηλαδή:



- Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, σαν πρόβλεψη θεωρείται μια υποχρέωση χωρίς να είναι βέβαιο το ποσό αλλά ούτε και βέβαιος ο χρόνος. Το ποσό με βάση το οποίο γίνεται η καταχώρηση σαν πρόβλεψη είναι δυνατόν να είναι η σωστή εκτίμηση της δαπάνης που είναι απαραίτητη για να γίνει ο διακανονισμός της δέσμευσης. Σε κάθε σύνταξη του ισολογισμού θα πρέπει να γίνεται αναθεώρηση των προβλέψεων. Από την άλλη πλευρά με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο οι προβλέψεις οι οποίες υπολογίζονται είναι γενικές. Επίσης, υπάρχει ορισμένη η γενική αρχή σύμφωνα με την οποία θα πρέπει να γίνεται η πραγματοποίηση των προβλέψεων για κάθε κίνδυνο.

#### **18) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 38 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στα **άυλα στοιχεία του ενεργητικού** δηλαδή:

- Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, καθορίζει ξεκάθαρα κριτήρια για την εγγραφή οποιουδήποτε άυλου περιουσιακού στοιχείου στα λογιστικά βιβλία της οικονομικής μονάδας και πιο συγκεκριμένα να επιτευχθεί η αναγνώριση του από την οικονομική μονάδα και τα οικονομικά πλεονέκτημα που θα προκύψουν. Αντιθέτως, με βάση το ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ορίζεται ότι η καταχώρηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων στα αντίστοιχα βιβλία της επιχείρησης, των οποίων η απόκτηση γίνεται από τρίτους ενώ τα άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία δημιουργεί η επιχείρηση μόνη της η καταχώρησή τους γίνεται μόνο όταν για την δημιουργία τους πραγματοποιείται κάποιο έξοδο. Άρα, σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο δεν υπάρχουν κριτήρια βάσει των οποίων να γίνει η επιστημονική διάκριση των άυλων πάγιων στοιχείων, των οποίων η αναγνώριση και η καταχώρησή τους στα λογιστικά βιβλία γίνεται από την υπεραξία, των οποίων η καταχώριση δεν γίνεται στα λογιστικά βιβλία γιατί δεν έχουν τα προαναφερόμενα κριτήρια που ορίζονται από το αντίστοιχο πρότυπο. Αυτή η ασάφεια έχει σημαντικές επιπτώσεις στην εκτίμηση της αξίας της οικονομικής μονάδας η οποία συγχωνεύεται με κάποια άλλη οικονομική μονάδα στην αναπροσαρμογή καθώς και στην απομείωση της αντίστοιχης αξίας των άυλων πάγιων στοιχείων.

- Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, η εξοδοποίηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων γίνεται σε εκείνη την χρήση που δημιουργούνται. Κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του άυλου περιουσιακού στοιχείου πραγματοποιείται η απόσβεση των πάγιων στοιχείων με συστηματικό τρόπο. Από την άλλη πλευρά, σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο όσα από τα ακίνητα φέρνουν έσοδα θα υπολογιστεί απόσβεση. Στις τράπεζες που παίρνουν διάφορα ακίνητα από τους πλειστηριασμούς θα πρέπει να γίνεται η καταχώρησή τους ξεχωριστά στον ισολογισμό και η απόσβεσή τους γίνεται με την μίσθωση καθώς και την ιδιοχρησία. Τέλος, κάποια στιγμή γίνεται και η εκποίηση αυτών των ακινήτων.

**19) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 39 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στα Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και αποτίμηση δηλαδή:

- Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπάρχουν όχι μόνο στο παθητικό αλλά και στο ενεργητικό η καταχώρηση τους πραγματοποιείται στο κόστος κτήσης, του οποίου ο προσδιορισμός γίνεται στην εύλογη αξία του τμήματος αγοράς. Στην περίπτωση όπου η επιχείρηση γίνεται συμβατικό μέρος μιας σύμβασης πραγματοποιείται η αναγνώριση των χρηματοοικονομικών στοιχείων. Αντιθέτως με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο η καταχώρηση των στοιχείων όχι μόνο του παθητικού αλλά και του ενεργητικού γίνεται στο κόστος κτήσης. Τα χρεόγραφα αποτελούν βασικά τα χρηματοοικονομικά στοιχεία των επιχειρήσεων.

**20) ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ Δ.Α.Π. 40 --ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ Ε.Γ.Α.Σ.**

Μια άλλη σημαντική διαφορά που παρουσιάζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι στις επενδύσεις στα ακίνητα δηλαδή:

- Με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, πρόκειται για ακίνητα που έχει στην κατοχή της η επιχείρηση προκειμένου να ενισχύσει το κεφάλαιο ή και ακόμα να εισπράξει τα ανάλογα μισθώματα. Πάνω στο κόστος της επένδυσης πραγματοποιείται η αρχική αποτίμηση. Έπειτα παρέχεται η δυνατότητα να χρησιμοποιηθούν δυο ακόμα μέθοδοι δηλαδή η μέθοδος του κόστους καθώς και η μέθοδος της πραγματικής αξίας σε αργότερη αποτίμηση. Οι προβλέψεις οποιουδήποτε είδους δεν θα επιτρέπεται να περιλαμβάνονται στα ενημερωτικά των ανάλογων οικονομικών μονάδων. Αντιθέτως, με βάση το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο όσα από τα ακίνητα της οικονομικής μονάδας δίνουν έσοδα στην επιχείρηση θα γίνεται απόσβεση. Όσον αφορά τα πάγια τα οποία γίνονται εισφορά στην επιχείρηση από τους μετόχους ή εταίρους τότε σε αυτή την συγκεκριμένη περίπτωση ειδική επιτροπή θα πραγματοποιήσει την εκτίμηση της αξίας τους.

**5.4 Τελικά συμπεράσματα**

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι πρότυπα τα οποία τα έχουν αποδεχτεί οι επιχειρήσεις, οι φορείς καθώς και οι λογιστές για το λόγο ότι η κύρια επιδίωξη τους είναι να πραγματοποιηθεί μια κωδικοποίηση όλων των λογιστικών κανόνων και οι φορολογικές διατάξεις να γίνουν πιο απλές. Σύμφωνα με αυτά γίνεται ορισμός ποιες κατηγορίες εταιρειών έχουν υποχρέωση να συντάξουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Έπειτα, γίνεται ο καθορισμός των βασικών κριτηρίων με των οποίων γίνεται η κατάταξη των οικονομικών οντοτήτων σε κατηγορίες σε σχέση με το μέγεθος τους σε:

- i) Αρκετά μικρές,
- ii) μικρές,
- iii) μεσαίες,
- iv) μεγάλες.

Επίσης, ειδική αναφορά γίνεται στις ακόλουθες εταιρείες:

- i) Ετερόρρυθμες,
- ii) Ομόρρυθμες και
- iii) ατομικές επιχειρήσεις.

Και οι τρεις κατατάσσονται στις πολύ μικρές οικονομικές οντότητες αλλά η βασική προϋπόθεση είναι ότι ο κύκλος των εργασιών τους δεν θα είναι μεγαλύτερος από 1.500.000€ Επίσης αυτές οι πολύ μικρές οντότητες έχουν την δυνατότητα να συντάσσουν μόνο την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης και επειδή δεν συντάσσουν ισολογισμό μπορούν να χρησιμοποιούν ένα απλογραφικό λογιστικό σύστημα για να παρακολουθούν τα στοιχεία τους.

Έπειτα, όσες επιχειρήσεις δεν έχουν τζίρο πάνω από τα 150.000€ για τις χρήσεις από 1/1/2015 και μετά, έχουν απαλλαγή να διενεργούν απογραφή.

Παράλληλα, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα σύνολο λογιστικών αρχών καθώς και κανόνων τα οποία αφορούν την εμφάνιση και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Σαν βασικό στόχο έχουν να περιγράφουν την εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων προκειμένου να επιτευχθεί η σύγκριση μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων διαφορετικών επιχειρήσεων καθώς και των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ προηγούμενων λογιστικών περιόδων μιας επιχείρησης. Για να πραγματοποιηθεί αυτός ο σκοπός, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ορίζουν τις γενικές αρχές για το πώς θα γίνεται η παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων καθώς και οι αντίστοιχες οδηγίες όχι μόνο για τη δομή τους αλλά και απαιτήσεις για το ποιο πρέπει να είναι το περιεχόμενο τους.

Όταν μια οικονομική οντότητα χρησιμοποιεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τότε έχει πολλά πλεονεκτήματα. Αρχικά με τη βοήθεια τους μπορεί να επιτευχθεί σωστότερη εμφάνιση μιας οικονομικής κατάστασης και αυτό με τη σειρά του βοηθάει στη λήψη σωστότερων αποφάσεων από τους επενδυτές και οπότε η κατανομή και η διοχέτευση των κεφαλαίων μιας επιχείρησης θα γίνει πιο αποδοτική. Έπειτα, η εφαρμογή τους βοηθάει ώστε να επιτευχθεί η διεθνή σύγκριση των οικονομικών καταστάσεων καθώς και το διεθνές κύρος των επιχειρήσεων.

Επιπροσθέτως, όσον αφορά τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) θεωρούνται τα λογιστικά πρότυπα τα οποία εφαρμόζονται στην παγκόσμια οικονομία ευρέως. Ορισμένα κύρια χαρακτηριστικά αυτών των προτύπων είναι τα ακόλουθα:

- 1) Η χωρίς καμία διακοπή δραστηριότητα.

- 2) Η ακριβής καθώς και δίκαια παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.
- 3) Η παρουσίαση να γίνεται ομοιόμορφα.
- 4) Η βασική αρχή των δεδουλευμένων εσόδων – εξόδων.
- 5) Η συγκριτική πληροφόρηση.

Έπειτα, κάθε επιχείρηση η οποία καταρτίζει τις οικονομικές της καταστάσεις με τη βοήθεια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς πλεονεκτεί σε σχέση με τις άλλες επιχειρήσεις σε τρία σημεία:

- 1) Στην αξιοπιστία.
- 2) Στην συγκρισιμότητα.
- 3) Στην σαφήνεια.

Η ανάγκη για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών προτύπων είναι αποτέλεσμα των διεθνών τάσεων καθώς και της εναρμόνισης των λογιστικών προτύπων. Έπειτα, η κοινή λογιστική γλώσσα που χρησιμοποιείται από τις διάφορες οικονομικές οντότητες δεν έχει σχέση μόνο με τις επιχειρήσεις που επιβάλλονται από τον νόμο αλλά και από εκείνες τις επιχειρήσεις οι οποίες είναι όχι μόνο μεγάλου αλλά και μικρού μεγέθους και θέλουν ο ρόλος τους στην παγκόσμια οικονομία να είναι πρωταγωνιστικός. Επίσης, οι σημερινές απαιτήσεις της σύγχρονης λογιστικής χρειάζονται όχι μόνο την κατάλληλη εξειδίκευση αλλά και το ξεκάθαρο διαχωρισμό των αντικειμένων.

Επίσης, δεν πρέπει να παραληφθεί το γεγονός ότι κατά την μετάβαση στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα φανερώθηκαν σημαντικά προβλήματα εξαιτίας των ελληνικών λογιστικών προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Μερικές από αυτές τις διαφορές είναι οι πληροφορίες οι οποίες αναλύονται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Μια άλλη βασική διαφορά είναι στην αντιμετώπιση αλλά και στον τρόπο της αποτίμησης όχι μόνο των ενσώματων ακινητοποιήσεων αλλά και των άυλων περιουσιακών στοιχείων απομείωσης αξίας των χρηματοοικονομικών μέσων, των περιουσιακών στοιχείων, των παροχών σε εργαζόμενους, των χρηματοοικονομικών μισθώσεων καθώς και της αναβαλλόμενης φορολογίας.

Παρόλα αυτά, θετική θεωρείται η συνολική συνέπεια της μετάβασης στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) όχι μόνο στα αποτελέσματα αλλά και στην καθαρή θέση. Αυτό οφείλεται στο ότι έγινε κεφαλαιοποίηση βασικών υπεραξιών της αποτίμησης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων από μεγάλο πλήθος εταιρειών αλλά και από την χρησιμοποίηση μικρότερων συντελεστών απόσβεσης σε σχέση με τους φορολογικούς λόγω του ότι ο προσδιορισμός τους έγινε με τη βοήθεια των εκτιμήσεων που έκαναν οι διοικήσεις των επιχειρήσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή που είχαν τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία.

Επιπροσθέτως, για να επιτευχθεί η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από κάθε επιχείρηση θα πρέπει πρώτα να γίνει όχι μόνο η κατάλληλη τυποποίηση αλλά και η εναρμόνιση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σε σχέση πάντα με το περιεχόμενο των προτύπων χωρίς να υπάρχει κανένας περιορισμός από τις σχετικές διατάξεις της

εμπορικής αλλά και τη φορολογικής νομοθεσίας. Οποιοδήποτε πρόσθετο στοιχείο ξένο προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα έχει ως συνέπεια την αύξηση του κόστους λειτουργίας των οικονομικών οντοτήτων στην Ελλάδα και με αυτό τον τρόπο θα υπάρξει αρνητικός επηρεασμός σε όλο το εγχείρημα. Σημαντικό είναι πρακτικώς να επιτευχθεί αλλαγή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου για όλες τις οικονομικές οντότητες δημιουργώντας σημαντικούς λογαριασμούς οι οποίοι είναι αναγκαστικοί.

Επίσης, δεν πρέπει να παραληφθεί το γεγονός ότι όταν εφαρμόζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προκύπτουν προβλήματα. Γι' αυτό και γίνονται σημαντικές προσπάθειες το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο να πλησιάζει προς τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αλλά με χρονική καθυστέρηση για το λόγο ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα προσαρμόζονται συνεχώς στις αντίστοιχες συνθήκες της παγκόσμιας οικονομίας οι οποίες συνεχώς μεταβάλλονται καθώς και σε ποιες πολιτικές εξελίξεις προκύπτουν σε κάθε χώρα.

Δεν θα πρέπει να παραληφθεί το γεγονός ότι μεγάλη σημασία δόθηκε στην παροχή Εκθέσεων Ελέγχου χωρίς να ορίζονται σχετικές εξαιρέσεις, το γεγονός αυτό βοήθησε τις εταιρείες να κάνουν λογιστικοποίηση των παρατηρήσεων οι οποίες αρχικά εμφανίζονται σαν πιστοποιητικά ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών και με αυτό τον τρόπο των ενεργητικών των οικονομικών οντοτήτων το οποίο δεν παρουσιάζει απαξιωμένα όχι μόνο τα περιουσιακά στοιχεία αλλά και τις απαιτήσεις. Οπότε οι σχετικές επιχειρήσεις διαγράφουν ή απομειώνουν την αξία των προβληματικών στοιχείων του ενεργητικού τους.

Τέλος, το βασικό συμπέρασμα είναι ότι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα επιφέρουν άπειρο πλήθος πλεονεκτημάτων στις εισηγμένες εταιρείες από το σύγχρονο και διεθνώς αναγνωρισμένο πλαίσιο της σύνταξης των οικονομικών τους καταστάσεων, προσφέροντας τους την σημαντική ευκαιρία να απαλλαγούν από μη σωστές πρακτικές σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα, η χρησιμοποίηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθώς και της φορολογίας η οποία συνεχώς αναβάλλεται, βοήθησαν στο να γίνει διάκριση μεταξύ των φορολογικών και λογιστικών καταστάσεων, που ο βασικός σκοπός είναι να πραγματοποιηθεί ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης, με την υιοθέτηση πρακτικών που έχουν ως σκοπό να μεγιστοποιηθεί το φορολογητέο αποτέλεσμα και στη συνέχεια να επιτευχθεί η διανομή μη πραγματικών κερδών, πράγμα το οποίο γινόταν με την κεφαλαιοποίηση και την τμηματική απόσβεση των αντίστοιχων χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

ΕΚ 1569/2007 της Επιτροπής για την καθιέρωση μηχανισμού για τον προσδιορισμό της ισοδυναμίας των λογιστικών προτύπων, που εφαρμόζουν οι εκδότες κινητών αξιών τρίτων χωρών.

Καραμάνης Κωνσταντίνος – Παπαδάκης Βασίλης: « Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα, επιπτώσεις για ελεγκτές, λογιστές επιχειρήσεις & εποπτικές αρχές», Αθήνα, Σεπτέμβριος 2008.

Σακέλλης Ε.Ι., (2002). Διεθνή λογιστικά πρότυπα. Εκδόσεις Σακέλλη Ε. Αθήνα.

Βλάχος, Χ. Λουκά Α., (2008), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π. 2009). Εκδόσεις Παπαζήση, Globaltraining. Αθήνα.

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

Λευκαράκου Κ., Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Β' έκδοση.

Αποστόλου Α.,(2003). Άρθρο με τίτλο «Συγκρισιμότητα λογιστικών πληροφοριών κατά τη φάση μετάβασης στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS)», το οποίο διατίθεται στην ιστοσελίδα <http://www.aislab.aueb.gr/hfaa/ar/Apostolou.doc>.

Παπαγιάννης Ν., Πρακτικός οδηγός Λογιστικής, 3<sup>η</sup> έκδοση.

Φίλος Ι. /Αποστόλου Α., Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής.

Κοντός Γ., Χρηματοοικονομική Λογιστική Σύμφωνα με τα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ.

Global Training, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2009, 5<sup>η</sup> έκδοση.

Ντζακάτος Δημήτρης, « Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα Ελληνικά», Εκδόσεις Καστανιώτη 2008.

Θανοκώστας Α., Δ.Λ.Π.- Δ.Π.Χ.Α., όπως έχουν υιοθετηθεί και ισχύουν από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Grant Thornton, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης», 2006.

### **Ιστοσελίδες**

<http://www.gus.gr/pages/ias>

<http://news.kathimerini.gr>

<http://www.taxheaven.gr>

<http://www.epixeirisi.gr>

<http://research.altec.gr/iris/html/dlp.html>