



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

---

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

«ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ  
ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ»



ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ

ΕΙΡΗΝΗ ΔΡΙΜΗ ΑΜ 9809

ΑΓΓΕΛΙΚΗ ΚΑΡΑΒΕΛΑΚΗ ΑΜ 9810

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

ΚΑΡΑΜΠΙΝΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2016

# ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

<b>ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ .....</b>	<b>4</b>
<b>ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....</b>	<b>5</b>
<b>ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....</b>	<b>6</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....</b>	<b>8</b>
1.1. Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΤΑ ΕΙΔΗ ΤΗΣ .....	8
1.2. Η ΑΝΑΓΚΑΙΟΤΗΤΑ ΓΙΑ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.....	10
1.3. ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΔΛΠ .....	11
1.4. ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ .....	12
1.5. ΚΥΡΙΑ ΟΡΓΑΝΑ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.....	13
1.5.1. ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (IASC) .....	13
1.5.2. ΣΩΜΑ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ (IASB).....	14
1.5.3. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE FOUNDATION (IASCF).....	15
1.5.4. ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (IFRIC) .....	16
1.5.5. ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ (SAC).....	17
1.6. ΤΑ ΥΠΑΡΧΟΝΤΑ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ .....	17
1.7. ΔΟΜΗ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ .....	19
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....</b>	<b>20</b>
2.1. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 2: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ.....	20
2.1.1. ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ .....	20
2.1.2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	20
2.1.3. ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ .....	21
2.1.4. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ .....	21
2.2.5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	24
2.2. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 16: ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	25
2.2.1. ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ .....	25
2.2.2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	25
2.2.3. ΟΡΙΣΜΟΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ .....	26
2.2.4. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ .....	26
2.2.5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	29
2.3. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 23: ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ.....	31
2.3.1. ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ .....	31
2.3.2. ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ .....	31
2.3.3. ΟΡΙΣΜΟΙ.....	31
2.3.4. ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ .....	32
2.3.5. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	34
2.4. ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 32: ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ	35

2.4.1.	ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ .....	35
2.4.2.	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ .....	35
2.4.3.	ΟΡΙΣΜΟΙ.....	36
2.4.4.	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ .....	38
2.4.5.	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	39
<b>2.5.</b>	<b>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12: ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ .....</b>	<b>40</b>
2.5.1.	ΣΚΟΠΟΣ .....	40
2.5.2.	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ .....	40
2.5.3.	ΟΡΙΣΜΟΙ.....	40
2.5.4.	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ .....	41
2.6.5.	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	44
<b>2.6.</b>	<b>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 17: ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ .....</b>	<b>45</b>
2.6.1.	ΣΚΟΠΟΣ .....	45
2.6.2.	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.....	45
2.6.3.	ΟΡΙΣΜΟΙ.....	46
2.6.4.	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ .....	46
2.6.5.	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	48
<b>2.7.</b>	<b>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 18: ΎΞΟΛΑ.....</b>	<b>50</b>
2.7.1.	ΣΚΟΠΟΣ .....	50
2.7.2.	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ .....	50
2.7.3.	ΟΡΙΣΜΟΙ.....	50
2.7.4.	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ .....	51
2.7.5.	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	52
<b>2.8.</b>	<b>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 36: ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....</b>	<b>53</b>
2.8.1	ΣΚΟΠΟΣ .....	53
2.8.2	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ .....	53
2.8.3	ΟΡΙΣΜΟΙ.....	54
2.8.4.	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ .....	55
2.8.5.	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	56
<b>2.9.</b>	<b>ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 38: ΆΛΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ.....</b>	<b>57</b>
2.9.1.	ΣΚΟΠΟΣ .....	57
2.9.2.	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ .....	57
2.9.3.	ΟΡΙΣΜΟΙ.....	58
2.9.4.	ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ .....	59
2.9.5.	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	60
<b><u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ .....</u></b>		<b><u>61</u></b>
<b><u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ .....</u></b>		<b><u>63</u></b>
<b><u>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....</u></b>		<b><u>78</u></b>
<b><u>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....</u></b>		<b><u>82</u></b>

## ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΑ

Διάγραμμα 1. Χρήση της γνωστοποίησης «Λογιστικές μέθοδοι για αποτίμηση αποθεμάτων»	64
Διάγραμμα 2. Χρήση της γνωστοποίησης «Μέθοδος προσδιορισμού του κόστους»	65
Διάγραμμα 3. Χρήση της γνωστοποίησης «Λογιστική αξία των αποθεμάτων»	66
Διάγραμμα 4. Χρήση της γνωστοποίησης «Μέθοδοι απόσβεσης»	66
Διάγραμμα 5. Χρήση της γνωστοποίησης «Ωφέλιμες ζωές πάγιων στοιχείων»	67
Διάγραμμα 6. Χρήση της γνωστοποίησης «Καθορισμός της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας»	67
Διάγραμμα 7. Χρήση της γνωστοποίησης «Λογιστική αξία τέλους περιόδου»	68
Διάγραμμα 8. Χρήση της γνωστοποίησης «Συσσωρευμένες αποσβέσεις αρχής και τέλους»	68
Διάγραμμα 9. Χρήση της γνωστοποίησης «Ημερομηνία επανεκτίμησης παγίων»	69
Διάγραμμα 10. Χρήση της γνωστοποίησης «Κόστος δανεισμού»	69
Διάγραμμα 11. Χρήση της γνωστοποίησης «Η έκθεση στον επιτοκιακό κίνδυνο»	70
Διάγραμμα 12. Χρήση της γνωστοποίησης «Η έκθεση σε πτωτικό κίνδυνο»	70
Διάγραμμα 13. Χρήση της γνωστοποίησης «Οι πολιτικές της αντιστάθμισης των κινδύνων»	71
Διάγραμμα 14. Χρήση της γνωστοποίησης «Η πολιτική διαχείρισης του κινδύνου»	71
Διάγραμμα 15. Χρήση της γνωστοποίησης «Η έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο»	72
Διάγραμμα 16. Χρήση της γνωστοποίησης «Η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού μέσου»	73
Διάγραμμα 17. Χρήση της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις φόρων»	73
Διάγραμμα 18. Χρήση της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις λογιστικού αποτελέσματος»	74
Διάγραμμα 19. Χρήση της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης/υποχρέωσης»	74
Διάγραμμα 20. Χρήση της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις από πλευράς του μισθωτή»	75
Διάγραμμα 21. Χρήση της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις από πλευράς του εκμισθωτή»	75
Διάγραμμα 22. Χρήση της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις ποσών των εσόδων»	76
Διάγραμμα 23. Χρήση της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις σχετικά με την μειωμένη αξία των περιουσιακών στοιχείων»	76
Διάγραμμα 24. Χρήση της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων»	77
Διάγραμμα 25. Συχνότερα χρησιμοποιούμενες γνωστοποιήσεις	78

## **ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

Η παρούσα πτυχιακή με θέμα «Γνωστοποιήσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης» έχει σκοπό να παρουσιάσει το κατά πόσο οι ελληνικές εταιρίες που τηρούν βάση νόμου τα ΔΠΧΠ εφαρμόζουν σωστά τα πρότυπα και συγκεκριμένα εάν τηρούν τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις που αναφέρει το κάθε πρότυπο ξεχωριστά.

Το αποτέλεσμα της έρευνας που πραγματοποιήθηκε σε τυχαίο δείγμα 20 εταιριών της Ελλάδας, οδηγούν στο συμπέρασμα ότι οι περισσότερες εταιρίες εφαρμόζουν και τηρούν τις γνωστοποιήσεις στις οικονομικές τους καταστάσεις.

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Με το άνοιγμα των αγορών όλο και περισσότεροι επενδυτές θέλουν να τοποθετήσουν τα κεφάλαια τους σε άλλες χώρες. Για να επιλέξουν σε ποια χώρα και συνεπώς σε ποια επιχείρηση θα επενδύσουν, το πρώτο πράγμα που θα ελέγξουν είναι η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Το γεγονός όμως ότι σε κάθε χώρα υπάρχουν διαφορετικοί λογιστικοί κανόνες στάθηκε τροχοπέδη στις αποφάσεις των επενδυτών, οπότε χρειάστηκε η δημιουργία κοινών παγκόσμιων προτύπων που θα παρείχαν αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις.

Έτσι δημιουργήθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης που χάρη στην παρουσία τους επιτυγχάνεται η απαραίτητη ομοιομορφία και η δυνατότητα σύγκρισης μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων και εξαλείφονται οι όποιες λογιστικές αυθαιρεσίες, με αποτέλεσμα να είναι πιο εύκολη η λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Χαρακτηριστικό των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι ότι συνεχώς προσαρμόζονται και τροποποιούνται σύμφωνα με τις ανάγκες του σύγχρονου επιχειρηματικού κόσμου.

Η χρησιμοποίηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ απαιτεί και τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις δηλαδή σημειώσεις που προσφέρουν αντικειμενική παρουσίαση της οικονομικής θέσης της εκάστοτε επιχείρησης, αφού βάση νόμου ότι πραγματοποιείται στην επιχείρηση θα πρέπει να γνωστοποιείται, να αποδεικνύεται και να αιτιολογείται.

Έτσι με την χρησιμοποίηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και κατ' επέκταση με την εφαρμογή των γνωστοποιήσεων που επιβάλλουν τα πρότυπα, οι αναγνώστες των οικονομικών καταστάσεων θα μπορούν να συγκρίνουν τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων με αποτέλεσμα να εκτιμούν τα οικονομικά γεγονότα σε απόλυτο βαθμό, αφού οι πληροφορίες που θα παρέχουν θα είναι λεπτομερείς και απολύτως κατανοητές. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι πληροφορίες να αποκτούν χρήσιμο χαρακτήρα, ενώ η απεικόνιση και η αποτίμηση του οικονομικού αποτελέσματος θα πραγματοποιείται ομοιόμορφα και διαχρονικά για το σύνολο των επιχειρήσεων.

Σκοπός της εργασίας μας είναι να δούμε το κατά πόσο οι ελληνικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και που τηρούν τα

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εφαρμόσουν πλήρως τους κανόνες που προβλέπουν αυτά, σχετικά με τις γνωστοποιήσεις που θα πρέπει να εφαρμόσουν και να τηρούν. Η σημασία της εργασίας μας είναι στο να κατανοήσουμε ότι με την σωστή εφαρμογή των γνωστοποιήσεων και με την τήρηση των κανόνων θα υπάρχει η κατάλληλη διαφάνεια και αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις. Οποιαδήποτε όμως διαφορετική εφαρμογή των κανόνων των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ θα έχει ως αποτέλεσμα να επηρεάσει αρνητικά την εικόνα των εταιριών.

Στην παρούσα εργασία το κεφάλαιο 1 μας εισάγει στα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ γίνεται μια ιστορική ανασκόπηση και αναφέρονται τα κύρια όργανα κατάρτισης των προτύπων.

Στο κεφάλαιο 2 αναπτύσσονται τα κυριότερα λογιστικά πρότυπα μαζί με τις γνωστοποιήσεις που απαιτούν, ενώ στο κεφάλαιο 3 γίνεται μια έρευνα από δείγμα 20 εταιριών που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα, για να διαπιστώσουμε κατά πόσο αυτές οι επιχειρήσεις τηρούν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και τις γνωστοποιήσεις που αυτά αναφέρουν. Τέλος στο κεφάλαιο 4 υπάρχουν τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την έρευνα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

## 1.1. Η Λογιστική Τυποποίηση Και Τα Είδη Της

Η λογιστική είναι μια επιστημονική μέθοδος παρατηρήσεως, αναλύσεως και κατατάξεως των άπειρων και πολυσύνθετων λογιστικών γεγονότων η οποία εξελίχθηκε διαχρονικά. Τα γεγονότα αυτά προκύπτουν από τις κάθε είδους συναλλαγές που έχει κάνει η επιχείρηση. Το τελικό προϊόν που προκύπτει από την λογιστική είναι η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων και η δημοσίευσή τους. Μέσο της δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων οι ενδιαφερόμενοι χρήστες παίρνουν χρήσιμες πληροφορίες για την χρηματοοικονομική εικόνα της επιχείρησης (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015).

Μέσο αυτών των πληροφοριών οι χρήστες όπως είναι οι επενδυτές θα μπορούν να παίρνουν ορθές επιχειρηματικές αποφάσεις που θα επηρεάζουν το μέλλον της επιχείρησης και την επέκταση της παραγωγής της. Επίσης οι αναλυτές εισηγμένων εταιριών θα προχωρούν σε σωστές συγκριτικές οικονομικές εκτιμήσεις. Οι πληροφορίες αυτές έχουν μεγαλύτερη σημασία όταν μπορούν διαχρονικά όπως αναφέραμε να είναι συγκρίσιμες μεταξύ τόσο της ίδιας της επιχείρησης όσο και μεταξύ επιχειρήσεων διαφορετικών κλάδων της οικονομίας.

Η επίτευξη της συγκρισιμότητας επιτυγχάνεται με το να εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις τις ίδιες λογιστικές αρχές και μεθόδους. Είναι ανάγκη δηλαδή η τυποποίηση της λογιστικής διαδικασίας έτσι ώστε να καταργηθεί η λογιστική αυθαιρεσία και να εξασφαλιστεί η συγκέντρωση όμοιων, αξιόπιστων και ορθών στοιχείων και πληροφοριών μέσο ενός επιστημονικά θεμελιωμένου σχεδίου λογαριασμών (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015).

Δύο βασικά λογιστικά μοντέλα αναπτύχθηκαν στον Δυτικό κόσμο. Στις χώρες που το κράτος έπαιξε σημαντικό ρόλο αναπτύχθηκε το Γαλλογερμανικό λογιστικό μοντέλο ενώ στις χώρες που ο ρόλος του κράτους ήταν περιορισμένος αναπτύχθηκε το Αγγλοσαξονικό λογιστικό μοντέλο (Βλάχος & Λουκά, 2007).

Το Γαλλογερμανικό ή αλλιώς Φραγκογερμανικό ή Νοτιοευρωπαϊκό έκανε την εμφάνισή του τον 17<sup>ο</sup> αιώνα στην Γαλλία με κρατική πρωτοβουλία. Οι χώρες που το υιοθέτησαν ήταν κυρίως αυτές της ηπειρωτικής Ευρώπης όπου η επιχείρηση είχε στενή σχέση με το κράτος. Ο ρόλος του κράτους είναι καθοριστικός αφού οι κυβερνήσεις σε αυτές τις χώρες είναι αυτές που δημιουργούν και εφαρμόζουν τα



εγχώρια λογιστικά πρότυπα. Υπάρχει δηλαδή έντονη πολιτική επιρροή στον καθορισμό των λογιστικών προτύπων (Παπαδάτος, 2010).

Σε αυτές λοιπόν τις χώρες η λογιστική τυποποίηση εξυπηρετεί τους σκοπούς του κράτους, και οι λογιστικοί κανόνες και τα πρότυπα είναι στενά συνδεδεμένα με την φορολογία και την κυβέρνηση με αποτέλεσμα να τα επηρεάζουν ενώ η μη εφαρμογή τους αποτελεί ποινικό αδίκημα (Βλάχος & Λουκά, 2007).

Μια τέτοια χώρα είναι και η Ελλάδα όπου εισήχθη επίσημα η λογιστική τυποποίηση με την καθιέρωση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) βασισμένο στο γαλλογερμανικό μοντέλο. Με αυτό το μοντέλο η λογιστική στην χώρα μας δεν επικεντρώνεται στις ανάγκες της κεφαλαιαγοράς και στην προστασία των επενδυτών αλλά αντίθετα επικεντρώνεται στην προστασία των πιστωτών και στην φορολογία. Το γεγονός ότι η φορολογία έχει κυρίαρχο ρόλο έχει ως αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις να υποτιμούν οικειοθελώς τα δημοσιευμένα κέρδη, να αλλοιώνουν τις οικονομικές τους καταστάσεις έτσι ώστε να φορολογηθούν λιγότερο (Παπαδάτος, 2010).

Το δεύτερο μοντέλο το Αγγλοσαξονικό ξεκίνησε στη Μεγάλη Βρετανία το 19<sup>ο</sup> αιώνα και στην συνέχεια στις Η.Π.Α.. αναπτύχθηκε σε χώρες όπου το κράτος δεν είχε μεγάλη επιρροή στις επιχειρήσεις, ενώ η σχέση της επιχείρησης με τους επενδυτές είχε πρωτεύοντα ρόλο στην οικονομία. Χαρακτηριστικό του μοντέλου είναι ότι οι λογιστικοί κανόνες και τα πρότυπα αναπτύσσονται από ανεξάρτητα σώματα και όχι από κυβερνήσεις. Έτσι τα πρότυπα και οι λογιστικοί κανόνες μπορούν εύκολα να προσαρμόζονται στις ανάγκες των επιχειρήσεων και των επενδυτών (Παπαδάτος, 2010).

Σε αυτές τις χώρες η φορολογία διαχωρίζεται από την λογιστική και οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν ξεχωριστά βιβλία για τους χρηματοοικονομικούς σκοπούς και ξεχωριστά για τους φορολογικούς σκοπούς. Με αυτόν τον τρόπο οι χρήστες πληροφοριών (εκτός του κράτους) απευθύνονται στα πρώτα βιβλία τα χρηματοοικονομικά όπου οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν αληθής πληροφορίες χωρίς να είναι παραποιημένες (Βλάχος & Λουκά, 2007).

Επηρεασμένα από το μοντέλο αυτό είναι και τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα/ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) όπου

εκδίδονται από έναν ανεξάρτητο οργανισμό την IASB (International Accounting Standards Board), και στόχος τους είναι να παρέχουν αξιόπιστες οικονομικές καταστάσεις στους χρήστες (Παπαδάτος, 2010).

## 1.2. Η Αναγκαιότητα Για ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Το άνοιγμα των αγορών τόσο σε εθνικό όσο και σε διεθνές επίπεδο είχε σαν αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις να επεκτείνουν τις δραστηριότητες τους και οι επενδυτές να αναζητούν νέες χώρες για να επενδύσουν τα χρήματά τους. Εμπόδιο στην ανάπτυξη αυτών είναι οι διαφορετικοί κανόνες που ισχύουν σε κάθε χώρα προκαλώντας ανομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις.

Σε κάποιες χώρες οι πληροφορίες που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις είναι προσαρμοσμένες στις ισχύουσες νομοθεσίες κάθε κράτους. Οι λανθασμένες εντυπώσεις για την οικονομική οντότητα, η αλλοιωμένη οικονομική εικόνα της επιχείρησης, η παραπληροφόρηση και η αποθάρρυνση των επενδυτικών κεφαλαίων είναι μερικά από τα προβλήματα που δημιουργούνται στις χώρες όπου η φορολογία ταυτίζεται με την λογιστική (Παπαδάτος, 2010 - Κωστοπούλου, 2010).

Η αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποτελεί πολύτιμο εργαλείο για τις διοικήσεις, τους οικονομικούς αναλυτές και κυρίως για τους επενδυτές όλου του κόσμου, όπου έχουν διαφορετική νοοτροπία, συμπεριφορά και κουλτούρα. Η εμπιστοσύνη τους, για επένδυση κεφαλαίων, εξασφαλίζεται από την έγκυρη πληροφόρηση και την ακριβοδίκαιη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (Κωστοπούλου, 2010).

Για να καταπολεμηθούν αυτά τα προβλήματα και για να αυξηθεί η ανταγωνιστικότητα μεταξύ των εταιριών, είναι αναγκαίο ένα σχέδιο ενιαίων λογιστικών προτύπων όπως τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ περιλαμβάνουν αυστηρότερες λογιστικές διαδικασίες ως προς την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων σε σχέση με άλλα εγχώρια λογιστικά πρότυπα, με συνέπεια να αποφεύγονται οι αντιφάσεις και οι αντιθέσεις και να δημιουργείται ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις (Μπάκας, 2012). Μάλιστα «*διεθνής έρευνες έδειξαν ότι η*

*λογιστική τυποποίηση σε επίπεδο πέρα των συνόρων μιας χώρας παρέχει ακριβέστερες πληροφορίες και στοιχεία σε σχέση με άλλα τοπικά λογιστικά συστήματα κάθε χώρας»* (Παπακωνσταντίνου & Σιαμπάλης, 2014).

Έτσι η εφαρμογή τους αποσκοπεί στην αξιοπιστία των δημοσιευμένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και στην σωστή πληροφόρηση των ενδιαφερομένων ώστε να δίνεται η δυνατότητα άντλησης κεφαλαίων από διεθνής κεφαλαιαγορές. Το παραπάνω θα επηρεάσει θετικά την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων και θα υπάρξει σημαντική πρόοδος στην οικονομία.

Συνοψίζοντας, με την εφαρμογή των προτύπων αυτών, από όλο και περισσότερες χώρες δημιουργούνται κοινά αποδεκτές λογιστικές πρακτικές και μία παγκόσμια κοινή γλώσσα στον οικονομικό κόσμο που έχει ως αποτέλεσμα να αποφεύγονται οι λανθασμένες εντυπώσεις για τις οικονομικές καταστάσεις. Η παγκόσμια άλλωστε αποδοχή τους φαίνεται και από το γεγονός ότι πάνω από 100 χώρες σήμερα απαιτούν ή επιτρέπουν την εφαρμογή των προτύπων στις επιχειρήσεις (Παπακωνσταντίνου & Σιαμπάλης, 2014 - Μπάκας, 2012 - Παπαδάτος, 2010).

### 1.3. Ορισμός Των ΔΛΠ

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ) είναι ένα σύνολο λογιστικών αρχών, μεθόδων και διαδικασιών. Είναι γνωστά και ως διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΠΧΠ), διότι έτσι ονομάζονται τα νέα πρότυπα που υιοθετήθηκαν από τον Μάρτιο του 2002 και έπειτα (Μπάκας, 2011).

Στόχος των προτύπων είναι αυτές οι αρχές και κανόνες να είναι κοινές για όλες τις επιχειρήσεις όλου του κόσμου. Ο βασικός σκοπός των διεθνών λογιστικών προτύπων όπως αναφέρεται στην παράγραφο 4 του κανονισμού 1606/2002 είναι: «ο παρών κανονισμός ενισχύει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και βοηθά τις κοινοτικές εταιρίες να ανταγωνίζονται σε ισότιμη βάση για την εξεύρεση διαθέσιμων χρηματοοικονομικών πόρων τόσο στις κοινότητες όσο και στις διεθνείς κεφαλαιαγορές».

#### 1.4. Ιστορική αναδρομή

Οι πρώτες έντονες συζητήσεις για δημιουργία διεθνών ομοιόμορφων προτύπων προέκυψαν μετά το 2<sup>ο</sup> παγκόσμιο πόλεμο όπου οι επιχειρήσεις άρχισαν να επεκτείνουν τις δραστηριότητες τους εκτός συνόρων. Την ιδέα για την δημιουργία μιας επιτροπής διεθνών λογιστικών προτύπων την είχε ο Henry Benson που ήταν πρόεδρος του ινστιτούτου των ορκωτών λογιστών στην Αγγλία και την Ουαλία.

Στο παγκόσμιο συνέδριο λογιστών που έγινε στο Σύδνεϋ το 1972 ο Henry έκανε το πρώτο βήμα προτείνοντας την ίδρυση ενός ανεξάρτητου ιδιωτικού οργανισμού, που θα είναι υπεύθυνος για την έκδοση και ανάπτυξη των διεθνή λογιστικών προτύπων. Έτσι τον Ιούνιο του 1973 στο Λονδίνο ιδρύεται η επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων (International Accounting Standards Committee-IASC) ως αποτέλεσμα μιας συμφωνίας των οργανισμών λογιστικής της Αυστραλίας, των ΗΠΑ, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιρλανδίας, του Καναδά, του Μεξικού, της Ολλανδίας και της Ιαπωνίας, με το Henry να εκλέγεται πρόεδρος της. Δύο χρόνια αργότερα η IASC εξέδωσε το πρώτο διεθνές λογιστικό πρότυπο ενώ το 1982 αναθεωρήθηκε η αρχική συμφωνία με το αναθεωρημένο καταστατικό της επιτροπής διεθνών λογιστικών προτύπων.

Ένα γεγονός όμως που επηρέασε σημαντικά την διεθνή συγκρισιμότητα που προσέφεραν τα ΔΛΠ ήταν στα μέσα της δεκαετίας του '80 όπου ασκήθηκαν έντονες κριτικές για την ποιότητα των προτύπων. Τα πρότυπα έδιναν εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές στις επιχειρήσεις με αποτέλεσμα να υπάρχει μεγάλη ευελιξία. Η IASC για να αντιμετωπίσει αυτό το πρόβλημα ξεκίνησε το 1987 ένα νέο σχέδιο προκειμένου να βελτιώσει την ποιότητα των ΔΛΠ και κατά επέκταση την παγκόσμια αποδοχή τους. Το σχέδιο αυτό ολοκληρώθηκε το 1993 με 24 αλλαγές και 10 λογιστικά πρότυπα να αναθεωρούνται και να βελτιώνονται. Εν τω μεταξύ το 1989 η Ευρωπαϊκή Ένωση λογιστικής υποστήριξε την διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής (Παπαδάτος, 2010).

Τον Ιούλιο του 1995 οι διεθνείς οργανισμοί συμφώνησαν σε μία λίστα με λογιστικά ζητήματα που έπρεπε η IASC να λάβει υπόψη της. Η διαδικασία αυτή ολοκληρώθηκε το 1998. Την ίδια χρονιά η λεγόμενοι G7 ενθαρρύνουν την υποστήριξη των ΔΛΠ. Έτσι το 1999 ξεκίνησε εκ νέου αξιολόγηση των προτύπων. Το 2000 η Ευρωπαϊκή Ένωση ζητάει από όλες τις εισηγμένες στο ευρωπαϊκό χρηματιστήριο να καταρτίζουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ από το 2005. Στα χρόνια αυτά που πέρασαν θα ήταν σωστό να αναφέρουμε ότι δημιουργήθηκαν 41 ΔΛΠ (Βλάχος & Λουκά, 2007).

Ένα χρόνο μετά συστάθηκε ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός το international accounting standards committee foundation (IASCF) με έδρα τις ΗΠΑ, ο οποίος αποτελεί και την μητρική οντότητα του international accounting standards board (IASB). Ο ρόλος του IASCF είναι να ασκεί εποπτικό ρόλο στην IASB.

Παράλληλα η IASC μετονομάστηκε στις 1 Απριλίου του 2001 σε σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων IASB (international accounting standards board) η οποία έχει έδρα το Λονδίνο και είναι μέχρι σήμερα υπεύθυνη για την κατάρτιση και έκδοση των λογιστικών προτύπων. Τέλος με απόφαση την ίδια χρονιά ανακοινώθηκε ότι τα πρότυπα που θα εκδίδονται από το σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων (IASB) θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) ενώ τα πρότυπα που είχαν είδη εκδοθεί μέχρι τότε θα ονομάζονταν Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η IASB επανεξέτασε κάποια ΔΛΠ ενώ κάποια άλλα τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν από τα ΔΠΧΠ ενώ ταυτόχρονα αναπτύχθηκαν και καινούργια ΔΠΧΠ για να καλύψουν συγκεκριμένα λογιστικά προβλήματα (Παπαδάτος,2010).

## 1.5. Κύρια όργανα κατάρτισης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

### 1.5.1. Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC)

Όπως είδη αναφέρθηκε στην ενότητα 1.4 η επιτροπή διεθνών λογιστικών προτύπων IASC (International Accounting Standards Committee) συστάθηκε στο Λονδίνο στις 29 Ιουνίου του 1973 κατόπιν συμφωνίας των επαγγελματιών

οργανισμών λογιστικής 10 χωρών. Ο σκοπός της επιτροπής ήταν η έκδοση και δημοσίευση λογιστικών προτύπων.

Αργότερα η επιτροπή έκρινε απαραίτητα να αναδιαρθρώσει την δομή και τον τρόπο λειτουργίας και έτσι συστάθηκε το 2001 ο μη κερδοσκοπικός οργανισμός IASCF ενώ τον ίδιο χρόνο συστάθηκε και το σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων IASB που πήρε το όνομα του από το IASC (Κωστοπούλου,2010 - Μπάκας, 2012).

Σήμερα η οργανωτική δομή αποτελείται από 4 όργανα, τον μη κερδοσκοπικό οργανισμό IASCF που αποτελείται από επίτροπους και ασκεί εποπτικό χαρακτήρα απέναντι στο σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων IASB που αναπτύσσει τα λογιστικά πρότυπα. Τα υπόλοιπα δύο είναι το συμβουλευτικό συμβούλιο (SAC) και η επιτροπή διερμηνειών (IFRIC) (Παπαδάτος,2010).

#### 1.5.2. Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB)

Το σώμα των διεθνών λογιστικών προτύπων IASB (international accounting standards board) άρχισε να λειτουργεί από το 2001 με έδρα το Λονδίνο. Το IASB είναι ένας ζωντανός οργανισμός περισσότερο ανεξάρτητος και καλύτερα θεμελιωμένος από τον προκάτοχο του IASC. Με τον όρο «ζωντανός οργανισμός» εννοούμε ότι το IASB, ανάλογα με τις συνθήκες που δημιουργούνται στην οικονομία σε παγκόσμιο επίπεδο, την εξέλιξη των συναλλαγών και τα προβλήματα που κάποιες φορές επιφέρουν τα ΔΛΠ/ΔΛΠΧ, μπορεί να προσαρμόσει εάν το κρίνει απαραίτητο τα πρότυπα, να τα τροποποιήσει, να τα συμπληρώσει αλλά και να δημιουργήσει νέα πρότυπα.

Το IASB αποτελείται από 14 μέλη διαφορετικών χωρών από τα οποία τα περισσότερα είναι πλήρεις απασχόλησης. Η επιλογή των μελών και του προέδρου του IASB γίνεται από την IASCF. Η IASCF επιλέγει άτομα με γνώσεις, με τεχνικές ικανότητες και εμπειρίες σε θέματα που έχουν σχέση με τις συνθήκες που επικρατούν στις αγορές. Τα άτομα αυτά προέρχονται από διαφορετικούς χώρους για παράδειγμα κάποιοι είναι λογιστές, ελεγκτές, ακαδημαϊκοί, αναλυτές κ.α. Τα μέλη πρέπει να είναι

ανεξάρτητα, αντικειμενικά και δεν πρέπει να εκτελούν συγκεκριμένες σκοπιμότητες (Παπαμιχαήλ, 2015).

Η υποχρέωση των μελών είναι, να υποστηρίζουν το έργο τους με το να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα πρότυπα, να πείθουν τις κυβερνήσεις, τις επιχειρήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης να υιοθετούν τα διεθνή πρότυπα ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να είναι πιο αξιόπιστες και συγκρίσιμες.

Το σώμα των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων έχει την ευθύνη για όλα τα τεχνικά θέματα των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Πραγματοποιεί συνεδριάσεις στις οποίες συζητιούνται λογιστικά προβλήματα και παίρνει αποφάσεις μέσα από αυτές υπό την μορφή διεθνών λογιστικών προτύπων. Είναι υπεύθυνη στο να εκδίδει και να αναπτύσσει υψηλής ποιότητας πρότυπα για το ευρύτερο κοινό (Παπαδάτος, 2010 - Μπάκας, 2012).

Σύμφωνα με το καταστατικό οι σκοποί του IASB είναι:

-Να διαμορφώνει όμοια/κοινά Λογιστικά Πρότυπα που θα πρέπει να είναι εφαρμόσιμα και θα πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

-Να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση τους.

-Να εργάζεται γενικά για την συνεχή βελτίωση των «διεθνών λογιστικών προτύπων» αλλά και των κανόνων και διαδικασιών αναφορικά με την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων (Μπάκας, 2012 - Βλάχος & Λουκά, 2007).

### 1.5.3. International Accounting Standard Committee Foundation (IASCF)

Το Μάιο του 2000 με την έγκριση του νέου καταστατικού ιδρύθηκε ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός η IASCF. Καθήκον της IASCF είναι να επιβλέπει τις δραστηριότητες και τις λειτουργίες της IASB.

Η IASCF αποτελείται από 22 επιτρόπους οι οποίοι προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και διαφορετικούς επαγγελματικούς χώρους. Συγκεκριμένα 6 επίτροποι προέρχονται από την Βόρεια Αμερική, 6 από την Ευρώπη, 6 από την Ασία και την ευρύτερη περιοχή του Ειρηνικού Ωκεανού και 4 χωρίς γεωγραφικό περιορισμό. Οι επίτροποι συνήθως εκλέγονται για μια περίοδο 3 χρόνων.

Μερικές από τις αρμοδιότητες των επιτρόπων και συνεπώς της IASCF είναι να διορίζουν τα μέλη της IASB, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου. Επίσης να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα της IASB, να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό της και να τροποποιούν το καταστατικό της (Παπαδάτος, 2010).

#### 1.5.4. Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC)

Η μόνιμη επιτροπή ερμηνειών SIC (Standing Interpretations Committee) δημιουργήθηκε το 1996 και την περίοδο του 2001 αναδιοργανώθηκε και μετονομάστηκε σε Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Αναφοράς IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) (Βλάχος Χ., Λουκά Α., 2008).

Η επιτροπή αποτελείται από 14 μέλη τα οποία διορίζονται από τους επιτρόπους της IASCF και η θητεία τους είναι 3 χρόνια. Βασική αρμοδιότητα της IFRIC είναι να εκδίδει διερμηνείες και να τις υποβάλει στην IASB για τελική έγκριση. Πριν όμως την τελική έγκριση από την IASB, τα μέλη της επιτροπής πρέπει να ψηφίζουν για τις ερμηνείες με τον περιορισμό ότι ο αριθμός των μελών που δεν θα ψηφίσουν εναντίον δεν πρέπει να υπερβαίνει τα 3 μέλη. (Παπαδάτος, 2010).

Η επιτροπή συνεδριάζει κάθε 2 μήνες και όλες οι συνεδριάσεις της είναι δημόσιες (Βλάχος & Λουκά, 2007, σελ.1.14). Η αρμοδιότητα της επιτροπής είναι να ερμηνεύσει τα πρότυπα και να δώσει οδηγίες σχετικά με ασάφειες που υπάρχουν στα ήδη εκδοθέντα πρότυπα (Παπαδάτος, 2010).



### 1.5.5. Συμβουλευτική Επιτροπή (SAC)

Η συμβουλευτική επιτροπή SAC (standards Advisory Council) αποτελείται από 40 περίπου μέλη τα οποία εκλέγονται και αυτά από τους επιτρόπους της IASCF. Ο χρόνος θητείας των μελών της είναι 3 χρόνια. Η SAC πραγματοποιεί τριετής συνεδριάσεις με το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και ο ρόλος της είναι να παρέχει συμβουλές προς το σώμα για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών (Παπαδάτος,2010).

### 1.6. Τα υπάρχοντα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Τα υπάρχοντα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι 35 και δίνονται από το παρακάτω πίνακα:

ΔΛΠ		ΔΠΧΠ	
<b>ΔΛΠ1</b>	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων	<b>ΔΠΧΠ1</b>	Πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ
<b>ΔΛΠ2</b>	Αποθέματα	<b>ΔΠΧΠ2</b>	Πληρωμές βασιζόμενες σε συμμετοχικές τίτλους
<b>ΔΛΠ7</b>	Καταστάσεις ταμειακών ροών	<b>ΔΠΧΠ3</b>	Συνενώσεις επιχειρήσεων
<b>ΔΛΠ8</b>	Λογιστικές πολιτικές, Αλλαγές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη	<b>ΔΠΧΠ4</b>	Ασφαλιστικές συμβάσεις

<b>ΔΛΠ10</b>	Γεγονότα μετά την ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού	ΔΠΧΠ5	Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες
<b>ΔΛΠ11</b>	Κατασκευαστικές συμβάσεις	ΔΠΧΠ6	Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων
<b>ΔΛΠ12</b>	Φόροι εισοδήματος	ΔΠΧΠ7	Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις
<b>ΔΛΠ16</b>	Ενσώματες ακινητοποιήσεις	ΔΠΧΠ8	Λειτουργικοί τομείς
<b>ΔΛΠ17</b>	Μισθώσεις	ΔΠΧΠ31	Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
<b>ΔΛΠ18</b>	Έσοδα	ΔΠΧΠ32	Χρηματοοικονομικά μέσα: Παρουσίαση
<b>ΔΛΠ19</b>	Παροχές σε εργαζόμενους	ΔΠΧΠ33	Κέρδη ανά μετοχή
<b>ΔΛΠ20</b>	Λογιστική επιχορηγήσεων	ΔΠΧΠ34	Ενδιάμεση οικονομική πληροφόρηση
<b>ΔΛΠ21</b>	Οι επιδράσεις στις μεταβολές τιμών συναλλάγματος	ΔΠΧΠ36	Μείωση της αξίας περιουσιακών στοιχείων ενεργητικού

<b>ΔΛΠ23</b>	Κόστος δανεισμού	<b>ΔΠΧΠ37</b>	Προβλέψεις, Ενδεχόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις
<b>ΔΛΠ27</b>	Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις	<b>ΔΠΧΠ38</b>	Άυλα περιουσιακά στοιχεία
<b>ΔΛΠ28</b>	Επενδύσεις σε Συγγενείς επιχειρήσεις	<b>ΔΠΧΠ39</b>	Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και αποτίμηση
<b>ΔΛΠ29</b>	Οικονομικές καταστάσεις σε υπερπληθωρισμό	<b>ΔΠΧΠ40</b>	Επενδύσεις σε ακίνητα
		<b>ΔΠΧΠ41</b>	Γεωργία

### 1.7. Δομή ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Κάθε πρότυπο είναι ένα κείμενο με συγκεκριμένη δομή. Αποτελείται από

- Εισαγωγή / Περιεχόμενο
- Σκοπό
- Το πεδίο εφαρμογής
- Τους ορισμούς που χρησιμοποιεί
- Τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται για το πρότυπο
- Την ημερομηνία έναρξης ισχύος (Λότσιου-Σιδέρη, 2014).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

### 2.1. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 2: Αποθέματα

#### 2.1.1. Σκοπός του προτύπου

Το πρώτο πρότυπο που θα αναλύσουμε είναι το ΔΛΠ 2 (I.A.S. 2 "inventories") το οποίο ασχολείται με το θέμα των αποθεμάτων. Το ιδιαίτερο αυτό πρότυπο έχει σκοπό να καθορίσει το ποσό του κόστους των αποθεμάτων που αναγνωρίζονται ως στοιχείο του ενεργητικού. Ακόμα παρέχει πληροφορίες για τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους και εν συνεχεία την αναγνώριση του ως έξοδο συμπεριλαμβανόμενης οποιασδήποτε υποτίμησης της λογιστικής αξίας του στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία του. Τέλος παρέχει οδηγίες για τους τύπους προσδιορισμού του κόστους.

Το αποτέλεσμα του σωστού υπολογισμού του κόστους αποθεμάτων έχει μεγάλη σημασία για τις επιχειρήσεις που θέλουν να ετοιμάσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις (Κωστοπούλου, 2010).

#### 2.1.2. Πεδίο εφαρμογής

Το πρότυπο 2 "Αποθέματα" εφαρμόζεται για όλα τα αποθέματα εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων εκτός από:

α) έργα υπό εκτέλεση που αφορούν κατασκευαστικά συμβόλαια συμπεριλαμβάνοντας άμεσα και σχετικές συμβάσεις υπηρεσιών

β) χρηματοοικονομικά μέσα και

γ) βιολογικά στοιχεία που αφορούν γεωργική δραστηριότητα και παραγωγή κατά το χρονικό σημείο της συγκομιδής και πριν την συγκομιδή.

Επίσης το πρότυπο δεν εφαρμόζεται κατά την επιμέτρηση των αποθεμάτων που προέρχονται από παραγωγούς γεωργικών και δασικών προϊόντων μετά την

συγκομιδή που τα αποθέματα τους επιμετρούνται στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (ΚΡΑ). Με τον ίδιο τρόπο αντιμετωπίζονται και τα προϊόντα εξόρυξης. Τέλος, εξαιρούνται τα αποθέματα που προέρχονται από "χρηματιστές - έμπορους" που μετρούν τα αποθέματα τους στην εύλογη αξία μειωμένη από το άμεσο κόστος πώλησης. Οι μεταβολές στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης αναγνωρίζονται στο κέρδος ή τη ζημιά της περιόδου της μεταβολής (Βλάχος & Λουκά, 2007).

### 2.1.3. Ορισμός αποθεμάτων

Το ΔΛΠ 2 προσδιορίζει δύο έννοιες αποθεμάτων, των ενσώματων (έχουν υλική υπόσταση-μορφή) και των ασώματων αποθεμάτων (αποθέματα υπηρεσιών).

Ως *ενσώματα αποθέματα* θεωρούνται τα υλικά στοιχεία που έχει την κατοχή της η επιχείρηση και έχουν την μορφή ή εμπορευμάτων ή προϊόντων ή πρώτων υλών ή και ημιτελών προϊόντων. Ποιο συγκεκριμένα υπάρχουν αποθέματα που η επιχείρηση έχει αγοράσει με σκοπό να τα μεταπουλήσει (εμπορεύματα) αλλά και αποθέματα όπως τα προϊόντα που φτιάχτηκαν με σκοπό να πουληθούν κατά τη συνήθη δραστηριότητα της επιχείρησης. Ακόμα, αποθέματα για μία επιχείρηση είναι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες οι οποίες χρησιμοποιούνται από την ίδια την επιχείρηση κατά την παραγωγική δραστηριότητα με σκοπό να ενσωματωθούν στο τελικό προϊόν. Τέλος αποθέματα είναι και τα υλικά που βρίσκονται στην διαδικασία της παραγωγής και δεν έχουν πάρει την τελική τους μορφή (ημιτελή προϊόντα).

Ως *Ασώματα αποθέματα* για μία επιχείρηση θεωρούνται τα αποθέματα υπηρεσιών που αφορούν κόστη και έξοδα υπηρεσιών που δεν έχουν ακόμα πουληθεί (Βλάχος & Λουκά, 2007).

### 2.1.4. Περιεχόμενο

#### α) Στοιχεία Κόστους Αποθεμάτων

Για το κόστος αποθεμάτων το πρότυπο ορίζει ότι πρέπει να περιλαμβάνει αρχικά το κόστος αγοράς. Με τον όρο κόστος αγοράς εννοούμε την τιμή αγοράς

τυχόν εκπτώσεις που έγιναν στην τιμή αγοράς, τα έξοδα εγκατάστασης, τα τέλη, τους εισαγωγικούς δασμούς, τα έξοδα μεταφοράς και παράδοσης που χρειάζονται για την αγορά πρώτων υλών, έτοιμων προϊόντων και υπηρεσιών.

Έπειτα στο κόστος αποθεμάτων προστίθενται και τα κόστη μετατροπής δηλαδή όλα τα έξοδα που χρειάζονται να γίνουν έτσι ώστε οι πρώτες ύλες να επεξεργαστούν και να πάρουν την μορφή έτοιμων προϊόντων. Επιπλέον στο κόστος αποθεμάτων μπορούν να προστεθούν και έξοδα τα οποία θα γίνουν μετά από απαίτηση του πελάτη (Κουτρούδη & Λιάπη, 2009).

Επίσης το πρότυπο δίνει την δυνατότητα αύξησης των αποθεμάτων με το κόστος τόκων δανεισμού το οποίο δημιουργείται όταν κάποιο απόθεμα χρειάζεται αρκετό χρονικό διάστημα για να πάρει την τελική του μορφή και έτσι έχει κόστος το οποίο επιβαρύνει την επιχείρηση (π.χ. οινοπνευματώδη ποτά). Ακόμα στο κόστος αποθεμάτων προστίθενται υπό προϋποθέσεις και οι συναλλαγματικές διαφορές (Καρτάλης, 2012).

Τέλος, για τα αποθέματα υπηρεσιών το πρότυπο ορίζει ότι αποτιμώνται στο κόστος παραγωγής τους, δηλαδή αφορούν τα κόστη των εργαζομένων και οι λοιπές δαπάνες του απασχολούμενου προσωπικού που ασχολήθηκαν για την παροχή υπηρεσιών κατά την διάρκεια παραγωγής. Τα ίδια κόστη αν σχετίζονται με τις πωλήσεις τότε δεν περιλαμβάνονται στα κόστη αποθεμάτων υπηρεσιών (Κουτρούδη & Λιάπη, 2009).

#### β) Μέθοδοι Αποτίμησης ( Τεχνικές Επιμέτρησης του Κόστους )

Ως προς τις μεθόδους αποτίμησης των αποθεμάτων το πρότυπο προτείνει τις παρακάτω με τον περιορισμό ότι η εκάστοτε επιχείρηση μπορεί να επιλέξει όποια μέθοδο θεωρεί ότι τις ταιριάζει περισσότερο, όταν τα αποθέματα έχουν την ίδια φύση και χρήση, με την προϋπόθεση όμως να χρησιμοποιούν πάντοτε την ίδια μέθοδο αποτίμησης. Οι δύο βασικοί μέθοδοι που προτείνει το πρότυπο για τα αποθέματα τα οποία αντικαθίστανται με μία κανονική ροή (μαζική παραγωγή) είναι η μέθοδος του Μέσου Σταθμικού Κόστους (weighted average cost) και η F.I.F.O. (First In First Out) (Κουτρούδη & Λιάπη, 2009).

Κατά τη μέθοδο του Μέσου Σταθμικού Κόστους, ο μέσος σταθμικός υπολογίζεται με βάση το τύπο: *αξία αποθέματος αρχής περιόδου*+ *αξία αγορών της περιόδου*/*ποσότητα αποθέματος αρχής περιόδου*+ *ποσότητα αγορών περιόδου*.

Σύμφωνα με την μέθοδο F.I.F.O. που όπως υποδηλώνει και το όνομα της First In First Out δηλαδή ότι μπαίνει πρώτο στην αποθήκη της επιχείρησης βγαίνει και πρώτο, το κόστος των αποθεμάτων προέρχεται από τις τελευταίες αγορές (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015).

Τέλος το πρότυπο προβλέπει και την μέθοδο αποτίμησης στις Τιμές Λιανικής. Αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται κυρίως για επιχειρήσεις λιανικής που εμπορεύονται μεγάλο φάσμα προϊόντων όπως για παράδειγμα τα super market. Με την μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμώνται με το συντελεστή κόστους όπου είναι το κόστος πώλησης (Τσίχλης, 2014).

### γ) Κριτήριο Αποτίμησης

Το πρότυπο 2 για την αποτίμηση των αποθεμάτων δέχεται την σύγκριση μεταξύ της αξίας κτήσης<sup>1</sup> (κόστος) και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας (ΚΡΑ)<sup>2</sup>. Η αποτίμηση γίνεται στην χαμηλότερη τιμή ανάμεσα σ' αυτές τις δύο τιμές (Καρτάλης, 2012). Η αποτίμηση των αποθεμάτων μπορεί να γίνει κατ' είδος, κατά ομαδοποιημένα είδη (π.χ. πολυθρόνες με 4 πόδια) ή και κατά συγγενή είδη (π.χ. καρέκλες, τραπέζια), όταν τα αγαθά αυτά παράγονται για τον ίδιο σκοπό και δίνονται στην ίδια αγορά (Τσίχλης, 2014).

Αξίζει να σημειωθεί ότι το κόστος των αποθεμάτων πρέπει να είναι μικρότερο από την τιμή πώλησης τους. Αν συμβεί το αντίθετο (υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω του κόστους στην ΚΡΑ) σημαίνει ότι τα αποθέματα έχουν υποστεί ζημιά ή η τιμή πώλησης τους έχει μειωθεί (π.χ. λόγω εποχικότητας) ή ότι για την ολοκλήρωση τους χρειάζονται επιπλέον δαπάνες. Γι' αυτό τον λόγο θα πρέπει να απεικονίζονται στην πραγματική τους τιμή, εξαιτίας του ότι η ζημιά που δημιουργείται πρέπει να

---

<sup>1</sup> Με τον όρο Αξία κτήσης εννοούμε την αρχική αξία αγοράς ή παραγωγής

<sup>2</sup> Με τον όρο καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (ΚΡΑ) εννοούμε την τιμή πώλησης του αγαθού μειωμένο από το κόστος. Είναι δηλαδή η καθαρή αξία που η επιχείρηση θα λάβει από την πώληση των αποθεμάτων (Κουτρούδη, Λιάπη, 2009).

βαρύνει την χρήση κατά την οποία πραγματοποιείται και όχι στην χρήση που πωλούνται τα αποθέματα (Κουτρούδη & Λιάπη, 2009).

#### 2.2.5. Γνωστοποιήσεις

Όπως αναφέραμε και στο κεφάλαιο 1.4 το κάθε διεθνές λογιστικό πρότυπο στο τέλος περιλαμβάνει και τις γνωστοποιήσεις. Μια ποιο ελεύθερη έννοια του ρήματος "Γνωστοποιώ" είναι ότι κάτι γίνεται γνωστό στο ευρύτερο κοινό και συνήθως με επίσημο τρόπο (Λεξικό της κοινής νεοελληνικής - η πύλη για την Ελληνική γλώσσας [www.greek-language.gr](http://www.greek-language.gr)).

Ποιο συγκεκριμένα όμως οι γνωστοποιήσεις παρέχουν λεπτομερής πληροφορίες οι οποίες δεν μπορούν να αναλυθούν από τις παρουσιάσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι πληροφορίες αυτές είναι απολύτως κατανοητές από τους αναγνώστες των οικονομικών καταστάσεων με αποτέλεσμα να εκτιμούν τα οικονομικά αποτελέσματα σε απόλυτο βαθμό (Κουτρούδη & Λιάπη, 2009).

Το πρότυπο αναφέρει ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα παρέχουν πληροφόρηση για τις λογιστικές μεθόδους που χρησιμοποίησε η επιχείρηση για την αποτίμηση των αποθεμάτων καθώς επίσης και την μέθοδο προσδιορισμού του κόστους. Έπειτα θα πρέπει να αναφέρει η εκάστοτε επιχείρηση την λογιστική αξία των αποθεμάτων συνολικά αλλά και ανά κατηγορία αποθεμάτων. Όταν τα αποθέματα αποτιμηθούν στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (ΚΡΑ) τότε η λογιστική αυτή αξία θα πρέπει να γίνεται γνωστή. Ακόμα θα πρέπει να αναφέρεται το ποσό που προέρχεται από αναστροφή της πρόβλεψης υποτίμησης, το οποίο θεωρείται ως έσοδο χρήσης για την επιχείρηση καθώς επίσης και τους λόγους ή τα γεγονότα που οδήγησαν στην αναστροφή της υποτίμησης. Άλλη μια γνωστοποίηση που πρέπει η επιχείρηση να πραγματοποιεί είναι η λογιστική αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριασθή για εξασφάλιση υποχρεώσεων (Κουτρούδη & Λιάπη, 2009). Τέλος θα πρέπει να αναφέρεται το ποσό κάθε υποτίμησης που θεωρήθηκε ως έξοδο από την επιχείρηση κατά την διάρκεια της περιόδου (Βλάχος & Λουκά, 2007).



## 2.2. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16: Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

### 2.2.1. Σκοπός του προτύπου

Το ΔΠΛ 16 "Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις" έχει ως στόχο να συντονίσει με ένα ιδιαίτερο τρόπο το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις, δηλαδή τα υλικά πάγια στοιχεία της επιχείρησης με τέτοιο τρόπο ώστε να γίνεται αντιληπτή στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, η επένδυση που έχει κάνει η επιχείρηση καθώς και οι μεταβολές που θα προκύψουν στην ίδια την επένδυση.

Ιδιαίτερα το πρότυπο ασχολείται με το να καταχωρήσει στο σωστό χρόνο τα ενσώματα πάγια στοιχεία, να προσδιορίσει την λογιστική τους αξία, να καθορίσει την δαπάνη απόσβεσης τους που αντανακλά στην σταδιακή μείωση της παραγωγικής ζωής των παγίων και τέλος να καθορίσει τις ζημιές απομείωσης (μείωσης της αξίας τους) των παγίων αυτών στοιχείων (Βλάχος & Λουκά, 2007).

### 2.2.2. Πεδίο εφαρμογής

Το πρότυπο έχει εφαρμογή στις ενσώματες ακινήτοποιήσεις του ενεργητικού δηλαδή σε όλα τα πάγια υλικά στοιχεία. Οι ενσώματες ακινήτοποιήσεις όμως περιλαμβάνουν κατηγορίες παγίων που χειρίζονται άλλα διεθνή πρότυπα. Για παράδειγμα πάγια που χρησιμοποιούνται για εκμίσθωση σε τρίτους ασχολείται το ΔΛΠ 17 "μισθώσεις" ενώ πάγια που κατασκευάζονται για μελλοντική χρήση ως ακίνητα σε επένδυση ασχολείται το ΔΛΠ40 "επενδύσεις σε ακίνητα". Ακόμα για τα πάγια που κατέχονται για πώληση ασχολείται το ΔΠΧΑ 5 "κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται για πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες".

Επίσης το πρότυπο δεν καλύπτει βιολογικά στοιχεία του ενεργητικού που σχετίζονται με αγροτικές δραστηριότητες (π.χ. ζωντανά ζώα, δάση, δέντρα κλπ.) μ' αυτά ασχολείται το ΔΛΠ41 "γεωργία". Όμως εδώ το ΔΛΠ 16 καλύπτει τα ακίνητα τα οποία χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη και συντήρηση των βιολογικών στοιχείων.

Τέλος τα πάγια τα οποία αφορούν εξερεύνηση και αξιολόγηση ορυκτού πλούτου, πετρελαίου, φυσικού αερίου κλπ. με αυτά ασχολείται το ΔΠΧΑ 6 "εξερεύνηση και αξιολόγηση μεταλλευτικών πόρων". Και εδώ το ΔΛΠ16 καλύπτει τα ακίνητα (μηχανήματα, εξοπλισμό) που χρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη ή συντήρηση των μεταλλευτικών στοιχείων (Βλάχος & Λουκά, 2007).

### 2.2.3. Ορισμός Ενσώματων ακινητοποιήσεων

Ως πάγια στοιχεία μιας επιχείρησης θεωρούνται όλα τα υλικά και άυλα αγαθά που προορίζονται να μείνουν πέρα από ένα έτος στην επιχείρηση με την ίδια περίπου μορφή. Τα πάγια χωρίζονται σε δύο κατηγορίες, τις ενσώματες και τις ασώματες ακινητοποιήσεις. Το ΔΛΠ16 αναφέρεται όπως ήδη έχουμε πει στις ενσώματες ακινητοποιήσεις (Σγουρινάκης & Μιχαλινάκης, 2009).

Ως ενσώματες ακινητοποιήσεις θεωρούνται όλα τα υλικά στοιχεία της επιχείρησης που χρησιμοποιούνται ως μέσα δράσης, που προορίζονται να μείνουν μακροχρόνια στην επιχείρηση και που παρέχουν οικονομικά οφέλη (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015). Πάγια με υλική υπόσταση είναι οι εδαφικές εγκαταστάσεις, τα κτήρια, τα μηχανήματα, τα μεταφορικά μέσα και άλλα στοιχεία τα οποία ουσιαστικά αποτελούν και την περιουσία της επιχείρησης και γι' αυτό το λόγο παίζουν σημαντικό ρόλο και στην εικόνα που παρουσιάζει η επιχείρηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων (Σγουρινάκης & Μιχαλινάκης, 2009).

### 2.2.4. Περιεχόμενο

#### α) Αρχική καταχώρηση

Για να θεωρηθεί ένα στοιχείο ως πάγιο και να καταχωρηθεί στην επιχείρηση πρέπει αρχικά η επιχείρηση να αναμένει μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα εισχωρήσουν σε αυτήν και έπειτα το κόστος του παγίου στοιχείου πρέπει να μπορεί να προσδιοριστεί με αξιοπιστία (Βλάχος & Λουκά, 2007).

Τα πάγια ενσώματα στοιχεία αρχικώς καταχωρούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει την τιμή αγοράς του παγίου, διάφορα έξοδα αγοράς όπως δασμοί και τέλος άμεσα έξοδα. Τα άμεσα έξοδα περιλαμβάνουν το κόστος προετοιμασίας της τοποθεσίας του περιουσιακού στοιχείου, τα έξοδα μεταφοράς και παράδοσης, τα έξοδα εγκατάστασης και συναρμολόγησης, επαγγελματικές αμοιβές και έξοδα αποσυναρμολόγησης του παγίου. Συμπερασματικά το κόστος κτήσης συμπεριλαμβάνει κάθε άμεσο κόστος το οποίο μπορεί να θέσει σε λειτουργία το πάγιο (Βλάχος & Λουκά, 2007).

Τα πάγια κατά τη διάρκεια της ζωής τους όπως είναι φυσικό υφίστανται και άλλες δαπάνες μεταγενέστερες του χρόνου κτήσης τους. Από τις δαπάνες αυτές κάποιες θα προστεθούν στο κόστος κτήσης και κάποιες θα καταχωρηθούν στα αποτελέσματα χρήσης.

Ποιο συγκεκριμένα δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων των παγίων αυξάνουν το κόστος κτήσης τους μόνο εφόσον αναμένονται ότι μελλοντικά οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση. Οι δαπάνες αυτές είτε αυξάνουν την ωφέλιμη ζωή του παγίου, είτε βελτιώνουν την αποδοτικότητα του ή είτε μειώνουν το λειτουργικό κόστος του παγίου. Αντίθετα δαπάνες συντηρήσεως και επισκευών που γίνονται με σκοπό να διατηρήσουν την ίδια αρχική απόδοση του παγίου και όχι να βελτιώσουν την αποδοτικότητα πάνε στα αποτελέσματα χρήσης της περιόδου που πραγματοποιούνται (Βλάχος & Λουκά, 2007).

## β) Αποτίμηση μετά την αρχική καταχώρηση

Βάση των διεθνών λογιστικών προτύπων η αποτίμηση των παγίων στοιχείων μετά την αρχική καταχώρηση τους μπορεί να γίνει με δύο μεθόδους.

Η πρώτη και βασική μέθοδος που προτείνει το πρότυπο είναι του κόστους κτήσης, δηλαδή ένα πάγιο πρέπει να εμφανίζεται στο Κόστος κτήσης του μειωμένο όμως από συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις συσσωρευμένες ζημιές απομείωσης.

Η δεύτερη και εναλλακτική μέθοδος που προτείνει το πρότυπο είναι η Αναπροσαρμογή στην εύλογη αξία (fair value). Όταν η εύλογη ή αλλιώς δίκαιη αξία

ενός παγίου μπορεί να επιμετρηθεί με αξιοπιστία τότε το πάγιο μπορεί να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία που αποτελείται από την πραγματική του αξία την ημέρα της αναπροσαρμογής μειωμένη από τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημιές απομείωσης. Όταν ακολουθηθεί αυτή η μέθοδος θα πρέπει να γίνονται επανεκτιμήσεις σε τακτά χρονικά διαστήματα. Η δίκαιη αξία του εδάφους και των κτιρίων προσδιορίζεται από ειδικούς οι οποίοι εκτιμούν τα στοιχεία της αγοράς, την τοποθεσία των ακινήτων, την παλαιότητα κλπ. Οι αναπροσαρμογές για τα κτήρια γίνονται κάθε 3 με 5 έτη. Η πραγματική αξία μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι η αγοραία αξία που επίσης προσδιορίζεται από επαγγελματίες εκτιμητές. Αν για οποιοδήποτε λόγο δεν μπορεί να γίνει εκτίμηση με βάση την αγοραία αξία τότε τα πάγια αποτιμώνται στο Αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασης.

Τέλος, όταν γίνεται αναπροσαρμογή ενός παγίου πρέπει να αναπροσαρμόζεται όλη η κατηγορία των παγίων που ανήκει (χωριστά ανά πρωτοβάθμιο λογαριασμό (Βλάχος & Λουκά, 2007).

#### γ) Αποσβέσεις Ενσώματων στοιχείων

Τα ενσώματα πάγια στοιχεία ως γνωστόν υπόκεινται σε αποσβέσεις. Ο λόγος που αποσβένονται οφείλεται στην αρχή συσχέτισης εσόδων- εξόδων. Με βάση αυτή την αρχή η δαπάνη απόσβεσης που αποτελεί έξοδο για την οικονομική οντότητα θα πρέπει να συσχετίζεται με τα οικονομικά οφέλη άρα και τα έσοδα που προκύπτουν από την χρήση του παγίου (Αραμπατζής, 2010).

Ένας σύντομος και κατανοητός ορισμός της απόσβεσης θα λέγαμε ότι είναι η μείωση της αξίας του παγίου, το ΔΛΠ16 δίνει έναν ποιο ολοκληρωμένο ορισμό ότι Απόσβεση είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου στοιχείου κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Αποσβεστέο ποσό είναι το κόστος κτήσης(δηλαδή το πόσο το αγόρασες) μείον την υπολειμματική αξία(την αξία δηλαδή που το πάγιο μπορεί να πωληθεί στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του). Επομένως πριν τον υπολογισμό της απόσβεσης θα πρέπει να υπολογιστεί η ωφέλιμη ζωή του παγίου δηλαδή την διάρκεια που το πάγιο θα χρησιμοποιείται από την επιχείρηση. Η ωφέλιμη ζωή του παγίου επηρεάζεται από την χρονική φθορά, από την

λειτουργική φθορά καθώς επίσης και από την τεχνολογική και οικονομική απαξίωση του παγίου. Αξίζει να σημειωθεί ότι η γη έχει απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και άρα δεν αποσβένεται (Βλάχος & Λουκά, 2007).

Το ΔΛΠ16 προτείνει τρεις μεθόδους απόσβεσης. Η πρώτη είναι η σταθερή ή ευθεία μέθοδος όπου το ποσό το οποίο αποσβένεται είναι σταθερό για όλη την διάρκεια ωφέλιμης ζωής του παγίου και δίνεται από το τύπο: Αποσβεστέο ποσό/ ωφέλιμη ζωή. Η δεύτερη μέθοδος είναι η φθίνουσα δηλαδή αποσβένουμε στην αρχή της ωφέλιμης ζωής με μεγαλύτερο ποσό και σταδιακά μειώνουμε αυτό το ποσό. Τέλος, η τρίτη μέθοδος απόσβεσης υπολογίζεται ανάλογα με τις μονάδες που έχουν παραχθεί.

Οι αποσβέσεις όπως είπαμε είναι έξοδα για την επιχείρηση και γι' αυτό θα πρέπει να επιβαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης εκτός αν κοστολογούνται σε παραχθέντα προϊόντα οπότε πάνε στα τελικά αποθέματα του ισολογισμού (π.χ. αποσβέσεις μηχανημάτων παραγωγής (Βλάχος & Λουκά, 2007).

#### δ) Απομείωση Ενσώματων Στοιχείων

Όταν ένα πάγιο στοιχείο έχει απομειωθεί δηλαδή έχει μειωθεί η αξία του, τότε η ζημιά που προκύπτει υπολογίζεται από την διαφορά ανάμεσα στην λογιστική του αξία και το ανακτήσιμο ποσό. Για το λογιστικό χειρισμό της απομείωσης ενσώματων πάγιων στοιχείων αρμόδιο είναι το ΔΛΠ36 (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015).

#### 2.2.5. Γνωστοποιήσεις

Οι επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα πρέπει να πραγματοποιούν γνωστοποιήσεις για κάθε κατηγορία υλικών παγίων χωριστά.

Αρχικά, θα πρέπει να γνωστοποιούν τις μεθόδους μέτρησης που χρησιμοποίησαν για τον καθορισμό της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας, τις μεθόδους απόσβεσης που χρησιμοποίησαν καθώς επίσης πρέπει να προσδιορίσουν τις ωφέλιμες ζωές των παγίων αλλά και τους συντελεστές με τους οποίους έγιναν οι αποσβέσεις. Έπειτα θα πρέπει να γίνεται γνωστό όχι μόνο οι προ αποσβέσεων λογιστική αξία αλλά και η λογιστική αξία τέλους περιόδου μαζί με τις

συσσωρευμένες αποσβέσεις αρχής και τέλους. Ακόμα η επιχείρηση θα πρέπει να εμφανίζει μία συμφωνία της λογιστικής αξίας κατά την αρχή και το τέλος της περιόδου που να δείχνει τις προσθήκες που έγιναν στα πάγια, τα περιουσιακά στοιχεία που ταξινομήθηκαν στην ομάδα των κατεχόμενων για πώληση (ΔΠΧΑ5), τα περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν από επιχειρηματικές συνενώσεις, αυξήσεις και μειώσεις που προκύπτουν από επανεκτιμήσεις, αναπροσαρμογές, απομειώσεις. Ακόμα θα πρέπει να γνωστοποιούν τις ζημιές που προέκυψαν από απομειώσεις, τις αναστροφές ζημιών απομείωσης, τις αποσβέσεις που έγιναν, συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν και όποιες άλλες μεταβολές προκύψουν (Βλάχος & Λουκά, 2007).

Με τις παραπάνω γνωστοποιήσεις οι επιχειρήσεις παρέχουν πληροφορίες στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων οι οποίοι εξετάζουν τις πολιτικές που έχει επιλέξει η διοίκηση της κάθε επιχείρησης και κάνουν συγκρίσεις με άλλες επιχειρήσεις.

Για παρόμοιους λόγους θα πρέπει επίσης οι οικονομικές οντότητες να γνωστοποιούν αν υπάρχουν περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται σε περιορισμούς καθώς και τα υλικά στοιχεία που έχουν δοθεί για εξασφάλιση υποχρεώσεων. Επίσης, πρέπει να αναφέρεται το σύνολο των εξόδων που έχουν αναγνωριστεί στην λογιστική αξία του παγίου κατά το στάδιο της κατασκευής καθώς επίσης και τα ποσά που έχουν δοθεί για δεσμεύσεις για απόκτηση ενσώματων στοιχείων (Βενιέρης, 1999).

Τέλος, οι επιχειρήσεις που επανεκτιμούν πάγια θα πρέπει να γνωστοποιούν στις οικονομικές καταστάσεις την ημερομηνία που έγινε η επανεκτίμηση, οι μέθοδοι που χρησιμοποιήθηκαν για τις επανεκτιμήσεις καθώς επίσης και οι υποθέσεις που μπορεί να προέκυψαν για τον υπολογισμό των δίκαιων αξιών. Ακόμα θα πρέπει να αναφέρεται η κάθε κατηγορία υλικών παγίων που έχει επανεκτιμηθεί καθώς και η λογιστική αξία εάν δεν πραγματοποιούνται επανεκτιμήσεις. Καταλήγοντας οι επιχειρήσεις θα πρέπει να γνωστοποιούν και το αποθεματικό επανεκτίμησης αλλά και οποιοδήποτε περιορισμό που προκύπτει για το αποθεματικό επανεκτίμησης (Σταματοπούλου, 2015).

## 2.3. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 23: Κόστος Δανεισμού

### 2.3.1. Σκοπός Του Προτύπου

Το πρότυπο που θα αναλύσουμε είναι το ΔΛΠ23 "Κόστος Δανεισμού" (IAS23 Borrowing cost), σκοπός του οποίου είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση του δανειακού κόστους των επιχειρήσεων και να ορίσει τα κριτήρια για την αναγνώριση του. Το ΔΛΠ23 για την σωστή παρακολούθηση του δανειακού κόστους προβλέπει ότι το κόστος δανεισμού που άμεσα αναγνωρίζεται στην αγορά ή κατασκευή ενός "μη άμεσου εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου" (ο ορισμός δίνεται στην παράγραφο 2.3.3) θα πρέπει να κεφαλαιοποιείται στο κόστος του εν λόγω στοιχείου ενώ άλλα κόστη δανεισμού θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται ως έξοδα (Βλάχος & Λουκά, 2007).

### 2.3.2. Πεδίο Εφαρμογής

Όπως αναφέραμε παραπάνω το ΔΛΠ23 εφαρμόζεται για την λογιστική αντιμετώπιση των κοστών από τα δάνεια που παίρνει η επιχείρηση. Όμως θα πρέπει να τονιστεί ότι το πρότυπο δεν λαμβάνει υπόψη σαν κόστος δανεισμού το πραγματικό ή λογιστικό κόστος των ιδίων κεφαλαίων, συμπεριλαμβανομένου και του προνομιούχου κεφαλαίου (Βλάχος & Λουκά, 2007).

### 2.3.3. Ορισμοί

*ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ:* Το κόστος δανεισμού περιλαμβάνει όλους τους τόκους καθώς και τις λοιπές δαπάνες που προέρχονται από δάνεια που πήρε μια επιχείρηση για την πραγματοποίηση της δραστηριότητας της. Στις άλλες δαπάνες περιλαμβάνονται άλλοι μακροπρόθεσμοι και βραχυπρόθεσμοι θεσμοί τόκοι, έξοδα από χρηματοδοτικές μισθώσεις αλλά και συναλλαγματικές διαφορές από δάνεια που πραγματοποιήθηκαν σε ξένο νόμισμα.

*ΜΗ ΑΜΕΣΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΙΜΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ:* Είναι οποιοδήποτε στοιχείο ενεργητικού που δεν μπορεί η επιχείρηση να εκμεταλλευτεί

άμεσα διότι χρειάζεται μακρά περίοδο (συνήθως μεγαλύτερη του έτους) προετοιμασίας για να κατασκευαστεί, παραχθεί, χρησιμοποιηθεί ή για να πουληθεί. Μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού μπορεί να είναι για παράδειγμα τι κρασί που χρειάζεται αρκετό καιρό μέχρι να ωριμάσει και να είναι έτοιμα προς κατανάλωση. Επίσης η κατασκευή ενός ακινήτου θεωρείται ως μη άμεσο εκμεταλλεύσιμο στοιχείο αφού χρειάζεται αρκετό καιρό μέχρι την ολοκλήρωση του και μέχρις ότου χρησιμοποιηθεί από την επιχείρηση. Ακόμα μπορεί να είναι βιομηχανοστάσια ή μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας. Σε καμία όμως περίπτωση δεν είναι στοιχεία ενεργητικού που είναι έτοιμα για πώληση και αποθέματα τα οποία παράγονται άμεσα και τακτικά (Βλάχος & Λουκά, 2007).

#### 2.3.4. Περιεχόμενο

##### α) Λογιστικός Χειρισμός

Το ΔΛΠ23 για την λογιστική αντιμετώπιση του κόστους δανεισμού προτείνει δύο μεθόδους.

##### 1) Βασική μέθοδος

Με βάση την πρώτη μέθοδο τα κόστη (δηλαδή τόκοι) που δημιουργούνται από τα δάνεια που παίρνει η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζονται ως έξοδα και να μεταφέρονται στα Αποτελέσματα χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν (Καρτάλης, 2012).

##### 2) Εναλλακτική μέθοδος

Η δεύτερη μέθοδος που προτείνει το πρότυπο αφορά τα δάνεια που πήρε η επιχείρηση και που σχετίζονται άμεσα με τα "μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα περιουσιακά στοιχεία" του ενεργητικού. Έτσι τα κόστη των δανείων αυτών θα πρέπει να κεφαλαιοποιούνται δηλαδή θα πρέπει το κόστος των δανείων να βαρύνει την αξία των μη άμεσων εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, με τον όρο ότι η μέθοδος αυτή θα χρησιμοποιείται για όλα τα μη άμεσα εκμεταλλεύσιμα στοιχεία της επιχείρησης.



Συνεπώς, το κόστος δανεισμού που αφορά την απόκτηση μη άμεσων εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, προστίθενται στο κόστος αυτών των στοιχείων προκειμένου να διαμορφωθεί το τελικό τους κόστος (Καρτάλης, 2012).

#### β) Δανεισμός

Όπως αναφέραμε και παραπάνω το κόστος δανεισμού προσ αυξάνει την αξία των μη άμεσα εκμεταλλεύσιμων περιουσιακών στοιχείων. Για τα στοιχεία αυτά η επιχείρηση λαμβάνει ένα ειδικό δάνειο το οποίο δάνειο έχει ληφθεί αποκλειστικά και μόνο για την χρησιμοποίησή του σε κάποιο συγκεκριμένο "μη άμεσο εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο γι' αυτό και λέγεται ειδικός δανεισμός (Βλάχος, Λουκά 2008).

Όμως υπάρχει η δυνατότητα οι επιχειρήσεις να χρησιμοποιούν μέρος των κεφαλαίων που προέρχονται από το γενικό δανεισμό με σκοπό την απόκτηση ενός μη άμεσου εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου. Ο γενικός δανεισμός αφορά διάφορα δάνεια γενικής φύσεως που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση. Έτσι όταν μέρος από αυτό το δανεισμό χορηγηθεί σ' ένα μη άμεσο εκμεταλλεύσιμο περιουσιακό στοιχείο τότε για να υπολογιστεί το ποσό του κόστους δανεισμού το οποίο πρέπει να κεφαλαιοποιηθεί, γίνεται χρήση ενός "επιτοκίου κεφαλαιοποίησης"

στις δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί γι' αυτό το στοιχείο (Καρτάλης, 2012).

Με τον όρο " επιτόκιο κεφαλαιοποίησης" εννοούμε τον μέσο σταθμικό όρο του κόστους δανεισμού σε σχέση με τα δάνεια της επιχείρησης που μένουν ακρησιμοποιήτα κατά την διάρκεια της χρήσης, εξαιρουμένων των ειδικών δανείων για την απόκτηση ενός μη άμεσου εκμεταλλεύσιμου περιουσιακού στοιχείου (Βλάχος & Λουκά, 2007).

#### γ) Έναρξη Κεφαλαιοποίησης

Σύμφωνα με το ΔΛΠ23 η έναρξη κεφαλαιοποίησης δεν ξεκινά όταν η επιχείρηση κάνει λήψη του δανείου αλλά ξεκινάει από το έτος που γίνεται η

επενδυτική δαπάνη για κατασκευή του στοιχείου. Ακόμα για να ξεκινήσει η κεφαλαιοποίηση θα πρέπει η επιχείρηση να πραγματοποιεί κόστη δανεισμού και να αναλαμβάνει αναγκαίες δραστηριότητες. Οι αναγκαίες δραστηριότητες που πρέπει να γίνουν για να καταστεί το περιουσιακό στοιχείο έτοιμο προς χρήση ή πώληση δεν περιορίζονται μόνο στην φυσική κατασκευή αλλά περιλαμβάνουν και την τεχνική και διοικητική εργασία πριν από την έναρξη της φυσικής κατασκευής. Για παράδειγμα όταν μια οικονομική οντότητα θέλει να κτίσει ένα ακίνητο, η επένδυση δεν ξεκινάει από την στιγμή που κτίζεις το ακίνητο αλλά από ποιο πριν που ξεκινάς να κάνεις μελέτες και χρειάζεσαι την λήψη αδειών (Βλάχος & Λουκά, 2007).

#### δ) Αναστολή Κεφαλαιοποίησης

Αναστολή κεφαλαιοποίησης γίνεται όταν υπάρχει παρατεταμένη διακοπή στην ενεργό ανάπτυξη /κατασκευή του στοιχείου. Δεν γίνεται διακοπή όμως όταν γίνετε κάποια σημαντική ή διοικητική εργασία, όταν απαιτείται αναγκαία διαδικασία προετοιμασίας και όταν γίνουν κάποια αναπόφευκτα γεγονότα όπως μια καταστροφή παγίου (Βλάχος & Λουκά, 2007).

#### ε) Λήξη Κεφαλαιοποίησης

Η κεφαλαιοποίηση του κόστους δανεισμού σταματάει όταν το πάγιο είναι πλέον εκμεταλλεύσιμο δηλαδή το πάγιο είναι έτοιμο να προσφέρει τις προσδοκώμενες απ' αυτό υπηρεσίες και έχουν σταματήσει όλες οι αναγκαίες δραστηριότητες προετοιμασίας του (Βλάχος & Λουκά, 2007).

### 2.3.5. Γνωστοποιήσεις

Το ΔΛΠ23 υποχρεώνει να κάνει τις επιχειρήσεις να κάνουν τις παρακάτω γνωστοποιήσεις. Θα πρέπει να γνωστοποιούν το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης καθώς επίσης και το επιτόκιο κεφαλαιοποίησης που χρησιμοποιήθηκε από την εκάστοτε επιχείρηση για να

καθοριστεί το ποσό του κόστους δανεισμού που κεφαλαιοποιήθηκε (Βλάχος & Λουκά, 2007).

## 2.4. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση

### 2.4.1. Σκοπός Του Προτύπου

Για να παρουσιαστούν τα χρηματοοικονομικά μέσα στις οικονομικές καταστάσεις ως ίδια κεφάλαια ή υποχρεώσεις, χρησιμοποιείται ως οδηγός το ΔΛΠ 32 ενώ χρησιμοποιείται και για τον απαραίτητο συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Το πρότυπο πιο συγκεκριμένα, θα λέγαμε πως χρησιμοποιείται για την ταξινόμηση των χρηματοοικονομικών μέσων ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και συμμετοχικούς τίτλους από την μεριά του εκδότη, ενώ ταυτόχρονα χρησιμοποιείται και για την ταξινόμηση των μερισμάτων, των κερδών, των ζημιών και των τόκων. Συμπληρωματικά θα μπορούσαμε να αναφέρουμε πως ταξινομεί και τις συνθήκες που επηρεάζουν τα συμψηφιζόμενα χρηματοοικονομικά μέσα (Κεσίογλου Θεμιστοκλής 2009).

Αξίζει να σημειωθεί ότι οι αρχές του ΔΛΠ 32 συμπληρώνουν και τις αρχές για την γνωστοποίηση των πληροφοριών των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων του ΔΠΧΠ 7 (Κουσενίδη Σπυριδούλα 2015).

### 2.4.2. Πεδίο εφαρμογής

Όλες οι οικονομικές οντότητες που εφαρμόζουν ΔΛΠ, χρησιμοποιούν το ΔΛΠ 32 για όλα τα χρηματοοικονομικά μέσα εκτός από:

1. Τις συμμετοχές σε κοινοπραξίες, σε συγγενείς και σε θυγατρικές εταιρείες που αντιμετωπίζονται από τα ΔΛΠ 27, 28 και 31. Το παρόν πρότυπο όμως εφαρμόζεται, σε ότι έχει να κάνει με παράγωγα που συνδέονται με κοινοπραξίες, συγγενείς και θυγατρικές εταιρείες.
2. Τα χρηματοοικονομικά μέσα με χαρακτήρα προαιρετικής συμμετοχής, αλλά και τα ασφαλιστικά συμβόλαια που εφαρμόζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 4. Το παρόν πρότυπο εφαρμόζεται εκ νέου σε παράγωγα που ενσωματώνονται σε ασφαλιστικά συμβόλαια, αν ορίζεται ότι η οντότητα πρέπει να δεχθεί χωριστή λογιστική αντιμετώπιση, σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.
3. Τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα του εργοδότη σύμφωνα με τα προγράμματα παροχής προς τους εργαζομένους, που εφαρμόζονται από το ΔΛΠ 19.
4. Τις υποχρεώσεις, τα χρηματοοικονομικά μέσα και τις συμβάσεις σχετικά με τις αμοιβές που έχουν ως βάση την αξία των μετοχών στις οποίες εφαρμόζεται το ΔΠΧΠ 2, εκτός από τις συμβάσεις που εφαρμόζονται σύμφωνα με το παρόν πρότυπο και τις παραγράφους 8 – 10, και 33 – 34.

Το ΔΛΠ 32 έχει εφαρμογή και στα συμβόλαια πωλήσεων ή αγορών, μη χρηματοοικονομικών στοιχείων, με χαρακτήρα συμψηφιστικού διακανονισμού με μετρητά, ή με άλλα χρηματοοικονομικά μέσα ή με ανταλλαγή χρηματοοικονομικών μέσων, εκτός από τις συμβάσεις εκείνες που συνάφθηκαν και συνεχίζουν να κατέχονται, και σχετίζονται με την παράδοση ή την παραλαβή μη χρηματοοικονομικών στοιχείων, σύμφωνα πάντα με τις απαιτήσεις της οντότητας στην πώληση, την αγορά και την χρήση (Παπαμιχαήλ, 2015).

#### 2.4.3. Ορισμοί

##### Χρηματοοικονομικό μέσο

Χρηματοοικονομικό μέσο αποτελεί οποιαδήποτε σύμβαση που είναι ταυτόχρονα στοιχείο καθαρής θέσης ή χρηματοοικονομική υποχρέωση μίας οικονομικής οντότητας, και χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο ή αλλιώς

δικαίωμα μίας άλλης οικονομικής οντότητας. Οι συμβάσεις αυτές παρουσιάζουν σύνδεση και αφορούν την μεταβίβαση χρηματοοικονομικών μέσων ή μετρητών. Ως χρηματοοικονομικά μέσα ορίζονται εκτός από τα μετρητά, και οι μετοχές, τα ομόλογα, τα παράγωγα και άλλα στοιχεία.

#### Χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο

Ως χρηματοοικονομικό ορίζεται κάθε περιουσιακό στοιχείο του ενεργητικού που αφορά:

Ταμειακά διαθέσιμα.

Συμβόλαιο, που διακανονίζεται μέσω συμμετοχικών τίτλων της οικονομικής οντότητας και μπορεί να είναι είτε απλά παράγωγο με χαρακτήρα διακανονισμού χωρίς την ύπαρξη ανταλλαγής συγκεκριμένου ποσού, είτε μη παράγωγο, όπου η οντότητα θα λάβει υποχρεωτικά μεταβλητή ποσότητα των συμμετοχικών τίτλων της.

Συμβατικό δικαίωμα παραλαβής χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου ή μετρητών από μία άλλη οντότητα. Συμπληρωματικά θα λέγαμε πως είναι και περιουσιακό στοιχείο με βάση το συμβατικό δικαίωμα σχετικά με την ανταλλαγή χρηματοοικονομικών στοιχείων με μία άλλη οντότητα, με όρους ευνοϊκούς για την πρώτη.

#### Χρηματοοικονομική υποχρέωση

Η χρηματοοικονομική υποχρέωση αφορά το συμβατικό δικαίωμα σχετικά α) με την παράδοση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή μετρητών σε μία άλλη οντότητα και β) την ανταλλαγή υποχρεώσεων ή χρηματοοικονομικών στοιχείων υπό πιθανούς δυσμενείς όρους με μία άλλη οντότητα.

#### Σύμβαση

Η σύμβαση είναι ουσιαστικά μία συμφωνία μεταξύ δύο ή περισσότερων πλευρών, με καθορισμένες και συγκεκριμένες οικονομικές συνέπειες που τα μέρη δεν

μπορούν ή μπορούν σε πολύ μικρό βαθμό να αποφύγουν, διότι συνήθως τέτοιου είδους συμβάσεις είναι εκτελεστές από την νομοθεσία (Μπαμπούλης 2014, Κεζίογλου 2009).

#### 2.4.4. Περιεχόμενα

Κατά την αρχική αναγνώριση , ο εκδότης ενός χρηματοοικονομικού μέσου με βάση τη σχετική σύμβαση αλλά και τους ορισμούς που ισχύουν για την έννοια της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, του χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου και του συμμετοχικού τίτλου , θα πρέπει να το εντάξει στις Υποχρεώσεις , στα ίδια κεφάλαια ή στους συμμετοχικούς τίτλους.

#### ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΣ ΤΙΤΛΟΣ

Ένα χρηματοοικονομικό μέσο λέγεται συμμετοχικός τίτλος όταν το μέσο αυτό δεν έχει καμία συμβατική υποχρέωση για α) παράδοση ή β) ανταλλαγή ,μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οντότητα.

Ακόμα για να οριστεί ως συμμετοχικός τίτλος θα πρέπει εάν το μέσο δύναται να ή θα διακανονιστεί με τους ίδιους συμμετοχικούς τίτλους του εκδότη να είναι α) παράγωγο το οποίο διακανονίζεται από τον εκδότη με την ανταλλαγή χρηματικού ποσού ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου με συγκεκριμένη ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων ή β) μη παράγωγο στο οποίο η οντότητα δεν έχει ουδεμία υποχρέωση να παραδώσει μεταβλητή ποσότητα των ίδιων συμμετοχικών τίτλων της (Κουσενίδη Σπυριδούλα 2015).

#### ΣΥΝΘΕΤΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΜΕΣΑ

Ένα χρηματοοικονομικό μέσο μπορεί να εμπεριέχει στοιχείο υποχρέωσης αλλά και στοιχείο ιδίων κεφαλαίων.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 32, υπάρχει διάκριση των χρηματοοικονομικών μέσων στον ισολογισμό με βάση, όχι τον νομικό τους τύπο, αλλά της ουσιαστικής τους υπόσταση, είτε ως έντιτλη υποχρέωση είτε ως υποχρέωση εξόφλησης με μετρητά.

Τα μέσα που εμπεριέχουν ταυτόχρονα μία έντιτλη υποχρέωση και μία υποχρέωση εξόφλησης πρέπει αφού διαχωριστούν, να λογιστικοποιούνται και να παρουσιάζονται ξεχωριστά.

Συμψηφισμός απαίτησης και υποχρέωσης πραγματοποιείται μόνο όταν ισχύουν τα παρακάτω:

➤ Υπάρχει πρόθεση ταυτόχρονης ρευστοποίησης της υποχρέωσης με την απαίτηση.

➤ Όταν υπάρχει έννομο δικαίωμα συμψηφισμού (Κεχλιόπουλος, 2015).

#### 2.4.5. Γνωστοποιήσεις

Για να αξιολογήσουν οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων ,την σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων για την οικονομική κατάσταση και απόδοση της οντότητας, και για να διαπιστώσουν την ένταση των κινδύνων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά μέσα καθώς και τις πολιτικές διαχείρισης των κινδύνων αυτών θα πρέπει να γνωστοποιηθούν τα παρακάτω:

- Η έκθεση στον επιτοκιακό κίνδυνο.
- Η έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο.
- Η πολιτικές της αντιστάθμισης των κινδύνων.
- Οι πολιτική διαχείρισης του κινδύνου.
- Η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού μέσου.
- Η έκθεση στο συναλλαγματικό κίνδυνο (Παπαμιχαήλ, 2015).

Οι παραπάνω γνωστοποιήσεις αναφέρονται στο πρότυπο ΔΠΧΑ 7 Χρηματοοικονομικά Μέσα : Γνωστοποιήσεις, που συμπληρώνουν τις αρχές του ΔΛΠ 32.

## 2.5. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12: Φόροι Εισοδήματος

### 2.5.1. Σκοπός

Το πρότυπο 12 ασχολείται με τους φόρους εισοδήματος. Σκοπός αυτού του προτύπου είναι να εξηγήσει πως αντιμετωπίζει λογιστικά τους φόρους εισοδήματος. Συγκεκριμένα, αρχικά πρέπει να λογιστικοποιηθούν τα τρέχουσα και τα μελλοντικά αποτελέσματα, που προκύπτουν από τον υπολογισμό της μελλοντικής λογιστικής αξίας στο ενεργητικό του ισολογισμού (υποχρεώσεις) την τρέχουσα περίοδο. Επιπλέον ασχολείται με συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που είναι εγγεγραμμένα στις οικονομικές καταστάσεις. (Αραμπατζής, 2010)

### 2.5.2. Πεδίο εφαρμογής

Το πρότυπο 12 εφαρμόζεται σε όλες τις επιχειρήσεις οι οποίες χρησιμοποιούν τα ΔΛΠ και φτιάχνουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με αυτά. Επιπλέον οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που αφορούν στην εκάστοτε χώρα (εγχώριους) αλλά και τους εξωτερικούς φόρους βασίζοντας τους στα φορολογητέα κέρδη. Παράλληλα και οι παρακρατούμενοι φόροι συμπεριλαμβάνονται στους φόρους εισοδήματος, συγκεκριμένα είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία όταν διανέμουν τα κέρδη προς την αναφέρουσα οντότητα. Τέλος το πρότυπο ασχολείται με τους φόρους που υπολογίζονται στο καθαρό εισόδημα, ενώ φόροι που υπολογίζονται στο ακαθάριστο εισόδημα δεν ασχολείται αυτό το πρότυπο (Κώτσιος, 2007).

### 2.5.3. Ορισμοί

Σε αυτό το πρότυπο θα χρειαστεί να αναπτυχθούν οι παρακάτω έννοιες για να γίνει κατανοητό το πρότυπο, αρχικά το λογιστικό αποτέλεσμα είναι το κέρδος ή η ζημία της περιόδου που προκύπτει πριν γίνει η αφαίρεση από τον φόρο. Το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) είναι το κέρδος στο οποίο θα υπολογιστεί ο φόρος. Το έξοδο φόρου (έσοδο φόρου) είναι το ποσό που έχει σχέση με την τρέχουσα και την αναβαλλόμενη φορολογία και περιλαμβάνεται στον καθορισμό του κέρδους ή



της ζημίας. Ο τρέχων φόρος είναι ο φόρος που πρέπει να καταβληθεί στις φορολογικές αρχές. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι το ποσό του φόρου που θα καταβληθούν σε μεταγενέστερες περιόδους που έχει να κάνει με φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Συγκεκριμένα προσωρινές διαφορές είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής του βάσης. Ενώ φορολογητέες προσωρινές διαφορές είναι εκείνες που θα διαμορφώσουν το φορολογητέο ποσό μελλοντικά μέχρι να διευθετηθεί ή ανακτηθεί η λογιστική του αξία. Τα αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού είναι τα ποσά των φόρων που ανακτώνται σε μεταγενέστερες περιόδους και έχουν σχέση με: α) αφαιρετέες προσωρινές διαφορές είναι μεταγενέστερα αφαιρετέα ποσά με τα οποία προσδιορίζεται το φορολογητέο κέρδος μεταγενέστερων περιόδων όταν η λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού ανακτηθεί. β) «μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες» γ) «μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους». Τέλος φορολογική βάση είναι το ποσό που αφαιρείται σε επόμενες χρήσεις όταν το περιουσιακό στοιχείο ανακτά την λογιστική του αξία (Κωστοπούλου, 2010).

#### 2.5.4. Περιεχόμενο

##### α) Μόνιμες και προσωρινές διαφορές

Στις επιχειρήσεις που συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, συνήθως προκύπτουν διαφορές ανάμεσα στο λογιστικό και στο φορολογητέο κέρδος. Αυτό συμβαίνει λόγω της διαφοράς που υπάρχει στους φορολογικούς νόμους της χώρας και των διεθνών λογιστικών προτύπων. Αυτές οι διαφορές διακρίνονται σε μόνιμες και σε προσωρινές. Οι μόνιμες διαφορές που προκύπτουν αγνοούνται, ενώ οι προσωρινές χωρίζονται σε φορολογητέες και σε αφαιρετέες από τις φορολογητέες διαφορές προκύπτουν αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ενώ από τις εκπεστέες προκύπτουν αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις. Σύμφωνα με τα παραπάνω η δημιουργία της φορολογικής υποχρέωσης προκύπτει όταν η λογιστική αξία είναι μεγαλύτερη από την φορολογική βάση. Αντιθέτως όταν η λογιστική αξία είναι μικρότερη από την φορολογική βάση προκύπτει φορολογική απαίτηση. Επομένως ο φόρος εισοδήματος αποτελείται από

τον τρέχων και τον αναβαλλόμενο φόρο σύμφωνα με το πρότυπο (Κωστοπούλου, 2010).

#### β) Επανεκτίμηση και η αναπροσαρμογή στοιχείων ενεργητικού

Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 12 ασχολείται με γεγονότα όπως είναι η επανεκτίμηση και η αναπροσαρμογή στοιχείων ενεργητικού. Συγκεκριμένα όταν η επανεκτίμηση των παγίων στοιχείων επιδρά στο φορολογητέο εισόδημα, τότε αλλάζει και η φορολογική βάση του παγίου επομένως δεν δημιουργείται καμία προσωρινή διαφορά. Αντιθέτως όταν η επανεκτίμηση δεν έχει επίδραση στο φορολογητέο εισόδημα τότε δημιουργείται διαφορά ανάμεσα στην επανεκτιμημένη λογιστική αξία και στην φορολογική βάση. Αυτή η διαφορά είναι προσωρινή και από αυτή σχηματίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Η διαφορά αυτή δημιουργείται όταν η επιχείρηση λόγω πώλησης ανακτήσει την επανεκτιμημένη λογιστική αξία που θα δημιουργηθεί λόγω χρήσης, στο οποίο το φορολογητέο εισόδημα θα είναι περισσότερο από τις φορολογικές εκπτώσεις που υπολογίζονται στο κόστος (Παπαμιχαήλ, 2015).

Ο λογιστικός χειρισμός για την επανεκτίμηση διαφέρει όταν η λογιστική αξία είναι μεγαλύτερη από την φορολογική βάση και όταν η λογιστική αξία είναι μικρότερη από την φορολογική βάση. Συγκεκριμένα όταν η ΛΑ είναι μεγαλύτερη από την ΦΒ προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση το οποίο υπολογίζεται με το κέρδος επανεκτίμησης επί τον φορολογικό συντελεστή. Το αποτέλεσμα που καταχωρείται στις καταστάσεις είναι στην χρέωση το «αποθεματικό επανεκτίμησης» και στην πίστωση η «φορολογική υποχρέωση». Αντιθέτως όταν η ΛΑ είναι μικρότερη από την ΦΒ τότε προκύπτει μελλοντικό φορολογικό στοιχείο ενεργητικού και υπολογίζεται με την ζημία επανεκτίμησης επί τον φορολογικό συντελεστή. Το αποτέλεσμα καταχωρείται ως εξής, στην χρέωση «φορολογικό στοιχείο ενεργητικού» και στην πίστωση «ζημία επανεκτίμησης» (Τσίχλης, 2014).

γ) Αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και αχρησιμοποίητους φόρους – έσοδα

Το πρότυπο ασχολείται με τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και τους αχρησιμοποίητους φόρους – έσοδα. Πιο αναλυτικά σε ορισμένες περιπτώσεις η επιχείρηση μπορεί να κάνει μεταφορά της φορολογικής ζημίας σε επόμενες χρήσεις, με την προϋπόθεση όμως να υπάρξουν κέρδη για εκείνες τις περιόδους ώστε να μπορέσουν να αφαιρεθούν από αυτά οι φορολογικές ζημίες, ώστε η επιχείρηση να πληρώσει λιγότερο φόρο.

Στο τέλος κάθε μελλοντικής περιόδου η επιχείρηση πρέπει να κάνει μια επανεκτίμηση των μη-αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών στοιχείων ενεργητικού. Αντιθέτως εάν ισχύουν τα παρακάτω τότε η επιχείρηση αναγνωρίζει το μη-αναγνωρισμένο στοιχείο ενεργητικού (Κεχιόπουλος, 2015).

#### δ) Επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες

Στις επενδύσεις μπορεί να προκύψουν προσωρινές διαφορές, αυτό οφείλεται στην διαφορά της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης. Τα παραπάνω προκύπτουν όταν η επιχείρηση δεν έχει διανέμει τα κέρδη της, αλλά και όταν η μητρική εδρεύει σε άλλη χώρα από την θυγατρική και υπάρχουν μεταβολές στην τιμή του συναλλάγματος.

Όταν οι προσωρινές διαφορές είναι φορολογητέες τότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση από την επιχείρηση ακόμα και όταν η επιχείρηση μπορεί να «ελέγχει την χρονική στιγμή της προσωρινής διαφοράς». Επίσης ίσως η προσωρινή διαφορά να μην αναστραφεί στο προσεχές μέλλον. Τέλος αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αναγνωρίζεται όταν οι προσωρινές διαφορές είναι αφαιρετέες ακόμα και όταν οι προσωρινές διαφορές αναστραφούν στο άμεσο μέλλον και θα δημιουργηθεί φορολογητέο κέρδος (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015).

#### 2.6.5. Γνωστοποιήσεις

Στο πρότυπο για την αναβαλλόμενη φορολογία πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά ότι έχει να κάνει με φόρους, ότι έχει σχέση με το λογιστικό αποτέλεσμα αλλά και με την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Συγκεκριμένα για τους φόρους γνωστοποιούνται, ο τρέχων φόρος όπως και αν έχει γίνει ο υπολογισμός του, είτε από αναστροφή προσωρινών διαφορών είτε από αλλαγή στους φορολογικούς συντελεστές. Επίσης το ποσό που δημιουργείται από μη αναγνωρισμένες ζημίες, φορολογικές πιστώσεις ή προσωρινές διαφορές προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιούνται για την μείωση του τρέχοντος ή αναβαλλόμενου φόρου. Επιπλέον γίνεται γνωστό το ποσό της προσαρμογής που αναγνωρίζεται στην χρήση για τρέχοντες φόρους μεταγενέστερων περιόδων, καθώς επίσης γνωστοποιείται και ο αναβαλλόμενος φόρος έξοδο που προκύπτει είτε από μείωση είτε από αναστροφή μείωσης μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης (Κεχιόπουλος, 2015).

Οι γνωστοποιήσεις που αφορούν το φορολογικό και το λογιστικό αποτέλεσμα είναι οι εξής, αρχικά πρέπει να γίνει γνωστό το ποσό του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου που αναγνωρίστηκε στα Ίδια Κεφάλαια. Επίσης γνωστοποιούνται τυχόν αλλαγές που προκύπτουν στον φορολογικό συντελεστή από την προγενέστερη περίοδο. Επιπλέον πρέπει να γίνει γνωστό το ποσό του φόρου έξοδο που υπολογίζεται από τα έξοδα ή τις ζημίες από εργασίες που έχουν διακοπεί. Παράλληλα γνωστοποιείται ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει από μερίσματα στους μετόχους, αφού όμως αυτά έγιναν γνωστά πριν γίνει η έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για να κοινοποιηθούν και δεν αναγνωρίστηκαν ως υποχρέωση στις καταστάσεις αυτές. Επιπλέον πρέπει να γίνουν γνωστές οι εκπεστές διαφορές που προέρχονται από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, εφόσον δεν καταχωρούνται ως αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση στον Ισολογισμό. Επίσης αναγνωρίζεται το ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης/ υποχρέωσης που από προσωρινή διαφορά και εμφανίστηκε στον Ισολογισμό. Αντίθετα όταν ο αναβαλλόμενος φόρος δεν εμφανίζεται στον Ισολογισμό, τότε εμφανίζεται ως έσοδο ή έξοδο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Τέλος γνωστοποιούνται οι προσωρινές διαφορές που προκύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς ή κοινοπραξίες και δεν

αναγνωρίζονται ως αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (Παπακωνσταντίνου & Σιαμπάλης, 2014).

Οι γνωστοποιήσεις που αφορούν την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση πρέπει αρχικά να συμπεριλαμβάνουν το ποσό της απαίτησης άλλα και τον λόγο της αναγνώρισης, συγκεκριμένα όταν η επιχείρηση εμφανίζει ζημίες μέσα στην περίοδο ή σε προγενέστερη περίοδο και η φορολογική δικαιοδοσία συμπίπτει με αυτήν που δημιουργήθηκε η απαίτηση. Τέλος στην περίπτωση που η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση συνδέεται με επόμενα φορολογητέα κέρδη και από κέρδη αναστροφής των προσωρινών διαφορών που υπάρχουν (Σαλτσίδου, 2011).

## 2.6. Διεθνές λογιστικό πρότυπο 17: Μισθώσεις

### 2.6.1. Σκοπός

Το πρότυπο 17 ασχολείται με τις μισθώσεις. Συγκεκριμένα ασχολείται με την μίσθωση πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Σκοπός λοιπόν αυτού του προτύπου είναι να ρυθμίζει τις λογιστικές διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούν τόσο ο μισθωτής όσο και ο εκμισθωτής (Παπακωνσταντίνου & Σιαμπάλης, 2014).

### 2.6.2. Πεδίο εφαρμογής

Το ΔΛΠ 17 ασχολείται με όλες τις μισθώσεις, εκτός εκείνων που ασχολούνται με πηγές οι οποίες δεν είναι ανανεώσιμες όπως είναι του πετρελαίου, του φυσικού αερίου και των ορυχείων. Επίσης το πρότυπο δεν εφαρμόζεται και για μισθώσεις που αφορούν μεταβίβαση δικαιωμάτων για κινηματογραφικές ταινίες, θεατρικά έργα και όλα τα συναφή, επομένως για την εφαρμογή του προτύπου απαιτείται η μεταβίβαση χρήσης παγίων στοιχείων (Παπαμιχαήλ, 2015).

### 2.6.3. Ορισμοί

Στο πρότυπο αυτό θα αναπτύξουμε τις έννοιες της μίσθωσης, του εκμισθωτή αλλά και του μισθωτή για αυτό τον λόγο είναι καλό να αναλύσουμε αυτούς τους όρους. Συγκεκριμένα ο όρος μίσθωση σημαίνει, ότι ο κύριος κάτοχος του πάγιου στοιχείου, ο οποίος ονομάζεται εκμισθωτής, μεταβιβάζει το δικαίωμα χρήσης ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου για ένα χρονικό διάστημα που θα συμφωνηθεί, με αντάλλαγμα ο μισθωτής να καταβάλει ένα συμφωνηθέν χρηματικό ποσό το οποίο ονομάζεται μίσθωμα. Ο μισθωτής λοιπόν είναι εκείνος στον οποίο μεταφέρεται το δικαίωμα της χρήσης του ακίνητου (Λότσιου-Σιδέρη, 2014).

### 2.6.4. Περιεχόμενο

Οι μισθώσεις χωρίζονται σε δυο μεγάλες κατηγορίες τις Χρηματοδοτικές και τις Λειτουργικές. Η κάθε μια από τις δύο μισθώσεις έχουν τα δικά τους χαρακτηριστικά έτσι ώστε να μπορούν να τις διακρίνουν.

#### α) Χρηματοδοτική μίσθωση

Για να χαρακτηριστεί μια μίσθωση χρηματοδοτική πρέπει να υπάρχουν κάποιες προϋποθέσεις. Πρώτη προϋπόθεση είναι ότι ο μισθωτής επωμίζεται όλα τα οφέλη και τους κινδύνους που ‘συνοδεύουν’ το πάγιο. Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω ο μισθωτής που έχει στην κυριότητα του το πάγιο, έχει τη δυνατότητα να εκμεταλλεύεται τα κέρδη που προκύπτουν από το μισθωμένο περιουσιακό στοιχείο.

Ακόμα ένα χαρακτηριστικό είναι ότι ο μισθωτής μετά την λήξη της μίσθωσης και την αποπληρωμή του μισθώματος έχει το δικαίωμα αγοράς του παγίου. Επιπλέον η τιμή του στοιχείου είναι χαμηλότερη από την τιμή που θα το αγόραζε χωρίς να υπάρχει η μίσθωση δηλαδή από την αγοραία του αξία. Ενώ και η διάρκεια της μίσθωσης χρονικά είναι η ίδια με την ωφέλιμη ζωή του παγίου, δηλαδή εκείνη την περίοδο που θα αποφέρει περισσότερα (Παπακωνσταντίνου & Σιαμπάλης, 2014).

Τέλος ο μισθωτής μπορεί εκτός των άλλων να ακυρώσει την μίσθωση όταν εκείνος το επιθυμεί, αφού όμως πληρώσει για τις όποιες ζημιές έχουν γίνει στον εκμισθωτή. Επιπλέον εάν το θελήσει, επιτρέπεται να παρατείνει το χρόνο της

μίσθωσης για μια επιπλέον περίοδο, με μειωμένο μίσθωμα δηλαδή μικρότερο από το υπάρχον.

### β) Λειτουργικές μισθώσεις

Για τις Λειτουργικές μισθώσεις τα πράγματα είναι πιο απλοποιημένα, δηλαδή για να χαρακτηριστεί μια μίσθωση λειτουργική δεν ισχύουν τα προαναφερόμενα χαρακτηριστικά. Επίσης σε αυτή την μίσθωση οι ζημιές ή φθορές απασχολούν τον εκμισθωτή, κάτω από οποιεσδήποτε συνθήκες και αν έχουν δημιουργηθεί.

Ο λογιστικός χειρισμός διαφέρει από την χρηματοδοτική στην λειτουργική μίσθωση, αλλά διαφέρει και από τον μισθωτή στον εκμισθωτή δηλαδή πώς ο καθένας θα παρουσιάσει την μίσθωση στις Οικονομικές του καταστάσεις.

Στην περίπτωση την χρηματοδοτικής μίσθωσης, ο λογιστικός χειρισμός από τον μισθωτή πρέπει να γίνεται ως εξής, αρχικά καταχωρείτε στην χρέωση το πάγιο ενώ στην πίστωση καταχωρείτε η υποχρέωση από την μίσθωση. Το ποσό το οποίο αναγνωρίζεται είναι το μικρότερο ποσό μεταξύ την τρέχουσας ή δίκαιης αξίας του παγίου και την παρούσας αξίας των ελαχίστων συνολικών μισθωμάτων του παγίου. Επίσης εάν τελικά το πάγιο μεταφερθεί στην κυριότητα του μισθωτή, εκείνος πρέπει να διενεργήσει απόσβεση στην μικρότερη περίοδο ανάμεσα στην χρονική περίοδο την μίσθωσης και της ωφέλιμης ζωής (Κωστοπούλου, 2010).

Στις πληρωμές των μισθωμάτων τα ποσά που δίνει στον εκμισθωτή παίρνουν την μορφή τοκοχρεωλυτικής δόσης, δηλαδή το κεφάλαιο το οποίο 'χρωστάει' ο μισθωτής μειώνεται, ενώ οι τόκοι παρουσιάζονται ως έξοδα την περίοδο την οποία δημιουργούνται.

Στην περίπτωση του εκμισθωτή ο λογιστικός χειρισμός θα είναι αντίθετος από ότι ήταν για τον μισθωτή, δηλαδή στο ημερολόγιο στην χρέωση θα καταχωρηθεί «χρεώστες από χρηματοδοτικές μισθώσεις» ενώ στην πίστωση θα καταχωρηθεί «στοιχείο ενεργητικού /πωλήσεις». Το ποσό το οποίο θα καταχωρηθεί είναι το σύνολο των μισθωμάτων που εισπράττει ο εκμισθωτής, εάν όμως υπάρχει διαφορά με την λογιστική αξία του παγίου, η διαφορά καταχωρείται ως κέρδος ή ζημία την χρονική διάρκεια που ξεκίνησε η μίσθωση. Επίσης αναγνωρίζονται τα πρώτα έξοδα που γίνονται από τον εκμισθωτή όπως η καταβολή κάποιου ποσού σε μεσίτη, νομικά

έξοδα και έξοδα που αφορούν άμεσα το πάγιο όλα αυτά αυξάνουν το κόστος αλλά αποσβένονται αμέσως διότι είναι αναγκαία για την συμφωνία στης μίσθωσης. Επιπλέον για της «μισθώσεις που δεν αφορούν σε κατασκευαστές ή εμπόρους εκμισθωτές», τα πρώτα έξοδα αναγνωρίζονται όπως αναγνωρίζονταν στην αρχή τα μισθώματα. Παράλληλα στην πληρωμή των μισθωμάτων το μίσθωμα χωρίζεται, στο ποσό που αποπληρώνει την «δόση» του δανείου και στο ποσό που έχει να κάνει με τον τόκο του δανείου (Παπακωνσταντίνου & Σιαμπάλης, 2014).

Στις λειτουργικές μισθώσεις ο λογιστικός χειρισμός από τον μισθωτή είναι διαφορετικός από ότι ήταν στην χρηματοοικονομική μίσθωση δηλαδή ο μισθωτής δεν αναγνωρίζει το πάγιο σαν να ήταν δικό του. Επίσης το ενοίκιο που δίνει ο μισθωτής αναγνωρίζεται ως έξοδο δηλαδή επιβαρύνονται τα αποτελέσματα χρήσης, βέβαια υπολογίζονται τα μισθώματα που έχουν καταβληθεί πριν την περίοδο της μίσθωσης ή και μετά.

Ο λογιστικός χειρισμός για τον εκμισθωτή είναι ο εξής, αρχικά το πάγιο παραμένει στην κατοχή του δηλαδή εμφανίζεται στα στοιχεία του ενεργητικού και αποσβένεται όπως και τα υπόλοιπα πάγια που του ανήκουν. Επίσης τα ενοίκια που εισπράττει αναγνωρίζονται ως έσοδα. Παράλληλα κάποια έξοδα που δημιουργούνται κατά την έναρξη της μίσθωσης, στο σύνολο τους αυξάνουν την λογιστική αξία του παγίου και καταχωρούνται ως έξοδα στην διάρκεια της μίσθωσης (Κεχλιόπουλος, 2015).

#### 2.6.5. Γνωστοποιήσεις

Σύμφωνα με το πρότυπο 17 οι μισθωτές αλλά και οι εκμισθωτές για την κάθε μια από τις δυο μισθώσεις είναι σημαντικό να γνωστοποιούν τα παρακάτω σημαντικά γεγονότα.

Συγκεκριμένα οι μισθωτές που μισθώνουν πάγια με την χρηματοδοτική μίσθωση είναι ανάγκη να γνωστοποιούν αρχικά, την λογιστική αξία οποιουδήποτε στοιχείου που έχουν μισθώσει με αυτήν την μίσθωση. Επιπλέον γνωστοποιούν το συμφωνηθέν μίσθωμα με την παρούσα αξία του παγίου για τις χρονικές περιόδους, εντός 1ος έτος, μετά το 1ο έτος και όχι μεταγενέστερα του 5ου έτους. Επίσης κάνουν



γνωστά και μισθώματα τα οποία αποδέχτηκαν ως έξοδα για την εκάστοτε περίοδο. Παράλληλα θα πρέπει να αναγράφουν το σύνολο των μισθωμάτων που προέρχονται από υπομισθώσεις οι οποίες όμως δεν μπορούν να ακυρωθούν. Τέλος πρέπει να γνωστοποιούνται οι κύριες συμφωνίες της μίσθωσης αλλά και να περιγράφονται αναλυτικά, όπως για παράδειγμα εάν προβλέπεται η αγορά του παγίου ή παράταση της μίσθωσης (Λότσιου-Σιδέρη, 2014).

Στην περίπτωση του εκμισθωτή πρέπει να τηρούνται οι εξής γνωστοποιήσεις, όπως τα ποσά των ελαχίστων μισθωμάτων που έχει πάρει ο εκμισθωτής αλλά και το σύνολο του πόσου των μισθωμάτων που ακόμα δεν έχει καταβληθεί ή θα καταβληθεί στην περίοδο της μίσθωσης, αυτά τα ποσά πρέπει να είναι ίδια, για την χρονική περίοδο 1ος έτους, μετά το 1ο και όχι μετά το 5ο έτος και μετά το 5ο έτος. Επίσης όταν τα παραπάνω ποσά εμφανίσουν διαφορά, αυτή πρέπει να γίνεται γνωστή. Παράλληλα γνωστοποιούνται οι προβλέψεις που γίνονται για μισθώματα τα οποία δεν θα εισπραχθούν, γίνονται ακόμα γνωστά τα μισθώματα τα οποία καταχωρήθηκαν στα έσοδα της περιόδου. Τέλος πρέπει να αναφέρονται αναλυτικά όλα όσα έχουν συμφωνηθεί ανάμεσα στον μισθωτή και στον εκμισθωτή για την μίσθωση (Αραπατζής, 2010).

Στις λειτουργικές μισθώσεις οι μισθωτές πρέπει να γνωστοποιούν αρχικά το σύνολο των μισθωμάτων που θα καταβληθούν, για μισθώσεις που δεν μπορούν να ακυρωθούν, για περιόδους εντός 1ος έτους, μετά το 1ο έτος και όχι μετά το 5ο έτος και μετά το 5ο έτος. Επίσης γνωστοποιούν τα υπομισθώματα που θα καταβληθούν στο μέλλον από υπομισθώσεις που δεν ακυρώνονται. Ακόμα κάνουν γνωστό όλα τα ενοίκια που αναγνωρίζονται ως έξοδα, ενώ δεν γνωστοποιούνται μαζί τα μικρότερα ενοίκια και τα ενοίκια που θα πληρωθούν στο μέλλον με τα παραπάνω. Τέλος γνωστοποιείται και οποιαδήποτε συμφωνία γίνει, περιλαμβάνοντας επιπλέον τον τρόπο εκτίμησης μισθωμάτων που μπορεί να προκύψουν, προνόμια που θα μπορούσε να έχει ο μισθωτής όπως να αγοράσει το πάγιο, να παρατείνει την μίσθωση, αλλά και τους όρους που μπορεί να έχουν τεθεί (Λότσιου-Σιδέρη, 2014).

Στην περίπτωση του εκμισθωτή πρέπει να γνωστοποιούνται τα χαμηλά μισθώματα που θα προκύψουν από λειτουργικές συμβάσεις, που δεν μπορούν να ακυρωθούν, τα οποία όμως έχουν καταβληθεί στον εκμισθωτή για συγκεκριμένες χρονικές περιόδους εντός 1ος έτους, μετά το 1ο έτος και όχι αργότερα του 5ου έτους,

και μετά το 5ο έτος. Επιπλέον γνωστοποιούν το σύνολο των ενοικίων που καταχωρήθηκαν στα έσοδα. Τέλος γνωστοποιούν τις προϋποθέσεις για κάθε σπουδαία λειτουργική μίσθωση, περιγράφοντας την αναλυτικά (Κεχλιόπουλος, 2015).

## 2.7. Διεθνές λογιστικό πρότυπο 18: Έσοδα

### 2.7.1. Σκοπός

Το ΔΛΠ 18 ασχολείται με τα έσοδα. Σκοπός του προτύπου είναι να παρουσιάσει τις λογιστικές διαδικασίες που ακολουθούνται για την αναγνώριση και την καταχώριση των εσόδων που προέρχονται από την πώληση προϊόντων, παροχή υπηρεσιών και από την χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης που αποδίδουν τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα (Σαλτσίδου, 2011).

### 2.7.2. Πεδίο εφαρμογής

Το πρότυπο 18 «έσοδα» ασχολείται με όλα τα εισοδήματα, εκτός των εσόδων που προέρχονται από «κατασκευαστικά συμβόλαια, μισθώσεις, μερίσματα από συνδεδεμένες εταιρίες». Επίσης δεν ασχολείται με ασφαλιστικά συμβόλαια, μεταβολές στη δίκαιη αξία ή πωλήσεις χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή υποχρεώσεων και μεταβολές στην αξία άλλων στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού. Τέλος δεν καλύπτει επίσης την αρχική αναγνώριση και μεταβολές στη δίκαιη αξία βιολογικών και γεωργικών προϊόντων αλλά και από την εξαγωγή ορυκτών» (Σταματοπουλου, 2015).

### 2.7.3. Ορισμοί

Το ΔΛΠ 18 προσδιορίζει την έννοια των εσόδων. Έσοδα είναι τα οικονομικά οφέλη της επιχείρησης που προέρχονται από την δραστηριότητα της, το οποίο οδηγεί στην αύξηση των Ιδίων Κεφαλαίων της. Επιπλέον, ο όρος δίκαιη αξία είναι το συμφωνηθέν ποσό με το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα ανταλλαχτεί ή θα

κανονιστεί μια υποχρέωση, μεταξύ δύο συμφωνημένων μερών. Τέλος, κάποια από τα έσοδα που προέρχονται από παροχή υπηρεσιών, χρησιμοποιούν την μέθοδο ποσοστιαίας ολοκλήρωσης δηλαδή υπολογίζουν το κόστος της εργασίας μέχρι να φτάσει σε ένα συγκεκριμένο στάδιο ολοκλήρωσης, με σκοπό να γίνεται με μεγαλύτερη ευκολία ο υπολογισμός των εξόδων για κάθε στάδιο ολοκλήρωσης (Κουτρούδη & Λιάπη, 2009).

#### 2.7.4. Περιεχόμενο

##### α) Έσοδο από πώληση αγαθών

Για την αναγνώριση των εσόδων από την πώληση αγαθών πρέπει να ισχύουν ορισμένα κριτήρια. Αρχικά πρέπει όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη να έχουν μεταβιβαστεί στον αγοραστή, επομένως ο πωλητής δεν θα έχει το δικαίωμα να ελέγχει τα προϊόντα που έχουν πωληθεί. Επίσης η επιχείρηση μετά την πώληση θα μπορεί να υπολογίσει με ακρίβεια το ποσό του εσόδου αλλά και το κόστος από την πώληση.

Οι περιπτώσεις αναγνώρισης εσόδου από πώληση, είναι όταν γίνεται η αγορά και αναγνωρίζεται το έσοδο όταν παραδοθούν τα προϊόντα, αφού έχουν αποπληρωθεί. Επίσης υπάρχει η περίπτωση της τιμολόγησης και της παρακράτησης, στην οποία η αναγνώριση γίνεται όταν ο τίτλος κτήσης περνά στον αγοραστή και προϋποθέτει ότι η παράδοση θα γίνει, το προϊόν θα φυλάσσεται και παραδίδεται όταν θα αναγνωριστεί το έσοδο. Επιπλέον ο αγοραστής είναι σύμφωνος με την αναβολή της παράδοσης και ισχύουν οι όροι πληρωμής. Ακόμα μια περίπτωση είναι η αποστολή επί παρακαταθήκη, τότε η αναγνώριση γίνεται όταν ο αντιπρόσωπος μεταπωλήσει τα εμπορεύματα σε τρίτους (Λότσιου-Σιδέρη, 2014).

##### β) Έσοδα από παροχή υπηρεσιών

Όταν έχουμε έσοδα από παροχή υπηρεσιών, η αναγνώριση γίνεται με δύο τρόπους, βάση του ποσοστού ολοκλήρωσης και 'όταν μπορεί να υπολογιστεί με σιγουριά το κέρδος ή η ζημία. Συγκεκριμένα για να γίνει εκτίμηση του ποσοστού

ολοκλήρωσης μπορεί να γίνει με τα παρακάτω στοιχεία, αρχικά με μια επίσημη βεβαίωση των εργασιών που έχουν ολοκληρωθεί, έπειτα για τον λόγο ότι τα έσοδα προκύπτουν από την παροχή υπηρεσιών, υπολογίζονται μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού, με βάση τις συνολικές υπηρεσίες που έπρεπε να έχουν ολοκληρωθεί.

Τέλος μπορεί να υπολογιστεί με βάση το κόστος του σταδίου ολοκλήρωσης που έχει πραγματοποιηθεί σε σχέση με αυτό που είχε προβλεφθεί.

Στην περίπτωση που το κέρδος και η ζημία δεν μπορεί να υπολογιστεί με σιγουριά, αναγνωρίζεται το έσοδο στο ίδιο ποσό με τα έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί και είναι ανακτήσιμα, επομένως δεν αναγνωρίζεται κανένα κέρδος. Στην περίπτωση των εξόδων που δεν ανακτώνται τότε αναγνωρίζονται ως έξοδα περιόδου. Για την αναγνώριση των εσόδων από τόκους, δικαιωμάτων εκμετάλλευσης και μερισμάτων πρέπει να ισχύουν τα παρακάτω κριτήρια, πρώτον ενδεχομένως να υπάρξουν εισοδήματα και δεύτερον το ποσό αυτό μπορεί να υπολογιστεί έγκυρα (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2015).

#### 2.7.5. Γνωστοποιήσεις

Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 18 πρέπει να γνωστοποιεί, αρχικά την λογιστική μέθοδο (πολιτική) που χρησιμοποίησε για την αναγνώριση των εσόδων. Επίσης κάνει γνωστό την μέθοδο που ακολούθησε για την εκτίμηση του «ποσοστού ολοκλήρωσης». Επιπλέον η επιχείρηση γνωστοποιεί κάθε ποσό της οικονομικής ωφέλειας που αναγνωρίστηκαν μέσα στην χρήση και προέρχεται από πωλήσεις, παροχή υπηρεσιών, τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης και μερίσματα. Τέλος πρέπει να γίνονται γνωστά τα ποσά που αναγνωρίστηκαν ως έσοδα και προήλθαν από ανταλλαγές αγαθών ή προϊόντων, που περιλαμβάνονται στις παραπάνω κατηγορίες (Λότσιου-Σιδέρη, 2014).

## 2.8. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

### 2.8.1 Σκοπός

Το ΔΛΠ 36 έχει ως σκοπό να περιγράψει την μέθοδο που εφαρμόζει μια εταιρία, προκειμένου να εξασφαλίσει ότι τα περιουσιακά της στοιχεία καταγράφονται, σε αξία που δεν ξεπερνά την ανακτήσιμη τους. Με άλλα λόγια το πρότυπο αναφέρει ότι στην περίπτωση που το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από την λογιστική του αξία, τότε η λογιστική αξία μειώνεται στο ανακτήσιμο ποσό (Κώτσιος, 2007 - Μπαμπούλης, 2014).

### 2.8.2 Πεδίο Εφαρμογής

Το παρόν Πρότυπο εφαρμόζεται για τη λογιστική της απομείωσης της αξίας όλων των περιουσιακών στοιχείων, εκτός από αποθέματα, περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από συμβάσεις κατασκευής έργων, αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από παροχές σε εργαζομένους, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που περιλαμβάνονται στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39, επενδύσεις σε ακίνητα που επιμετρούνται στην εύλογη αξία, βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που αφορούν σε αγροτική, το αναβαλλόμενο κόστος απόκτησης και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, που προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του ασφαλιστικού φορέα και μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (ή ομάδες διάθεσης) που κατατάσσονται ως κατεχόμενα για πώληση (Καρτάλης, 2012).

Το συγκεκριμένο Πρότυπο δεν έχει εφαρμογή σε περιουσιακά στοιχεία που προκύπτουν από συμβάσεις κατασκευής, αποθέματα, αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, περιουσιακά στοιχεία που προέρχονται από παροχές σε εργαζομένους ή περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση επειδή άλλα Πρότυπα περιλαμβάνουν ειδικές απαιτήσεις για την αναγνώριση και την επιμέτρηση αυτών των περιουσιακών στοιχείων.

Αν η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι η αγοραία αξία του, η μόνη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της εύλογης αξίας του απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης, είναι τα άμεσα διαφορικά κόστη για τη διάθεση του περιουσιακού στοιχείου:

- αν το κόστος διάθεσης είναι αμελητέο, το ανακτήσιμο ποσό του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου, αναγκαστικά πλησιάζει ή είναι μεγαλύτερο από το αναπροσαρμοσμένο ποσό του.
- αν το κόστος διάθεσης δεν είναι αμελητέο, η εύλογη αξία απομειωμένη κατά το κόστος της πώλησης του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου είναι αναγκαστικά μικρότερη από την εύλογη αξία του.

Συνεπώς, εφόσον έχουν εφαρμοστεί οι προϋποθέσεις της αναπροσαρμογής, η οικονομική οντότητα εφαρμόζει αυτό το Πρότυπο για να προσδιορίσει, αν το περιουσιακό στοιχείο μπορεί να είναι απομειωμένο (Κεχλιόπουλος, 2015).

### 2.8.3 Ορισμοί

Οι ορισμοί που χρησιμοποιούνται σε αυτό το Πρότυπο με εξαίρεση όσους αναλύθηκαν για το ΔΛΠ 16 είναι οι εξής:

#### Ενεργός αγορά

Είναι μια αγορά όπου τα στοιχεία που είναι αντικείμενο εμπορίου μέσα στην αγορά είναι ομοιογενή και πρόθυμοι αγοραστές και πωλητές μπορεί κανονικά να βρεθούν οποιαδήποτε στιγμή και να ανταλλάξουν πληροφορίες γνωρίζοντας τις τιμές.

#### Μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών

Είναι η μικρότερη αναγνωρίσιμη ομάδα περιουσιακών στοιχείων που δημιουργεί ταμιακές εισροές οι οποίες είναι σε μεγάλο βαθμό ανεξάρτητες από τις ταμιακές εισροές άλλων περιουσιακών στοιχείων ή ομάδων περιουσιακών στοιχείων.

#### Εταιρικά περιουσιακά στοιχεία

Είναι περιουσιακά στοιχεία, εκτός από υπεραξία, τα οποία συμβάλλουν στις μελλοντικές ταμιακές ροές τόσο της υπό εξέταση μονάδας όσο και άλλων μονάδων δημιουργίας ταμιακών ροών.

#### Κόστη διάθεσης

Είναι το διαφορικό κόστος που είναι καταλογιστέο άμεσα στην πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας μονάδας δημιουργίας ταμιακών ροών, μη συμπεριλαμβανομένων των χρηματοδοτικών εξόδων και του φόρου εισοδήματος.

#### Ανακτήσιμο ποσό

Είναι η υψηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας απομειωμένης κατά το κόστος της πώλησης και της αξίας λόγω χρήσης του.

#### Αξία λόγω χρήσης

Είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμιακών ροών που αναμένεται να αντληθούν από περιουσιακό στοιχείο ή μονάδα δημιουργίας ταμιακών ροών (Παπακωνσταντίνου & Σιαμπάλης, 2014).

#### 2.8.4. Περιεχόμενο

Όταν το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερο από τη λογιστική αξία του, τότε αυτή πρέπει να μειώνεται μέχρι το ύψος του ανακτήσιμου ποσού. Αυτή η μείωση αποτελεί μια ζημία απομείωσης. Εάν η υπολογισθείσα ζημία απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μεγαλύτερη από τη λογιστική αξία του, η οντότητα πρέπει να απεικονίσει αυτό το αρνητικό στοιχείο ως υποχρέωση (πρόβλεψη) μόνο εάν αυτό επιβάλλεται από ένα άλλο ΔΛΠ.

Όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου, εκτός υπεραξίας, αυξηθεί, λόγω της αναστροφής μιας ζημίας απομείωσης, αυτή η λογιστική αξία δεν θα πρέπει να υπερβαίνει τη λογιστική αξία (την αναπόσβεστη αξία) όπως θα είχε

διαμορφωθεί, αν δεν είχε αναγνωριστεί αυτή η ζημία απομείωσης σε προηγούμενες περιόδους (Λότσιου-Σιδέρη, 2014).

#### 2.8.5. Γνωστοποιήσεις

Το ΔΛΠ 36, επιβάλλει παρεχόμενες από την επιχείρηση γνωστοποιήσεις στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις, σχετικά με την μειωμένη αξία των περιουσιακών στοιχείων.

Κατά την ημερομηνία Ισολογισμού η κάθε επιχείρηση θα πρέπει να προχωρεί στην διαπίστωση για το εάν υπάρχει ένδειξη απομείωσης στην αξία ενός περιουσιακού στοιχείου. Εάν υπάρχουν ενδείξεις θα πρέπει να εκτιμηθεί από την επιχείρηση το ανακτήσιμο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η επιχείρηση θα πρέπει να εκτιμήσει τόσο τις εσωτερικές, όσο και τις εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, σχετικά με την εκτίμηση ένδειξης για την απομείωση αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου. Εάν η λογιστική αξία ξεπερνά την ανακτήσιμη αξία του περιουσιακού στοιχείου, αναγνωρίζεται από την επιχείρηση η σχετική ζημία (Παπαμιχαήλ, 2015).

Η ζημία που θα προκύψει από την απομείωση της αξίας, θα αναγνωριστεί στα αντίστοιχα αποτελέσματα χρήσεως, εκτός από την περίπτωση όπου το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται ως αναπροσαρμοσμένη αξία, και η ζημία αντιμετωπίζεται ως μείωση της αναπροσαρμογής.

Επίσης, σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, θα πρέπει να επανεκτιμάται από την κάθε επιχείρηση εάν η αναγνώριση της ζημίας από την απομείωση της αξίας των προηγούμενων ετών, μειώθηκε ή υφίσταται ακόμη. Εάν η μείωση της απομείωσης αξίας αναγνωρίστηκε σε προηγούμενες χρήσεις, θα πρέπει να αντιμετωπιστεί σαν έσοδο, εκτός από την περίπτωση στην οποία το περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία, οπότε η μείωση της υποτίμησης να πρέπει να προσ αυξάνει την αξία αναπροσαρμογής (Λότσιου-Σιδέρη, 2014).



## 2.9. Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 38: Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία

### 2.9.1. Σκοπός

Με το συγκεκριμένο πρότυπο προδιαγράφεται ο λογιστικός χειρισμός των άυλων περιουσιακών στοιχείων, κάτι που δεν έχει ενσωματωθεί ιδιαίτερα σε κάποιο άλλο πρότυπο. Σύμφωνα με το συγκεκριμένο πρότυπο, απαιτείται από μία οντότητα να αναγνωρίζει τα άυλα περιουσιακά στοιχεία μόνο όταν πληρούνται συγκεκριμένα προεπιλεγμένα κριτήρια. Με το πρότυπο αυτό καθορίζεται επίσης η λογιστική αξία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, αλλά και τα απαιτούμενα κριτήρια που αφορούν αυτά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία (Κώτσιος, 2007).

### 2.9.2. Πεδίο εφαρμογής

Το συγκεκριμένο πρότυπο έχει εφαρμογή στην λογιστική των άυλων περιουσιακών στοιχείων εκτός από: τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που εφαρμόζονται σύμφωνα με κάποιο άλλο πρότυπο, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία όπως ορίζονται στο ΔΛΠ 39, τις δαπάνες για την εξόρυξη και την ανάπτυξη πετρελαίου, ορυκτών, φυσικού αερίου και των υπολοίπων μη ανανεώσιμων πηγών, και την επιμέτρηση και αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων που προήλθαν από αξιολόγηση και έρευνα.

Το παρόν πρότυπο δεν έχει εφαρμογή (Κεχιόπουλος, 2015):

Στα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατέχει για πώληση μία οντότητα κατά την συνηθισμένη πορεία της εταιρείας. Ακόμα στα περιουσιακά στοιχεία που εφαρμόζονται σύμφωνα με το ΔΛΠ 17 περί μισθώσεων. Επιπλέον στα αναβαλλόμενα κόστη απόκτησης, που σύμφωνα με τα ασφαλιστικά συμβόλαια, προκύπτουν από τα συμβατικά δικαιώματα του εκάστοτε ασφαλιστικού φορέα. Επίσης στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, αφού εμφανίζουν εφαρμογή σύμφωνα με το ΔΛΠ 39, στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και στα μη κυκλοφορούντα άυλα περιουσιακά στοιχεία που κατατάσσονται στην κατηγορία των κατεχόμενων προς πώληση. Τέλος στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν ως βάση τις παροχές από

τους εργαζομένους, και στην υπεραξία που μπορεί να εμφανίσει μία συνένωση επιχειρήσεων.

### 2.9.3. Ορισμοί

Ενεργός αγορά ονομάζεται μία αγορά όπου οι πωλητές και αγοραστές βρίσκονται οποιαδήποτε στιγμή διαθέσιμοι, τα στοιχεία εμπορίου είναι ομοιογενείς και οι τιμές στο κοινό είναι διαθέσιμες.

Ως ημερομηνία συμφωνίας στην συνένωση επιχειρήσεων, ορίζεται η ημερομηνία κατά την οποία επιτυγχάνεται η τελική συμφωνία, ενώ στην περίπτωση δημόσιας διαπραγμάτευσης της μετοχής μεταξύ οντοτήτων, η ημερομηνία ορίζεται ως αυτή που ανακοινώνεται δημόσια. Ανάπτυξη είναι η εφαρμογή γνώσεων και ευρημάτων έρευνας, ώστε να παραχθούν νέα και βελτιωμένα υλικά, προϊόντα, συστήματα και υπηρεσίες πριν από την χρήση ή την έναρξη της εμπορικής παραγωγής. Η παρούσα αξία των ταμειακών ροών ονομάζεται ειδική αξία, που προκύπτει από την συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου και την διάθεσή του μετά την ωφέλιμη ζωή του. Το ποσό που θα προέκυπτε από την ανταλλαγή ενός περιουσιακού στοιχείου μεταξύ δύο πλευρών, ονομάζεται εύλογη αξία. Ζημία απομείωσης ονομάζεται το ποσό που προκύπτει όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ξεπερνάει το ανακτήσιμο ποσό του. Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι το αναγνωρίσιμο μη χρηματικό περιουσιακό στοιχείο, που δεν παρουσιάζει φυσική υπόσταση. Όταν έχουμε περιουσιακά στοιχεία που εισπράττονται σε προκαθορισμένα χρηματικά ποσά και χρήματα που κατέχονται, μιλάμε για χρηματικά περιουσιακά στοιχεία. Η προγραμματισμένη και πρωτότυπη συστηματική εξέταση με σκοπό την απόκτηση μιας νέας τεχνικής ή επιστημονικής γνώσης, ονομάζεται έρευνα. Όταν μιλάμε για υπολειμματική αξία, εννοούμε την εκτιμώμενη, από την οντότητα, αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, εάν γινόταν εκποίησή του, προτού να τελειώσει η ωφέλιμη ζωή του (Παπακωνσταντίνου & Σιαμπάλης, 2014).

Τέλος, ως ωφέλιμη ζωή ορίζεται το πλήθος των παραγωγικών μονάδων που αναμένει να αποκτήσει η οντότητα από την χρήση του περιουσιακού στοιχείου, ή η

περίοδος όπου το περιουσιακό στοιχείο θα είναι διαθέσιμο για χρήση από την οντότητα (Σαλτσίδου, 2011).

#### 2.9.4. Περιεχόμενα

Για να αναγνωριστεί ένα στοιχείο ως άυλο περιουσιακό θα πρέπει να πληρεί α) τον ορισμό του άυλου περιουσιακού στοιχείου και β) τα κριτήρια αναγνώρισης. Η παραπάνω απαίτηση ισχύει για το κόστος που αρχικά πραγματοποιήθηκε από την εσωτερική δημιουργία ή την απόκτηση άυλου περιουσιακού στοιχείου, αλλά και για τα μεταγενέστερα κόστη που πραγματοποιήθηκαν για την αντικατάσταση κάποιου μέρους του, την συμπλήρωσή του ή την συντήρησή του.

Πολλές φορές βέβαια δεν υπάρχουν αντικαταστάσεις τμημάτων ή συμπληρώσεις στο στοιχείο, λόγω της ιδιαίτερης φύσης των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Φυσικά, οι μεταγενέστερες δαπάνες, είναι δύσκολο να αποδίδονται απευθείας σε ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο και όχι σαν σύνολο στην επιχείρηση. Συμπερασματικά θα λέγαμε πως, σπάνια μεταγενέστερες δαπάνες θα αναγνωρίζονται στην λογιστική αξία ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου, μετά την αρχική αναγνώριση της απόκτησής του ή της ολοκλήρωσης της δημιουργίας του εσωτερικώς μέσα στην επιχείρηση (Κεχιόπουλος, 2015).

Εν συνεχεία αξίζει να αναφέρουμε ότι αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο εάν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά και αναμενόμενα οικονομικά οφέλη που προέρχονται από το στοιχείο θα χρησιμοποιηθούν ως εισροή στην οντότητα και όταν μπορεί να αποτιμηθεί με αξιοπιστία το κόστος του συγκεκριμένου στοιχείου. Όταν η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου είναι περιορισμένη η υπολειμματική αξία του άυλου περιουσιακού στοιχείου θα εκτιμάται ως μηδενική εκτός εάν, υπάρχει ενεργής αγορά για το στοιχείο, ή εάν υπάρχει δέσμευση αγοράς του περιουσιακού στοιχείου στο τέλος της ωφέλιμης ζωής, από κάποιο τρίτο μέρος. Το αποσβέσιμο ποσό από την άλλη, προσδιορίζεται έπειτα από την αφαίρεση της έκπτωσης της υπολειμματικής αξίας, ενώ η ίδια η υπολειμματική αξία αναθεωρείται στην λήξη του κάθε οικονομικού έτους (Παπακωνσταντίνου & Σιαμπάλης, 2014).

### 2.9.5. Γνωστοποιήσεις

Η οντότητα οφείλει να γνωστοποιεί τα ακόλουθα, διακρίνοντας σε εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα περιουσιακά στοιχεία και σε άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία (Λότσιου-Σιδέρη, 2014):

- Αν η ωφέλιμη ζωή είναι αόριστη ή περιορισμένη και τους συντελεστές απόσβεσης που χρησιμοποιήθηκαν.
- Το κονδύλιο κατάστασης λογαριασμού που περιλαμβάνει την απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- Τις μεθόδους απόσβεσης.
- Την λογιστική αξία και οποιαδήποτε σωρευμένη απόσβεση, προ αποσβέσεων.

Όταν μιλάμε για κατηγορία άυλων περιουσιακών στοιχείων, εννοούμε την συγκέντρωση στοιχείων με κοινή χρήση και φύση όπως: οι τίτλοι περιοδικών και εφημερίδων, τα εμπορικά σήματα, οι παραχωρήσεις και οι άδειες χρήσης δικαιωμάτων, το λογισμικό, τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται υπό ανάπτυξη, οι συνταγές, τα υποδείγματα, οι τύποι, τα σχέδια, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα συγγραφικά δικαιώματα, οι υπηρεσίες, τα δικαιώματα εκμετάλλευσης και τα λοιπά δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας (Σαλτσίδου, 2011).

Εάν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αντιμετωπιστούν λογιστικά σε αναπροσαρμοσμένα ποσά, πρέπει να γνωστοποιηθούν τα ακόλουθα από την οντότητα:

- Κατά κατηγορία, η ημερομηνία έναρξης ισχύος της αναπροσαρμογής και η λογιστική αξία των αναπροσαρμοσμένων άυλων περιουσιακών στοιχείων.
- Το ποσό πλεονάσματος αναπροσαρμογής μεταξύ της έναρξης και της λήξης της λογιστικής περιόδου σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

- Τις σημαντικές παραδοχές και τις μεθόδους που εφαρμόστηκαν, ώστε να πραγματοποιηθεί η εκτίμηση των λεγόμενων εύλογων αξιών των άυλων περιουσιακών στοιχείων (Παπακωνσταντίνου & Σιαμπάλης, 2014).

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ**

Σκοπός της παρούσας μελέτης είναι να διαπιστώσουμε εάν οι ελληνικές επιχειρήσεις, που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και τηρούν βάση νόμου τα ΔΛΠ, εφαρμόζουν σωστά τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ειδικότερα εάν τηρούν τις γνωστοποιήσεις των προτύπων. Για να το διαπιστώσουμε αυτό επιλέξαμε τις σημαντικότερες γνωστοποιήσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, που αναφέραμε στο κεφάλαιο 2, όπως αυτές παρουσιάζονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιριών.

Πιο συγκεκριμένα και για να περιορίσουμε το ευρύτατο δείγμα της μελέτης επιλέχθηκαν 20 εταιρίες που ανήκουν σε διάφορους κλάδους παραγωγής και υπηρεσιών και είναι όλες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Για παράδειγμα επιλέχθηκαν κατασκευαστικές εταιρίες, ασφαλιστικές, εταιρίες λιανικής πώλησης, νοσοκομεία, λιμάνια κλπ. Για λόγους ευκολίας ανάλυσης στην μελέτη μας αποφύγαμε να αναλύσουμε τραπεζικές εταιρίες.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιριών που θα αναλύσουμε συγκεντρώθηκαν όλες για το έτος 2013 και εξετάστηκαν ώστε να βρεθούν συγκεκριμένα ποιες γνωστοποιήσεις χρησιμοποιεί η κάθε εταιρεία. Συγκεκριμένα οι γνωστοποιήσεις οι οποίες εξετάστηκαν είναι οι ακόλουθες:

- 1) Λογιστικές μέθοδοι για αποτίμηση αποθεμάτων
- 2) Μέθοδος προσδιορισμού του κόστους

- 3) Λογιστική αξία των αποθεμάτων
- 4) Μέθοδοι Απόσβεσης των Πάγιων Στοιχείων
- 5) Ωφέλιμες ζωές των πάγιων στοιχείων
- 6) Καθορισμός της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας
- 7) Λογιστική αξία τέλους περιόδου
- 8) Συσσωρευμένες αποσβέσεις αρχής και τέλους
- 9) Ημερομηνία επανεκτίμησης παγίων
- 10) Κόστος δανεισμού
- 11) Η έκθεση στον επιτοκιακό κίνδυνο
- 12) Η έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο
- 13) Οι πολιτικές της αντιστάθμισης των κινδύνων
- 14) Η πολιτική διαχείρισης των κινδύνων
- 15) Η έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο
- 16) Η εύλογη αξία χρηματοοικονομικού μέσου
- 17) Γνωστοποιήσεις φόρων
- 18) Γνωστοποιήσεις λογιστικού αποτελέσματος
- 19) Γνωστοποιήσεις αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης / υποχρέωσης
- 20) Γνωστοποιήσεις από πλευράς του μισθωτή
- 21) Γνωστοποιήσεις από πλευράς του εκμισθωτή
- 22) Γνωστοποιήσεις ποσών των εσόδων
- 23) Γνωστοποιήσεις σχετικά με την μειωμένη αξία των περιουσιακών στοιχείων

24) Γνωστοποιήσεις άυλων περιουσιακών στοιχείων

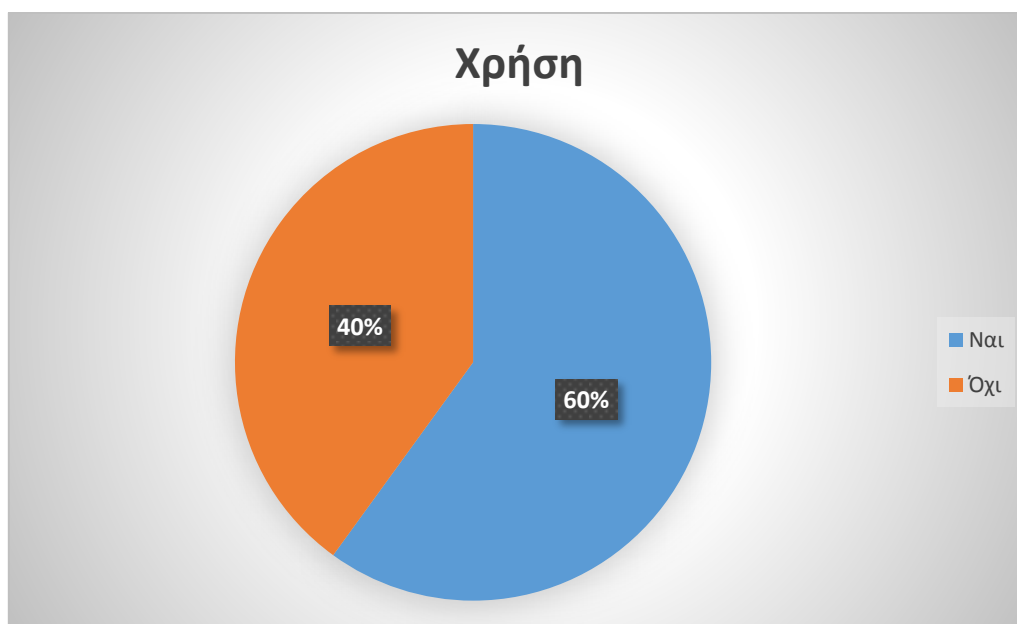
Τα αποτελέσματα του πίνακα, που θα παρουσιαστεί στο επόμενο κεφάλαιο, θα ταξινομηθούν και θα προκύψουν γραφήματα με την συχνότητα χρήσης της κάθε γνωστοποίησης με τον αντίστοιχο σχολιασμό.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Στο σημείο αυτό παρουσιάζεται ο πίνακας με τις επιχειρήσεις και με τις γνωστοποιήσεις που χρησιμοποιεί η κάθε εταιρεία:

ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ																							
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24
JUMBO ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			
LAMDA DEVELOPMENT Α.Ε.			X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	
ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΠΙΣΤΗ Α.Ε.Γ.Α.				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	
ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΙΜΕΝΟΣ ΠΕΙΡΑΙΩΣ Α.Ε.			X					X		X	X	X			X	X	X	X	X	X	X			
ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΙΔΩΝ Α.Ε.	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X	X	X		X	X	X
ΑΝΕΜΟΣ				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	
J. & P. – ΑΒΑΞ	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
ΛΙΒΑΝΗΣ Α.Ε.	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	
ΜΟΤΟΡ ΟΪΛ ΕΛΛΑΣ Α.Ε.	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X		X	
REDS Α.Ε.			X			X	X	X		X	X		X	X	X	X	X		X	X	X			

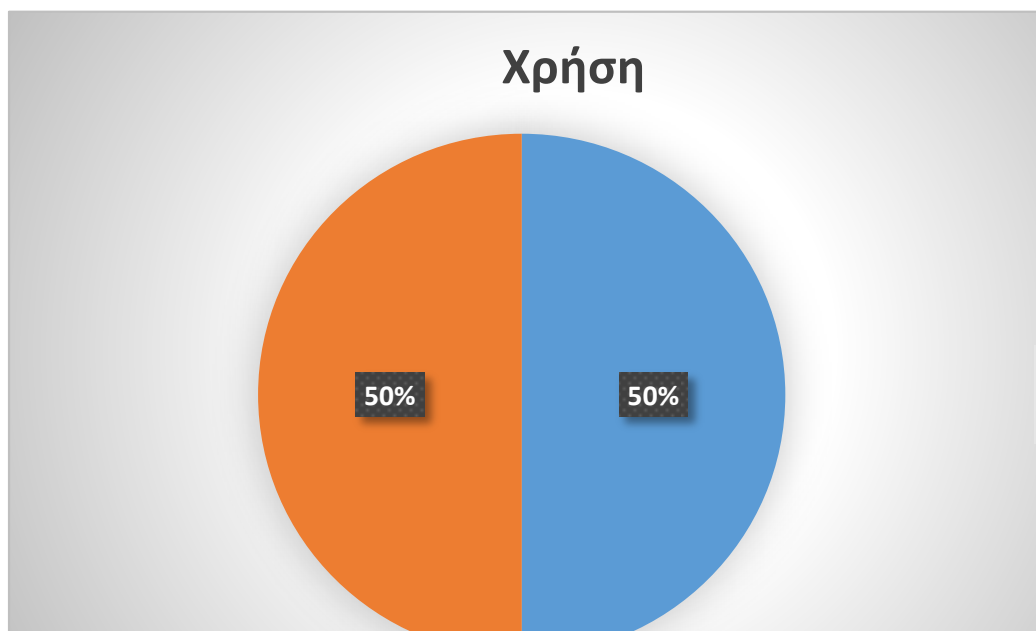
ΕΛΒΑΛ Α.Ε. ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΑ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ			X			X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X
ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΠΡΟΓΝΩΣΤΙΚΩΝ ΑΓΩΝΩΝ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΟΥ					X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X	X	X		X	X	X
ΙΝΤΡΑΚΟΜ Α.Ε. ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X
ΑΛΟΥΜΙΑ	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X
ΚΡΙ - ΚΡΙ Α.Ε.	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X		X	X	X
ΜΥΛΟΙ ΛΟΥΛΗ Α.Ε.	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			X		X
ΔΙΑΓΝΩΣΤΙΚΟ & ΘΕΡΑΠΕΥΤΙΚΟ ΚΕΝΤΡΟ ΑΘΗΝΩΝ ΥΓΕΙΑ Α.Ε.	X	X			X	X			X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Δ.Ε.Η.			X	X	X				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X
ΈΛΤΟΝ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΕΜΠΟΡΙΟΥ	X	X	X				X	X	X	X	X		X	X	X			X	X	X	X	X	X
ΚLEEMANN HELLAS Α.Β.Ε.Ε.	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	X	X		X	X	X



Διάγραμμα 1. Χρήση της γνωστοποίησης «Λογιστικές μέθοδοι για αποτίμηση αποθεμάτων»

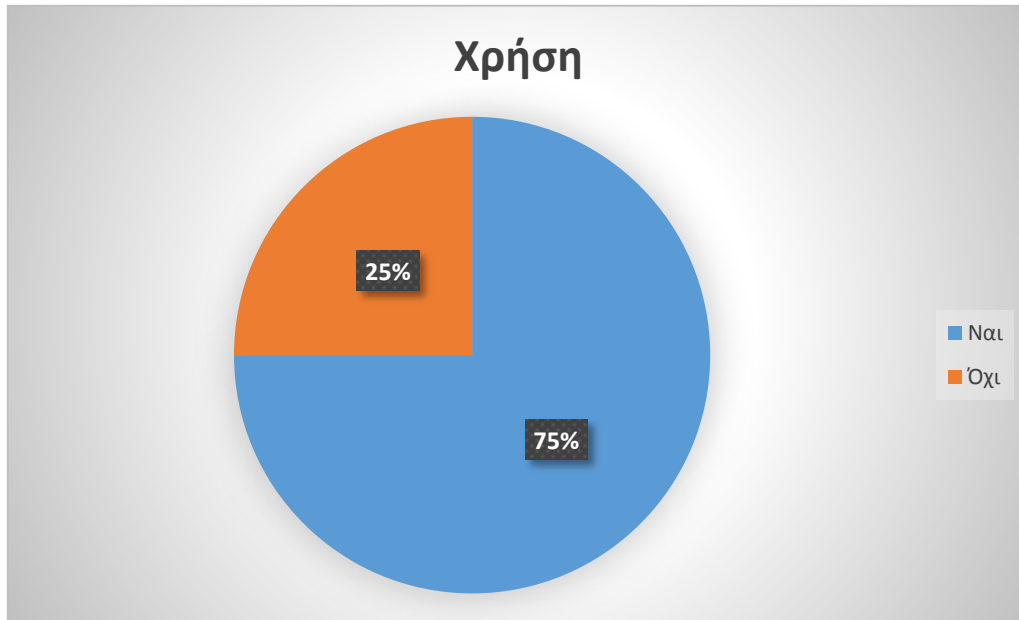


Ως προς την συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Λογιστικές μέθοδοι για αποτίμηση αποθεμάτων», εδώ παρατηρείται ότι το 60% των εταιρειών που εξετάζονται χρησιμοποιούν την συγκεκριμένη γνωστοποίηση, ενώ το 40% όχι.



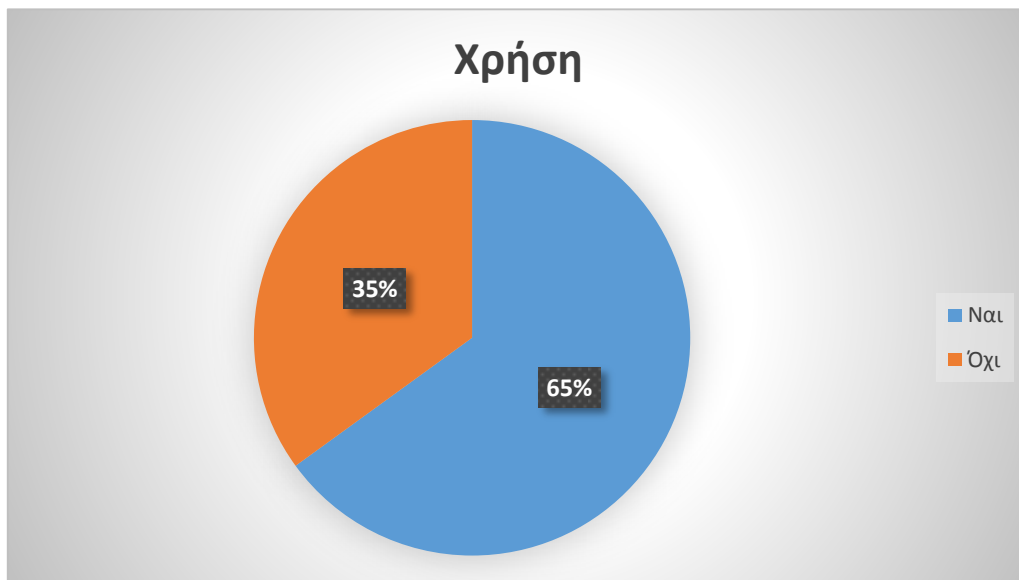
Διάγραμμα 2. Χρήση της γνωστοποίησης «Μέθοδος προσδιορισμού του κόστους»

Ως προς την συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Μέθοδος προσδιορισμού του κόστους» για τις εταιρείες που εξετάζουμε εδώ παρατηρείται ότι το 50% των εταιρειών την χρησιμοποιούν, ενώ το 50% όχι.



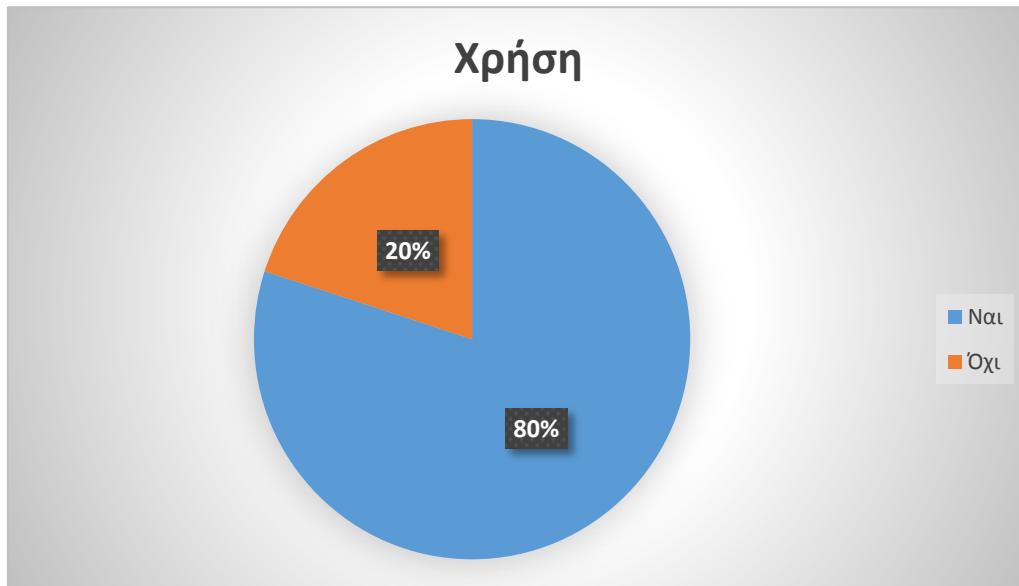
Διάγραμμα 3. Χρήση της γνωστοποίησης «Λογιστική αξία των αποθεμάτων»

Ως προς την συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Λογιστική αξία των αποθεμάτων», εδώ παρατηρείται ότι το 75% των εταιρειών που εξετάζονται χρησιμοποιούν την συγκεκριμένη γνωστοποίηση, ενώ το 25% όχι.



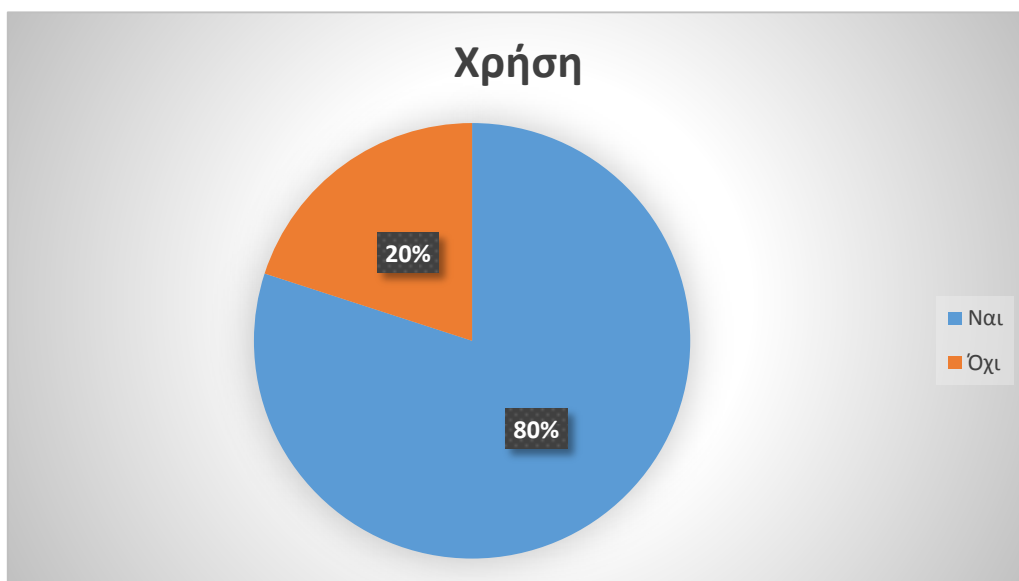
Διάγραμμα 4. Χρήση της γνωστοποίησης «Μέθοδοι Απόσβεσης Πάγιων Στοιχείων»

Ως προς την συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Μέθοδοι Απόσβεσης πάγιων στοιχείων», εδώ παρατηρείται ότι το 65% των εταιριών χρησιμοποιούν την συγκεκριμένη γνωστοποίηση, ενώ το 35% όχι.



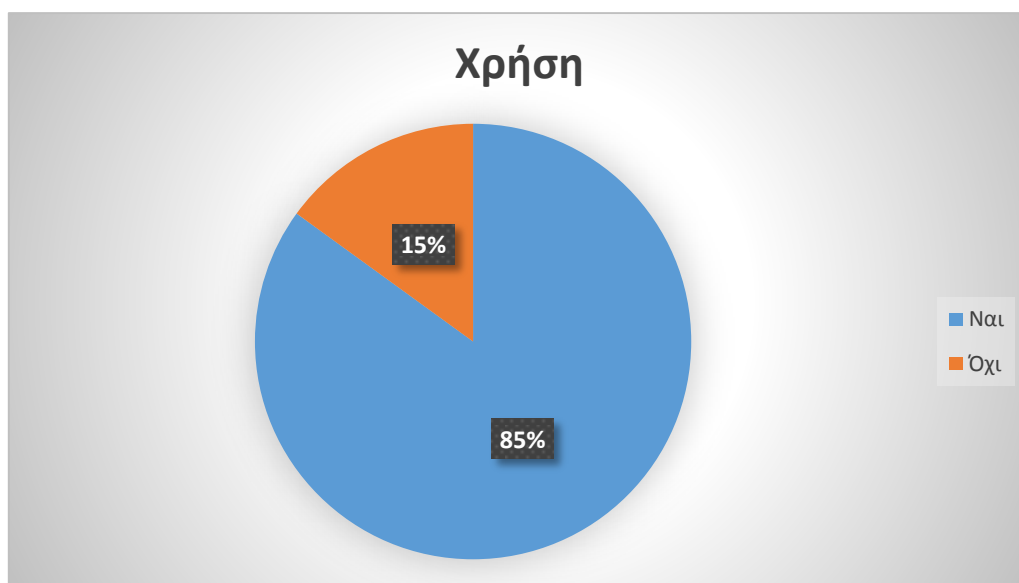
Διάγραμμα 5. Χρήση της γνωστοποίησης «Ωφέλιμες Ζωές»

Ως προς την συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Ωφέλιμες ζωές πάγιων στοιχείων» εδώ παρατηρείται ότι το 80% των επιχειρήσεων χρησιμοποιούν την γνωστοποίηση, ενώ το 20% όχι.



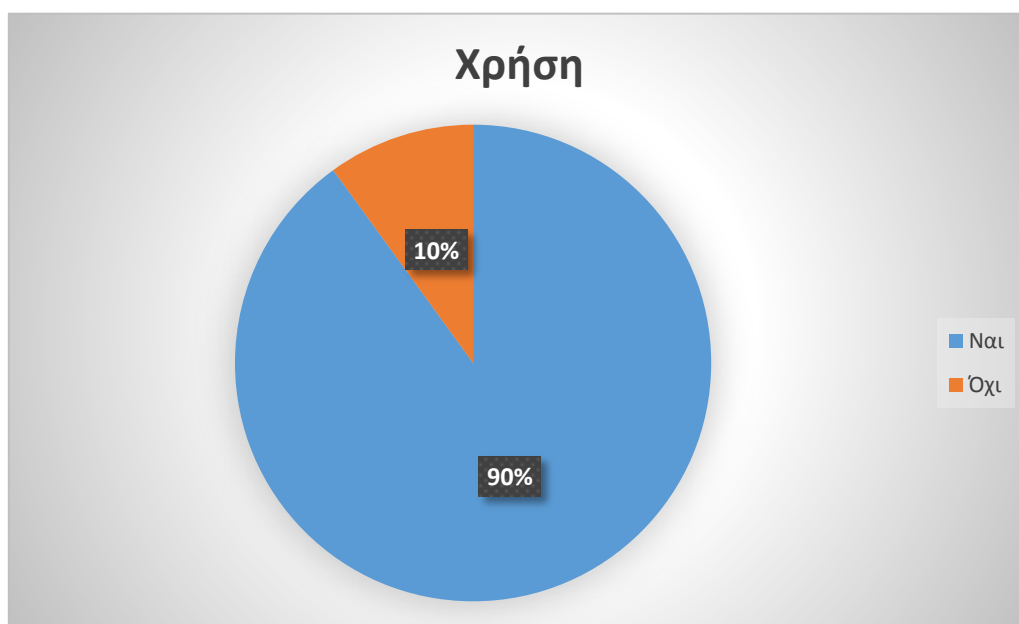
Διάγραμμα 6. Χρήση της γνωστοποίησης «Καθορισμός της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας»

Η συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Καθορισμός της προ αποσβέσεων λογιστικής αξίας» για τις εταιρείες που εξετάζουμε παρατηρείται μεγάλη, καθώς το 80% των εταιρειών την χρησιμοποιούν, ενώ μόλις το 20% όχι.



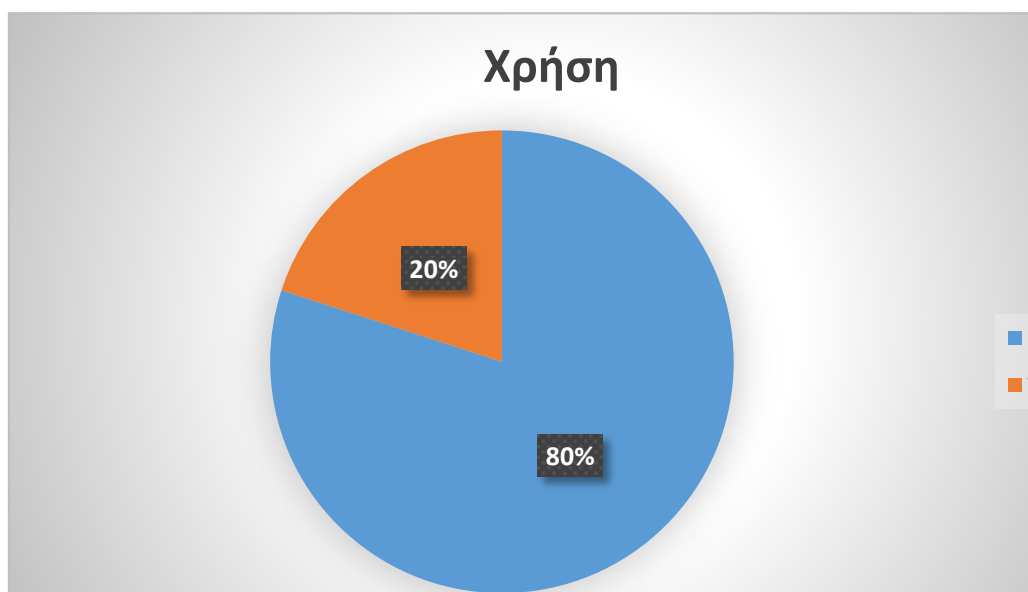
Διάγραμμα 7. Χρήση της γνωστοποίησης «Λογιστική αξία τέλους περιόδου»

Ως προς την συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Λογιστική αξία τέλους περιόδου», εδώ παρατηρείται ότι το 85% των εταιρειών που εξετάζονται χρησιμοποιούν την συγκεκριμένη γνωστοποίηση, ενώ το 15% όχι.



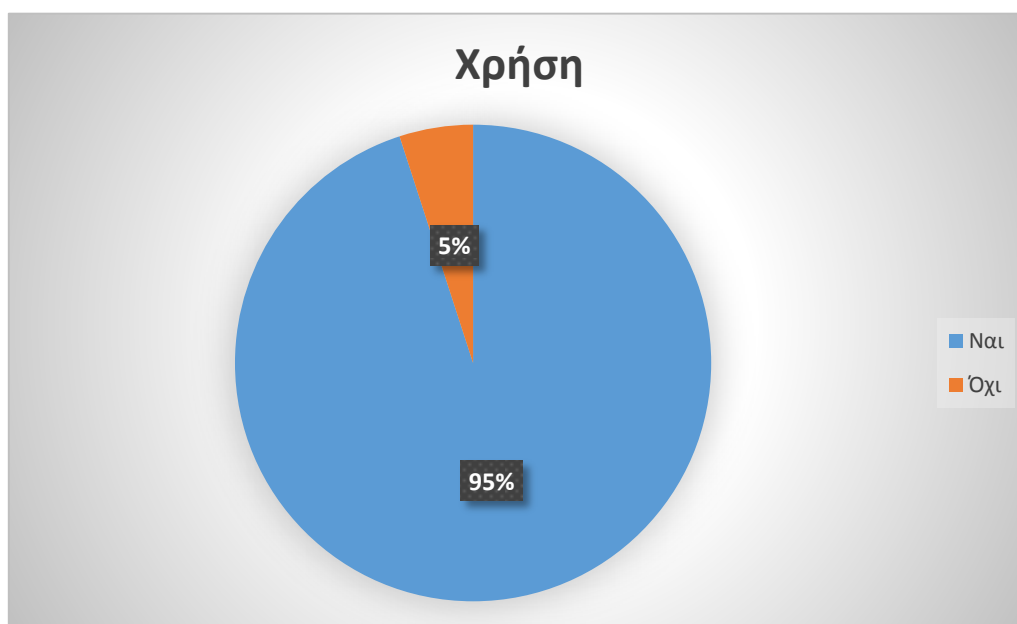
Διάγραμμα 8. Χρήση της γνωστοποίησης «Συσσωρευμένες αποσβέσεις αρχής και τέλους»

Η συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Συσσωρευμένες αποσβέσεις αρχής και τέλους» για τις εταιρείες που εξετάζουμε παρατηρείται μεγάλη, καθώς το 90% των εταιρειών την χρησιμοποιούν, ενώ μόλις το 10% όχι.



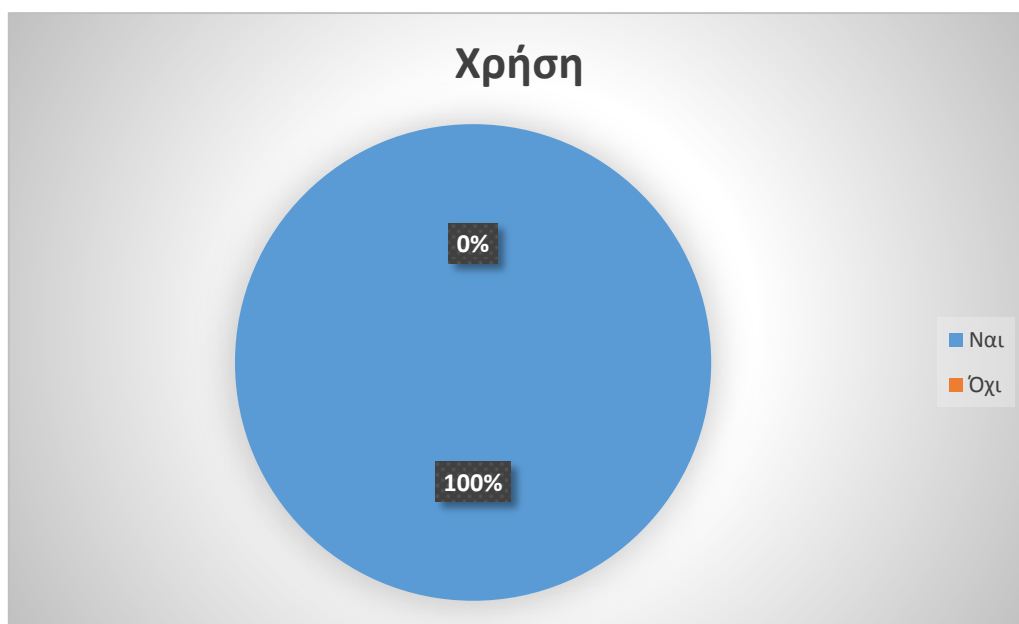
Διάγραμμα 9. Χρήση της γνωστοποίησης «Ημερομηνία επανεκτίμησης παγίων »

Ως προς την συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Ημερομηνία επανεκτίμησης παγίων», εδώ παρατηρείται ότι το 80% των εταιρειών που εξετάζονται χρησιμοποιούν την συγκεκριμένη γνωστοποίηση, ενώ το 20% όχι.



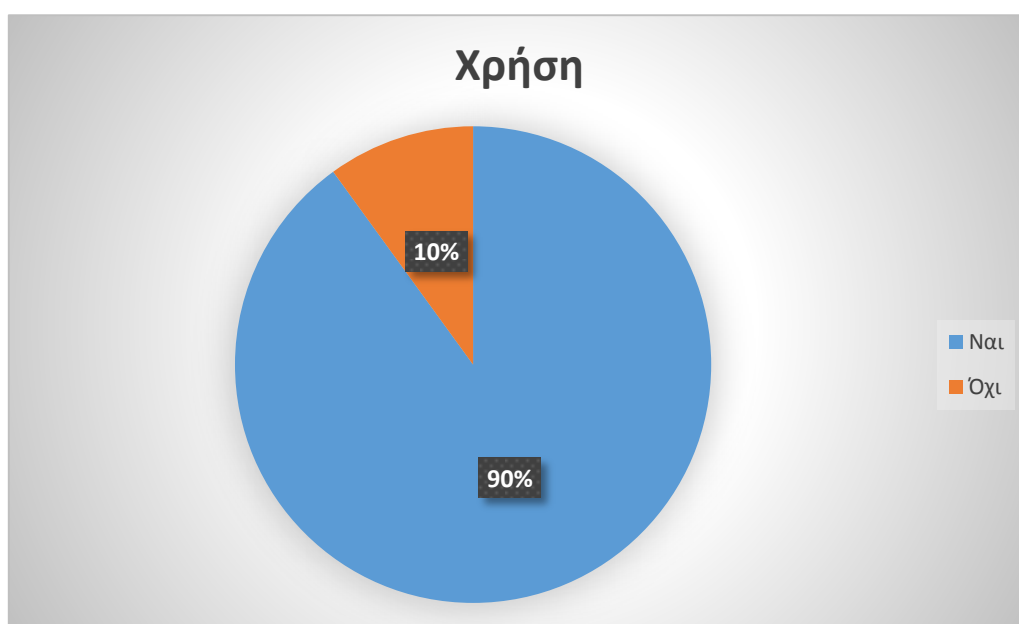
Διάγραμμα 10. Χρήση της γνωστοποίησης «Κόστος δανεισμού»

Η συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Κόστος δανεισμού» για τις εταιρείες που εξετάζουμε παρατηρείται μεγάλη, καθώς το 95% των εταιρειών την χρησιμοποιούν, ενώ μόλις το 5% όχι.



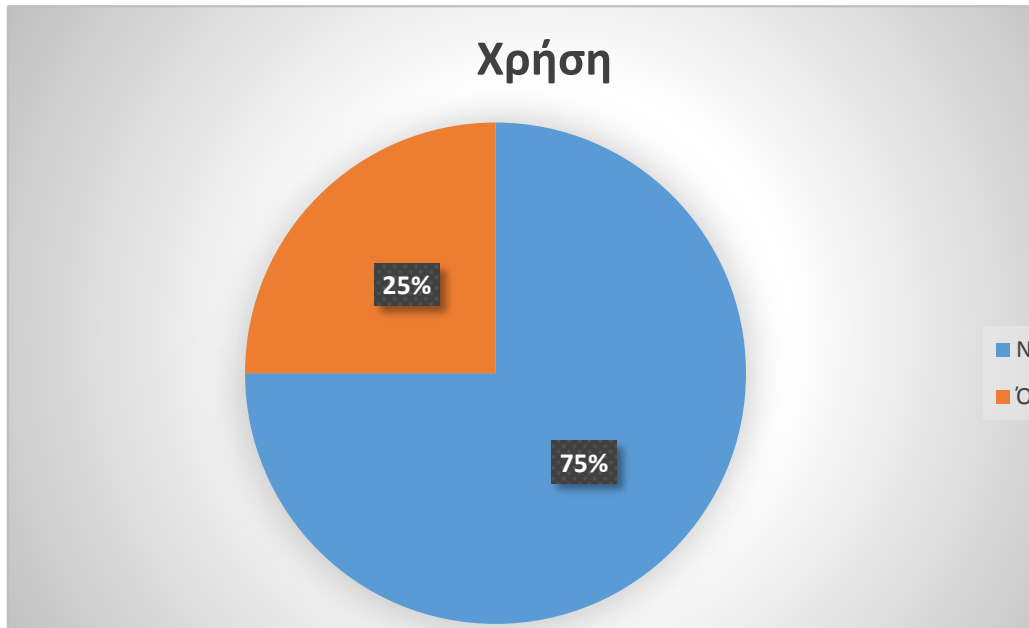
Διάγραμμα 11. Χρήση της γνωστοποίησης «Η έκθεση σε επιτοκιακό κίνδυνο»

Ως προς την συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Η έκθεση στον επιτοκιακό κίνδυνο», εδώ παρατηρείται ότι όλες οι εταιρείες χρησιμοποιούν 100% την γνωστοποίηση αυτή.



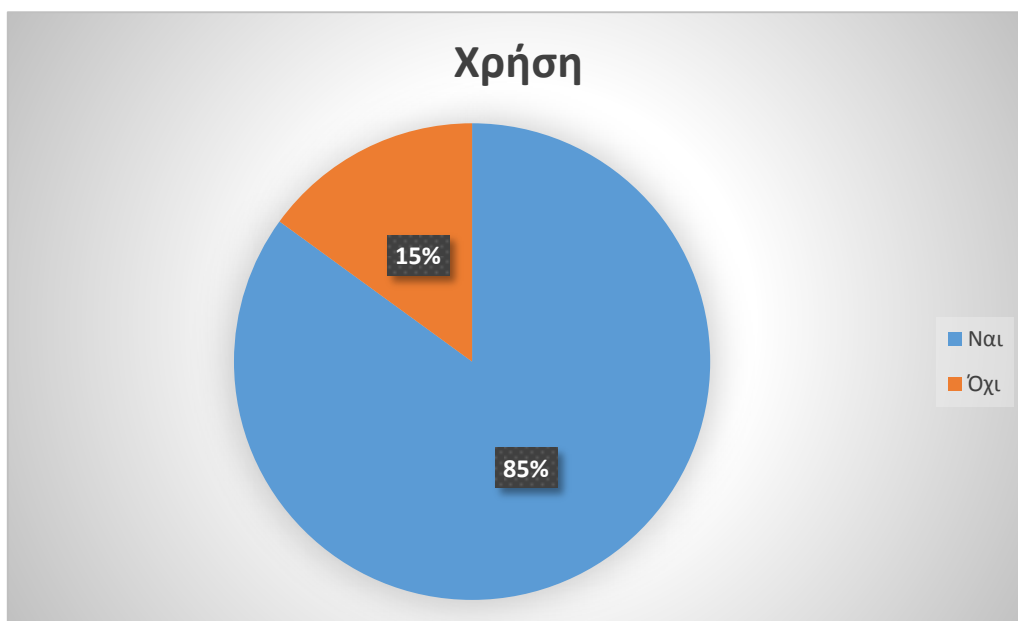
Διάγραμμα 12. Χρήση της γνωστοποίησης «Η έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο»

Η συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Η έκθεση σε πιστωτικό κίνδυνο» για τις εταιρείες που εξετάζουμε παρατηρείται μεγάλη, καθώς το 90% των εταιρειών την χρησιμοποιούν, ενώ μόλις το 10% όχι.



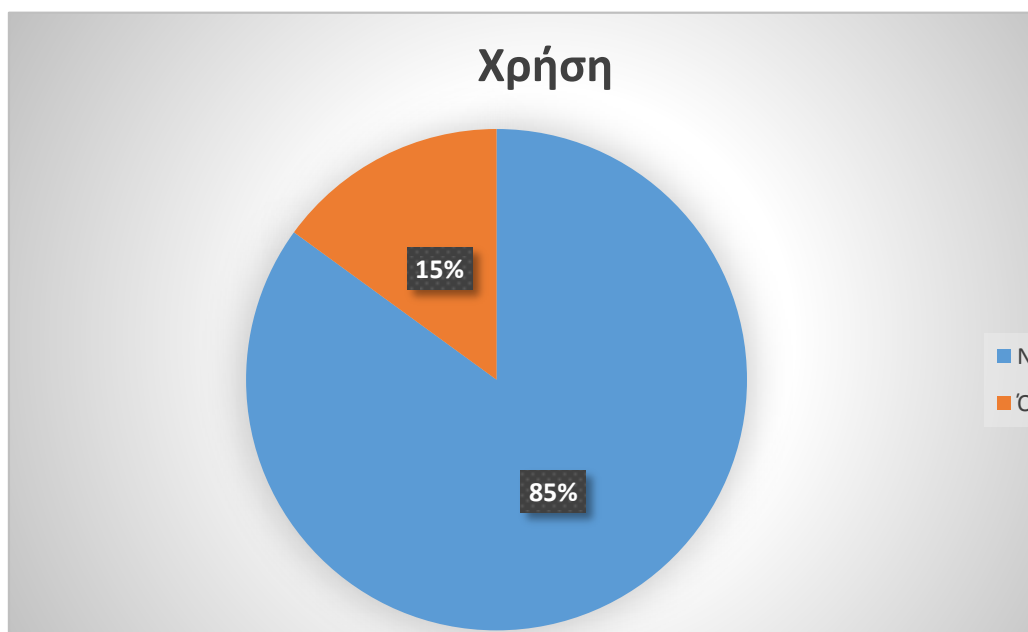
Διάγραμμα 13. Χρήση της γνωστοποίησης «οι πολιτικές της αντιστάθμισης των κινδύνων»

Ως προς την συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Οι πολιτικές αντιστάθμισης των κινδύνων», εδώ παρατηρείται ότι το 75% των εταιρειών που εξετάζονται χρησιμοποιούν την συγκεκριμένη γνωστοποίηση, ενώ το 25% όχι.



Διάγραμμα 14. Χρήση της γνωστοποίησης «Η πολιτική διαχείρισης των κινδύνων»

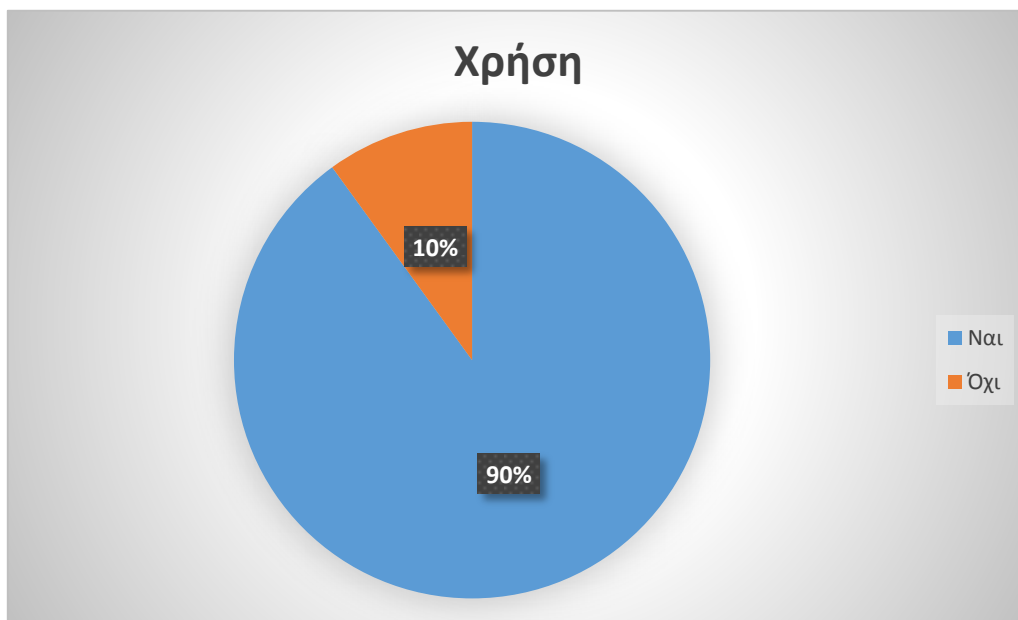
Η συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Η πολιτική διαχείρισης των κινδύνων» για τις εταιρείες που εξετάζουμε παρατηρείται μεγάλη, καθώς το 85% των εταιρειών την χρησιμοποιούν, ενώ μόλις το 15% όχι.



Διάγραμμα 15. Χρήση της γνωστοποίησης «Η έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο»

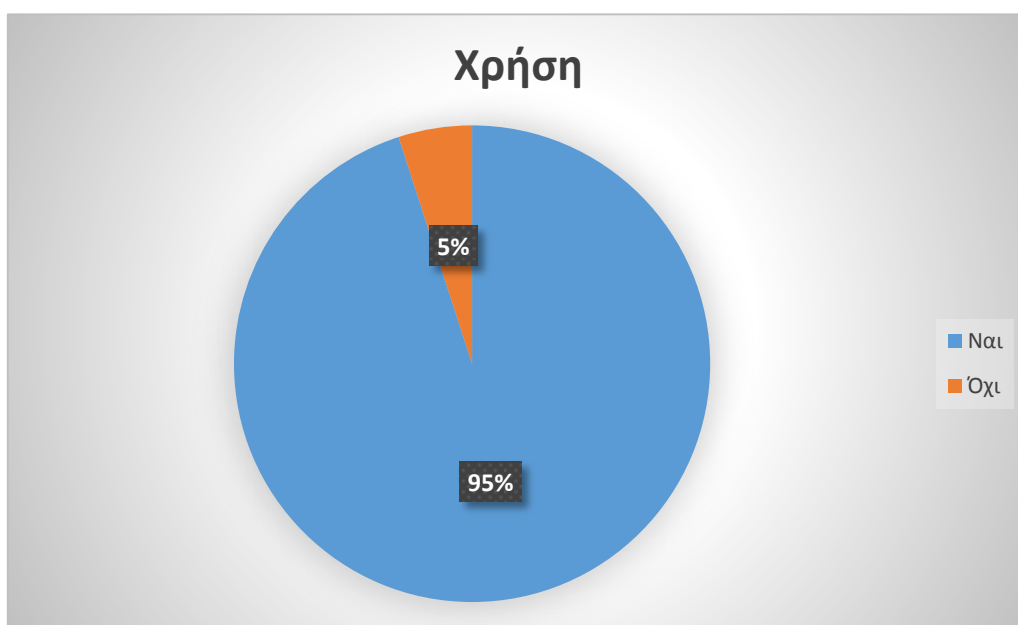
Ως προς την συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Η έκθεση σε συναλλαγματικό κίνδυνο», εδώ παρατηρείται ότι το 85% των εταιρειών που εξετάζονται χρησιμοποιούν την συγκεκριμένη γνωστοποίηση, ενώ το 15% όχι.





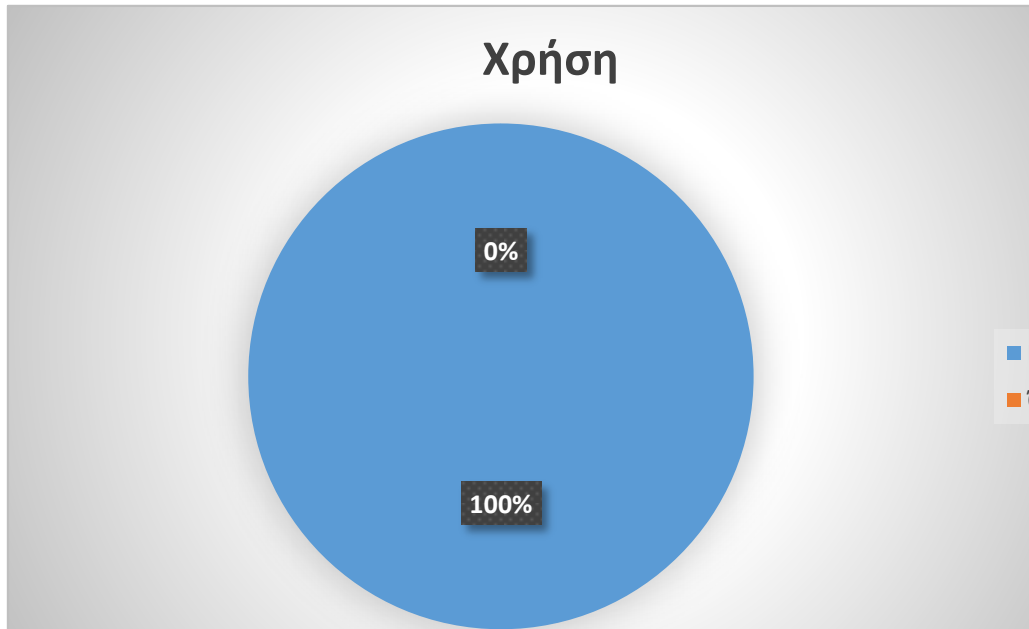
Διάγραμμα 16. Χρήση της γνωστοποίησης «Η εύλογη αξία χρηματοοικονομικού μέσου»

Η συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Η εύλογη αξία του χρηματοοικονομικού μέσου» για τις εταιρείες που εξετάζουμε παρατηρείται μεγάλη, καθώς το 90% των εταιρειών την χρησιμοποιούν, ενώ μόλις το 10% όχι.



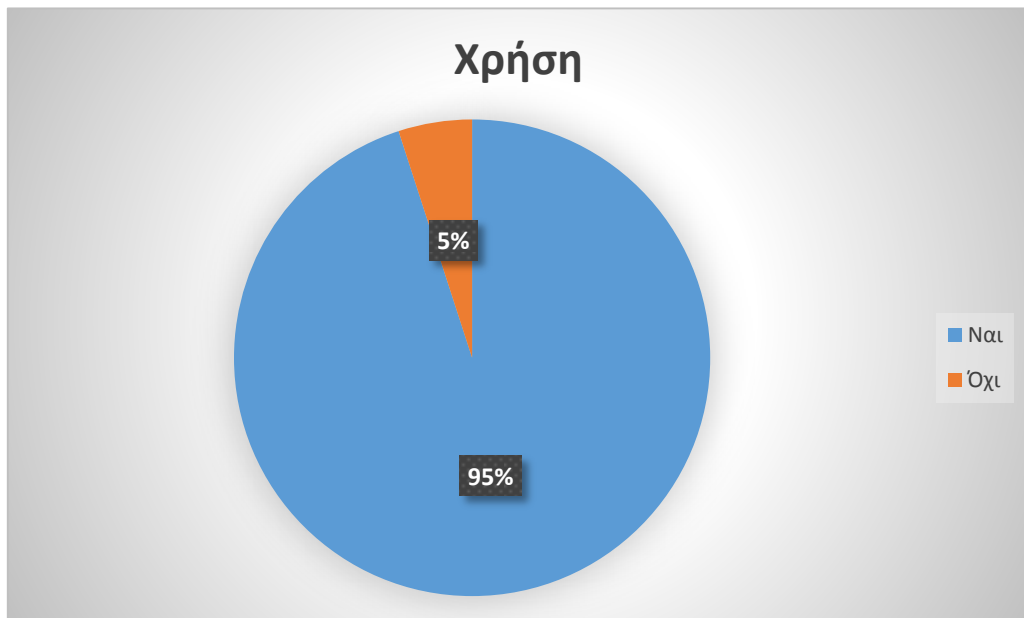
Διάγραμμα 17. Χρήση της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις φόρων»

Ως προς την συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις φόρων», εδώ παρατηρείται ότι το 95% των εταιρειών που εξετάζονται χρησιμοποιούν την συγκεκριμένη γνωστοποίηση, ενώ το 5% όχι.



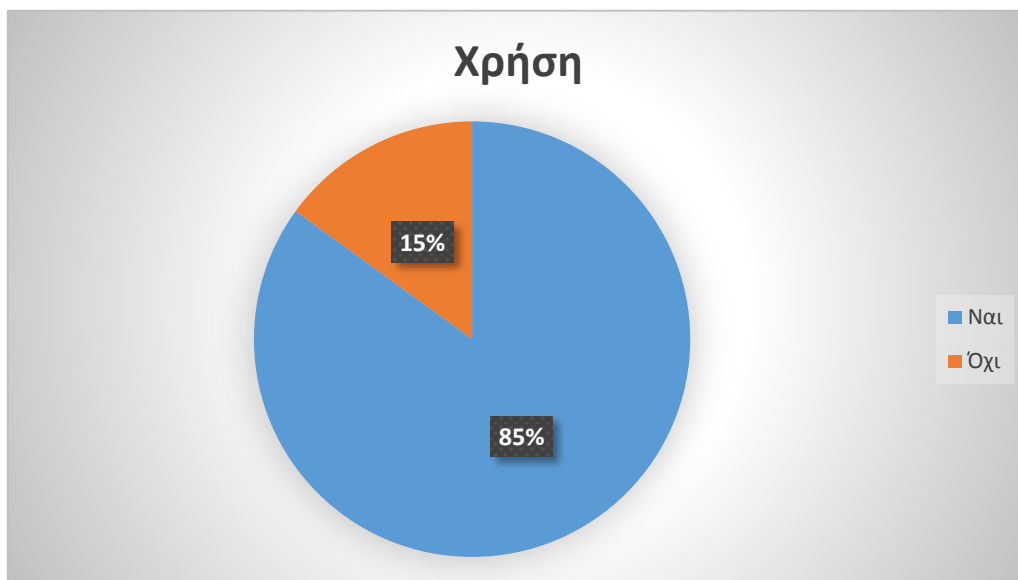
Διάγραμμα 18. Χρήση της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις λογιστικού αποτελέσματος»

Η συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις λογιστικού αποτελέσματος» εφαρμόζεται 100% απ' όλες τις εταιρίες.



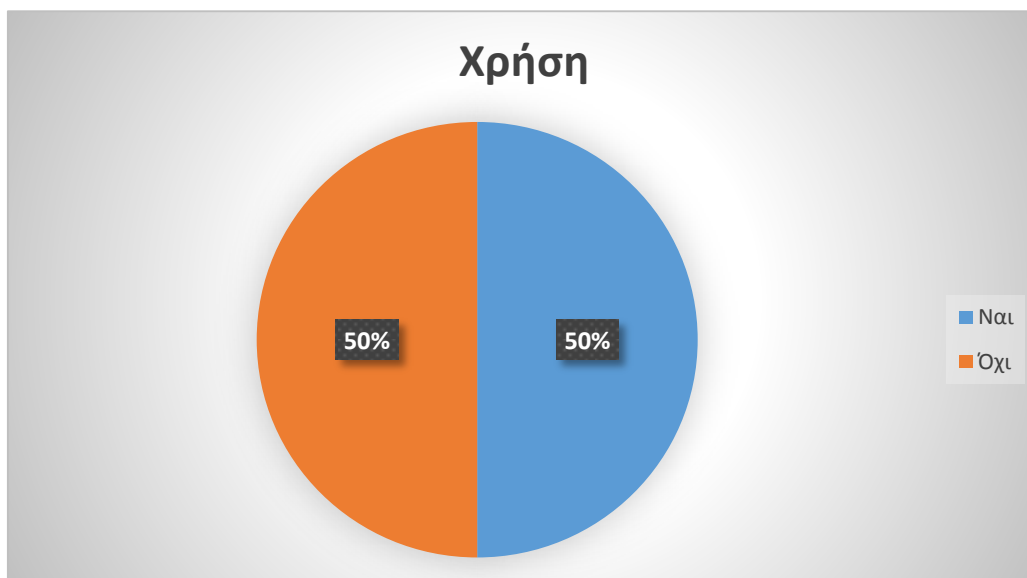
Διάγραμμα 19. Χρήση της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης / υποχρέωσης»

Ως προς την συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης / υποχρέωσης», εδώ παρατηρείται ότι το 95% των εταιρειών που εξετάζονται χρησιμοποιούν την συγκεκριμένη γνωστοποίηση, ενώ το 5% όχι.



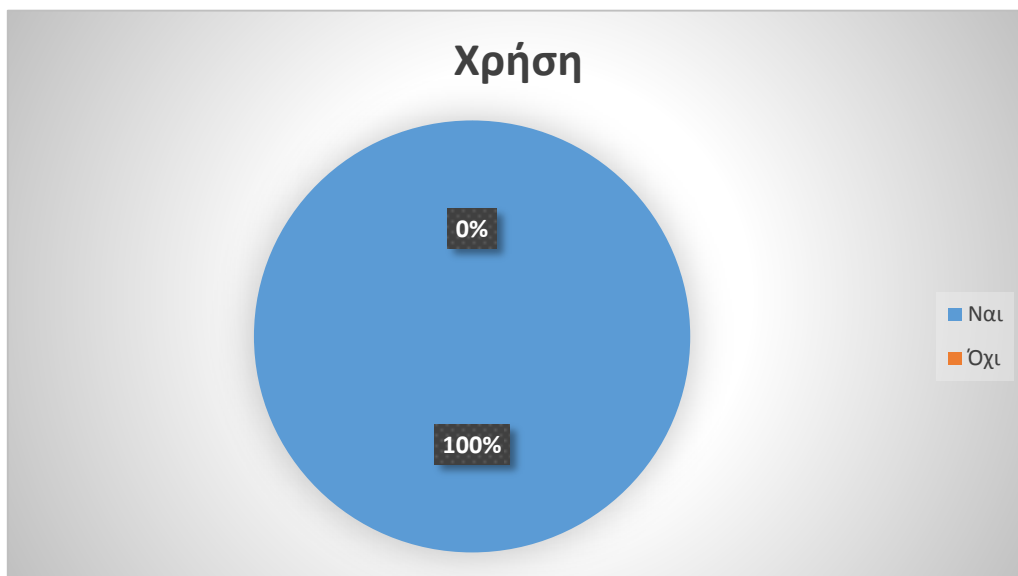
Διάγραμμα 20. Χρήση της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις από πλευράς του μισθωτή »

Η συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις από πλευράς του μισθωτή» για τις εταιρείες που εξετάζουμε παρατηρείται μεγάλη, καθώς το 85% των εταιρειών την χρησιμοποιούν, ενώ μόλις το 15% όχι.



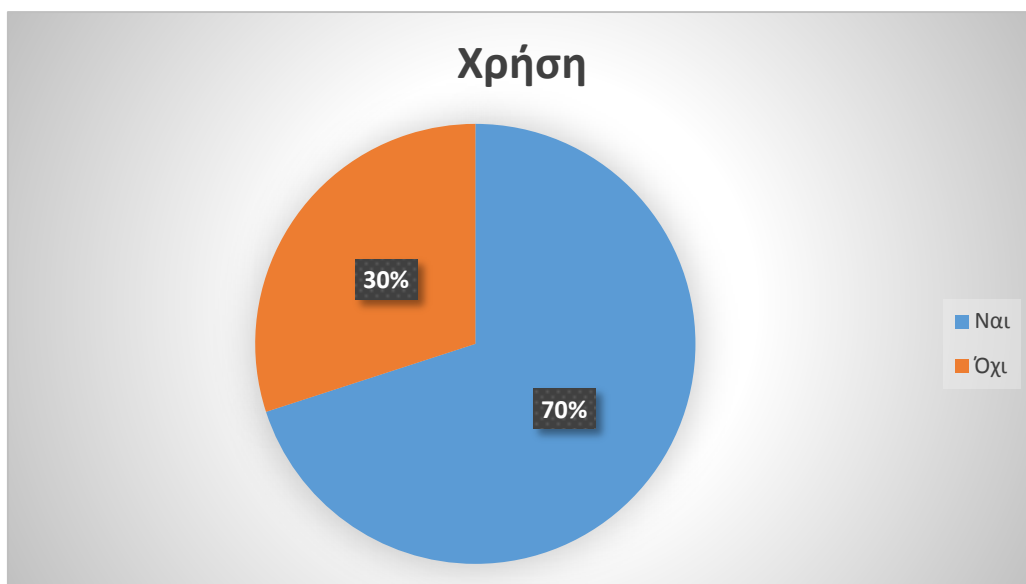
Διάγραμμα 21. Χρήση της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις από πλευράς του εκμισθωτή»

Ως προς την συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις από πλευράς του εκμισθωτή», εδώ παρατηρείται ότι το 50% των εταιρειών που εξετάζονται χρησιμοποιούν την συγκεκριμένη γνωστοποίηση, ενώ το 50% όχι.



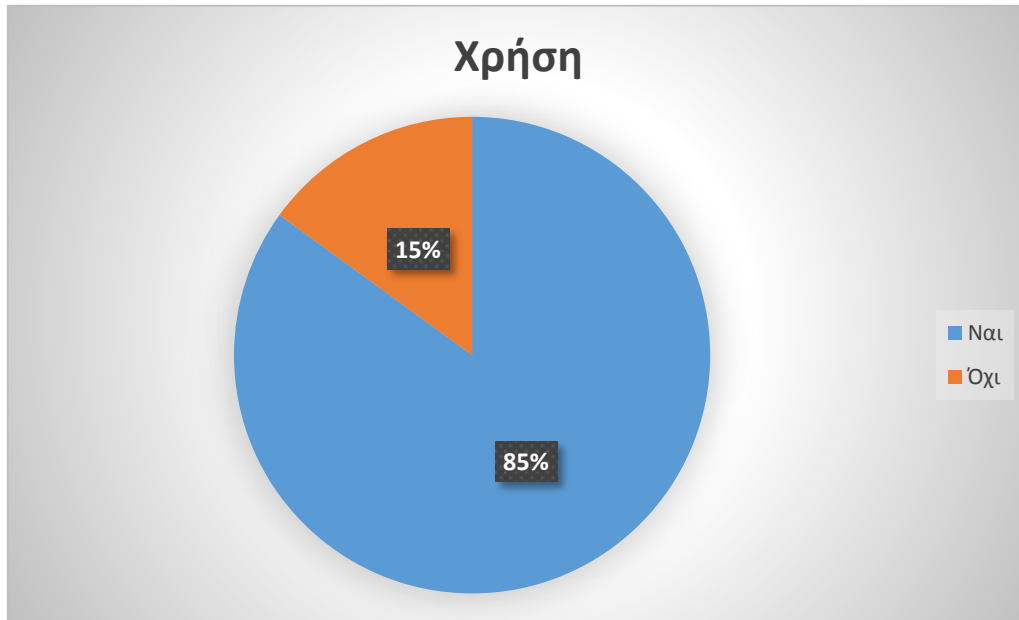
Διάγραμμα 22. Χρήση της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις ποσών των εσόδων»

Η συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «γνωστοποιήσεις ποσών των εσόδων» για τις εταιρείες που εξετάζουμε παρατηρείται ότι όλες οι εταιρίες εφαρμόζουν την συγκεκριμένη γνωστοποίηση .



Διάγραμμα 23. Χρήση της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις σχετικά με την μειωμένη αξία των περιουσιακών στοιχείων»

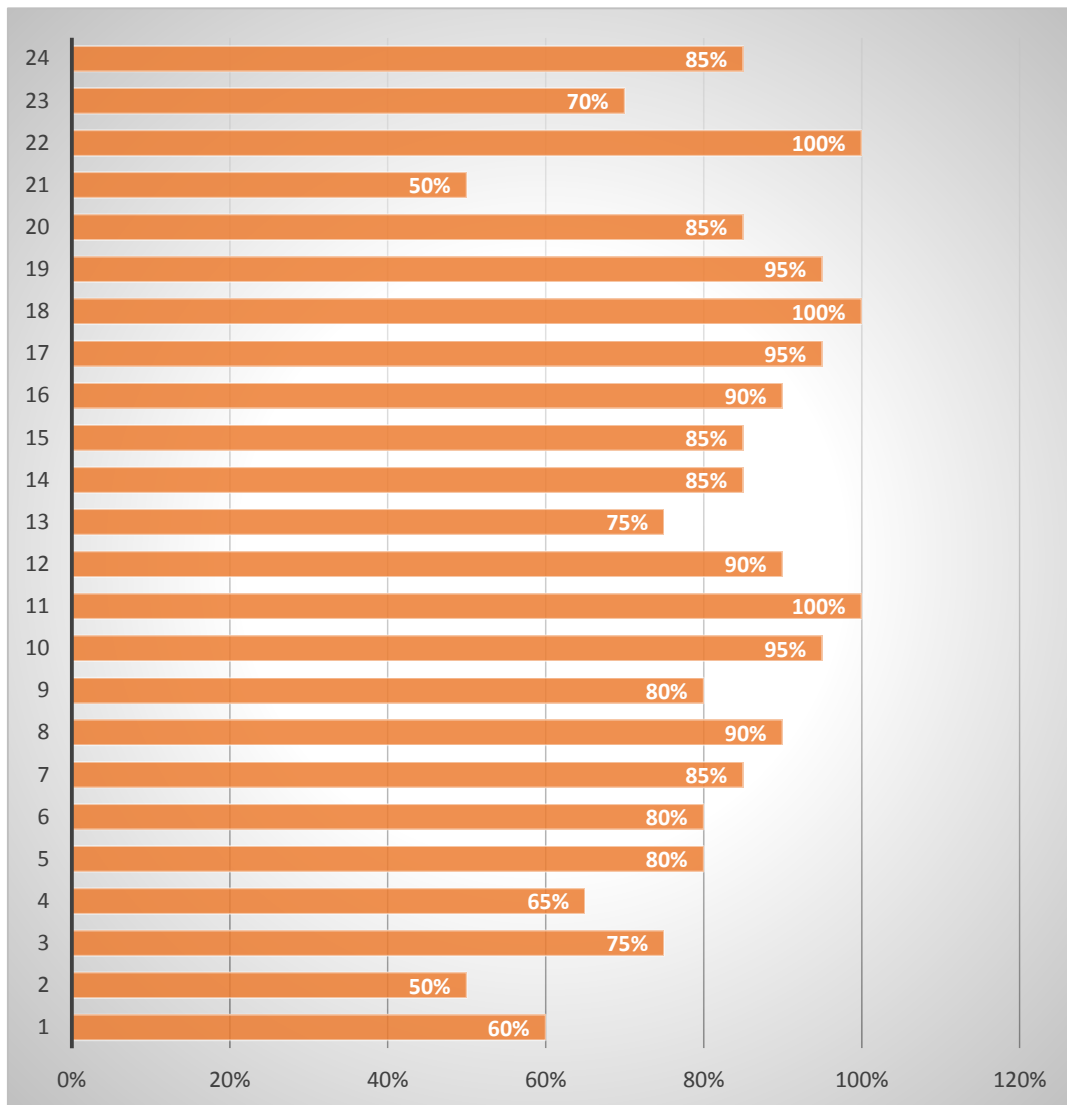
Ως προς την συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις σχετικά με την μειωμένη αξία των περιουσιακών στοιχείων», εδώ παρατηρείται ότι το 70% των εταιρειών που εξετάζονται χρησιμοποιούν την συγκεκριμένη γνωστοποίηση, ενώ το 30% όχι.



Διάγραμμα 24. Χρήση της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων»

Η συχνότητα χρήσης της γνωστοποίησης «Γνωστοποιήσεις άλλων περιουσιακών στοιχείων» για τις εταιρείες που εξετάζουμε παρατηρείται ιδιαίτερα μεγάλη, καθώς το 85% των εταιρειών την χρησιμοποιούν, ενώ μόλις το 15% όχι.

Συγκεντρώνοντας τα παραπάνω αποτελέσματα δημιουργούμε ένα ενιαίο γράφημα για να δούμε ποιες είναι οι πιο συχνά χρησιμοποιούμενες γνωστοποιήσεις από τις εταιρείες σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.



Διάγραμμα 25. Συχνότερα χρησιμοποιούμενες γνωστοποιήσεις

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Με την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας αυξήθηκαν οι επενδύσεις προς τις ξένες χώρες τόσο από ιδιώτες όσο και από θεσμικούς επενδυτές. Είναι γεγονός πως οι εταιρίες έχουν στρέψει την προσοχή τους στις διεθνείς χρηματαγορές και κεφαλαιαγορές, ώστε να αντλήσουν τα απαραίτητα κεφάλαια. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιριών αποτελούν την πιο συστηματική και βασική μέθοδο χρήσης από μελλοντικούς επενδυτές, με αποτέλεσμα να είναι απαραίτητη η εφαρμογή ίδιων μεθόδων, κανόνων και λογιστικών αρχών. Αυτό

επιτυγχάνεται χάρη στην παρουσία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ προσδίδει πολλά πλεονεκτήματα τόσο στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων όσο και στις ίδιες τις επιχειρήσεις. Από τα σημαντικότερα των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι ότι οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζονται με μεγαλύτερη διαφάνεια, περισσότερη ποιότητα και ομοιομορφία, με αποτέλεσμα οι πληροφορίες που παρέχουν να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες με άλλες οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα οι επενδυτές να παίρνουν ορθότερες αποφάσεις μειώνοντας έτσι τις αμφιβολίες που θα είχαν. Ένα ακόμα σημαντικό πλεονέκτημα είναι ότι τα τεχνάσματα που χρησιμοποιούσαν οι λογιστές, όπως να κρύβουν αποθεματικά και να καταχωρούν μελλοντικές φορολογικές υποχρεώσεις, παύουν να ισχύουν με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Τέλος οι επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται σε διαφορετικές χώρες και επιδίωκαν την εισαγωγή των μετόχων σε ξένα χρηματιστήρια χρειάζονταν αρκετό χρόνο ώστε να προσαρμοστούν στις απαιτήσεις και στους κανονισμούς της εκάστοτε χώρας. Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα να αναγκάζονται οι επιχειρήσεις να συντάσσουν διαφορετικές οικονομικές καταστάσεις καθυστερώντας έτσι την εισαγωγή τους σε ξένες αγορές. Αυτό όμως παύει να ισχύει έπειτα από την εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.

Ήταν αναμενόμενο βέβαια να παρατηρηθούν και ορισμένα προβλήματα κατά την μετατροπή σε ΔΛΠ, κυρίως των διαφορών με τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα που τηρούσε η κάθε χώρα. Για να μπορέσουν όλες οι επιχειρήσεις να υιοθετήσουν τα ΔΛΠ θα πρέπει να προβούν στις κατάλληλες τυποποιήσεις και τους αναγκαίους εναρμονισμούς σύμφωνα με το περιεχόμενο των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ χωρίς να υπάρχουν αντιφάσεις και περιορισμοί. Ένας διαφορετικός τρόπος εφαρμογής, μια δηλαδή χαλαρή εφαρμογή των προτύπων από χώρα σε χώρα έχει κάποιες φορές και μηδενικά αποτελέσματα αφού ελαττώνεται με αυτό τον τρόπο το πιθανό όφελος που θα είχαν οι οικονομικές καταστάσεις.

Η εργασία μας με θέμα "Γνωστοποιήσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά

Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης " έχει ως στόχο να διαπιστώσει το παραπάνω, δηλαδή εάν οι επιχειρήσεις τηρούν και εφαρμόζουν σωστά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και συγκεκριμένα εάν εφαρμόζουν τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις των προτύπων.

Η μελέτη μας περιορίστηκε σε δείγμα 20 ελληνικών εταιριών διαφορετικής δραστηριότητας μεταξύ τους. Οι εταιρίες αυτές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αθηνών και αναρτούν κάθε χρόνο τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Σε αυτό το σημείο πρέπει να επισημάνουμε ότι το δείγμα της μελέτης μας είναι τυχαίας επιλογής και ότι είναι μικρό σε σχέση με το πλήθος των ελληνικών εταιριών που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Ακόμα από τα 35 υπάρχοντα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ επιλέξαμε να εξετάσουμε τα σημαντικότερα (9 στο σύνολο) πρότυπα και από αυτά εξετάσαμε τις σημαντικότερες γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται (24 σύνολο).

Έπειτα λοιπόν, από την μελέτη που πραγματοποιήθηκε οι πιο συχνά χρησιμοποιούμενες γνωστοποιήσεις αφορούν τις γνωστοποιήσεις στην "έκθεση του

επιτοκιακού κινδύνου " την γνωστοποίηση του "λογιστικού Αποτελέσματος" και την γνωστοποίηση των "ποσών των εσόδων".

Ποιο αναλυτικά όμως τα αποτελέσματα της μελέτης παρατίθενται παρακάτω.

Οι πρώτες τρεις γνωστοποιήσεις αφορούσαν την κατηγορία των αποθεμάτων. Από τις 20 εταιρίες το 60% γνωστοποιούν την λογιστική μέθοδο αποτίμησης αποθεμάτων, ενώ το 50% , δηλαδή οι μισές εταιρίες, γνωστοποιούν την μέθοδο προσδιορισμού του κόστους. Ποιο ενθαρρυντικό είναι το ποσοστό, που αφορά την γνωστοποίηση της λογιστικής αξίας των αποθεμάτων ,όπου την συναντάμε πιο συχνά στις οικονομικές καταστάσεις με ποσοστό 75%. Το γεγονός ότι τα ποσοστά αυτά είναι χαμηλά μπορεί να οφείλεται ότι κάποιες εταιρίες όπως π.χ. ασφαλιστικές δεν έχουν μεγάλο εύρος αποθεμάτων. Παρ' όλα αυτά πολλές επιχειρήσεις δεν έκαναν τις σχετικές γνωστοποιήσεις.

Οι επόμενες έξι γνωστοποιήσεις αφορούν την κατηγορία των πάγιων /ενσώματων περιουσιακών στοιχείων των εταιριών. Η γνωστοποίηση που αφορά τις μεθόδους απόσβεσης των πάγιων στοιχείων έχει εφαρμογή από το 65% των εταιριών ,ενώ με μεγαλύτερο ποσοστό κατά 80% οι εταιρίες γνωστοποιούν τις ωφέλιμες ζωές των πάγιων στοιχείων τους. Για τις επόμενες τρεις γνωστοποιήσεις οι εταιρίες μέσο πινάκων γνωστοποιούν το ποσό της προ αποσβέσεων Λογιστικής Αξίας κατά 80%, την λογιστική αξία τέλους περιόδου κατά 85% και με ποσοστό 90% οι εταιρίες γνωστοποιούν τις συσσωρευμένες αποσβέσεις αρχής και τέλους. Με μεγάλο ποσοστό που φτάνει το 80% γνωστοποιούν και την ημερομηνία που οι εταιρίες επανεκτιμούν τα πάγια τους.

Η επόμενη κατηγορία αφορά τα κόστη δανεισμού που περιλαμβάνουν τους τόκους καθώς και τις δαπάνες που προέρχονται από δάνεια που πήρε η εταιρεία για την πραγματοποίηση της δραστηριότητας της, καθώς και άλλους τόκους έξοδα. Η γνωστοποίηση που αφορούσε τα σχετικά κόστη έχει εφαρμογή κατά 95% από τις εταιρίες.

Οι επόμενες πέντε γνωστοποιήσεις αφορούν την κατηγορία με τους κινδύνους και την διαχείριση αυτών. Με ποσοστό χρησιμοποίησης 100% η γνωστοποίηση για την έκθεση στο επιτοκιακό κίνδυνο είναι η μοναδική που εμφανίζεται σε όλες τις οικονομικές καταστάσεις που εξετάσαμε. Με μεγάλο ποσοστό 90% είναι και η γνωστοποίηση που αφορά την γνωστοποίηση στην έκθεση στο πιστωτικό κίνδυνο. Όσο αφορά τις πολιτικές που ακολουθεί η επιχείρηση για την αντιστάθμιση των κινδύνων το ποσοστό χρησιμοποίησης ανέρχεται στο 75% ενώ για τους στόχους και τις αρχές διαχείρισης χρηματοοικονομικών κινδύνων το ποσοστό είναι μεγαλύτερο κατά 10 μονάδες δηλαδή 85%. Στο ίδιο ποσοστό κυμαίνεται και η εμφάνιση της γνωστοποίησης του Συναλλαγματικού κινδύνου.

Η επόμενη γνωστοποίηση αφορά την εύλογη αξία χρηματοοικονομικού μέσου που εμφανίζεται με ποσοστό 90% στις οικονομικές καταστάσεις. Με μεγαλύτερο ποσοστό 95% οι επιχειρήσεις που εξετάσαμε έκαναν την γνωστοποίηση που αφορούσε τους φόρους, δηλαδή τρέχων φόρος, ο φόρος εισοδήματος κλπ.

Η γνωστοποίηση του Λογιστικού Αποτελέσματος που είναι το κέρδος ή ζημιά της περιόδου που προκύπτει πριν γίνει η αφαίρεση του φόρου αναφέρεται 100% από



τις εταιρίες. Σε μεγάλο ποσοστό 95% αναφέρεται και η γνωστοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης.

Η επόμενη κατηγορία αφορά τις μισθώσεις. Η συχνότητα της γνωστοποίησης που γίνεται από την πλευρά του μισθωτή ανέρχεται σε ποσοστό 85% ενώ η γνωστοποίηση που γίνεται από την πλευρά του εκμισθωτή αναφέρεται με μικρότερο ποσοστό κατά 50%.

Άλλη μια γνωστοποίηση που γίνεται απ' όλες τις εταιρίες με ποσοστό 100% είναι αυτή των ποσών των εσόδων που αφορά τις πωλήσεις, την παροχή υπηρεσιών, τα έσοδα από τόκους κλπ.

Το 70% των εταιριών αναφέρουν την γνωστοποίηση για την μειωμένη αξία περιουσιακών στοιχείων δηλαδή θα πρέπει να αναφέρουν εάν υπάρχει ένδειξη απομείωσης, το ανακτήσιμο ποσό καθώς και την αναγνώριση ζημίας στα αποτελέσματα χρήσης.

Τέλος με ποσοστό που φτάνει το 85% οι εταιρίες γνωστοποιούν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία δηλαδή αναφέρουν την διάρκεια ωφέλιμης ζωής τους, τις αποσβέσεις, τις μεθόδους απόσβεσης, καθώς και την λογιστική αξία τους.

Σύμφωνα με τα παραπάνω αποτελέσματα και λαμβάνοντας υπόψη το διάγραμμα και τις πίτες οδηγούμαστε στα εξής συμπεράσματα :

Παρατηρούμε ότι από τις 24 γνωστοποιήσεις που εξετάσαμε στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών αναφέρονται όλες με ποσοστό πάνω από 50%. Δηλαδή μια γνωστοποίηση αναφέρεται τουλάχιστον στις μισές εταιρίες.

Παρατηρώντας το διάγραμμα 25 διαπιστώνουμε ότι από τις 24 γνωστοποιήσεις οι 17 εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις με ποσοστό συχνότητας μεγαλύτερο του 75%.

Καταλήγοντας μπορούμε να πούμε ότι το ποσοστό συμμόρφωσης είναι ικανοποιητικό και ότι οι περισσότερες εταιρίες τηρούν και εφαρμόζουν τις γνωστοποιήσεις των ΔΠΧΠ.

Το παραπάνω είναι πολύ ενθαρρυντικό στοιχείο για την εικόνα των ελληνικών εταιριών που προβάλλει η χώρα μας τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό. Αυτό γιατί σε περιόδους σαν και αυτή, όπου η χώρα μας και συνεπώς και ο επιχειρηματικός κόσμος, ταλαιπωρείται τα τελευταία χρόνια από την οικονομική κρίση, είναι αισιόδοξο να υπάρχουν υγιείς ανταγωνιστικές ελληνικές εταιρίες όπου οι οικονομικές τους καταστάσεις να είναι αξιόπιστες και αντικειμενικές. Με αυτό τον τρόπο οι ελληνικές εταιρίες έχουν ένα ισχυρό "όπλο" μαζί τους στις επιχειρηματικές τους κινήσεις και στις εξωτερικές τους διαπραγματεύσεις.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Μπατσινίλας, Ε., Πατατούκας, Κ., (2015), Σύγχρονη λογιστική : Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά, Αθήνα : Σταμούλη
2. Βλάχος Χ., Λουκά Λ., (2007), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Αθήνα: Global Training
3. Παπαδάτος Κ., (2010), Οι Οικονομικές και Οργανωτικές Επιπτώσεις από την Υποχρεωτική Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) στην Ελληνική Οικονομία, Διδακτορική Διατριβή, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πάτρα
4. Κωστοπούλου, Γ., (2010), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Η επίδραση τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, η διαφοροποίησή τους από το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και η εφαρμογή τους στα Τραπεζικά Ιδρύματα, Μεταπτυχιακή Διατριβή, Τμήμα Διοίκησης Επιχειρήσεων, Πάτρα
5. Μπάκας, Ν., (2012), Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 27,28,30,39, Πτυχιακή Εργασία, Αλεξάνδρειο ΤΕΙ Θεσσαλονίκης, Σχολή Διοίκησης & Οικονομίας, Τμήμα Λογιστικής
6. Κουτρούδη, Μ., Λιάπη, Ι., (2009), Παρουσίαση-ανάλυση συγκεκριμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων 2, 16, 38, Πτυχιακή Εργασία, ΤΕΙ Κεντρικής Μακεδονίας
7. Καρτάλης, Ν., (2012), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεσσαλονίκη
8. Τσίχλης, Ε., (2014), Ο λογιστικός χειρισμός των αποθεμάτων σύμφωνα με τα Ελληνικά και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ – IAS2), Πτυχιακή Εργασία, ΤΕΙ Πειραιά
9. Σγουρινάκης, Ν., Μιχαλινάκης, Β., (2009), Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο 2009, Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη
10. Αραμπατζής, Ν., (2010), Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) International Accounting Standards (I.A.S.) Ανάλυση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων 2 και 16, Πτυχιακή Εργασία, ΑΤΕΙ Σερρών, Τμήμα Λογιστικής

11. Σαλτσίδου, Ε., (2011), ΔΛΠ 12-Αναβαλλόμενη φορολογία και χειραγώγηση κερδών-Εμπειρική προσέγγιση στις εισηγμένες τράπεζες του Χ.Α.Α., Διπλωματική εργασία--Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη
12. Κώτσιος, Π., (2007), Επιπτώσεις από την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων στην καθαρή θέση και τα αποτελέσματα χρήσης των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιριών: μια εμπειρική έρευνα, Διπλωματική εργασία--Πανεπιστήμιο Μακεδονίας, Θεσσαλονίκη
13. Βενιέρης, Γ. Ι. (1999). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Σύγχρονες Τάσεις και Προβλήματα Εναρμόνισης.
14. Παπαμιχαήλ, Γ. (2015). Διεθνή λογιστικά πρότυπα στο δημόσιο τομέα, εφαρμογές αυτών, προτεινόμενη χώρα Ελλάδα.
15. Tsaklanganos, A. (2013). Χρηματοοικονομική λογιστική:[σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα].
16. Λότσιου-Σιδέρη, Μ. (2014). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: η εναρμόνιση των εισηγμένων εταιριών στην Ελλάδα σε περίοδο κρίσης.
17. Σταματοπούλου, Δ. (2015). Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα-Η Περίπτωση Της Ελλάδας.
18. Παπακωνσταντίνου, Ι., & Σιαμπάλης, Δ. (2014). Οι φορολογικές υποχρεώσεις και η δήλωση ΑΕ που τηρεί τα λογιστικά της βιβλία σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ).
19. Μπαμπούλης, Θ. (2014). Ο λογιστικός χειρισμός των αποθεμάτων σύμφωνα με τα ελληνικά και τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ-ΙΑΣ 2).
20. Κεχιάπουλος, Χ. (2015). Σύγκριση του ελληνικού λογιστικού σχεδίου και των διεθνών λογιστικών προτύπων στη βάση της λογιστικής της υπεραξίας.
21. Κουσενίδη Σ. (2015). Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 32 και 39 και το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 7. Οι βασικές τους διατάξεις και η εφαρμογή τους.