

ΑΝΩΤΑΤΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ Τ.Τ. ΠΕΙΡΑΙΑ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

Ελευθερία Κων. Σαραντίδου : Α.Μ 1124

## **ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΘΕΜΑ : ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - INTERNATIONAL  
ACCOUNTING STANDARDS**

**«ΔΛΠ1: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ»  
IAS 1: PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS**

*Επιβλέπουσα καθηγήτρια : κα. Ροδοσθένους Μαρία*

Αθήνα, Μάιος 2016

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	4
1.1. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ): ορισμοί και εννοιολογικές προσεγγίσεις.....	4
1.2. Ιστορικό πλαίσιο και ανάγκη εφαρμογής των ΔΛΠ .....	5
1.3. Υπεύθυνοι φορείς και διαδικασία έκδοσης .....	7
1.3.1. Φορείς κατάρτισης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ .....	8
1.3.2. Διαδικασία έκδοσης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ .....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ .....	16
2.1. Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα .....	16
2.2. Αρχές που διέπουν τα ΔΛΠ .....	24
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1 -ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	26
3.1. Σκοπός και εφαρμογή του ΔΛΠ1 .....	26
3.2. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων και συνθετικά στοιχεία .....	26
3.3. Γενικές αρχές που διέπουν τις οικονομικές καταστάσεις .....	28
3.4. Δομή και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων .....	31
3.4.1. Βασικές έννοιες: εξατομίκευση και περίοδος αναφοράς.....	31
3.4.2. Κατάσταση Οικονομικής Θέσης (Ισολογισμός).....	32
3.4.3. Κατάσταση συνολικών εσόδων .....	36
3.4.4. Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων.....	39
3.4.5. Κατάσταση ταμειακών ροών .....	40
3.4.6. Σημειώσεις .....	40
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	42

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες ενός οικονομικού οργανισμού αποτελούν το σημείο εκκίνησης για αναλυτές και επενδυτές προκειμένου να αξιολογήσουν την δραστηριότητά του σε όλο της το φάσμα. Η παγκοσμιοποιημένη αγορά εντός της οποίας δραστηριοποιούνται σήμερα όλες οι επιχειρήσεις και οι οικονομικές οντότητες, υπογραμμίζει την αναγκαιότητα ύπαρξης σαφώς καθορισμένων πλαισίων με βάση τα οποία θα καταρτίζονται οι λογιστικές καταστάσεις σε όλον τον κόσμο και τα οποία προάγουν την αξιοπιστία των οικονομικών πληροφοριών. Τα πλαίσια αυτά δεν είναι άλλα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, τα οποία βρίσκονται σε ισχύ αρκετά χρόνια αλλά συνεχώς επικαιροποιούνται και προσαρμόζονται στις διαρκώς μεταβαλλόμενες ανάγκες του σύγχρονου επιχειρηματικού κόσμου.

Αντικείμενο της συγκεκριμένης έρευνας είναι η τα πρότυπα που ισχύουν και εφαρμόζονται κατά την κατάρτιση και παρουσίαση των λογιστικών καταστάσεων ενώ ειδική μνεία γίνεται στο πρότυπο που εφαρμόζεται για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 1). Στην πρώτη ενότητα παρατίθενται οι αναγκαίες εννοιολογικές προσεγγίσεις για την καλύτερη κατανόηση όλων των επί μέρους θεμάτων ενώ καταγράφονται τα ιστορικά στοιχεία που άνοιξαν το δρόμο για την καθιέρωσή τους, οι φορείς που εμπλέκονται στην κατάρτισή τους καθώς και η διαδικασία που ακολουθείται κάθε φορά προκειμένου ένα πρότυπο να τεθεί επίσημα σε εφαρμογή. Το δεύτερο μέρος της εργασίας περιλαμβάνει όλη τη λίστα των προτύπων που σήμερα ισχύουν καθώς και μία σύνοψη των αρχών που τα διέπουν προκειμένου να γίνει αντιληπτό το εύρος τους, η αξία τους και η συμβολή τους σε ένα περισσότερο αξιοκρατικό και υγιές οικονομικό σύστημα. Η τρίτη και τελευταία ενότητα συνιστά μια περισσότερο λεπτομερή μελέτη του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 1, το οποίο αφορά την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Το περιεχόμενό της καλύπτει όχι μόνο τον σκοπό που υπηρετεί και τις αρχές πάνω στις οποίες στηρίζεται το ΔΛΠ1 αλλά περιλαμβάνει ανάλυση της δομής και του περιεχομένου που πρέπει να έχουν οι οικονομικές καταστάσεις κάθε οικονομικής οντότητας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ): ορισμοί και εννοιολογικές προσεγγίσεις

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα προέκυψαν από την ανάγκη ύπαρξης ενιαίων αρχών και κανόνων που θα διέπουν τη λειτουργία κάθε επιχείρησης του κόσμου σε ό,τι αφορά τις οικονομικές της καταστάσεις και την πληροφόρηση που διαχέεται σε τρίτους. Πρόκειται, στην ουσία, για κωδικοποιημένες λογιστικές πολιτικές και κανόνες που εφαρμόζουν οι ιθύνοντες μιας επιχείρησης, οι οικονομικές διευθύνσεις και οι αρμόδιοι λογιστές όταν συντάσσουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Η εφαρμογή των ΔΛΠ σε μια επιχείρηση είναι ταυτόσημη όχι μόνο της λογιστικής ποιότητας αλλά και της αντικειμενικότητας και αμεροληψίας κατά την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων<sup>1</sup>.

Σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002 ο οποίος αφορά στην εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων, ως διεθνή λογιστικά πρότυπα ορίζονται «τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και οι συναφείς ερμηνείες (ερμηνείες της SIC-ΔΠΧΠ), οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΟΔΛΠ)»<sup>2</sup>. Στο σημείο αυτό, πρέπει να επισημανθεί ότι από τη δεκαετία του '80 έως και το 2002 τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ήταν η κυρίαρχη και αποκλειστική έννοια της ισχύουσας διεθνούς λογιστικής νομοθεσίας, ενώ από το 2002 και έπειτα, στα ΔΛΠ προστέθηκαν νέες οδηγίες (ΔΠΧΠ) οι οποίες όχι μόνο εμπλούτισαν το περιεχόμενό τους αλλά μετέτρεψαν τον χαρακτήρα τους από αυστηρά λογιστικό σε ευρύτερα χρηματοοικονομικό. Θα μπορούσαμε να θεωρήσουμε την εξέλιξη αυτή και ως μετονομασία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης καθώς μετά την προσθήκη των οδηγιών αυτών δεν δημιουργήθηκε κάποιο νέο ΔΠΧΠ.

<sup>1</sup> Barth, Landsman and Lang: International Accounting Standards and Accounting Quality, 2007

<sup>2</sup> Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002 Για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων

Με τον εν λόγω κανονισμό, η Ευρωπαϊκή Κοινότητα προχώρησε προς την επίτευξη ενός πολύ συγκεκριμένου στόχου: να υιοθετήσουν και να χρησιμοποιούν όλες οι χώρες τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, οι χρηματοοικονομικές πληροφορίες που παρέχονται να είναι εναρμονισμένες με αυτά και οι οικονομικές καταστάσεις των εταιριών να είναι συγκρίσιμες και διαφανείς σε τέτοιο βαθμό που να διασφαλίζουν την αποτελεσματική λειτουργία των κεφαλαιαγορών και των εσωτερικών αγορών των κρατών-μελών (ΕΚ, 2002). Ποιοι ήταν όμως οι λόγοι που κατέστησαν αναγκαία την εκπόνηση και εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων και ποια ήταν τα βήματα που διανύθηκαν στο πέρασμα των ετών οδηγώντας την παγκόσμια λογιστική και οικονομική δραστηριότητα σε νέο πλαίσιο, αντικειμενικό και διαφανές;

## **1.2. Ιστορικό πλαίσιο και ανάγκη εφαρμογής των ΔΛΠ**

Η έννοια της παγκοσμιοποίησης και της διεθνοποίησης βρίσκει απόλυτη εφαρμογή και στην οικονομική δραστηριότητα, στην οποία συμπεριλαμβάνονται οι αγορές κεφαλαίου, οι χρηματαγορές καθώς και η διαδικασία δανειοδότησης. Βασική απαίτηση για να λειτουργήσουν αποτελεσματικά όλα τα παραπάνω είναι η έγκυρη και σφαιρική πληροφόρηση αναφορικά με τα οικονομικά και λογιστικά στοιχεία όλων των εμπλεκόμενων φορέων.

Πριν από κάθε οικονομική συνεργασία ή συναλλαγή, προηγείται λεπτομερής και εκτενής έλεγχος των δημοσιευμένων οικονομικών και λογιστικών καταστάσεων ενός οικονομικού οργανισμού έτσι ώστε να διαπιστωθεί η φερεγγυότητά του, να αξιολογηθούν τα οικονομικά μεγέθη και εν τέλει να παρθούν σχετικές αποφάσεις. Η έλευση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ήρθε να εξασφαλίσει την ομοιομορφία με την οποία αποτυπώνονται αυτά τα αποτελέσματα αλλά και την συγκρισιμότητά τους προκειμένου να διασφαλιστεί η διαφάνεια και η αντικειμενικότητα στις αποφάσεις και τις οικονομικές δραστηριότητες ανάμεσα σε δύο οποιουσδήποτε οικονομικούς οργανισμούς, σε όποιο σημείο του κόσμου κι αν εδρεύουν. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα ελαχιστοποιούν τις διαφορές ανάμεσα σε μια πλειάδα λογιστικών μεθόδων απεικόνισης που μπορεί να εφαρμόζεται από χώρα σε χώρα και εξασφαλίζουν ότι οι πληροφορίες που παρέχονται είναι συνεχείς, συνεπείς, ομοιόμορφες και ποσοτικοποιημένες. Ο βασικός λόγος, κατά συνέπεια, για τον οποίο καταρτίστηκαν και εφαρμόστηκαν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ήταν η παγκόσμια ανάγκη για την προώθηση ενός

υγιούς ανταγωνισμού και την ανάπτυξη μιας αποτελεσματικής αγοράς όπου τα κεφάλαια θα κυκλοφορούν υπό όρους διαφάνειας και αντικειμενικότητας<sup>3</sup>.

Ένας δεύτερος λόγος που κατέστησε παραπάνω από αναγκαία την εφαρμογή αντικειμενικών προτύπων λογιστικής απεικόνισης της οικονομικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων ήταν η παγκόσμια χρηματοπιστωτική κρίση που εκδηλώθηκε, χωρίς ακόμη να έχει ξεπεραστεί, στις αρχές του 21<sup>ου</sup> αιώνα και η οποία φανέρωσε όλες τις λογιστικές παρατυπίες και παραποιήσεις που είχαν εκτελεστεί σε εταιρίες κολοσσούς όπως η World Com και η Enron. Επιτήδεια διευθυντικά στελέχη τέτοιων εταιριών εκμεταλλεύτηκαν το κενό που υπήρχε στη νομοθεσία και την ανυπαρξία λεπτομερών και ξεκάθαρων λογιστικών κανόνων προκειμένου να παραποιήσουν οικονομικά αποτελέσματα που απεικόνιζαν οι ισολογισμοί ή να εφαρμόσουν παραπλανητικές πρακτικές εξαπατώντας την αγορά. Η δημιουργική λογιστική δυστυχώς βρίσκει πρόσφορο έδαφος στην οικονομία όταν υπάρχουν ασάφειες και κενά και ακριβώς αυτή τη λογική επιχείρησαν να ανακόψουν όσοι φορείς ενεπλάκησαν στη σύλληψη, κατάρτιση και εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ.

Ποιο είναι όμως το ιστορικό που έχουν πίσω τους τα σημερινά ισχύοντα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και πώς οδηγήθηκε η παγκόσμια λογιστική και οικονομική κοινότητα από την σχεδόν πλήρη αυτοδιάθεση στη σημερινή αντικειμενική ομοιομορφία; Η πρώτη απόπειρα να συγκλίνουν οι μέθοδοι λογιστικής απεικόνισης που εφαρμόζονταν στις διάφορες χώρες του κόσμου έλαβε χώρα το 1973, οπότε και ιδρύθηκε μια επιτροπή που απαρτιζόταν από μέλη 10 χωρών/περιοχών του πλανήτη (IASB), για την οποία θα γίνει όμως εκτενέστερη ανάλυση σε επόμενη ενότητα.

Το πρώτο διεθνές λογιστικό πρότυπο εκδόθηκε δύο χρόνια αργότερα, ενώ το 1977 οι λογιστικές οργανώσεις του κόσμου ενώθηκαν σε μια παγκόσμια ομοσπονδία προκειμένου να προωθήσουν τα σχέδιά τους. Η Ευρωπαϊκή Λογιστική Ένωση τίθεται στο πλευρό των προαναφερθέντων σωμάτων προτείνοντας και η ίδια από την πλευρά της το 1989 να εναρμονιστούν οι κρατικές λογιστικές πρακτικές με ένα διεθνή οδηγό-πρότυπο. Στις αρχές τις επόμενης δεκαετίας αναζωπυρώνεται το ενδιαφέρον για συγκρότηση μιας λίστας διεθνών λογιστικών προτύπων και την τετραετία από το 1995 έως το 1998, η αρμόδια επιτροπή για τα διεθνή λογιστικά πρότυπα (IASB) συνέταξε τα πρότυπα που είχε προσυμφωνηθεί να επεξεργαστεί. Σύσσωμοι οι τότε οικονομικοί θεσμοί καθώς και τα συμβούλια που έλαβαν χώρα την επόμενη τριετία

---

<sup>3</sup> Grant Thornton: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S., Τόμος Α, 2009

(Συμβούλιο Λισσαβώνας, Ecofin κλπ) υποστήριξαν την ενοποίηση των οικονομικών καταστάσεων και τάχθηκαν υπέρ της εφαρμογής αντικειμενικών λογιστικών προτύπων με στόχο την προώθηση της διαφάνειας. Τον Ιούλιο του 2002 εκδίδεται ο σχετικός με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα ευρωπαϊκός κανονισμός 1606/2002, οι πολύ σημαντικές διατάξεις του οποίου δίνουν χρήσιμες κατευθύνσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ, τόσο για πρακτικά ζητήματα όσο και για τα χρονοδιαγράμματα εφαρμογής τους. Στον κανονισμό 1725, ο οποίος δημοσιεύτηκε έναν χρόνο αργότερα, το 2003, γίνεται αναφορά για πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ ως βασικού λογιστικού πλαισίου και τίθεται η υποχρέωση για κάθε εταιρία που συντάσσει πρώτη φορά οικονομικές καταστάσεις αυτές να είναι συμμορφωμένες με το δημοσιευμένο πλαίσιο, γνωστό πλέον ως ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Τέλος, αξιομνημόνευτο είναι το έτος 2006 κατά το οποίο υπογράφηκε μνημόνιο συνεννόησης ανάμεσα στο σώμα διεθνών λογιστικών προτύπων με το αντίστοιχο αμερικάνικο προκειμένου να επιτευχθεί η πολυπόθητη και αναγκαία σύγκλιση των λογιστικών κανόνων κατάρτισης και απεικόνισης σε παγκόσμιο πια επίπεδο.

Δεδομένου ότι δημιουργήθηκαν για τον συντονισμό όλων των οικονομικών οργανισμών στον τρόπο λογιστικής απεικόνισης των αποτελεσμάτων τους, είναι αυτονόητο ότι τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ υπόκεινται σε συνεχή έλεγχο προκειμένου αφενός να διασφαλίζεται ανά πάσα στιγμή το γεγονός ότι είναι επίκαιρα και χρήσιμα, αφετέρου δε να τίθενται υπό αναθεώρηση όποτε αυτό κρίνεται αναγκαίο. Δεν είναι καθόλου σπάνιο το ενδεχόμενο κάποιο πρότυπο να καταργηθεί ή να δημιουργηθεί ένα νέο όταν οι παγκόσμιες ανάγκες το απαιτούν. Ποιοι, λοιπόν, είναι οι αρμόδιοι φορείς που προετοιμάζουν, εκδίδουν και μεριμνούν για την εφαρμογή ενός διεθνούς λογιστικού προτύπου;

### **1.3. Υπεύθυνοι φορείς και διαδικασία έκδοσης**

Στη παρούσα ενότητα καταγράφονται οι κύριοι φορείς που εμπλέκονται στη διαδικασία κατάρτισης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και παρατίθεται η διαδικασία που ακολουθείται από τα αρμόδια όργανα προκειμένου να εφαρμοστεί ένα διεθνές λογιστικό πρότυπο, από τον σχεδιασμό μέχρι την καθιέρωσή του.

### **1.3.1. Φορείς κατάρτισης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ**

Πίσω από το καθιερωμένο διεθνές πλαίσιο σύνταξης και παρουσίασης των λογιστικών πληροφοριών ενός οικονομικού οργανισμού βρίσκεται ο Οργανισμός Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης-International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS Foundation). Πρόκειται για έναν μη κερδοσκοπικό οργανισμό δημοσίου συμφέροντος που τελεί υπό την εποπτεία ενός συμβουλίου παρακολούθησης αποτελούμενο από δημόσιες αρχές. Τόσο το καθεστώς διακυβέρνησης όσο και οι διαδικασίες που εφαρμόζονται στους κόλπους του είναι σχεδιασμένα με τέτοιο τρόπο ώστε ο καθορισμός των προτύπων να μην επηρεάζεται από ειδικά συμφέροντα και παράλληλα να εξασφαλίζεται η διαφάνεια και η λογοδοσία προς κάθε ενδιαφερόμενο.

Αποστολή του Οργανισμού IFRS είναι να επιφέρει την αποτελεσματικότητα στις χρηματοπιστωτικές αγορές του κόσμου, να εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον ενισχύοντας την εμπιστοσύνη και να εξασφαλίζει μακροπρόθεσμη χρηματοπιστωτική σταθερότητα στην παγκόσμια οικονομία. Τα όργανα που είναι αρμόδια να εκπονούν τα πρότυπα αυτά αναπτύσσουν την δραστηριότητά τους εντός του οργανισμού αυτού και συνοψίζονται ακολούθως.

#### **Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB)**

Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) είναι ένας ανεξάρτητος φορέας που αναπτύσσει και εγκρίνει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα / Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και λειτουργεί υπό την εποπτεία του Οργανισμού IFRS. Ιδρύθηκε το 2001 αντικαθιστώντας την τότε Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC). Η ίδρυση της IASC στις 29/6/1973 αποφασίστηκε από επαγγελματικές λογιστικές οργανώσεις 10 χωρών (Αγγλία, Αυστραλία, Γαλλία, Γερμανία, ΗΠΑ, Ιαπωνία, Ιρλανδία, Καναδάς, Μεξικό, Ολλανδία) και η αρμοδιότητα που της δόθηκε ήταν να εκδίδει λογιστικά πρότυπα με τα οποία θα συμμορφώνονταν οι οικονομικοί οργανισμοί προκειμένου να εκπονούν λογιστικά τυποποιημένα αποτελέσματα. Το 2001, οπότε άλλαξε τόσο η μορφή όσο και η ονομασία της επιτροπής αυτής από IASC σε IASB, αποτελεί κομβικό χρονικό σημείο και για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα καθώς πέρασαν σε νέα φάση και αναβαθμίστηκαν.



Κλείνοντας την παρένθεση του προπομπού του IASB, αξίζει να σημειωθεί ότι η επιλογή του ονόματος δεν ήταν τυχαία αλλά πραγματοποιήθηκε προκειμένου να υπάρχει αντιστοιχία με το αντίστοιχο αμερικάνικο σώμα, το αποκαλούμενο Financial Accounting Standards Board - F.A.S.B.<sup>4</sup>.

Σύμφωνα με το καταστατικό του Οργανισμού, το IASB είναι απολύτως υπεύθυνο να αναπτύξει και να εκδώσει ένα πρότυπο καθώς και το αντίστοιχο προγενέστερο προσχέδιό του. Έχοντας ως σκοπό την καθιέρωση ποιοτικών διεθνών λογιστικών προτύπων προωθώντας την ευρεία χρήση τους και την ενσωμάτωσή τους στα αντίστοιχα εθνικά πρότυπα, το Σώμα συνεργάζεται στενά με τους ενδιαφερόμενους φορείς σε όλο τον κόσμο, συμπεριλαμβανομένων των επενδυτών, των αναλυτών, των ρυθμιστικών αρχών, των διοικήσεων των επιχειρήσεων, των φορέων θέσπισης λογιστικών προτύπων καθώς και των ορκωτών ελεγκτών/λογιστών. Όλες οι συνεδριάσεις που πραγματοποιεί το IASB είναι δημόσιες και διαθέσιμες στο διαδίκτυο ενώ η εκτέλεση των καθηκόντων του συνίσταται σε μια διεξοδική, ανοικτή και διαφανή διαδικασία κατά την οποία τα συμβουλευτικά έγγραφα δημοσιεύονται και τίθενται προς δημόσιο σχολιασμό.

#### **Επιτροπή Διερμηνειών των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ (IFRS Interpretations Committee - IFRIC)**

Η Επιτροπή Διερμηνειών είναι το ερμηνευτικό σώμα του IASB. Η αρμοδιότητά της είναι να επανεξετάζει επίκαιρα θέματα που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των προτύπων και να παρέχει έγκυρη και έγκαιρη καθοδήγηση σε περιπτώσεις που το πρότυπο αφήνει ορισμένα κενά. Οι συνεδριάσεις της είναι επίσης ανοικτές για το κοινό και διαθέσιμες στο διαδίκτυο, όπως και του IASB, ενώ κατά την ανάπτυξη των εργασιών της συνεργάζεται στενά με αντίστοιχες εθνικές επιτροπές και ακολουθεί μια διαφανή, ενδεδειγμένη και ανοικτή διαδικασία.

Η IFRIC αποτελείται από 14 μέλη, με δικαίωμα ψήφου, τα οποία προέρχονται από διάφορες χώρες και ανήκουν σε διαφορετικές επαγγελματικές κατηγορίες. Τα μέλη της διορίζονται από το Συμβούλιο Επιτρόπων του Οργανισμού IFRS και επιλέγονται με βάση την ικανότητά τους να αντιλαμβάνονται τα τρέχοντα ζητήματα που ανακύπτουν και να τα επιλύουν.

---

<sup>4</sup> Βλάχος και Λουκά.: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2009, 2008

## **Συμβουλευτικό Σώμα Λογιστικών Προτύπων (Accounting Standards Advisory Forum – ASAF)**

Ο στόχος του ASAF είναι να παρέχει ένα συμβουλευτικό φόρουμ όπου τα μέλη θα μπορούν να συμβάλουν εποικοδομητικά στο να επιτύχει το IASB τον στόχο του, δηλαδή την ανάπτυξη διεθνώς αποδεκτών ποιοτικών λογιστικών προτύπων. Ειδικότερα, το εν λόγω συμβουλευτικό σώμα ιδρύθηκε για να:

-υποστηρίζει το IFRS προκειμένου να επιτυγχάνει τους στόχους του, να συμβάλει χάριν δημοσίου συμφέροντος στην ανάπτυξη ενός ενιαίου συνόλου παγκοσμίως αποδεκτών, υψηλής ποιότητας και κατανοητών προτύπων χρηματοοικονομικής πληροφόρησης τα οποία θα εξυπηρετούν τους επενδυτές αλλά και όσους συμμετέχουν στην αγορά κατανέμοντας πόρους και λαμβάνοντας κάθε μορφής αποφάσεις

-να εξασφαλίσει την αλληλεπίδραση του IASB με την παγκόσμια κοινότητα και ότι θα ληφθούν υπόψη και θα συζητηθούν όλα τα εθνικά και περιφερειακά ζητήματα που αφορούν τη διαδικασία καθορισμού ενός προτύπου και, τέλος

-να διευκολύνει τις τεχνικές συζητήσεις, που πραγματοποιούνται ανάμεσα στους επαγγελματίες εκπροσώπους των εμπλεκόμενων περιφερειών κατά τη θέσπιση των προτύπων, ώστε να εμβαθύνουν σημαντικά και να αποδειχθούν αποτελεσματικές. Το ASAF συνεδριάζει κατά κύριο λόγο στο Λονδίνο, συνήθως τέσσερις φορές το χρόνο για χρονικό διάστημα 2 ημερών.

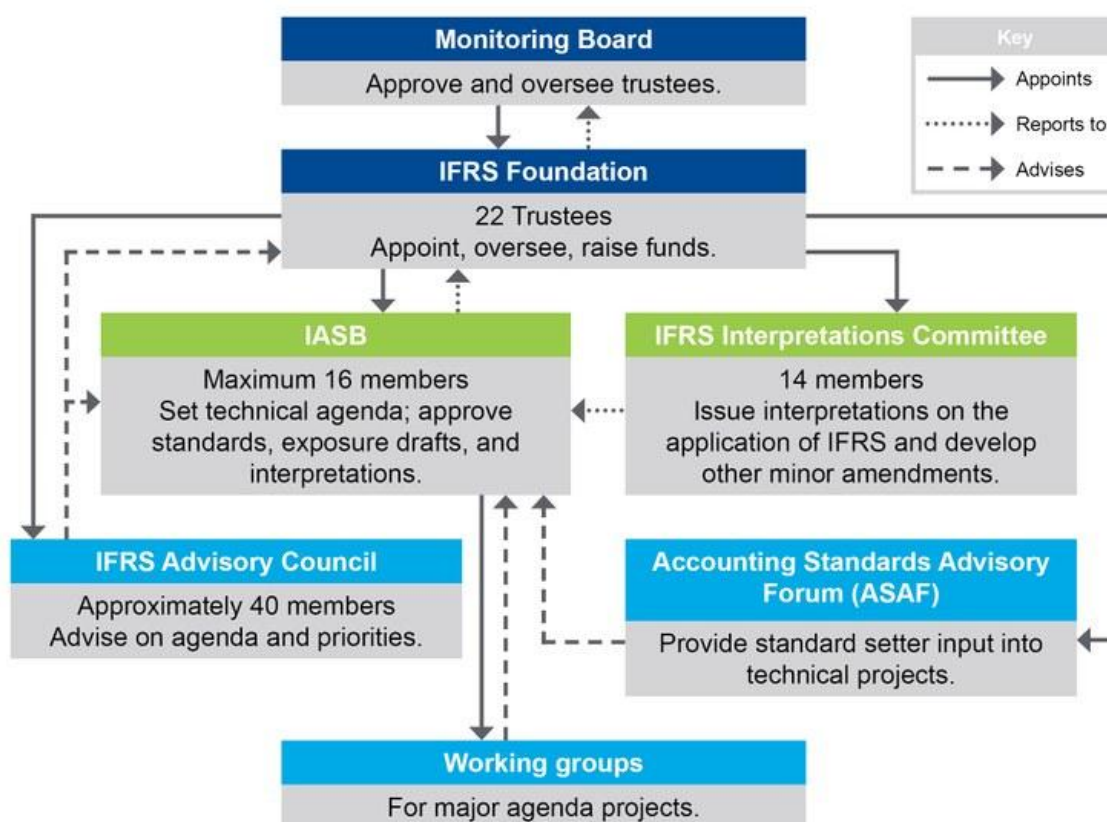
## **Γνωμοδοτικό Συμβούλιο (IFRS Advisory Council)**

Το Γνωμοδοτικό Συμβούλιο είναι το επίσημο συμβουλευτικό όργανο του IASB και των διαχειριστών (Trustees) του Οργανισμού IFRS. Αποτελείται από ένα ευρύ φάσμα εκπροσώπων των ομάδων που επηρεάζονται από τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και ενδιαφέρονται για το έργο του IASB. Στις ομάδες αυτές ανήκουν επενδυτές, οικονομικοί αναλυτές και λοιποί χρήστες και συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων, ακαδημαϊκοί, ελεγκτές, ρυθμιστικές αρχές, επαγγελματικοί λογιστικοί φορείς και φορείς καθορισμού προτύπων. Ένα σύνολο 43 οργανώσεων από όλο τον κόσμο εκπροσωπούνται στο Γνωμοδοτικό Συμβούλιο, με 48 μεμονωμένα μέλη τα οποία διορίζονται από τους διαχειριστές (Trustees) ενώ τρεις επιπλέον οργανώσεις ασκούν καθήκοντα επίσημων παρατηρητών.

Το Συμβούλιο αυτό συνεδριάζει στο Λονδίνο, συνήθως τρεις φορές το χρόνο για χρονικό διάστημα δύο ημερών. Είναι απαραίτητο να παρίστανται στις συνεδριάσεις του Συμβουλίου ο Πρόεδρος του IASB, ο Διευθυντής Τεχνικών Δραστηριοτήτων, ο Διευθυντής Ερευνών, ο Διευθυντής της υλοποίησης δραστηριοτήτων καθώς και τα μέλη και το προσωπικό του IASB που είναι αρμόδιο για τα στοιχεία της ημερήσιας διάταξης της συνεδρίασης.

Το παρακάτω διάγραμμα συνοψίζει τα μέρη που απαρτίζουν τον IFRS, ο οποίος είναι αρμόδιος για την κατάρτιση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ και στον οποίο ανήκουν οι φορείς που αναλύθηκαν στην παρούσα ενότητα.

### Δομή του IFRS



Πηγή: <http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf>

Κλείνοντας την ενότητα για τους φορείς κατάρτισης των προτύπων, είναι χρήσιμο να αναφερθούν τα τρία όργανα θέσπισης προτύπων στην Ευρωπαϊκή Ένωση:

το τεχνικό European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), το συμβουλευτικό Standards Advice Review Group (SARG) και το πολιτικό Accounting Regulatory Committee (ARC). Αφού έγινε αναφορά στα κύρια όργανα που επωμίζονται την ευθύνη για την έκδοση, άμεσα και έμμεσα, των διεθνών λογιστικών προτύπων, σειρά έχει η περιγραφή της διαδικασίας που μεσολαβεί προκειμένου ένα πρότυπο να καθιερωθεί διεθνώς.

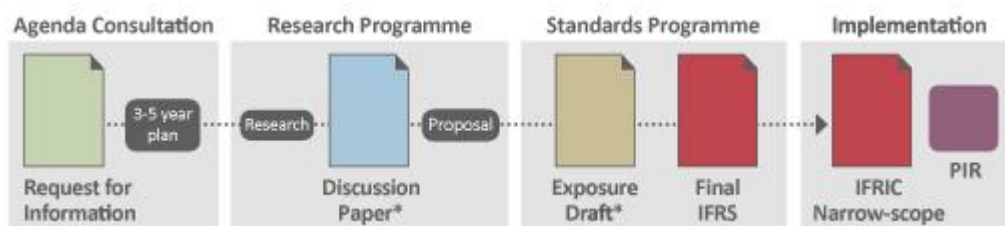
### 1.3.2. Διαδικασία έκδοσης των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα / Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης αναπτύσσονται μέσω διεθνούς διαβούλευσης, μιας καθόλα νόμιμης διαδικασίας στην οποία εμπλέκονται ενεργά όλα τα ενδιαφερόμενα άτομα και οι συναφείς οργανώσεις από όλο τον κόσμο.

Η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει τα εξής έξι στάδια:

- ✓ Καθορισμός της ημερήσιας διάταξης
- ✓ Σχεδιασμός του έργου
- ✓ Ανάπτυξη και δημοσίευση του εγγράφου συζήτησης, συμπεριλαμβανομένης της δημόσιας διαβούλευσης
- ✓ Ανάπτυξη και δημοσίευση του σχεδίου της έκθεσης, συμπεριλαμβανομένης της δημόσιας διαβούλευσης
- ✓ Ανάπτυξη και δημοσίευση του προτύπου
- ✓ Διαδικασίες αφού τεθεί σε ισχύ το πρότυπο

Σχηματική απεικόνιση των παραπάνω σταδίων περιλαμβάνει το παρακάτω διάγραμμα της επίσημης ιστοσελίδας του IFRS



Πηγή: <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/How-we-develop-standards.aspx>

Όπως είναι αντιληπτό, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι η διαδικασία κατάρτισης ενός προτύπου θα είναι διαφανής και θα τυγχάνει ευρείας αποδοχής, αφιερώνεται μεγάλο χρονικό διάστημα κατά την προετοιμασία.

Στάδιο πρώτο: Καθορισμός της ημερήσιας διάταξης

Το IASB επιδιώκει να καλύψει τη ζήτηση για αξιόπιστες πληροφορίες υψηλής ποιότητας εκ μέρους όσων χρησιμοποιούν τις οικονομικές καταστάσεις. Οι ποιοτικές πληροφορίες όμως είναι εξίσου σημαντικές και για όσους προετοιμάζουν τις οικονομικές καταστάσεις. Το IASB κρίνει αν κάποιο σημείο αξίζει να ενταχθεί στην ημερήσια διάταξη (σχέδιο εργασίας), κυρίως με βάση την συνάφεια που έχει με κάποια ανάγκη των επενδυτών. Προτάσεις έρχονται από πολλούς πιθανούς φορείς ή ενδιαφερόμενα μέρη ενώ αιτήσεις μπορούν να προέλθουν και από πολίτες προκειμένου να ερμηνευτούν ή να επανεξεταστούν υπάρχουσες δημοσιεύσεις. εκλογικής να ερμηνεύσει, να επανεξετάσει ή να τροποποιήσει τις υφιστάμενες δημοσιεύσεις.

Το IASB εξετάζει, μεταξύ άλλων, κατά πόσο οι πληροφορίες είναι σχετικές με τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων και αξιόπιστες, το αν είναι διαθέσιμες ορισμένες κατευθυντήριες γραμμές ή την διαθεσιμότητα των πόρων. Στις συνεδριάσεις του IASB, οι οποίες είναι δημόσιες, λαμβάνει χώρα η ψηφοφορία και με την προϋπόθεση ότι θα συγκεντρώσει απλή πλειοψηφία ένα θέμα εντάσσεται στην ημερήσια διάταξη.

Στάδιο δεύτερο: Σχεδιασμός του έργου

Από τη στιγμή που ένα θέμα εντάσσεται στην ημερήσια διάταξη, το IASB καλείται να αποφασίσει αν θα το ρυθμίσει μόνο του ή από κοινού με κάποιον άλλο φορέα. Ανεξάρτητα από το τι θα αποφασίσει, η συνέχεια της διαδικασίας είναι πανομοιότυπη: συγκροτείται μια συμβουλευτική ομάδα και ο διαχειριστής που ηγείται της ομάδας αυτής καταρτίζει ένα σχέδιο του προγράμματος υπό την εποπτεία του IASB.

Στάδιο τρίτο: Ανάπτυξη και δημοσίευση του εγγράφου συζήτησης, συμπεριλαμβανομένης της δημόσιας διαβούλευσης

Παρά το γεγονός ότι το έγγραφο συζήτησης δεν είναι υποχρεωτικό, είθισται το IASB να προχωρά σε κατάρτιση και δημοσίευσή του προκειμένου να δώσει τις απαραίτητες εξηγήσεις αλλά και να συγκεντρώσει ορισμένα πρώτα σχόλια. Αν το IASB αποφασίσει να παραλείψετε αυτό το βήμα, πρέπει να αναφέρει τους λόγους της επιλογής αυτής.

Ένα τυπικό έγγραφο συζήτησης περιλαμβάνει μια συνολική επισκόπηση του θέματος, πιθανές προσεγγίσεις του προβλήματος ώστε αυτό να αντιμετωπιστεί, προκαταρκτικές θέσεις των εισηγητών του θέματος ή του IASB και μια πρόσκληση για να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους. Όλα τα τεχνικά θέματα ενός εγγράφου συζήτησης αναλύονται σε δημόσιες συνεδριάσεις.

Στάδιο τέταρτο: Ανάπτυξη και δημοσίευση του σχεδίου της έκθεσης, συμπεριλαμβανομένης της δημόσιας διαβούλευσης

Η κατάρτιση και δημοσίευση ενός σχεδίου έκθεσης είναι υποχρεωτικό βήμα στην διαδικασία έκδοσης ενός προτύπου και συνιστά το κύριο κανάλι διαβούλευσης του IASB με το κοινό. Σε αντίθεση με ένα έγγραφο συζήτησης, το σχέδιο έκθεσης περιλαμβάνει μια συγκεκριμένη πρόταση δημιουργίας ενός προτύπου (ή τροποποίηση ενός υφιστάμενου).

Προκειμένου να εκπονηθεί ένα σχέδιο έκθεσης, το IASB εξετάζει συστάσεις και παρατηρήσεις του προσωπικού που συγκεντρώθηκαν από τα έγγραφα συζήτησης καθώς και υποδείξεις που έγιναν από το γνωμοδοτικό συμβούλιο, από συμβουλευτικές ομάδες και φορείς θέσπισης λογιστικών προτύπων. Μετά από την επίλυση των ενδεχόμενων προβλημάτων κατά τις συνεδριάσεις του, το IASB δίνει εντολή στο αρμόδιο προσωπικό να συντάξει το σχέδιο έκθεσης. Ακολουθεί δημοσίευση του σχεδίου προκειμένου να ελεγχθεί και να σχολιαστεί από το κοινό.

Στάδιο πέμπτο: Ανάπτυξη και δημοσίευση του προτύπου

Αφού συγκεντρωθούν, ελεγχθούν και αξιολογηθούν όλα τα σχόλια και οι παρατηρήσεις που έλαβαν χώρα μετά την δημοσίευση του σχεδίου έκθεσης, το IASB αποφασίζει αν είναι αναγκαία η επανασύνταξη του σχεδίου και η επαναπροώθησή του για επαναληπτική διαβούλευση.

Είτε έχει προηγηθεί ένα μόνο σχέδιο έκθεσης, είτε έχει καταρτιστεί επαναληπτικό, έρχεται η χρονική στιγμή που το IASB καταλήγει σε ένα οριστικό συμπέρασμα και αναθέτει στο αρμόδιο προσωπικό την σύνταξη του προτύπου. Πριν τεθεί σε ψηφοφορία προς έγκριση, το προσχέδιο του προτύπου υπόκειται σε έναν τελευταίο εξωτερικό έλεγχο από την επιτροπή διερμηνειών (IFRIC). Εν συνεχεία προωθείται για ψήφιση στο IASB και εφόσον εξασφαλίσει τα  $\frac{3}{4}$  των ψήφων των μελών καθίσταται πλέον λογιστικό πρότυπο και τίθεται σε ισχύ.

Στάδιο έκτο: Διαδικασίες αφού τεθεί σε ισχύ το πρότυπο

Αφού τεθεί σε ισχύ το πρότυπο, το προσωπικό και τα μέλη του Σώματος πραγματοποιούν τακτικές συναντήσεις με τα ενδιαφερόμενα μέρη προκειμένου να βοηθήσουν στην κατανόηση ορισμένων απρόβλεπτων ζητημάτων ενώ ο IFRS προωθεί εκπαιδευτικές δράσεις για να εξασφαλίσει ότι εφαρμόζεται ομοιόμορφα και με συνέπεια. Σε μεταγενέστερο χρόνο, το IASB μπορεί να επανεξετάσει το ίδιο το πρότυπο και να μελετήσει τυχόν αλλαγές στο ευρύτερο χρηματοοικονομικό περιβάλλον οι οποίες να επιβάλλουν την αναθεώρηση και αναπροσαρμογή του. Τέλος επιτακτική είναι η ανάγκη για συγκέντρωση και καταγραφή σχολίων από το γνωμοδοτικό συμβούλιο, την επιτροπή διερμηνειών και τους φορείς θέσπισης προτύπων καθώς τα στοιχεία αυτά αποτελούν αντικείμενο περαιτέρω μελέτης για την αξιολόγηση της ποιότητας των προτύπων.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ/ΔΠΧΠ**

Στην προηγούμενη ενότητα επιχειρήθηκε μια σφαιρική προσέγγιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, συμπεριλαμβανομένου του εννοιολογικού πλαισίου, της ιστορικής διαδρομής από την πρώτη διαπίστωση της ανάγκης ύπαρξής τους έως σήμερα καθώς και μιας καταγραφής των αρμόδιων οργάνων που είναι υπεύθυνα για την εκπόνηση και επικαιροποίησή τους. Στη συνέχεια της μελέτης, θα εξετάσουμε τα λογιστικά πρότυπα και τα πρότυπα χρηματοοικονομικής πληροφόρησης (ΔΛΠ/ΔΠΧΠ) που ισχύουν τη χρονική στιγμή συγγραφής της ενώ μνεία θα γίνει και για τις αρχές που διέπουν τα πρότυπα αυτά προκειμένου να γίνει περισσότερο αντιληπτή η σημασία και αξιοπιστία τους.

### **2.1. Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα**

Στη συγκεκριμένη ενότητα καταγράφονται τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ που ισχύουν σήμερα, συνοδευόμενα από μια μικρή περιγραφή του πεδίου εφαρμογής τους. Δεδομένης της συνεχούς αναθεώρησης και επικαιροποίησης στην οποία επιβάλλεται να υπόκεινται τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ προκειμένου να ανταποκρίνονται ανά πάσα στιγμή στις ανάγκες του διεθνούς σύγχρονου οικονομικού και επιχειρηματικού περιβάλλοντος, επιβάλλεται να επισημανθεί ότι η παρούσα ενότητα ισχύει τη χρονική στιγμή της εκπόνησης της παρούσας έρευνας (2015) και συμπεριλαμβάνει πρότυπα, η έναρξη ισχύος των οποίων έχει προσδιοριστεί για τα ερχόμενα έτη.

#### **ΔΛΠ 1: Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων**

Το πρότυπο αυτό, το οποίο θα αποτελέσει αντικείμενο εκτενούς ανάλυσης στο δεύτερο μέρος της παρούσας έρευνας, καθορίζει α) τις γενικές απαιτήσεις για τις οικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένου του τρόπου με τον οποίο πρέπει να είναι δομημένες, β) τις ελάχιστες απαιτήσεις σε ό,τι αφορά το περιεχόμενό τους και γ) εξαιρετικά σημαντικές έννοιες όπως π.χ. η οικονομική μονάδα και η αυτοτέλεια της λογιστικής. Με απλά λόγια, σύμφωνα με τον Ντζανάτο, ορίζει ποιές είναι οι



οικονομικές καταστάσεις, με βάση ποιες αρχές καταρτίζονται αλλά και πώς παρουσιάζονται στους ενδιαφερόμενους<sup>5</sup>.

#### ΔΛΠ 2: Αποθέματα

Το πρότυπο αυτό σχετίζεται με την λογιστική απεικόνιση των περισσότερων τύπων αποθεμάτων και απαιτεί η αποτίμησή τους να γίνεται στα χαμηλότερα δυνατά επίπεδα κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

#### ΔΛΠ 7: Καταστάσεις ταμειακών ροών

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να εξασφαλίζει ότι η κατάσταση ταμειακών ροών θα είναι αναπόσπαστο κομμάτι των οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζει κάθε οικονομική οντότητα. Οι ταμειακές ροές ταξινομούνται σε τρεις κατηγορίες, οι οποίες αφορούν και τρεις ξεχωριστές δραστηριότητες ενός οργανισμού: λειτουργικές/επιχειρηματικές, επενδυτικές και χρηματοοικονομικές.

#### ΔΛΠ 8: Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη

Σκοπός του εν λόγω προτύπου είναι να ορίσει τα κριτήρια με βάση τα οποία επιλέγονται και μεταβάλλονται οι λογιστικές επιλογές, πραγματοποιούνται οι αντίστοιχοι χειρισμοί και οι γνωστοποιήσεις επιλογών, εκτιμήσεων και λαθών. Στόχος του εν λόγω προτύπου είναι να συνδράμει στην αξιόπιστη εκπόνηση οικονομικών καταστάσεων οι οποίες θα είναι συγκρίσιμες όχι μόνο σε μεγάλο χρονικό ορίζοντα μεταξύ τους αλλά και με αντίστοιχες καταστάσεις άλλων οργανισμών.

#### ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά τη περίοδο αναφοράς

Σύμφωνα με το πρότυπο αυτό, λογιστικοποιούνται και γνωστοποιούνται όσα γεγονότα επέρχονται μετά την περίοδο αναφοράς, δηλαδή μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

#### ΔΛΠ 11: Συμβάσεις κατασκευής

---

<sup>5</sup> Ντζανάτος: Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά, 2008

Το πρότυπο αυτό ορίζει τον τρόπο λογιστικού χειρισμού σε ό,τι αφορά τα έξοδα και τα έσοδα που σχετίζονται με τις συμβάσεις κατασκευών και εφαρμόζεται για την λογιστική απεικόνιση των εν λόγω συμβάσεων στις οικονομικές καταστάσεις του αναδόχου-εργολήπτη.

#### ΔΛΠ 12: Φόροι εισοδήματος

Το 12<sup>ο</sup> πρότυπο αφορά στον λογιστικό χειρισμό του φόρου εισοδήματος καθώς καίριας σημασίας είναι η λογιστική παρακολούθηση τόσο των τρεχουσών όσο και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών που προκύπτουν από συναλλαγές εντός της εξεταζόμενης χρήσης ή από αναμενόμενους μελλοντικούς διακανονισμούς.

#### ΔΛΠ 16: Ενσώματα πάγια

Τα κυριότερα βήματα, από λογιστικής άποψης, που πρέπει να γίνουν σε σχέση με τα ενσώματα πάγια είναι να αναγνωριστούν τα περιουσιακά στοιχεία και να καθοριστεί η λογιστική τους αξία. Το πρότυπο αυτό προσδιορίζει τον λογιστικό χειρισμό των ενσώματων παγίων ούτως ώστε ο αναγνώστης των οικονομικών καταστάσεων να μπορεί να συμπεράνει το ύψος των επενδύσεων σε περιουσιακά στοιχεία αλλά και τις μεταβολές που προκύπτουν λόγω αποσβέσεων ή ζημιών απομείωσης.

#### ΔΛΠ 17: Μισθώσεις

Το πρότυπο αυτό αφορά μισθώσεις, δηλαδή παραχωρήσεις έναντι αντιτίμου δικαιωμάτων χρήσης κάποιων περιουσιακών στοιχείων, που συμφωνούνται μεταξύ μισθωτών και εκμισθωτών και καθορίζει όλα τα βήματα και τις γνωστοποιήσεις, από λογιστικής πάντα άποψης, στις οποίες πρέπει να προβούν τα εμπλεκόμενα μέρη.

#### ΔΛΠ 18: Έσοδα

Το συγκεκριμένο πρότυπο αφορά την λογιστική απεικόνιση και παρακολούθηση κάθε εσόδου που προέρχεται από πώληση κάποιου αγαθού, παροχή

μιας υπηρεσίας ή από τόκους, μερίσματα και δικαιώματα.

#### ΔΛΠ 19: Παροχές σε εργαζόμενους

Το πρότυπο αυτό βρίσκει εφαρμογή στον λογιστικό χειρισμό και τις σχετικές γνωστοποιήσεις, από μέρους του εργοδότη, όλων των παροχών προς τον εργαζόμενο, συμπεριλαμβανομένων των βραχυπρόθεσμων (μισθός, ημερομίσθιο, ετήσια άδεια), μακροπρόθεσμων (άδεια μακροχρόνιας υπηρεσίας) και συνταξιοδοτικών παροχών (επίδομα συνταξιοδότησης).

#### ΔΛΠ 20: Λογιστική κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης

Το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται προκειμένου να παρακολουθούνται λογιστικά και να γνωστοποιούνται οι κρατικές επιχορηγήσεις που λαμβάνει η οικονομική οντότητα αλλά και κάθε μορφής κρατική οικονομική βοήθεια.

#### ΔΛΠ 21: Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος

Δεδομένης της διεθνούς δραστηριοποίησης που μπορεί να έχει ένας οικονομικός οργανισμός και των επιλογών που έχει στη διάθεσή της αναφορικά με τη μορφή της συναλλαγής (σε ξένο νόμισμα ή μέσω δικών της εκμεταλλεύσεων), το πρότυπο αυτό όχι μόνο καθορίζει τον τρόπο με τον οποίο απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις και στα αποτελέσματα οι κάθε μορφής συναλλαγές με το εξωτερικό αλλά θέτει και σε πρώτη προτεραιότητα ζητήματα που άπτονται της συναλλαγματικής ισοτιμίας και της επενέργειας των μεταβολών της πάνω στα οικονομικά αποτελέσματα.

#### ΔΛΠ 23: Κόστος δανεισμού

Το πρότυπο αυτό βρίσκει εφαρμογή στην παρακολούθηση του κόστους δανεισμού, το οποίο ορίζεται ως το κόστος που προκύπτει όταν η οικονομική οντότητα δανείζεται προκειμένου να αγοράσει, να κατασκευάσει ή να παράξει ένα

περιουσιακό στοιχείο. Αν καμία από τις τρεις προϋποθέσεις δεν καλύπτεται, τότε το κόστος δανεισμού λογίζεται ως έξοδο και κατατάσσεται στο αντίστοιχο πρότυπο.

#### ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών

Στόχος του προτύπου αυτού είναι να εξασφαλίσει την γνωστοποίηση ύπαρξης συνδεδεμένων με την εξεταζόμενη οικονομική οντότητα μερών ώστε οποιαδήποτε οικονομικά αποτελέσματα (κέρδη, ζημιά) να εξετάζονται κάτω από το πρίσμα της αλληλεξάρτησης και όχι της ανεξάρτητης δραστηριότητας.

#### ΔΛΠ 26: Λογιστικός χειρισμός και παρουσίαση των προγραμμάτων παροχών εξόδου από την υπηρεσία

Τα προγράμματα παροχών εξόδου από την υπηρεσία είναι ευρύτερα γνωστά ως συνταξιοδοτικά προγράμματα ή προγράμματα συνταξιοδότησης σε ετήσια βάση και το συγκεκριμένο πρότυπο εφαρμόζεται για να συμπεριληφθούν αυτά τα προγράμματα στις οικονομικές καταστάσεις των εργοδοτών και εξασφαλίζει ότι θα τύχουν της κατάλληλης λογιστικής αντιμετώπισης και παρουσίασης στους ωφελούμενους.

#### ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις

Δεδομένου ότι ενοποιημένες χαρακτηρίζονται οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται συνολικά για έναν όμιλο εταιριών, τον έλεγχο των οποίων ασκεί η μητρική εταιρία, το πρότυπο αυτό βρίσκει εφαρμογή κατά την εκπόνηση και παρουσίαση αυτών των καταστάσεων.

#### ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις

Στη κατηγορία των συγγενών επιχειρήσεων εμπίπτουν οι οικονομικές οντότητες που δεν συνιστούν ούτε κοινοπραξία, ούτε θυγατρική αλλά ούτε και εταιρία συμμετοχών και παρά το γεγονός ότι μπορεί να μην έχουν καν εταιρική μορφή, ένας επενδυτής ασκεί σημαντική επιρροή. Το πρότυπο αυτό λοιπόν, ορίζει

τον εν λόγω επενδυτή και περιγράφει τον τρόπο με τον οποίο θα εφαρμοστεί η μέθοδος της καθαρής θέσης για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις.

ΔΛΠ 29: Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

Βασικό χαρακτηριστικό μιας υπερπληθωριστικής οικονομίας είναι συχνά τα παραπλανητικά οικονομικά αποτελέσματα καθώς οι αυξομειώσεις στην αγοραστική δύναμη ακόμη και εντός του ίδιου λογιστικού έτους μπορεί να είναι δραματικές. Γι'αυτό το λόγο συχνά απαιτείται επαναδιατύπωση των οικονομικών καταστάσεων. Αν και το συγκεκριμένο πρότυπο δεν ορίζει πότε απαιτείται αυτή, εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση που μια οικονομική οντότητα λειτουργεί σε περιβάλλον υπερπληθωριστικό, είναι καταρτίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις είτε όχι.

ΔΛΠ 31: Συμμετοχές σε κοινοπραξίες

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται στον λογιστικό χειρισμό της συμμετοχής μιας εταιρίας σε διάφορες μορφές κοινοπραξιών (από κοινού ελεγχόμενες οντότητες ή δραστηριότητες, από κοινού ελεγχόμενα περιουσιακά στοιχεία). Κατά το πρότυπο αυτό, στις οικονομικές καταστάσεις των μελών ή των επενδυτών της κοινοπραξίας εμφανίζονται με προκαθορισμένο τρόπο τα έξοδα, τα έσοδα, οι υποχρεώσεις και τα περιουσιακά στοιχεία της κοινοπραξίας στην οποία μετέχουν.

ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση

Το πρότυπο αυτό περιγράφει τις λογιστικές απαιτήσεις για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων, κυρίως ως προς την κατάταξή τους σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις ή συμμετοχικούς τίτλους. Παρέχει επίσης διευκρινίσεις για την κατάταξη των σχετικών τόκων, των μερισμάτων και των κερδών / ζημιών αλλά και για τις περιπτώσεις αντιστάθμισης των περιουσιακών στοιχείων με τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις.

ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά μετοχή

Το εν λόγω πρότυπο ορίζει τον τρόπο υπολογισμού δύο βασικών ειδών

κέρδους: τα βασικά κέρδη ανά μετοχή και τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή. Ο υπολογισμός των βασικών κερδών ανά μετοχή γίνεται με βάση το σταθμισμένο μέσο αριθμό των κοινών μετοχών σε κυκλοφορία κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου, ενώ τα απομειωμένα κέρδη ανά μετοχή περιλαμβάνουν και δυνητικούς τίτλους εφόσον πληρούν ορισμένα κριτήρια.

#### ΔΛΠ 34: Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται όταν μία οικονομική οντότητα ετοιμάζει μια ενδιάμεση χρηματοοικονομική έκθεση, στην οποία εξ'ορισμού υπάρχουν λιγότερες πληροφορίες από αυτές που πρέπει να υποβάλλονται στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, και περιγράφει τις απαιτήσεις αναγνώρισης, επιμέτρησης και γνωστοποίησης αυτών των ενδιάμεσων χρηματοοικονομικών αναφορών.

#### ΔΛΠ 36: Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων

Σκοπός του προτύπου αυτού είναι να διασφαλίσει ότι τα περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας δεν απεικονίζονται σε αξία μεγαλύτερη του ανακτήσιμου ποσού τους.

#### ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις, ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία

Το πρότυπο αυτό περιγράφει τον λογιστικό χειρισμό των προβλέψεων, των ενδεχόμενων περιουσιακών στοιχείων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων.

#### ΔΛΠ 38: Άυλα περιουσιακά στοιχεία

Στο εν λόγω πρότυπο καταγράφονται οι λογιστικές απαιτήσεις για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία είναι μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία, δεν έχουν υλική υπόσταση ούτε είναι αναγνωρίσιμα.

#### ΔΛΠ 39: Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση

Στο 39<sup>ο</sup> πρότυπο περιγράφονται οι απαιτήσεις για την αναγνώριση και

επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων, των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων και ορισμένων συμβολαίων αγοράς ή πώλησης μη χρηματοοικονομικών στοιχείων.

#### ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε ακίνητα

Το πρότυπο αυτό προσδιορίζει τον λογιστικό χειρισμό ακινήτων, είτε πρόκειται για οικόπεδα είτε για κτίρια, από τα οποία προκύπτουν κέρδη από ενοίκια ή/και αύξηση κεφαλαίου. Οι επενδύσεις σε ακίνητα αρχικά προσμετρώνται ως κόστος ενώ στη συνέχεια, εκτός ορισμένων εξαιρέσεων, μπορούν να ενταχθούν στα κέρδη ή στις ζημίες.

#### ΔΛΠ 41: Γεωργία

Το λογιστικό πρότυπο που αφορά στη γεωργία, καθορίζει τον λογιστικό χειρισμό της γεωργικής δραστηριότητας, η οποία συνίσταται στη μετατροπή του βιολογικού κεφαλαίου της οικονομικής οντότητας, δηλαδή τα ζώντα ζώα και τα φυτά, σε γεωργικά προϊόντα. Απαίτηση του συγκεκριμένου προτύπου είναι τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία να αποτιμώνται στην εύλογη αξία μείον το κόστος πώλησης.

ΔΠΧΑ 1: Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς

ΔΠΧΑ 2: Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών

ΔΠΧΑ 3: Συνενώσεις επιχειρήσεων

ΔΠΧΑ 4: Ασφαλιστήρια συμβόλαια

ΔΠΧΑ 5: Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες

ΔΠΧΑ 6: Εξερεύνηση και αξιολόγηση ορυκτών πόρων

ΔΠΧΑ 7: Χρηματοοικονομικά μέσα: γνωστοποιήσεις

ΔΠΧΑ 8: Λειτουργικοί τομείς

ΔΠΧΑ 9: Χρηματοοικονομικά μέσα (εφαρμογή από 1/1/2018)

ΔΠΧΑ 10: Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις

ΔΠΧΑ 11: Σχήματα υπό κοινό έλεγχο

ΔΠΧΑ 12: Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες

ΔΠΧΑ 13: Επιμέτρηση εύλογης αξίας

ΔΠΧΑ 14: Αναβαλλόμενοι ρυθμιζόμενοι λογαριασμοί (εφαρμογή από 1/1/2016)

ΔΠΧΑ 15: Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες (εφαρμογή από 1/1/2018)

## **2.2. Αρχές που διέπουν τα ΔΛΠ**

Η εκπόνηση και εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ πραγματοποιείται με βάση συγκεκριμένες αρχές, ευρέως αποδεκτές, οι οποίες εξασφαλίζουν ότι αυτά θα είναι αξιόπιστα και αντικειμενικά. Υπάρχουν, καταρχήν, δύο ουσιώδεις παραδοχές υπό τις οποίες πρέπει να συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις των εταιριών ενώ η γενικότερη φιλοσοφία των διεθνών λογιστικών προτύπων διακρίνεται για την ύπαρξη ορισμένων ακόμη γενικών αρχών.

- ο Παραδοχές κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων

Η πρώτη ουσιώδης παραδοχή είναι αυτή της Συνεχούς Επιχειρηματικής Δραστηριότητας ( Going Concern), σύμφωνα με την οποία η δραστηριότητα της εν λόγω επιχείρησης είναι συνεχιζόμενη και με βάση αυτή τη λογική συντάσσονται οι οικονομικές της καταστάσεις. Οι διοικούντες μιας εταιρίας πρέπει να είναι σε θέση να αξιολογήσουν την ικανότητα της εταιρίας να συνεχίσει τη λειτουργία της τουλάχιστον το επόμενο δωδεκάμηνο ενώ τυχόν διαφορετικές αποφάσεις (πχ παύση εργασιών) πρέπει να κοινοποιούνται στις οικονομικές της καταστάσεις.

Η δεύτερη ουσιώδης παραδοχή κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων μιας εταιρίας είναι αυτή των Δεδουλευμένων ή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων (Accrual Basis). Οι οικονομικές χρήσεις ενός οικονομικού οργανισμού είναι ανεξάρτητες μεταξύ τους και κάθε οικονομική συναλλαγή αποτυπώνεται στις οικονομικές καταστάσεις εκείνης της οικονομικής χρήσης που πραγματοποιήθηκε. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, για παράδειγμα, τα έσοδα ή τα έξοδα μιας επιχείρησης καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις του έτους που τυπικά πραγματοποιούνται, ασχέτως της χρονικής στιγμής (δηλαδή του έτους) που αυτά θα εισπραχθούν ή θα πληρωθούν αντίστοιχα.

- ο Γενικές αρχές που διέπουν την φιλοσοφία των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ



Ακριβοδίκαιη παρουσίαση και ομοιομορφία: Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται χωρίς να παρεκκλίνουν από τα καθιερωμένα πρότυπα, πλην ελαχίστων μόνο εξαιρέσεων και κατόπιν έκδοσης επεξηγηματικής σημείωσης, προκειμένου να απεικονίζεται με ακριβοδίκαιο και προσεκτικό τρόπο η κατάσταση που επικρατεί στο εσωτερικό της. Επιπροσθέτως, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να έχουν την ίδια συγκεκριμένη δομή και μορφή σε κάθε χρήση, πλην ελαχίστων εξαιρέσεων οπότε υπαγορεύει κάτι διαφορετικό ένα πρότυπο ή επέρχεται τροποποίηση της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Συνάφεια και συγκρισιμότητα: Τα στοιχεία που συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας εταιρίας πρέπει να είναι ικανά να βοηθούν τον αναγνώστη ή τον ερευνητή να αξιολογήσει παρελθούσες αποφάσεις, να εκτιμήσει τις μελλοντικές και να εξάγει συμπεράσματα που θα συμβάλλουν στη λήψη μιας σωστής μελλοντικής οικονομικής απόφασης. Επίσης, ο εκάστοτε χρήστης των οικονομικών καταστάσεων μιας εταιρίας θα πρέπει να μπορεί να προβεί σε ασφαλείς συγκρίσεις όχι μόνο σε σχέση με άλλα έτη αλλά και με άλλες εταιρίες ώστε να αποτιμήσει σωστά τις μεταβολές και την οικονομική απόδοση.

Πληρότητα, ουδετερότητα και σπουδαιότητα: Από τις οικονομικές καταστάσεις δεν μπορούν να λείπουν ουσιώδη και σημαντικά στοιχεία, η απουσία ή η απόκρυψη των οποίων μπορεί να οδηγήσει σε λανθασμένες αποφάσεις με σημαντικές απώλειες. Τα στοιχεία που απεικονίζονται πρέπει να είναι πλήρη και ουδέτερα προκειμένου η διαδικασία λήψης αποφάσεων να παραμένει ασφαλής και ανεπηρέαστη από κάθε μορφής υποκειμενισμό.

Το περιεχόμενο των ενοτήτων που προηγήθηκαν αφορούσε συνολικά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα/Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, συμπεριλαμβανομένου του ιστορικού πλαισίου ανάπτυξής τους, των φορέων που είναι αρμόδιοι να τα εκδίδουν αλλά και των βασικών γενικών χαρακτηριστικών του κάθε ενός ξεχωριστά. Αντικείμενο της επόμενης ενότητας είναι η λεπτομερής ανάπτυξη του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 1, το οποίο αφορά στην παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 1 - ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ**

### **3.1. Σκοπός και εφαρμογή του ΔΛΠ1**

Σκοπός του ΔΛΠ, σύμφωνα με τον IFRS, είναι να παράσχει μια βάση, σύμφωνα με την οποία θα παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού με τρόπο που να είναι συγκρίσιμες τόσο με οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών χρήσεων όσο και με οικονομικές καταστάσεις άλλων εταιριών. Στο σημείο αυτό πρέπει να διευκρινιστεί ότι ως οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού χαρακτηρίζονται εκείνες οι καταστάσεις που προορίζονται για χρήση από άτομα που δεν μπορούν να ζητήσουν περαιτέρω εξειδικευμένες οικονομικές αναφορές.

Το εν λόγω πρότυπο βρίσκει εφαρμογή σε όλες τις οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού που εκπονούνται και παρουσιάζονται έτσι όπως ορίζουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης. Η ορολογία των οικονομικών καταστάσεων είναι η πλέον αρμόζουσα προκειμένου να χρησιμοποιηθούν από κερδοσκοπικούς οικονομικούς οργανισμούς, συμπεριλαμβανομένων αυτών των δημοσίου. Σε περιπτώσεις που οι χρήστες είναι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί ή εταιρίες που δεν διαθέτουν ίδια κεφάλαια, επιτρέπονται παρεκκλίσεις στον τρόπο με τον οποίο περιγράφονται τα στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις.

### **3.2. Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων και συνθετικά στοιχεία**

Οι οικονομικές καταστάσεις απεικονίζουν με δομημένο τρόπο όλες τις πληροφορίες αναφορικά με την θέση, τις επιδόσεις και τις ταμειακές ροές ενός οικονομικού οργανισμού καθώς επίσης και τα αποτελέσματα που προέκυψαν απ' την διαδικασία αξιοποίησης των πόρων της εκ μέρους της διοίκησης. Ο χρήστης των οικονομικών καταστάσεων, έχοντας στη διάθεσή του όλα αυτά τα στοιχεία, μπορεί αντικειμενικά να κρίνει και με ασφάλεια να λάβει την κατάλληλη, προς το συμφέρον του, απόφαση.

Ποια είναι όλα αυτά τα στοιχεία, για τα οποία οι οικονομικές καταστάσεις προσφέρουν αναλυτική και αξιόπιστη πληροφόρηση και εφόσον συνδυαστούν σωστά

με άλλα διαθέσιμα στοιχεία μπορούν να προσφέρουν μια ασφαλή πρόβλεψη για τα μελλοντικά έσοδα της εξεταζόμενης οικονομικής οντότητας; Η απάντηση βρίσκεται στην ακόλουθη λίστα:

- ✓ περιουσιακά στοιχεία
- ✓ υποχρεώσεις
- ✓ ίδια κεφάλαια
- ✓ έσοδα και δαπάνες (συμπεριλαμβανομένων κερδών και ζημιών)
- ✓ άλλες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων
- ✓ ταμιακές ροές

Σε ότι αφορά τα στοιχεία που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις, μια πλήρης σειρά αυτών αποτελείται από:

- την κατάσταση Οικονομικής Θέσης (Ισολογισμός),
- την κατάσταση συνολικών εσόδων (συνένωση Κατάστασης Αποτελεσμάτων και Αναγνωρισμένων Εσόδων – Εξόδων),
- την κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων που να παρουσιάζει είτε όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, είτε τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που προκύπτουν από συναλλαγές με τους μετόχους που δρουν υπό την ιδιότητα τους ως μέτοχοι,
- την κατάσταση ταμιακών ροών
- τις σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Εκτός από τις οικονομικές καταστάσεις, σε πολλές περιπτώσεις οικονομικών οργανισμών καταρτίζονται επιπρόσθετες αναφορές ανάλογα με τις πληροφορίες που πρέπει να κοινοποιούνται ή ανάλογα με τη φύση της ασκούμενης δραστηριότητας. Έτσι, υπάρχουν περιπτώσεις στις οποίες η διοίκηση προβαίνει σε ανασκόπηση των χρηματοοικονομικών επιδόσεων της εταιρίας, της καθαρής της θέσης αλλά και των αιτιών που προκαλούν αβεβαιότητα. Άλλα είδη οικονομικών οργανισμών που εκπονούν εξειδικευμένες αναφορές είναι όσα πρέπει να πληρούν συγκεκριμένους περιβαλλοντικούς όρους ή αυτά που καταρτίζουν καταστάσεις προστιθέμενης αξίας.

### **3.3. Γενικές αρχές που διέπουν τις οικονομικές καταστάσεις**

Υπάρχουν ορισμένες γενικές αρχές, στη βάση των οποίων καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις προσδίδοντας χαρακτηριστικά που προάγουν την ομοιομορφία, την εγκυρότητα και την αξιοπιστία. Ορισμένα από αυτά επισημάνθηκαν, συνοπτικά όμως, στην ενότητα που αφορά τις αρχές που διέπουν την φιλοσοφία των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ καθώς ο τρόπος κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένα το ΔΛΠ 1 είναι κεφαλαιώδους σημασίας ενότητα.

Δίκαιη παρουσίαση και συμμόρφωση με τα Δ.Π.Χ.Α.

Στις οικονομικές καταστάσεις του εξεταζόμενου οικονομικού οργανισμού, ή της οικονομικής οντότητας σύμφωνα με την επίσημη ορολογία των Διεθνών Λογιστικών προτύπων, καταγράφονται με ακριβοδίκαιο τρόπο η οικονομική του θέση, η χρηματοοικονομική του επίδοση και οι ταμιακές ροές του. Προκειμένου η απεικόνιση να είναι ακριβοδίκαιη, απαιτείται πιστή παρουσίαση των επιδράσεων που έχουν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που σχετίζονται με περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα και έξοδα.

Προκειμένου οι οικονομικές καταστάσεις να θεωρούνται ότι έχουν συμμορφωθεί με τα ισχύοντα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ, θα πρέπει όχι μόνο να τηρούνται όλα τα απαιτούμενα βήματα και οι προϋποθέσεις που αυτά θέτουν αλλά και να υπάρχει στις σημειώσεις σχετική δήλωση περί ρητής και ανεπιφύλακτης συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ. Λογιστικές πρακτικές που δεν είναι κατάλληλες δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτές ακόμη κι αν συνοδεύονται από επεξηγήσεις ή πρόσθετες σημειώσεις. Η μόνη περίπτωση στην οποία μπορεί να γίνει αποδεκτή μια απόκλιση από τα πρότυπα είναι αυτή στην οποία η συμμόρφωση με κάποιο πρότυπο μπορεί κατ' εξαίρεση να οδηγήσει σε παραπλανητικά αποτελέσματα τα οποία εν τέλει αντιβαίνουν στον ίδιο τον σκοπό της ύπαρξης προτύπων και της συμμόρφωσης των εταιριών με αυτά.

Συνεχιζόμενη δραστηριότητα

Η διαδικασία εκπόνησης των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει και την εκτίμηση, από μέρους της διοίκησης, των δυνατοτήτων που έχει η οικονομική οντότητα να συνεχίσει την λειτουργία της ως δρώσα οικονομική μονάδα. Η

κατάρτιση των οικονομικών της καταστάσεων θα πραγματοποιείται στη βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας, εκτός και αν η διοίκηση σκοπεύει ή αναγκαστεί να προχωρήσει σε ρευστοποίηση της εταιρίας ή παύση των εμπορικών της συναλλαγών. Αν, κατόπιν αξιολόγησης, περιέλθουν στην γνώση και την αντίληψη της διοίκησης γεγονότα που προκαλούν ουσιώδη αβεβαιότητα και σημαντική αμφιβολία για το κατά πόσο ο οικονομικός οργανισμός είναι σε θέση να συνεχίσει απρόσκοπτα την λειτουργία του, τότε αυτά πρέπει να γνωστοποιηθούν και να συνοδευτούν από σχετική αιτιολόγηση.

Λογιστικός χειρισμός με βάση την αρχή του δεδουλευμένου

Η οικονομική οντότητα θα καταρτίζει τις οικονομικές της καταστάσεις, εξαιρουμένων πληροφοριών για τις ταμειακές ροές, χρησιμοποιώντας τη βάση του δεδουλευμένου, δηλαδή την λογιστική λογική της καταγραφής των εσόδων ή των εξόδων στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής χρήσης που πραγματοποιήθηκαν τυπικά, ανεξάρτητα από την χρονική στιγμή είσπραξης ή πληρωμής.

Σημαντικότητα και συγκέντρωση

Τα παρόμοια οικονομικά στοιχεία μιας επιχείρησης ομαδοποιούνται και παρουσιάζονται ξεχωριστά ως σημαντικές κατηγορίες. Στοιχεία διαφορετικής φύσης και λειτουργίας παρουσιάζονται ξεχωριστά. Στοιχεία και πληροφορίες που θεωρούνται επουσιώδη δεδομένα, δεν απαιτείται να γνωστοποιηθούν.

Ανάλογα με τη φύση τους ή τη λειτουργία τους, όλες οι συναλλαγές και τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα σε ένα οικονομικό έτος υπόκεινται σε επεξεργασία οδηγώντας στη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Κατά το τελικό στάδιο της διαδικασίας αυτής, οι οικονομικές πληροφορίες συγκεντρώνονται και κατατάσσονται με τέτοιο τρόπο ώστε να συμπυκνώνονται και να ταξινομούνται κατάλληλα λαμβάνοντας τη τελική τους θέση ως κονδύλια στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις

## Συμψηφισμός

Είναι απαραίτητο τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα να απεικονίζονται ξεχωριστά και να μην συμψηφίζονται, έτσι ώστε οι χρήστες να αντιλαμβάνονται τις πραγματικές διαστάσεις των συναλλαγών και να μπορούν να προβλέψουν τις μελλοντικές ταμειακές ροές του οικονομικού οργανισμού.

## Συχνότητα αναφορών

Η κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων μιας εταιρίας πραγματοποιείται σε ετήσια τουλάχιστον βάση. Αν για κάποιο λόγο η οικονομική περίοδος μικρύνει ή μεγαλώσει, μετατοπίζοντας τη λήξη της περιόδου αναφοράς νωρίτερα ή αργότερα, η πληροφορία αυτή πρέπει να γνωστοποιηθεί ενώ συγχρόνως πρέπει να αναφερθεί ο λόγος για τον οποίο συνέβη αυτή η αλλαγή και να επισημανθεί η αδυναμία πλήρους συγκρισιμότητας των παρεχόμενων οικονομικών στοιχείων.

## Συγκριτική πληροφόρηση

Όλα τα οικονομικά στοιχεία που παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις για μια συγκεκριμένη περίοδο αναφοράς πρέπει να συνοδεύονται από τα αντίστοιχα της προηγούμενης περιόδου ώστε να είναι δυνατή ανά πάσα στιγμή η σύγκριση μεταξύ της τρέχουσας και της προηγούμενης χρήσης. Συγκριτική πληροφόρηση δεν παρέχεται μόνο για τα οικονομικά στοιχεία αλλά και για τις αφηγήσεις και επεξηγήσεις όταν αυτό είναι χρήσιμο για την συνολική θεώρηση της κατάστασης ενός οικονομικού οργανισμού. Μία τέτοια ενδεικτική περίπτωση είναι η ύπαρξη μιας δικαστικής διαμάχης η οποία ξεκίνησε σε προηγούμενη περίοδο αλλά εξακολουθεί να ασκεί σημαντικές επιδράσεις και στην επόμενη.

Επίσης, στις περιπτώσεις που αλλάζει ο τρόπος παρουσίασης ή κατάταξης των οικονομικών στοιχείων στις καταστάσεις, τότε επέρχεται ανακατάταξη και στα συγκριτικά ποσά. Ο οικονομικός οργανισμός οφείλει να γνωστοποιήσει ποιιά στοιχεία ανακατατάσσονται (ποσό και κατηγορία), τι είδους ανακατάταξη υφίστανται και τον λόγο για τον οποίο προέκυψε η ανακατάταξη. Στην περίπτωση που δεν μπορεί να παρασχεθεί συγκριτική πληροφόρηση, όχι μόνο γνωστοποιείται η αιτία αυτής της

αδυναμίας αλλά καταγράφονται και οι προσαρμογές που θα συνόδευαν την μη πραγματοποιηθείσα ανακατάταξη.

#### Ομοιομορφία της παρουσίασης

Τόσο η εμφάνιση όσο και ο τρόπος με τον οποίο κατατάσσονται τα στοιχεία στις οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παραμένουν ίδιοι ώστε αυτές να μην διαφοροποιούνται από χρήση σε χρήση και οι πληροφορίες να παρατίθενται ομοιόμορφα και ευανάγνωστα. Εξαίρεση από αυτή την αρχή επιτρέπεται μόνο στη περίπτωση που αλλάξει η δραστηριότητα της επιχείρησης ή αποδειχτεί ότι ένας άλλος τρόπος παρουσίασης είναι περισσότερο κατάλληλος και τα ίδια τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ το επιβάλλουν.

Στην παρούσα ενότητα καταγράφηκαν όλες οι αρχές που διέπουν τις οικονομικές καταστάσεις, η παρουσίαση των οποίων είναι αντικείμενο του ΔΛΠ 1 που εξετάζουμε στην συγκεκριμένη εργασία. Η δομή των οικονομικών καταστάσεων και τα στοιχεία που αυτές πρέπει να περιέχουν είναι το πλέον ουσιώδες τμήμα του ΔΛΠ 1 το οποίο αναλύεται στην αμέσως ενότητα.

### **3.4. Δομή και περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων**

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 1, οι καταστάσεις Οικονομικής Θέσης, οι καταστάσεις συνολικών εσόδων, οι καταστάσεις μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων και οι καταστάσεις ταμειακών ροών πρέπει να γνωστοποιούν συγκεκριμένα στοιχεία. Αντικείμενο της συγκεκριμένης ενότητας είναι η παρουσίαση της δομής και του περιεχομένου που πρέπει να έχουν οι προαναφερθείσες καταστάσεις.

#### **3.4.1. Βασικές έννοιες: εξατομίκευση και περίοδος αναφοράς**

Οι οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης θα πρέπει να είναι εξατομικευμένες με σαφήνεια και εμφανώς διακριτές από άλλες πληροφορίες που δημοσιεύονται στην ίδια έκθεση. Υπάρχουν ορισμένα στοιχεία τα οποία πρέπει να παρατίθενται εμφατικά και να επαναλαμβάνονται όσο συχνά είναι απαραίτητο.

Τέτοιες πληροφορίες συνιστούν η επωνυμία και τα λοιπά στοιχεία ταυτότητας της επιχείρησης, η διάρκεια της καλυπτόμενης ημερολογιακής περιόδου, το νόμισμα παρουσίασης καθώς και πληροφορίες αναφορικά με το βαθμό στον οποίο στρογγυλοποιήθηκαν τα αναφερόμενα οικονομικά στοιχεία αλλά και τις εταιρίες που εντάσσονται στις οικονομικές καταστάσεις (μεμονωμένος οικονομικός οργανισμός ή όμιλος εταιριών). Στο πρότυπο που μελετούμε υπάρχει πρόβλεψη τόσο για τις επικεφαλίδες των στηλών (ολόκληρες ή συντμήσεις), οι οποίες προτείνεται να επαναλαμβάνονται σε κάθε σελίδα, όσο και για την στρογγυλοποίηση των νομισμάτων, η οποία είθισται να παρουσιάζεται σε χιλιάδες ή εκατομμύρια μονάδες του εκάστοτε νομίσματος αρκεί να γνωστοποιείται εξ αρχής εμφανώς και να μην συνεπάγεται κάποια παράλειψη σημαντικών πληροφοριών.

Αναφορικά με την περίοδο αναφοράς που καλείται να καλύψει μια εταιρία στις οικονομικές της καταστάσεις, η υποχρέωση που υφίσταται είναι να καταρτίζει σχετικά αποτελέσματα τουλάχιστον σε ετήσια βάση. Αν για κάποιο λόγο η καλυπτόμενη περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη των 12 μηνών, τότε θα πρέπει στις οικονομικές καταστάσεις να αναγραφεί αυτός ο λόγος και να συμπεριληφθεί η επισήμανση ότι τα αναγραφόμενα στοιχεία δεν είναι απολύτως συγκρίσιμα. Δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις για παράδειγμα εταιριών που για πρακτικούς λόγους επιλέγουν η περίοδος αναφοράς να έχει διάρκεια 52 εβδομάδων, κάτι που δεν απαγορεύει το πρότυπο από τη στιγμή που δεν εμφανίζονται ουσιαστικές διαφορές σε σχέση με τη παρουσίαση σε ετήσια βάση.

### **3.4.2. Κατάσταση Οικονομικής Θέσης (Ισολογισμός)**

#### *Διαχωρισμός των κυκλοφορούντων από τα μη κυκλοφορούντα στοιχεία*

Η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων επιβάλλει τον διαχωρισμό κυκλοφορούντων και μη κυκλοφορούντων στοιχείων, σύμφωνα με τον οποίο στον Ισολογισμό ενός οικονομικού οργανισμού τα κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα στοιχεία, οι μακροπρόθεσμες και βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις κατατάσσονται σε εμφανώς ξεχωριστές κατηγορίες. Εξάιρεση αποτελεί η περίπτωση στην οποία επιλέγεται η παρουσίαση να γίνει κατά σειρά ρευστότητας. Ο λόγος για να γίνει μια τέτοια επιλογή είναι ότι θεωρούνται περισσότερο αξιόπιστες και συναφείς οι



πληροφορίες που παρατίθενται σε σχέση με τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις όταν βασίζονται στη ρευστότητα.

Όποιος κι αν είναι ο τρόπος παρουσίασης που εν τέλει θα επιλεγεί, οι συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να γνωστοποιούν το ποσό που ο οικονομικός οργανισμός αναμένει να εισπράξει ( ή να θέσει σε διακανονισμό) από κάθε περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που εντάσσεται στην δωδεκάμηνη ή υπερδωδεκάμηνη περίοδο αναφοράς.

#### *Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία*

Προκειμένου ένα περιουσιακό στοιχείο να θεωρηθεί κυκλοφορούν, πρέπει να διαθέτει κάποιο από τα εξής χαρακτηριστικά:

- 1) να προορίζεται για ρευστοποίηση, πώληση ή ανάλωση κατά τη συνηθισμένη λειτουργία της επιχείρησης,
- 2) ο σκοπός για τον οποίο αποκτήθηκε και διατηρείται να είναι κυρίως εμπορικός,
- 3) εντός 12 μηνών από την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού να αναμένεται η ρευστοποίησή του,
- 4) να έχει τη μορφή μετρητών ή κάπου άλλου ταμειακού ισοδυνάμου.

Οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό στοιχείο δεν φέρει κανένα από τα παραπάνω χαρακτηριστικά, κατατάσσεται στα μη κυκλοφορούντα. Η έννοια των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων εντάχθηκε στο συγκεκριμένο πρότυπο προκειμένου να καταγράφονται και να συμπεριλαμβάνονται και τα ενσώματα, άυλα και μακροπρόθεσμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία των οικονομικών οντοτήτων.

Το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από τη στιγμή που αποκτάται ένα περιουσιακό στοιχείο προκειμένου να αξιοποιηθεί έως τη στιγμή που ρευστοποιείται σε μετρητό ή κάποιο αντίστοιχο ταμειακό ισοδύναμο καλείται κύκλος εκμετάλλευσης του οικονομικού οργανισμού και ισοδυναμεί με 12 μήνες εκτός αν ορίζεται διαφορετικά.

#### *Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις*

Ως βραχυπρόθεσμη χαρακτηρίζεται μια υποχρέωση όταν φέρει μία από τις

παρακάτω ιδιότητες:

- 1) πρόκειται να τεθεί σε διακανονισμό στη διάρκεια του κανονικού κύκλου εκμετάλλευσης
- 2) ο σκοπός της κατοχής της είναι κυρίως εμπορικός
- 3) μέσα στο 12μηνο που έπεται της σύνταξης του ισολογισμού αναμένεται να τεθεί σε διακανονισμό
- 4) για τουλάχιστον 12 μήνες από την ημέρα που συντάχθηκε ο ισολογισμός, η επιχείρηση δεν έχει ανεπιφύλακτο δικαίωμα να αναβάλει τον διακανονισμό.

Κάθε άλλη υποχρέωση που δεν έχει κάποιο από τα παραπάνω χαρακτηριστικά, δεν μπορεί να κατατάσσεται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Το κεφάλαιο κίνησης που χρησιμοποιείται μέσα σε έναν κανονικό κύκλο εκμετάλλευσης περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, μερικές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις συμπεριλαμβανομένων εμπορικών πληρωτέων λογαριασμών, δεδουλευμένου κόστους μισθοδοσίας και λοιπού κόστους εκμετάλλευσης. Ακόμη κι αν αυτά τα στοιχεία εκμετάλλευσης πρόκειται να διακανονιστούν σε χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους από την ημερομηνία του ισολογισμού, συμπεριλαμβάνονται στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της οικονομικής οντότητας κατατάσσονται επίσης σύμφωνα με τον κανονικό κύκλο εκμετάλλευσης εκτός αν ορίζεται σαφώς ένα διαφορετικό διάστημα.

*Πληροφορίες που εμφανίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης (ισολογισμός)*

Σε κάθε κατάσταση οικονομικής θέσης απεικονίζονται τουλάχιστον τα εξής κονδύλια:

- ✓ ενσώματα πάγια
- ✓ επενδύσεις σε ακίνητα
- ✓ άυλα περιουσιακά στοιχεία
- ✓ επενδύσεις που λογιστικοποιούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης
- ✓ εμπορικές και λοιπές απαιτήσεις
- ✓ ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα

- ✓ χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία από τα οποία εξαιρούνται τα ποσά που εμφανίζονται στις τρεις προηγούμενες κατηγορίες
- ✓ βιολογικά περιουσιακά στοιχεία
- ✓ αποθέματα
- ✓ εμπορικοί και λοιποί πληρωτέοι λογαριασμοί
- ✓ προβλέψεις
- ✓ χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις από τις οποίες εξαιρούνται τα ποσά που εμφανίστηκαν στις δύο προηγούμενες κατηγορίες
- ✓ περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις για τρέχουσα φορολόγηση
- ✓ φόρος εισοδήματος
- ✓ φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις σε αναβολή και αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία
- ✓ δικαιώματα μειοψηφίας, που παρουσιάζονται εντός της καθαρής θέσης και
- ✓ αποθεματικά και κεφάλαιο που αντιστοιχούν σε μετόχους της μητρικής εταιρίας
- ✓ περιουσιακά στοιχεία τα οποία η εταιρία κατέχει προς πώληση.

Προκειμένου να γίνει καλύτερα κατανοητή η οικονομική θέση της εταιρίας, δύναται να ενταχθούν στις καταστάσεις οικονομικής θέσης και επικεφαλίδες ή μερικά αθροίσματα όποτε αυτό κρίνεται απαραίτητο ενώ πρέπει να επισημανθεί ότι στην περίπτωση που εμφανίζονται σε ξεχωριστές κατηγορίες τα κυκλοφορούντα και μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και οι βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις, τότε τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία δεν εντάσσονται στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία.

Το πρότυπο που μελετούμε στην παρούσα εργασία δεν ορίζει την τάξη ή τη μορφή με την οποία θα παρουσιαστούν τα στοιχεία, παρά μόνο απαριθμεί τα στοιχεία αυτά που αξίζει, σύμφωνα με τη λειτουργία ή το είδος τους, να έχουν ιδιαίτερη θέση σε μια κατάσταση οικονομικής θέσης. Κάθε κονδύλι αξιολογείται για τον βαθμό στον οποίο το είδος, το μέγεθος ή λειτουργία του συμβάλουν στον να γίνει καλύτερα κατανοητή η οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και αναλόγως συμπεριλαμβάνεται διακριτά ή όχι. Επίσης, ανάλογα με τη φύση της επιχείρησης και το είδος της δραστηριότητάς της μπορούν να τροποποιηθούν και να προσαρμοστούν οι περιγραφές ή η διάταξη των οικονομικών στοιχείων έτσι ώστε να αποδίδουν το μεγαλύτερο δυνατό όφελος. Για παράδειγμα, ένας χρηματοπιστωτικός οργανισμός

επιτρέπεται να προσαρμόζει, σε έναν αποδεκτό βαθμό, τη ταξινόμηση ή την περιγραφή των στοιχείων στις οικονομικές του καταστάσεις ώστε αυτές να προσφέρουν τη καλύτερη δυνατή, σχετική με τον χρηματοπιστωτικό τομέα, πληροφόρηση.

Προκειμένου να αποφασιστεί αν κάποιο στοιχείο θα τύχει ιδιαίτερης παρουσίασης συνεκτιμώνται οι εξής παράμετροι: η ρευστότητα και το είδος ενός περιουσιακού στοιχείου, ο ρόλος και η λειτουργία που επιτελεί ένα περιουσιακό στοιχείο εντός της οικονομικής οντότητας και, τέλος, το ύψος, το είδος και το χρονοδιάγραμμα των υποχρεώσεων.

Ανάλογα με τη βάση που χρησιμοποιείται προκειμένου να επιμετρηθούν τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία, ένα κονδύλι μπορεί να ενταχθεί και σε μία διαφορετική κατηγορία καθώς διαφοροποιείται ως προς το είδος ή τη λειτουργία του.

*Λοιπές πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στο προσάρτημα*

Στην περίπτωση που η εταιρία έχει μετοχικό κεφάλαιο, εμφανίζονται είτε στην κατάσταση οικονομικής θέσης είτε στο προσάρτημα στοιχεία που περιγράφουν το είδος και τον σκοπό των αποθεματικών που περιλαμβάνουν τα ίδια κεφάλαια καθώς και στοιχεία που αφορούν τον αριθμό των εγκεκριμένων μετοχών, των μετοχών που εκδόθηκαν και είτε έχουν εξοφληθεί είτε όχι, την αξία στο άρτιο ανά μετοχή ή το ότι οι μετοχές δεν έχουν αξία στο άρτιο, τον αριθμό των μετοχών που κυκλοφορούν στην αρχή και το τέλος της χρήσης, τα δικαιώματα, τα προνόμια και τους περιορισμούς που αφορούν εκείνες τις μετοχές, τις μετοχές που κατέχει ο ίδιος ο οικονομικός οργανισμός, οι θυγατρικές του ή οι συγγενείς επιχειρήσεις και τέλος, τις προς έκδοση μετοχές.

Σε περιπτώσεις μη ύπαρξης μετοχικού κεφαλαίου όπως είναι οι συνεταιρισμοί ή τα καταπιστεύματα, απεικονίζονται πληροφορίες σχετικές με μεταβολές στις κατηγορίες συμμετοχής ή δικαιωμάτων.

### **3.4.3. Κατάσταση Συνολικών Εσόδων (Κατάσταση Λογ/σμού Αποτ/των & Λοιπών Συνολικών Εσόδων)**

*Κέρδη ή ζημιές περιόδου*

Στο κέρδος ή τη ζημία μιας οικονομικής περιόδου συμπεριλαμβάνεται κάθε έσοδο ή έξοδο που λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκειά της, πλην εξαιρέσεων που μπορεί να ορίζει κάποιο άλλο πρότυπο ή μια διερμηνεία. Χαρακτηριστικό είναι το παράδειγμα του 8<sup>ου</sup> ΔΛΠ το οποίο αφορά σε δύο περιπτώσεις που εξαιρούνται από τα κέρδη ή της ζημίες: τη διόρθωση των λαθών και τις επιδράσεις που ασκούν οι μεταβολές στη λογιστική πολιτική.

Στα **Λοιπά Συνολικά έσοδα** συμπεριλαμβάνονται περιπτώσεις στοιχείων που ενώ ως ορισμοί εμπίπτουν στα έσοδα ή τα έξοδα, ωστόσο δεν εντάσσονται στα αποτελέσματα δηλαδή λοιπά έκτακτα αποτελέσματα

Τέτοια ενδεικτικά παραδείγματα είναι κέρδη/ζημίες που προκύπτουν από μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων εταιριών του εξωτερικού, το πλεόνασμα αναπροσαρμογής καθώς και κέρδη/ζημίες που προκύπτουν όταν επιμετρηθούν ξανά τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που διατίθενται για πώληση.

*Πληροφορίες που απεικονίζονται στις καταστάσεις λογαριασμού αποτελεσμάτων*

Η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων πρέπει να περιέχει σε κάθε περίπτωση τα εξής στοιχεία:

- έσοδα
- χρηματοοικονομικά κόστη
- κέρδη ή ζημίες που προκύπτουν από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες και λογιστικοποιούνται σύμφωνα με την καθαρή θέση
- έξοδα φόρων
- κέρδη ή ζημίες μετά φόρων που σχετίζονται με δραστηριότητα η οποία διεκόπη
- τελικό κέρδος ή ζημία.

Κέρδη ή ζημίες που αναλογούν σε συμφέροντα μειοψηφίας ή μετόχους της μητρικής εταιρίας απεικονίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ως αντίστοιχοι επιμερισμοί της χρήσης. Επίσης, χάριν καλύτερης κατανόησης της οικονομικής θέσης της επιχείρησης και πληρέστερης πληροφόρησης όταν αυτό απαιτείται, η κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων μπορεί να περιλαμβάνει μερικά αθροίσματα, επικεφαλίδες και πρόσθετα κονδύλια.

Από την δραστηριότητα ενός οικονομικού οργανισμού προκύπτουν αποτελέσματα και συναλλαγές που ποικίλουν σε συχνότητα, προβλεψιμότητα ή αποδοτικότητα. Κατά συνέπεια, προκειμένου να επιχειρηθεί μια πρόβλεψη για το μέλλον και να γίνουν αντιληπτές και κατανοητές οι επιδόσεις ενός οργανισμού σε χρηματοοικονομικό επίπεδο, απαιτείται να κοινοποιηθούν τα στοιχεία αυτά που διαμόρφωσαν τις συγκεκριμένες επιδόσεις.

Ανάλογα με το αν ένα στοιχείο εσόδου ή εξόδου κρίνεται σημαντικό ως προς την επιρροή του, το είδος ή τη λειτουργία που ασκεί στις χρηματοοικονομικές επιδόσεις μιας οικονομικής οντότητας, επιλέγεται η θέση του και η περιγραφή του σε μία κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Τέλος, δεν επιτρέπεται η καταχώρηση ενός εξόδου ή εσόδου ως έκτακτο κονδύλι, ούτε στην κατάσταση συνολικών εσόδων αλλά ούτε και στις σημειώσεις.

*Πληροφορίες που παρουσιάζονται είτε στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων είτε στο προσάρτημα*

Το είδος και το ποσό ενός στοιχείου που θεωρείται σημαντικό, εμφανίζεται ξεχωριστά. Ξεχωριστή γνωστοποίηση του είδους και του ποσού των εσόδων ή εξόδων πραγματοποιείται σε συγκεκριμένες περιπτώσεις, οι οποίες μεταξύ άλλων περιλαμβάνουν υποτίμηση των αποθεμάτων, αναδιάρθρωση των δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, διάθεση επενδύσεων και ενσώματων παγίων, νομικούς διακανονισμούς, δραστηριότητες που διεκόπησαν και αναστροφές προβλέψεων. Τα έξοδα ταξινομούνται είτε ανάλογα με το είδος τους είτε ανάλογα με το ρόλο τους στη λειτουργία της επιχείρησης, αναλόγως την ανάγκη που υπάρχει κάθε φορά και την προτεραιότητα που πρέπει να δοθεί σε συγκεκριμένα οικονομικά στοιχεία.

Επιπλέον, επειδή τα διάφορα στοιχεία που επηρεάζουν την χρηματοοικονομική επίδοση μπορεί να διαφέρουν σε αποτελεσματικότητα, προβλεψιμότητα ή σταθερότητα, διενεργείται περαιτέρω ανάλυση των εξόδων σε υποκατηγορίες με βάση δύο διαφορετικές μεθόδους: τη μέθοδο των εξόδων κατά είδος και τη μέθοδο της λειτουργίας των εξόδων. Η κατ'είδος μέθοδος ανάλυσης είναι απλή στην εφαρμογή της και υπαγορεύει την συγκέντρωση των εξόδων στην κατάσταση αποτελεσμάτων ανάλογα με το είδος στο οποίο ανήκουν (πχ αποσβέσεις, έξοδα μεταφορών ή διαφήμισης, προμήθεια πρώτων υλών) και χωρίς να ανακαταμεμηθούν στις λειτουργίες του οικονομικού οργανισμού. Αν τα έξοδα

αναλυθούν σύμφωνα με τη μέθοδο που εξετάζει τη λειτουργία τους, δηλαδή αναλυθεί το κόστος πωληθέντων ενός οικονομικού οργανισμού, τότε τα έξοδα κατατάσσονται ανάλογα με τη λειτουργία τους σε ένα τμήμα του κόστους πωληθέντος, όπως για παράδειγμα στο κόστος διοικητικής λειτουργίας. Με τη χρήση της μεθόδου αυτής, η οποία διαχωρίζει εμφανώς το κόστος πωληθέντων από τα υπόλοιπα έξοδα, επιτυγχάνεται μεν καλύτερη και περισσότερο συναφής πληροφόρηση αλλά απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή και καλή κρίση των συντακτών προκειμένου ο επιμερισμός να είναι σωστά θεμελιωμένος.

Κάθε μία από τις μεθόδους ανάλυσης των εξόδων έχει τα δικά της σημαντικά πλεονεκτήματα για τους διαφορετικούς τύπους οικονομικών οντοτήτων που υπάρχουν, επομένως επαφίεται στην εκάστοτε διοίκηση να επιλέξει την καταλληλότερη μέθοδο η οποία θα δώσει τα πιο σχετικά και αξιόπιστα αποτελέσματα για την δική της δραστηριότητα. Ιστορικοί ή κλαδικοί παράγοντες μπορούν επίσης να επηρεάσουν προς τη μία ή την άλλη μέθοδο αλλά αυτό που είναι γεγονός αδιαμφισβήτητο είναι ότι όποια μέθοδος και να προκριθεί εν τέλει, είναι εξασφαλισμένη η εξαγωγή ενός ενδεικτικού κόστους που εξαρτάται έμμεσα ή άμεσα από τις πωλήσεις ή το ύψος της παραγωγής.

#### **3.4.4. Κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων**

Στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων ενός οικονομικού οργανισμού περιλαμβάνονται πληροφορίες σχετικές με τα κέρδη ή τις ζημίες μιας οικονομικής χρήσης, τα έσοδα και τα έξοδα της χρήσης αυτής που απεικονίζονται στην καθαρή θέση, το σύνολο των εσόδων και εξόδων της χρήσης και των ποσών που αναλογούν σε μετόχους και δικαιώματα μειοψηφίας και, τέλος, τα ίδια κεφάλαια και την επιρροή που ασκούν οι τροποποιήσεις στην λογιστική πολιτική και τη διόρθωση των λαθών. Όταν η κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων δεν περιέχει άλλα στοιχεία πλην αυτών που αναφέρθηκαν αμέσως παραπάνω τότε ονομάζεται κατάσταση αναγνωρισμένων εσόδων και εξόδων.

Επιπροσθέτως, είτε στην κατάσταση μεταβολών των ιδίων κεφαλαίων είτε στις σημειώσεις πρέπει να συμπεριληφθούν τα ποσά των συναλλαγών με μετόχους που δρουν με αυτήν την ιδιότητά τους και απεικονίζουν ξεχωριστά τις διανομές σε κατόχους μετοχών, τα κέρδη εις νέον που απέμειναν και εμφανίζονται στην αρχή της

περιόδου και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, καθώς και τις μεταβολές των κερδών κατά τη διάρκεια της χρήσης και, τέλος, η συμφωνία μεταξύ της λογιστικής αξίας κάθε κατηγορίας εισφερόμενων κεφαλαίων και κάθε αποθεματικού, στην αρχή και το τέλος κάθε περιόδου, γνωστοποιώντας ξεχωριστά κάθε μεταβολή.

### **3.4.5. Κατάσταση ταμειακών ροών**

Ο βαθμός στον οποίο ένας οικονομικός οργανισμός είναι ικανός να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα αυτών αλλά και το μέγεθος της ανάγκης του να τα χρησιμοποιεί, προκύπτει από την κατάσταση ταμειακών που έχει στη διάθεσή του ο χρήστης. Ο τρόπος με τον οποίο καταρτίζονται αυτές οι καταστάσεις και γνωστοποιούνται τα περιεχόμενά τους είναι αντικείμενο άλλου προτύπου (ΔΛΠ 7), που στη παρούσα εργασία δεν προβλέπεται να αναλυθεί διεξοδικά.

### **3.4.6. Σημειώσεις**

Στις σημειώσεις καταχωρούνται στοιχεία που πληροφορούν τον χρήστη για την βάση πάνω στην οποία καταρτίστηκαν οι οικονομικές καταστάσεις καθώς και την λογιστική πολιτική που ασκήθηκε από τους συντάκτες. Όσες πληροφορίες απαιτούν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ να διαθέτουν μεν οι οικονομικές καταστάσεις αλλά δεν μπορούν αυτές να συμπεριληφθούν στον ισολογισμό, στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, στην κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων ή στην κατάσταση ταμειακών ροών, τότε αυτές παρατίθενται στις σημειώσεις. Στην ενότητα των σημειώσεων καταχωρούνται και όσες πληροφορίες είναι απαραίτητες προκειμένου να γίνουν καλύτερα κατανοητές οι προαναφερθείσες οικονομικές καταστάσεις.

Η παρουσίαση των σημειώσεων πρέπει να είναι τόσο συστηματική ώστε κάθε στοιχείο μιας οποιασδήποτε οικονομικής κατάστασης να συνδέεται με παραπομπή στην αντίστοιχη σημείωση. Επίσης παρατίθενται με συγκεκριμένο τρόπο ακολουθώντας καθορισμένη σειρά προκειμένου οι αναγνώστες να κατανοούν καλύτερα το περιεχόμενο αλλά και να μπορούν να συγκρίνουν διάφορες οικονομικές καταστάσεις μεταξύ τους. Πρώτη θέση στις σημειώσεις κατέχει η δήλωση



συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ ενώ ακολουθεί μια περίληψη της λογιστικής πολιτικής που ακολούθησαν οι συντάκτες. Εν συνεχεία παρατίθενται οι επεξηγήσεις σχετικά με τα στοιχεία που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ενώ στο τέλος των σημειώσεων γνωστοποιούνται τυχόν υποχρεώσεις, συμβατικές δεσμεύσεις που δεν αναγνωρίζονται ή πληροφορίες που δεν κατατάσσονται στις χρηματοοικονομικές αλλά κοινοποιούν τους στόχους του οικονομικού οργανισμού ή την πολιτική διαχείρισης κινδύνων που πρόκειται να ακολουθήσει.

Κλείνοντας την ενότητα που πραγματεύεται το ΔΛΠ 1 μπορούμε να επισημάνουμε κάποιες γενικές υποχρεώσεις ή επιλογές που προσφέρει το ε λόγω πρότυπο κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Έτσι λοιπόν, οποιοδήποτε στοιχείο δεν περιλαμβάνεται στις προαναφερθείσες καταστάσεις, δηλαδή την κατάσταση οικονομικής θέσης, την κατάσταση συνολικών εσόδων, την κατάσταση μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και την κατάσταση ταμειακών ροών, μπορεί να καταχωρηθεί από τη στιγμή που είναι χρήσιμο και διαφωτιστικό στις σημειώσεις. Επίσης, στις οικονομικές καταστάσεις γνωστοποιούνται οι λογιστικές πολιτικές που ακολούθησαν οι επιχειρήσεις ώστε ο χρήστης να γνωρίζει όχι μόνο τη βάση επιμέτρησης στην οποία βασίστηκε ο συντάκτης των οικονομικών καταστάσεων αλλά και τη λογιστική πολιτική που επέλεξε. Στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνονται επίσης ορισμένες παραδοχές για το μέλλον της εταιρίας αλλά και οι σχετικές πηγές αβεβαιότητας για την ορθότητα των εκτιμήσεων και την εκπλήρωσή τους κατά την επόμενη οικονομική χρήση. Σε ότι έχει να κάνει με τη διαχείριση που ασκεί ο οικονομικός οργανισμός επί των κεφαλαίων του, ο αναγνώστης των οικονομικών καταστάσεων είναι σε θέση να εκτιμήσει την ασκούμενη πολιτική, τις τηρούμενες διαδικασίες αλλά και τον στόχο στον οποίο αυτός αποβλέπει.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Πρωτοψάλτης, Ν., 2008, Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Εκδόσεις Σταμούλη

Πετράκης, Π., 2010, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εθνικό και Καποδιστριακό Πανεπιστήμιο Αθηνών, Αθήνα

Καραμάνης, Κ., και Παπαδάκης, Β., 2008, Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα, επιπτώσεις για ελεγκτές, λογιστές επιχειρήσεις & εποπτικές αρχές, Αθήνα

Βλάχος, Χ., Λουκά Α., 2008, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2009. Εκδόσεις Παπαζήση, Globaltraining. Αθήνα.

Επίσημη Εφημερίδα αριθ. L 243 της 11/09/2002, ανακτήθηκε 25/10/2015 από <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=celex:32002R1606>

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

Πρωτοψάλτης, Ν., Βρουστούρης, Π., 2002, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Εκδόσεις ΣΟΕΛ

Grant Thornton, 2009, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S., Τόμος Α, Εκδόσεις Grand Thornton, Αθήνα

Ευρωπαϊκός κανονισμός 1606/2002

Ευρωπαϊκός κανονισμός 1725/2003

CIRCABC, 2015, IFRS Consolidated Annex. Ανακτήθηκε 25/10/2015 από [https://circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/a54f019e-bdcf-43d2-84ed-4b1aeb232958/IFRS%20Consolidated%20annex\\_el.pdf](https://circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/a54f019e-bdcf-43d2-84ed-4b1aeb232958/IFRS%20Consolidated%20annex_el.pdf)

Barth, Mary E. and Landsman, Wayne R. and Lang, Mark H., *International Accounting Standards and Accounting Quality* (September, 2007). Stanford University Graduate School of Business Research Paper No. 1976. Ανακτήθηκε 24/10/2015 από [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=688041](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=688041)

Ernst and Young, 2015, *IFRS Update of standards and interpretations in issue at 31 March 2015*, EY IFRS Core Tools. Ανακτήθηκε 2/11/2015 από [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS\\_Update\\_of\\_standards\\_and\\_interpretations\\_in\\_issue\\_at\\_31\\_March\\_2015./\\$File/CTools-Update-March2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Update_of_standards_and_interpretations_in_issue_at_31_March_2015./$File/CTools-Update-March2015.pdf)

European Commission, 2011, International Accounting Standard 1. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias1\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias1_en.pdf)

European Commission, 2009, International Accounting Standard 2. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias2\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf)

European Commission, 2010, International Accounting Standard 7. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias7\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias7_en.pdf)

European Commission, 2009, International Accounting Standard 8. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias8\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias8_en.pdf)

European Commission, 2009, International Accounting Standard 10. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias10\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias10_en.pdf)

European Commission, 2009, International Accounting Standard 11. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias11\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias11_en.pdf)

European Commission, 2012, International Accounting Standard 12. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias12\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias12_en.pdf)

European Commission, 2009, International Accounting Standard 16. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias16\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias16_en.pdf)

European Commission, 2010, International Accounting Standard 17. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias17\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias17_en.pdf)

European Commission, 2009, International Accounting Standard 18. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias18\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias18_en.pdf)

European Commission, 2009, International Accounting Standard 19. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias19\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias19_en.pdf)

European Commission, 2012, International Accounting Standard 20. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias20\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias20_en.pdf)

European Commission, 2011, International Accounting Standard 21. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias21\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias21_en.pdf)

European Commission, 2009, International Accounting Standard 23. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias23\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias23_en.pdf)

European Commission, 2010, International Accounting Standard 24. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias24\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias24_en.pdf)

European Commission, 2009, International Accounting Standard 26. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias26\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias26_en.pdf)

European Commission, 2009, International Accounting Standard 27. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias27\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias27_en.pdf)

European Commission, 2009, International Accounting Standard 28. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias28\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias28_en.pdf)

European Commission, 2009, International Accounting Standard 29. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias29\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias29_en.pdf)

European Commission, 2011, International Accounting Standard 31. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias31\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias31_en.pdf)

European Commission, 2012, International Accounting Standard 32. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias32\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias32_en.pdf)

European Commission, 2012, International Accounting Standard 33. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias33\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias33_en.pdf)

European Commission, 2012, International Accounting Standard 34. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias34\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias34_en.pdf)

European Commission, 2010, International Accounting Standard 36. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias36\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias36_en.pdf)

European Commission, 2009, International Accounting Standard 37. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias37\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias37_en.pdf)

European Commission, 2010, International Accounting Standard 38. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias38\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias38_en.pdf)

European Commission, 2011, International Accounting Standard 39. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias39\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias39_en.pdf)

European Commission, 2009, International Accounting Standard 40. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias40\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias40_en.pdf)

European Commission, 2009, International Accounting Standard 41. Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias41\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias41_en.pdf)

European Commission, 2012, International Financial Reporting Standard 1.

Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ifrs1\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ifrs1_en.pdf)

European Commission, 2010, International Financial Reporting Standard 2.

Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ifrs2\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ifrs2_en.pdf)

European Commission, 2011, International Financial Reporting Standard 3.

Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ifrs3\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ifrs3_en.pdf)

European Commission, 2009, International Financial Reporting Standard 4.

Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ifrs4\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ifrs4_en.pdf)

European Commission, 2012, International Financial Reporting Standard 5.

Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ifrs5\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ifrs5_en.pdf)

European Commission, 2009, International Financial Reporting Standard 6.

Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ifrs6\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ifrs6_en.pdf)

European Commission, 2012, International Financial Reporting Standard 7.

Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ifrs7\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ifrs7_en.pdf)

European Commission, 2012, International Financial Reporting Standard 8.

Ανακτήθηκε 30/10/2015 από

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ifrs8\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ifrs8_en.pdf)

## ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

<http://www.iasplus.com/en/standards> (Deloitte Global Services Limited)

<http://www.ifrs.org>

<http://www.logistis.gr/>

[www.ey.com](http://www.ey.com)

<http://www.soel.gr/el/>

<http://research.altec.gr/iris/html/dlp.htm>