ΑΝΩΤΑΤΟ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΑΓ.ΝΙΚΟΛΑΟΥ
Τμήμα Χρηματοοικονομικής & Ασφαλιστικής

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ:

Οι Οικονομικές Καταστάσεις και οι αλλαγές που υπεισέρχονται στην σύνταξη αυτών, με την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS) στις μικρές ελληνικές επιχειρήσεις

Φοιτήτρια :
Γαβαλάκη Ε. Γεωργία
Α.Μ. 365

Επιβλέπων Καθηγητής : Αλέξανδρος Γαρεφαλάκης

Άγιος Νικόλαος 2010

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ.

Αλέξανδρο Γαρεφαλάκη

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΞΗ 4

ABSTRACT 5

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ 6

1.1. Εισαγωγή……..……..7

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ 9

2.1 Η έννοια της λογιστικής..... 10

2.2 Σκοποί της λογιστικής παγκόσμια. 11

2.3 Οι Διακρίσεις της Λογιστικής..... 12

2.4 Περιγραφή Φορολογικού Πλαισίου Λειτουργίας στην Ελλάδα 13

2.5 Σπουδαιότητα της λογιστικής τυποποίησης για την εθνική οικονομία και την κοινωνική πολιτική..... 14

2.6 Η κατάσταση πριν την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ 15

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ..... 17

3.1. Εισαγωγή..... 18

3.2. Οργανωτική δομή και σκοποί της IASC και της IASB 19

3.3. Γενικές αρχές των διεθνών λογιστικών προτύπων..... 21

3.4. Κυρίες διαφορές μεταξύ IFRS και τοπικών λογιστικών προτύπων. 25

3.5. Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα..... 28

3.5.1. Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο 28

3.5.2. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ελλάδα 29

3.5.3 Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ευρώπη 30

3.6 Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα..... 31

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ……34

4.1 Οικονομικών Καταστάσεων Ελληνικων Εταιριων 34

4.2. Τα Βήματα για την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων 39

4.2.1. Μεταβατική Περίοδος 39

4.2.2 Προσχέδιο για τη Διαδικασία Μετάβασης σε Δ.Λ.Π. 40

4.3. Το προτυπο Management Commentary 41

4.3.1. Ο στόχος του Μ.C……..……42

4.3.2 Το τμήμα του Μ.C……..42

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ 46

5.1. Μεθοδολογία της Ερευνάς..... 47

5.2. Εμπειρική μελέτη των Περιπτώσεων Αποτελέσματα 49

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΕΠΙΛΟΓΟΣ……78

Επιλογος …….……..…79

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ..... 80

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ……..83

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και τα νέα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) αποτελούν τα τελευταία χρόνια ένα από τα σημαντικότερα θέματα στη διεθνή λογιστική και επιχειρηματική κοινότητα. Για το λόγω αυτό έχουν γίνει πολλές έρευνες σχετικά με την ποιότητα και την επιπλέον ποσότητα των πληροφοριών που παρέχεται μέσω της υιοθέτησης των διεθνών προτύπων, αλλά και για τις επιπτώσεις που έχουν στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που τα υιοθετούν.

ABSTRACT

In this research we want to check the importance of I.F.R.S. We check the financial situation of fourteen companies between 2002 up until 2007. The European Union demanded the obliging implement of I.F.R.S. since 2005 at companies admitted at the stock market. The reason for concerning the pursuance of I.F.R.S. necessary is for avoiding tax evasion as well as succeeding credibility and a more precise checking of the financial situation of companies. At the same time, all accountants are using the same model for companies within the European community.

Furthermore, the present research explores the impact on financial statements of the transition from Greek GAAP to IFRSs. We further examine changes to companies' between pre and post IFRS adoption, in order to explore how changes in financial reporting appeal to Greek investors.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1. Εισαγωγή

Στην Ελλάδα οι πρώτες προσπάθειες ξεκίνησαν το 1954, για να ψηφιστεί και να καθιερωθεί τελικά ο θεσμός του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) το 1980. Η κυρίαρχη δυσκολία δεν ήταν αυτή της εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. αλλά της προσαρμογής των λογιστηρίων στις επιταγές της σύγχρονης λογιστικής επιστήμης.

Ο σκοπός της λογιστικής επιστήμης είναι η συγκέντρωση και καταγραφή των οικονομικών πληροφοριών που αφορούν τους μετόχους , τους προμηθευτές ,τους πελάτες , τα στελέχη , το κράτος τις τράπεζες και τους αναλυτές μιας οικονομική μονάδα.

Η θέση της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) είναι κατά κάποιο τρόπο διαφορετική από αυτήν της International Accounting Standards Committee (IASC). Ο κυρίαρχος στόχος της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι η δημιουργία μία κοινής οικονομικής αγοράς, η οποία θα επιτρέπει την ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίου, εργατικού δυναμικού και δραστηριοτήτων ανάμεσα στα κράτη-μέλη. Ωστόσο, και οι κυβερνήσεις των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης μέσω των Οδηγιών και το λογιστικό επάγγελμα μέσω της IASC, ισχυρίζονται ότι αναζητούν την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards - IAS) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) εμπλουτίζονται με οδηγίες που αλλάζουν τον αρχικό αυστηρώς λογιστικό τους προσανατολισμό και είναι πλέον γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS). Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται από το 2005, όλες οι εισηγμένες εταιρίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) (συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων) πρέπει να εφαρμόζουν διεθνή λογιστικά πρότυπα υψηλής ποιότητας κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν αυτές τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν αυτό το σύστημα στις εταιρικές καταστάσεις τους. Θα είναι ακόμη δυνατόν να επιβάλλουν τη νέα νομοθεσία σε μη εισηγμένες τράπεζες ή ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

Τα ΔΛΠ ήρθαν στην Ελλάδα το 1974 από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), το

οποίο υπήρξε μέλος της IASC σχεδόν από την ίδρυσή της. Το Σ.Ο.Λ. άρχισε να μεταφράζει, να εκδίδει και να διανέμει στον Επιστημονικό κόσμο και στις επιχειρήσεις τα ΔΛΠ, πριν από σχεδόν 25 χρόνια. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών που διαδέχθηκε το Σ.Ο.Λ. το 1993, συνέχισε την προσπάθεια αυτή, ώστε σήμερα να έχουν εκδοθεί στην Ελληνική γλώσσα όλα τα σε ισχύ ΔΛΠ και οι διερμηνείες αυτών. Από το 1974 μέχρι και πρόσφατα υπήρξε σχεδόν πλήρης σιωπή για τα ΔΛΠ, παρά τις προσπάθειες των μελών του Σ.Ο.Λ. μέσω των διαφόρων Επιτροπών και ομάδων εργασίας που συμμετείχαν, για την υιοθέτησή τους. Δεν πρέπει, όμως, να αγνοηθούν τα εμπόδια που υπήρξαν ή και που υπάρχουν ακόμη.

Στόχος αυτής της μελέτης είναι η παρουσίαση των επιπτώσεων από την υιοθέτηση των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ στης Ελληνικές επιχειρήσεων, χρησιμοποιώντας ένα δείγμα 14 εισηγμένων εταιριών στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Στο κεφαλαίο 1 είναι η Εισαγωγή .Στο Κεφάλαιο 2 θα γίνει μία ιστορική ανασκόπηση της λογιστικής , η έννοια, ο σκοπός, οι διακρίσεις της λογιστικής , η περιγραφή φορολογικού πλαισίου λειτουργίας στην Ελλάδα , η σπουδαιότητα της λογιστικής τυποποίησης για την εθνική οικονομία και την κοινωνική πολιτική και η κατάσταση πριν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Στο Κεφάλαιο 3 αρχικά θα παρουσιαστούν εισαγωγικά στοιχειά που αναφέρονται στα Δ.Λ.Π. μετά θα αναφερθούμε στη δομή και στο σκοπό των IASC και IASB έπειτα ,γίνεται μια λεπτομερή αναφορά στις γενικές αρχές των Δ.Λ.Π. και στις διαφορές που έχουν τα Δ.Λ.Π. με τα Γ.Λ.Π. Επίσης στο 3 κεφάλαιο αναφερόμαστε στο πλαίσιο εφαρμογής των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα , στα ισχύοντα Δ.Λ.Π. και στο τελευταίο μέρος του κεφαλαίου αναφέρονται τα αποτελέσματα από την πρώτη εφαρμογή των IFRS . Στο Κεφάλαιο 4 θα αναφερθούμε στις οικονομικές καταστάσεις , στη μεταβατική περίοδος και το προσχέδιο για τη διαδικασία μετάβασης .Στο Κεφάλαιο 4 αναφερόμαστε στη μεθοδολογία της ερευνά και στην εμπειρική μελέτη των περιπτώσεων αποτελεσμάτων .Τέλος, στο Κεφαλαίο 5 υπάρχει ο επίλογος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

2.1 Η έννοια της λογιστικής

Το 3.000 π.Χ. εμφανίστηκα τα πρώτα στοιχειά λογιστικής όπου αναφέρεται η καταμέτρηση των αγαθών που παράγονται και καταναλώνονται. Μετά το 3000 π.Χ. εμφανίστηκα στοιχειά σε διαφορές χώρες όπως ήταν η Ιουδαία , η Ν.Αμερικη , η Αίγυπτος .Τα στοιχειά αυτά τα χρησιμοποιούσαν στη διαχείριση περιουσίας των ναών ,των κρατών και των βασιλιάδων ανάλογα με το καθεστώς που επικρατούσε σε καθώς χωρά . Οι ενδείξεις μας δείχνουν ότι στην Αρχαία Αθηνά χρησιμοποιούσαν τα λογίστηκα στοιχειά για να έχουν τη δυνατότητα να παρακολουθούν τους διαχειριστές του Δημοσίου Χρήματος.

Λογιστικά στοιχειά άρχισαν να εμφανίζονται στη Φιλανδία και στην Ιταλία το 13ο και το 14ο αιώνα. Μέσω των στοιχείων αυτών παρακολουθούσαν τις εμπορικές συναλλαγές.

Αργότερα , οι Ρωμαίοι έμποροι χρησιμοποιούσαν ένα βιβλίο ταμείου όπου ήταν η βάση τους για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Οι πρώτοι λογιστική κανόνες δημοσιεύτηκαν το 1494 από το Φραγκισκανό μοναχό Luca Paciolo στο βιβλίο του ‘ Summa de Aritmetrica Geometria Proportinalita’ στη συνεχεία οι Ιταλοί έμποροι διέδωσαν τη νέα λογιστική μέθοδο και σε άλλες χώρες αν και ο ρόλος της λογιστικής και κατά την εποχή αυτή παραμένει περιορισμένος λόγω του επικρατούντος φεουδαρχικού συστήματος το όποιο εμπόδιζε την ανάπτυξη των συναλλαγών. Το έργο του Paciolo ακλούθησαν και άλλοι . Αυτό είχε σαν αποτέλεσμα το 16ο αιώνα να γίνει γνωστή ως Ιταλική Λογιστική.

Μερικά χρόνια αργότερα η λογιστική έγινε αναγκαιότητα λόγο της Βιομηχανικής Επανάστασης το 19ο αιώνα ,κατά τον όποιο ξεκίνησε να διδάσκεται κανονικά. Η ραγδαία ανάπτυξη των Οικονομικών Καταστάσεων είχε ως αποτέλεσμα την ερευνά σε θέματα λογιστικής όχι μονό των μετρητών και των δοσοληψιών αλλά της περιουσίας και των οικονομικών αποτελεσμάτων. Οι λόγοι για τους οποίους υπάρχει ραγδαία ανάπτυξη στις οικονομικές καταστάσεις είναι : οι οικονομικές μονάδες δε βάζουν μονό οικονομικούς στόχους αλλά και κοινωνικούς , γίνονται πολλές έρευνες πάνω στη συμπεριφορά του ανθρώπου στο φυσικό και κοινωνικό του περιβάλλον. Η ανάπτυξη της επιστήμη έχει σαν αποτέλεσμα την δυνατότητα συλλογής λογιστικών πληροφοριών σε λίγο χρονικό διάστημα .Στην Ελλάδα οι πρώτες προσπάθειες ξεκίνησαν το 1954, για να ψηφιστεί και να καθιερωθεί τελικά ο θεσμός του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) το 1980. Η κυρίαρχη δυσκολία

δεν ήταν αυτή της εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. αλλά της προσαρμογής των λογιστηρίων στις επιταγές της σύγχρονης λογιστικής επιστήμης. Από το 1948 που έγινε υποχρεωτική η τήρηση βιβλίων και η έκδοση στοιχείων και αργότερα το 1952 με την έλευση του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, δημιουργούνται όλες οι προϋποθέσεις φορολατρείας και τυπολατρίας στα Ελληνικά λογιστήρια. Μέσα σε αυτό το θεσμικό περιβάλλον τα λογιστήρια λειτουργούσαν σε κατάσταση σύγχυσης, αυτοσχεδιασμού και πρωτοτυπίας από λογιστική άποψη, αλλά με απόλυτη προσήλωση στις πάμπολλες φορολογικές διατάξεις.

Η υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. στο σύνολο των επιχειρήσεων από 1/1/1993 θεσμοθετήθηκε με το νέο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων του 1992 και αποτελεί ένα σημαντικό βήμα προόδου. Παράλληλα όμως απαιτεί ένα υψηλότερο επιστημονικό υπόβαθρο από τους σπουδαστές και επαγγελματίες οικονομολόγους που ασχολούνται με το λογιστήριο.

Σήμερα η λογιστική βασίζεται στις γενικές αρχές της διπλογραφικής μεθόδου ,έχει όμως υποστεί ουσιώδεις μεταβολές από την εφαρμογή των μηχανογραφικών συστημάτων και των νεωτέρων μεθόδων παρακολούθησης , ταξινόμησης και καταγραφής των οικονομικών γεγονότων (Πομονης Νικόλαος).

2.2 Σκοποί της λογιστικής παγκόσμια

Ο σκοπός της λογιστικής επιστήμης είναι η συγκέντρωση και καταγραφή των οικονομικών πληροφοριών που αφορούν τους μετόχους , τους προμηθευτές ,τους πελάτες , τα στελέχη , το κράτος τις τράπεζες και τους αναλυτές μια οικονομική μονάδα. Παράλληλα , σκοπός της είναι και η ανάλυση των άνω πληροφοριών έτσι ώστε να βοηθήσει τόσο την οικονομική μονάδα όσο και το κύκλωμα που συναλλάσσεται με αυτήν να διενεργεί αντικειμενικές εκτιμήσεις και να λαμβάνει ορθές επιχειρηματικές αποφάσεις. Οι επιχειρηματικές αποφάσεις αφορούν τη τιμολόγηση ,την αγορά μέτοχων ,τη σύναψη δάνειου ,τη φορολογία ,τη κατάργηση προϊόντος και τη πρόβλεψη κερδών .

Οι επιχειρηματικές αποφάσεις προέρχονται :

Από τις οικονομικές σχέσεις μια οικονομικής μονάδας προς τρίτους που συναλλάσετε με αυτήν (οι σχέσεις αυτές μεταβάλλονται συνήθως).

Από τις μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων που προέρχονται ανάλογα τα οικονομικά αποτελέσματα , δηλαδή κέρδος ή ζημία.

Τη σύγκριση που κάνει ο επιτηδευματίας μεταξύ των μεταβολών των περιουσιακών στοιχείων και των αποτελεσμάτων που πρόεκυψαν , μπορεί να υπολογίσει τους διαφόρους παράγοντες με βάση τους οποίους θα κανονίσει την παραπέρα πορεία των εργασιών της οικονομικής μονάδας του.

Τη κατάρτιση διαφόρων στατιστικών πινάκων και στη συνεχεία με τη κατάλληλη επεξεργασία τους να διατυπωθούν χρήσιμα συμπεράσματα για τη πορεία ων ενεργειών της οικονομικής μονάδας .

Τη λογιστική την ενδιαφέρει μονό οι οργανισμοί που ενεργούν οικονομικά των όποιων τις ενέργειες παρακολουθεί , ανεξάρτητα από το περιεχόμενο της ενέργειας . (Πομονης Νικόλαος).

2.3 Οι Διακρίσεις της Λογιστικής

Διάκριση ανάλογα με τον τομέα της οικονομίας και τον κλάδο της οικονομικής δραστηριότητας

-Ιδιωτική Λογιστική π.χ που υποδιαιρείται σε Εμπορική, Βιομηχανική, Τραπεζική, Ναυτιλιακή , Ξενοδοχειακή κ.α αναλόγως με τον ειδικότερο τομέα με τον όποιο ασχολείται .

-Δημόσια Λογιστική ή Δημόσιο Λογιστικό που περιλαμβάνει την Λογιστική του Κράτους, την Λογιστική των Ο.Τ.Α , Λογιστική Ν.Π.Δ.Δ κ.α.

Διάκριση με βάση την Νομική μορφή της οικονομικής μονάδας

-Λογιστική ατομικών επιχειρήσεων

-Λογιστική εταιρικών επιχειρήσεων

-Λογιστική μη κερδοσκοπικών οργανισμών(non profits) όπως σωματείων, θεατρικών οργανισμών, ιδρυμάτων κ.α

Διάκριση της Λογιστικής με βάση το αντικείμενο που πραγματεύεται.

-Λογιστική κόστους

-Αναλυτική Λογιστική

-Διοικητική Λογιστική

-Χρηματοοικονομική

-Φορολογική

-Περιβαλλοντολογική

-Λογιστική του Πληθωρισμού

-Λογιστική του Ανθρωπίνου Κεφαλαίου

Διάκριση της Λογιστικής με βάση τον τρόπο με τον όποιο περιγράφει τα διάφορα ζητήματα σε :

- Θεωρητική Λογιστική η οποία περιγράφει τα γενικά θεωρητικά προβλήματα της Λογιστικής .

- Εφαρμοσμένη Λογιστική η οποία περιγράφει την εφαρμογή των προβλημάτων αυτών στους διαφόρους τομείς π.χ. στο εμπορία ,στη βιομηχανία κ.λπ.

- Τεχνική Λογιστική η οποία περιγράφει το πώς συνηθίζεται και πρέπει να τηρούνται τα διάφορα Λογιστικά μέσα (βιβλία , παραστατικά στοιχειά κ.λπ.)

2.4 Περιγραφή Φορολογικού Πλαισίου Λειτουργίας στην Ελλάδα

Οι ελληνικές επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται εν μέσω πολυαρίθμου νομικών (εταιρικού δικαίου), λογιστικών και φορολογικών θεμάτων / προβλημάτων, κυρίως λόγω των συνεχών αλλαγών αλλά και των αμφισβητιών που προκαλούν οι σχετικές και συνεχώς μεταβαλλόμενες διατάξεις. Επίσης, υπάρχουν πλήθος απαλλαγών και ευνοϊκών διατάξεων, υπουργικών αλλά και της διοίκησης (π.χ. φορολογικών, λογιστικών), οι οποίες θα πρέπει να λαμβάνονται υπ' όψιν και έχουν να κάνουν σχεδόν με κάθε πτυχή της καθημερινής λειτουργίας μίας επιχείρησης. Επιπροσθέτως, υπάρχουν πολλές διατάξεις με διφορούμενο περιεχόμενο το οποίο είναι επιδεκτικό διαφορετικών ερμηνειών. Όλες οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα υποχρεώνονται να εκδίδουν, τηρούν και διαφυλάσσουν / διατηρούν τα βιβλία και στοιχεία τους με βάση τον Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) ΠΔ 184/1982. Οι διατάξεις του είναι λεπτομερείς και περιγράφουν συγκεκριμένες διαδικασίες για την καθημερινή λειτουργία μίας επιχείρησης σχετικά με τα αντικείμενα που ρυθμίζει.

Οι συνέπειες της μη επιτυχημένης συμμόρφωσης με τις φορολογικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. αλλά και των λοιπών φορολογικών διατάξεων (εισόδημα, Φ.Π.Α,) για μία

επιχείρηση μπορεί να είναι μικρές, π.χ. από μικρά πρόστιμα και προσαυξήσεις φόρων, μέχρι σοβαρότατες αποτιμώμενες σε οικονομικούς όρους, π.χ. υψηλότατα πρόστιμα έως και την γνωστή "απόρριψη των βιβλίων" και υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος και φόρος με εξωλογιστικό τρόπο με βάση των κύκλο εργασιών (δηλωμένο ή τεκμαιρόμενο) σε πολυάριθμες και σοβαρές περιπτώσεις (π.χ. σε σωρεία παραβάσεων διακίνησης αγαθών, κακής αποτύπωσης στα βιβλία κοστολογίου των προδιαγραφών και του υπολογισμού του κόστους . Τέλος, είναι γνωστή η σύγχυση των θεμάτων της λογιστικής επιστήμης με την φορολογία στην Ελλάδα, σε βαθμό που αναιρούνται οι διατάξεις της λογιστικής σε πολλές περιπτώσεις (π.χ. κατά τον λογισμό των αποσβέσεων, προβλέψεων) και ο εθισμός των λογιστών στην Ελλάδα στη δύναμη της στρέβλωσης που προκαλεί η φορολογία οδηγεί σε "φορολογική πληροφόρηση" παρά σε "οικονομική πληροφόρηση" (management accounting) προς τις διοικήσεις των επιχειρήσεων, με ανάλογες συνέπειες κατά τη διαδικασία της λήψης οικονομικών / επιχειρηματικών αποφάσεων από τις τελευταίες. Άρα, η προηγούμενη συμμόρφωση με τις σχετικές διατάξεις είναι η μόνη επιλογή μίας επιχείρησης (Αριστείδης Φλώρος) .

2.5 Σπουδαιότητα της λογιστικής τυποποίησης για την εθνική οικονομία και την κοινωνική πολιτική

Μετά την χρηματιστηριακή κρίση του 1929, έγινε έκδηλη η ανάγκη για την θέσπιση ενός οργάνου που θα εξασφάλιζε την ομαλή λειτουργία της αγοράς και θα έθετε κανόνες για την αξιοπιστία και συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων. Οι πρώτες προσπάθειες για τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας ξεκίνησαν τη δεκαετίας του 1930 στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής. Το 1934, δημιουργήθηκε η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, η οποία στην συνέχεια μετεξελίχτηκε στο πανίσχυρο όργανο SEC (Securities and Exchange Commission). Η SEC αποτελούσε κρατικό οργανισμό που στόχο είχε την λογιστική τυποποίηση, όμως δεν είχε την οικονομική δυνατότητα για την διάθεση μεγάλων κονδυλίων για έρευνα και λειτουργία των σχετικών οργάνων. Το 1938 η SEC δίνει την αρμοδιότητα της στον ιδιωτικό τομέα, ο οποίος και κεφάλαια θα μπορούσε να εξασφαλίσει, αλλά επιπλέον θα διέθετε την απαιτούμενη σε τέτοιες περιστάσεις ανεξαρτησία αποφάσεων και επιλογών. Δημιουργήθηκαν διάφορα σχήματα υπεύθυνα για τη λογιστική τυποποίηση που ανήκαν στον ιδιωτικό τομέα, ωστόσο την τελική λύση έρχεται και δίνει το 1972 το κύριο όργανο λογιστικής τυποποίησης στις ΗΠΑ, το FASB (Financial Accounting Standards Board) (Parker R. H., 2008).

Αυτή η συντονισμένη προσπάθεια για τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας δεν συναντήθηκε σε όλο τον υπόλοιπο κόσμο. Στα υπόλοιπα κράτη επικρατούσαν κυρίως τα τοπικά πρότυπα, τα οποία ικανοποιούσαν τις συγκεκριμένες ανάγκες κάθε χώρας, που ήταν ανάλογες με την οικονομική της ανάπτυξη και το πολιτικό της σύστημα. Μόλις το 1973 ξεκίνησε η προσπάθεια δημιουργίας προτύπων που θα ίσχυαν σε παγκόσμια κλίμακα, όπου αντιπρόσωποι επαγγελματικών οργανώσεων από Αυστραλία, Καναδά, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο και Ηνωμένες Πολιτείες ίδρυσαν τη Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΕΔΛΠ -International Accounting Standards Committee – IASC). Σαράντα ένα ήταν τα πρότυπα που εξέδωσε η ΕΔΛΠ έως το 2001 (ΔΛΠ -International Accounting Standards) (Saudagaran, Shahrokh M., 2008).

2.6 Η κατάσταση πριν την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ

Πριν από τις 1.1.2005, όπου και έγινε υποχρεωτική η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από τις εισηγμένες σε Χρηματιστήρια εταιρείες των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωση, θα μπορούσαμε να πούμε ότι όσον αφορά τα θέματα λογιστικής τυποποίησης επικρατούσε αταξία και σαφέστατη έλλειψη συνοχής. Η κάθε χώρα, ανάλογα με παράγοντες όπως η οικονομική και πολιτική της κατάσταση, ο βαθμός ανάπτυξης των κεφαλαιαγορών αλλά και οι επιρροές που είχε από άλλες γειτονικές χώρες, εφάρμοζε τα δικά της πρότυπα.

Τα πρότυπα από χώρα σε χώρα είχαν διαφορετικό ύφος και ποιότητα, καθώς σε πολλές περιπτώσεις σχηματιζόταν και για διαφορετικούς σκοπούς. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να αναφερθεί ότι δύο ήταν τα βασικά ρεύματα που επηρέασαν την δημιουργία των πρότυπων της κάθε χώρας. Στο ένα στρατόπεδο οι χώρες ενστερνίζονταν την γαλλογερμανική αντίληψη, σύμφωνα με την οποία οι οικονομικές καταστάσεις εξυπηρετούν τις τράπεζες που ελέγχουν την κερδοφορία των επιχειρήσεων και έχουν καθαρά φοροεισπρακτικό ρόλο. Η άλλη αντίληψη, αυτή των αγγλοσαξόνων, θεωρεί ότι οι οικονομικές καταστάσεις γίνονται για την πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού, το οποίο είναι αυτό που καθημερινά παίρνει τις αποφάσεις για την αγορά ή την πώληση των μετοχών και προσπαθεί να ανταπεξέλθει στις προκλήσεις ενός τόσος ανταγωνιστικού περιβάλλοντος. Η αγγλοσαξονική αντίληψη έχει επηρεάσει πολλές χώρες, όπου ασκούσε επιρροή, κυρίως μέσω της Κοινοπολιτείας ανεξάρτητων κρατών, όπως στην Κύπρο, αλλά έχει επηρεαστεί και η ίδια από τα αμερικάνικα

πρότυπα. Ωστόσο, η Ελλάδα όπως και οι περισσότερες χώρες της ηπειρωτικής Ευρώπης έχουν επηρεαστεί κυρίως από το γαλλογερμανικό πρότυπο. Τα ΔΛΠ έχουν στοιχεία και από τις δύο αντιλήψεις, ωστόσο είναι επηρεασμένα κυρίως από την αγγλοσαξονική προσέγγιση που φαίνεται να κατευθύνει την πορεία και το περιεχόμενο των προτύπων (Alexander David & Britton Anne, 1999).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1. Εισαγωγή

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν εκδώσει τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 της 19ης Ιουλίου 2002 για την εφαρμογή διεθνών λογιστικών προτύπων, που δημοσιεύθηκε στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (L 243).

Με τον Κανονισμό αυτόν καθίσταται, σε ορισμένες περιπτώσεις, υποχρεωτική η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ), που υιοθετούνται από την Επιτροπή, ενώ σε άλλες περιπτώσεις παρέχεται η δυνατότητα στα κράτη μέλη να επιτρέπουν ή να επιβάλλουν την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, έστω και αν η εφαρμογή τους δεν είναι υποχρεωτική από τον εκδοθέντα Κανονισμό.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards - IAS) είναι λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Τα ΔΛΠ εμπλουτίζονται με οδηγίες που αλλάζουν τον αρχικό αυστηρώς λογιστικό τους προσανατολισμό και είναι πλέον γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης(IFRS).Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εκδίδονται από τον «Οργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» - ΟΔΛΠ (ΕΝ) [«International Accounting Standards Board» (IASB)] που είναι εγκατεστημένος στο Λονδίνο και στον οποίο θα εκπροσωπείται η Επιτροπή. Οι κοινοί αυτοί κανόνες μετονομαστήκαν σε «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Τα ΔΛΠ. εφαρμόζονται από το 2005 όλες οι εισηγμένες εταιρίες της ΕΕ (συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων) πρέπει να εφαρμόζουν διεθνή λογιστικά πρότυπα υψηλής ποιότητας κατά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεών τους. Τα κράτη μέλη μπορούν επίσης να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν αυτές τις επιχειρήσεις να εφαρμόζουν αυτό το σύστημα στις εταιρικές καταστάσεις τους. Θα είναι ακόμη δυνατόν να επιβάλλουν τη νέα νομοθεσία σε μη εισηγμένες τράπεζες ή ασφαλιστικές επιχειρήσεις.

Για να εγκριθεί ένα διεθνές λογιστικό πρότυπο πρέπει να αντικατοπτρίζει μια πιστή και έντιμη εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, να ανταποκρίνεται στο ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και να ικανοποιεί την απαιτούμενη ποιότητα της πληροφόρησης. Η Επιτροπή θα συνεννοηθεί με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών

(ΕΕΡΑΑΚΑ) με σκοπό την ανάπτυξη κοινής προσέγγισης επιβολής των προτύπων. Ο κανονισμός θα εγκριθεί σύμφωνα με μηχανισμό διπλής διάρθρωσης:ένα κανονιστικό επίπεδο με τη σύσταση κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, που θα απαρτίζεται από αντιπροσώπους των κρατών μελών και θα προεδρεύετε από την Επιτροπή. Αυτή θα αποφασίσει την ενδεχόμενη έγκριση των προτύπων ΔΛΠ στη πρότασης της Επιτροπής. Στόχος είναι να εξασφαλισθεί η απόλυτη διαφάνεια και η ευθύνη έναντι του Συμβουλίου και του Κοινοβουλίου.

Η εμπιστοσύνη της κεφαλαιαγοράς στην ποιότητα της λογιστικής πληροφόρησης και τη διοίκηση των επιχειρήσεων είναι υψίστης σημασίας για την πρόοδο της οικονομίας . Η δημιουργία και εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι ένα αξιόπιστης και διεθνώς συγκρίσιμης λογιστικής πληροφόρησης .Τα Δ.Λ.Π. οφείλουν να δημιουργούν ένα ουσιαστικό και ασφαλές πλαίσιο για την παροχή έγκυρης και υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης , να προωθούν τη διαφάνεια και την αξιοπιστία στην αποτύπωση στις λογιστικές καταστάσεις της χρηματοοικονομικής κατάστασης και απόδοσης μιας επιχείρησης , της έκθεσης της στους διαφόρους χρηματοοικονομικούς κινδύνους και των πολιτικών που ακολουθεί για τη διαχείριση τους , να διευκολύνουν και να μην περιορίζουν την αποτελεσματική επίβλεψη και τον έλεγχο των λογιστικών πρακτικών των επιχειρήσεων , να είναι επίκαιρα , εύχρηστα και λειτουργικά , να προσεγγίζουν με συνεπεία και επίγνωση τα διαφορά λογιστικά γεγονότα και ζητήματα που ανακύπτουν , να παρέχουν ακριβείς και συγκεκριμένες οδηγίες ως προς την εφαρμογή τους ώστε να μην υπάρχει περιθώριο για ηθελημένα η' αθέλητα λάθη η' παρανοήσεις , οπού επιτρέπεται η χρησιμοποίηση περισσοτέρων της μιας εναλλακτικών πολιτικών για συγκεκριμένα λογιστικά γεγονότα , να λαμβάνουν τα απαραίτητα μετρά ώστε να αποφεύγονται περιπτώσεις παραπληροφόρησης η' αποπροσανατολισμού των επενδυτών , και να είναι κατάλληλα για εφαρμογή όχι μονό για τις αναπτυγμένες ,αλλά και για τις αναπτυσσόμενες αγορές κεφαλαίου και οικονομίες (Καββαδίας Σπ. Λεωνίδας).

3.2. Οργανωτική δομή και σκοποί της IASC και της IASB

Το 2001 η ΕΔΛΠ ακολουθώντας το πρότυπο του αμερικάνικου Financial Accounting Standards Board (FASB) άλλαξε την οργανωτική της δομή και μετονομάστηκε τον Απρίλιο του 2001 σε Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ - International Accounting Standards Board – IASB). Μετά τον Μάρτιο τον 2002 τα πρότυπα τα οποία δημιουργούνταν ονομάζονται ΔΠΧΠ. Οι σκοποί του ΣΔΛΠ

σύμφωνα με το καταστατικό της είναι:

Να εργάζεται γενικότερα, για τη βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Να δημιουργεί και να δημοσιεύει Λογιστικά Πρότυπα με βάση τα οποία θα συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους.

Με τον όρο οικονομικές καταστάσεις, εννοούνται όλες οι οικονομικές καταστάσεις όλων των επιχειρήσεων ανεξαρτήτως του κλάδου στον οποίο ανήκουν και οι οποίες περιλαμβάνουν τον Ισολογισμό, τα Αποτελέσματα Χρήσεως, τις μεταβολές στην Χρηματοοικονομική Θέση και τις επεξηγηματικές σημειώσεις του προσαρτήματος (Tarca Ann, 2008). Το ΣΔΛΠ δεν υπάγεται στη δικαιοδοσία κάποιου κράτους αλλά είναι υπερεθνικό όργανο που εδρεύει στη Μεγάλη Βρετανία και σκοπός του είναι η έκδοση υψηλού επιπέδου και γενικής αποδοχής λογιστικών προτύπων. Ο αριθμός των μελών του Συμβουλίου είναι 14, προέρχονται δε από το λογιστικό και ελεγκτικό επάγγελμα, τον ακαδημαϊκή κοινότητα και από την πλευρά των χρηστών. Το ΣΔΛΠ είναι το αποκλειστικά υπεύθυνο όργανο για την επεξεργασία και έκδοση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, των Σταδίων Προτύπων, καθώς και για την τελική έγκριση των διερμηνειών που εκδίδει η ΕΔΔΠΧΠ (Πρωτοψάλτης Ν. Γ., Βρουστούρης Π. Κ ,2002).

Τα μέλη της IASC είναι υποχρεωμένα να υποστηρίζουν το έργο της και οφείλουν:

- Να δημοσιεύουν στις χώρες τους τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ή τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης), τα οποία γίνονται αποδεκτά για δημοσίευση από το IASB. Θα πρέπει να καταβάλλουν κάθε δυνατή προσπάθεια προκειμένου:

- Να εξασφαλίζουν ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται από κάθε ουσιώδη άποψη με τα ΔΛΠ (ή τα ΔΠΧΠ) και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης αυτής.

- Να πείθουν τις Κυβερνήσεις και τα όργανα της λογιστικής τυποποίησης για το ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Πρότυπα από κάθε ουσιώδη άποψη.

- Να πείθουν τις αρχές που ελέγχουν τα χρηματιστήρια αξιών και την εμπορική και

βιομηχανική κοινότητα, ότι οι δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να συμμορφώνονται προς τα Πρότυπα από κάθε ουσιώδη άποψη και να γνωστοποιούν το γεγονός της συμμόρφωσης.

-Να εξασφαλίζουν ότι οι ελεγκτές είναι ικανοποιημένοι για το ότι οι οικονομικές καταστάσεις συμμορφώνονται με τα Πρότυπα από κάθε ουσιώδη άποψη.

- Να ενθαρρύνουν την αποδοχή και την τήρηση των Προτύπων διεθνώς (Σακέλλης, 2002)

Σκοποί της IASC

Οι σκοποί της IASC σύμφωνα με το καταστατικό της, είναι:

- Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει στο ευρύτερο κοινό Λογιστικά Πρότυπα, με βάση τα οποία θα συντάσσονται και θα παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους.

- Να εργάζεται γενικά για την βελτίωση και την εναρμόνιση των κανόνων, των Λογιστικών Προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.(Πρωτοψάλτης και Βρουστούρης, 2002, Σακέλλης, 2002, Καββαδίας, 2003)

3.3. Γενικές αρχές των διεθνών λογιστικών προτύπων

Η διαδικασία της συγκέντρωσης, της αποτίμησης και της καταχώρησης των πρωτογενών λογιστικών στοιχείων πραγματοποιείται μέσα σε ένα πλαίσιο γενικά αποδεκτών και εφαρμοζόμενων αρχών και μεθόδων (μέχρι σήμερα τις αρχές της λογιστικής ιστορικού κόστους), που στοχεύουν στην, κατά το δυνατόν καλύτερη απεικονίσει της οικονομικής κατάστασης των επιχειρήσεων.

Η πρώτη προσπάθεια για δημιουργία του πρώτου πλαισίου αρχών έγινε το 1976 από το FASB, οπότε και ακολούθησε το ΣΔΛΠ το 1989 με ένα νέο πλαίσιο αρχών. Το Πλαίσιο ανανεώνεται σε συνεχή βάση, ώστε να εξαλείφουν οι διαφορές και να αντικατοπτρίζεται η αποκτώμενη από την εφαρμογή εμπειρία. Το πλαίσιο αρχών αποτελεί το θεμέλιο πάνω στο οποίο στηρίζεται η ανάπτυξη και η επέκταση του λογιστικού οικοδομήματος (Φίλος Λ. Ιωάννης, 2003).

Οι βασικότερες από αυτές τις αρχές, τις οποίες ο επαγγελματίας χρήστης των

λογιστικών καταστάσεων θα πρέπει να γνωρίζει, είναι οι εξής:

-Η αρχή της οικονομικής μονάδας

Βασική προϋπόθεση στον τρόπο που η Λογιστική διεκπεραιώνει το έργο της, είναι η αναφορά της στη δραστηριότητα μιας αυτοτελούς οικονομικής μονάδας. Παρ' όλα αυτά, η δυναμική παρουσία των ιδιοκτητών στο περιβάλλον της οικονομικής μονάδας είναι τόσο εμφανής, όσο και προβληματική. Η μεροληπτική υπέρ των ιδιοκτητών μορφή της μέτρησης και της παρουσίασης πολλών λογιστικών μεγεθών (π.χ. η μέτρηση του κέρδους), καθώς και ο ορισμός «καθαρή θέση» έχει συχνά σημείο αναφοράς όχι την επιχείρηση, αλλά τους ιδιοκτήτες.

-Η αρχή της συνέχειας

Η διάρκεια του χρόνου ζωής κάθε επιχείρησης θεωρείται μακρά και τουλάχιστον μεγαλύτερη από τη ζωή των περιουσιακών στοιχείων. Έτσι, κατά τη λογιστική διαδικασία, η οικονομική μονάδα θα συνεχίσει αρκετά μέσα στο μέλλον, ώστε τα πάγια περιουσιακά της στοιχεία να χρησιμοποιηθούν για το σκοπό για τον οποίο αγοράστηκαν και όχι για μεταπώληση ή εκποίηση. Αυτό επηρεάζει τη μέθοδο αποτίμησής τους, που γίνεται στην τιμή κτήσης τους και όχι στην τιμή ρευστοποίησής τους. Επίσης, διευκολύνει τον ισχυρισμό των λογιστών ότι δεν έχει μεγάλη σημασία η αδυναμία να παρουσιάσουν την τρέχουσα αξία αυτών των στοιχείων στους ισολογισμούς, ενώ ταυτόχρονα δικαιολογεί την εμφάνισή τους στο αρχικό κόστος κτήσης και στην κατανομή του στις μελλοντικές χρήσεις. Βέβαια, εκεί που υπάρχουν επαρκείς ενδείξεις ότι η μονάδα έχει περιορισμένη ζωή, η λογιστική θα πρέπει να το λάβει υπόψη.

-Η λογιστική περίοδος ή λογιστική χρήση

Η λογιστική αφ' ενός παρακολουθεί και καταγράφει τη συνεχή ροή των οικονομικών πράξεων της επιχείρησης και αφ' ετέρου πληροφορεί και ενημερώνει έγκαιρα τους ενδιαφερόμενους για τα αποτελέσματα και την πορεία της. Αυτό επιβάλλει την αρχή της λογιστικής αναφοράς κατά περιόδους / χρήσεις, η οποία θα πρέπει να τηρείται με συνέπεια και ομοιομορφία (και για λόγους συγκρισιμότητας) στην ίδια τουλάχιστον επικράτεια. Έτσι, η πολιτεία ενδιαφέρεται για τα ετήσια οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρήσεων και οι επίσημοι ισολογισμοί και λογαριασμοί αποτελεσμάτων συντάσσονται και δημοσιεύονται μια φορά το χρόνο.

-Η αρχή της συντηρητικότητας

Είναι μία από τις παλιότερες λογιστικές αρχές και σχετίζεται με το πνεύμα

συντηρητικότητας που πρέπει να διέπει τον επιχειρηματία στην εκτίμηση των οικονομικών γεγονότων. Μια βασική εφαρμογή της αρχής αυτής θεωρείται η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων στη χαμηλότερη τιμή, μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας τιμής. Η αρχή της συντηρητικότητας δεν θα πρέπει να χρησιμοποιείται για τη σκόπιμη υποτίμηση στοιχείων, εφόσον κάτι τέτοιο θα ήταν εξίσου επιβλαβές στη σύνταξη των λογιστικών καταστάσεων και παραπλανητικό στη λήψη αποφάσεων. Με βάση την αρχή της συντηρητικότητας, για παράδειγμα, δεν αναγνωρίζεται η πιθανή υπεραξία περιουσιακών στοιχείων, παρά μόνο όταν αυτά πωληθούν. Αντίθετα, βάσει της ίδιας αρχής, ζημιές περιουσιακών στοιχείων αναγνωρίζονται αμέσως μόλις εκδηλωθούν και μπορούν να μετρηθούν, π.χ. αποθέματα προϊόντων περασμένης μόδας αποτιμώνται σε αξία χαμηλότερη του κόστους τους, ενώ η άνοδος των τιμών αποθεμάτων σε έλλειψη δεν συνεπάγεται και αναπροσαρμογή της αξίας τους.

-Η αρχή της συνέπειας και της ομοιομορφίας των λογιστικών μεθόδων

Η αρχή της συνέπειας πηγάζει από την ανάγκη για τη συγκρισιμότητα των λογιστικών μεγεθών ανάμεσα στις διαχειριστικές χρήσεις, η οποία θα πρέπει να είναι δυνατή, τόσο μεταξύ ισολογισμών διαφορετικών περιόδων της ίδιας οικονομικής μονάδας, όσο και διαφορετικών μονάδων. Μία βασική εφαρμογή της είναι για παράδειγμα, τα οριζόμενα στο άρθρο 43, του Ν.2190/1920, που αναφέρει ότι οι ίδιες μέθοδοι αποτίμησης πρέπει να εφαρμόζονται πάγια, χωρίς να μεταβάλλονται από χρήση σε χρήση. Επίσης, στην ίδια αυτή αρχή εμπίπτει η ομοιόμορφη σύνταξη και εμφάνιση κάθε χρόνο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η δυνατότητα όμως να συγκρίνει κανείς τα αποτελέσματα, π.χ. από τη μία χρονιά στην άλλη, είναι βασική στη διαδικασία λήψης αποφάσεων. Αυτή η δυνατότητα δεν υπάρχει, αν οι αρχές, βάσει των οποίων συντάσσονται οι λογιστικές καταστάσεις, αλλάζουν από χρήση σε χρήση. Επομένως, η αρχή της συνέπειας αποκαλύπτει τις οποιεσδήποτε σημαντικές αλλαγές στις δημοσιευόμενες λογιστικές καταστάσεις, ως προς τις ακολουθούμενες γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και πρότυπα, καθώς και τις επιπτώσεις τους επί

των αποτελεσμάτων χρήσης και της οικονομικής θέσης της επιχείρησης. Τέλος, η αρχή της συνέπειας δεν αποκλείει την αλλαγή από μία αρχή ή μέθοδο λογιστικής σε άλλη, ούτε αποθαρρύνει τέτοιες αλλαγές, εκεί που αυτές αποδεικνύονται αναγκαίες ή απαραίτητες.

-Η αρχή της σημαντικότητας

Οι λογιστικές καταστάσεις παρουσιάζουν οικονομικές πληροφορίες, οι οποίες έχουν σκοπό να επηρεάσουν τη λήψη αποφάσεων από τους χρήστες τους. Αντίθετα,

επικρατεί η άποψη ότι τα ποσά που εμφανίζονται στις λογιστικές καταστάσεις σπάνια είναι απόλυτα ακριβή ως προς τα μεγέθη, τα οποία μετρούν. Για πολλές αποφάσεις, η ακρίβεια δεν είναι απαραίτητη. Αντίθετα, υπάρχουν περιπτώσεις, όπου η οποιαδήποτε ανακρίβεια μπορεί να στρεβλώνει την εικόνα της επιχείρησης. Προς το παρόν, δεν υπάρχουν κανόνες, οι οποίοι να βοηθούν το λογιστή να εφαρμόσει την αρχή της σημαντικότητας. Αφήνεται στην κρίση του να αποφασίσει, εάν η οποιαδήποτε παρέκκλιση από την ακρίβεια θα επηρεάσει την απόφαση των χρηστών των λογιστικών καταστάσεων που αυτός επιμελείται.

- Η αρχή του ιστορικού κόστους

Η απόδοση σε χρηματικές μονάδες, τόσο των στοιχείων του ενεργητικού, παθητικού και καθαρής θέσης, όσο και των εσόδων και εξόδων μιας επιχειρηματικής μονάδας απαιτεί τη χρησιμοποίηση κάποιας βάσης αποτίμησης (valuation basis). Η Χρηματοοικονομική Λογιστική δέχεται ότι το ιστορικό κόστος (historical cost principle), ή απλώς αρχή του κόστους (cost principle), αποτελεί την καταλληλότερη βάση αποτίμησης όλων αυτών των στοιχείων, όχι μόνο κατά τη στιγμή απόκτησης η' δημιουργίας τους, αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια που αυτά εξακολουθούν να αποτελούν στοιχεία της λογιστικής μονάδας. Η καθιέρωση της αρχής του κόστους οφείλεται σε ορισμένα βασικά πλεονεκτήματα που παρουσιάζει το ιστορικό κόστος σε σχέση με άλλες βάσεις αποτίμησης, όπως κόστος αντικατάστασης, καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία κ.λ.π. Σαν κυριότερα πλεονεκτήματα του κόστους θεωρούνται τα πιο κάτω:

Το κόστος είναι καθορισμένο (definite) και αντικειμενικό (objective),αφού ο προσδιορισμός του στηρίζεται σε γεγονότα, σε συναλλαγές που έγιναν με τρίτα προς τη λογιστική μονάδα πρόσωπα και

Το κόστος είναι επαληθεύσιμο (verifiable).

Η παρουσίαση στις λογιστικές καταστάσεις αντικειμενικών και επαληθεύσιμων στοιχείων προσδίδει σε αυτές μεγαλύτερη αξιοπιστία.

-Η αρχή της αναγνώρισης εσόδων / εξόδων

Η έμφαση για την άντληση πληροφοριών που θα χρησιμεύσουν στην αξιολόγηση μιας επιχείρησης έχει μετατοπιστεί σήμερα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Στην κατάσταση αυτή διακρίνονται βασικά δύο κατηγορίες μεγεθών, αυτή των εσόδων και αυτή των εξόδων. Η πρώτη αντιπροσωπεύει εισροές οικονομικών στοιχείων και η δεύτερη αντίστοιχες εκροές, στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων της

μονάδας.

3.4. Κυρίες διαφορές μεταξύ IFRS και τοπικών λογιστικών προτύπων.

Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων. Η νομοθεσία αυτή περιλαμβάνει τα Λογιστικά Πρότυπα που έχουν δημοσιευθεί από τα διοικητικά όργανα ή και τα επαγγελματικά λογιστικά σώματα στις αντίστοιχες χώρες. Πριν από την ίδρυση της IASC υπήρχαν συχνά διαφορές τύπου και περιεχομένου μεταξύ των δημοσιευμένων Λογιστικών Προτύπων των περισσοτέρων χωρών. Η IASC λαμβάνει γνώση των σχεδίων ή των Λογιστικών Προτύπων, τα οποία έχουν ήδη εκδοθεί για κάθε θέμα και υπό το φως μιας τέτοιας γνώσης δημιουργεί ένα ΔΛΠ για παγκόσμια αποδοχή. Ένα από τα αντικείμενα της IASC είναι να εναρμονίσει, όσο είναι δυνατόν, τα διαφορετικά Λογιστικά Πρότυπα και τις λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών. Για την επίτευξη αυτού του σκοπού της προσαρμογής των υπαρχόντων προτύπων και να διατυπώσει ΔΛΠ σε νέα θέματα, η IASC επικεντρώνεται στα ουσιώδη. Για το λόγο αυτό προσπαθεί να μη γίνουν τα ΔΛΠ τόσο περίπλοκα, ώστε να είναι δυνατό να εφαρμοστούν σε παγκόσμια κλίμακα. Τα ΔΛΠ που εκδίδονται από την IASC αναθεωρούνται συνεχώς, για να εναρμονίζονται με την τρέχουσα πραγματικότητα.

Τα ΔΛΠ που δημοσιεύονται από την IASC δεν υπερισχύουν των τοπικών προτύπων, δηλαδή των εγχώριων λογιστικών προτύπων της συγκεκριμένης χώρας, τα οποία αναφέρονται στην έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Οι υποχρεώσεις των μελών της IASC επικεντρώνονται στη γνωστοποίηση της εφαρμογής των ΔΛΠ από κάθε ουσιώδη άποψη στις περιπτώσεις που τα ΔΛΠ εφαρμόζονται. Όπου εγχώρια λογιστικά πρότυπα απαιτούν παρέκκλιση από τα ΔΛΠ, τα τοπικά μέλη της IASC πρέπει να προσπαθήσουν να πείσουν τις αρμόδιες αρχές για τα πλεονεκτήματα της εναρμόνισης με τα ΔΛΠ. (Σακέλλης, 2002).

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών βάση των Ελληνικών και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Στην Ελλάδα μέχρι πρόσφατα, οι μεγάλες επιχειρήσεις και οργανισμοί δεν είχαν την υποχρέωση να δημοσιεύουν μαζί με τις υπόλοιπές οικονομικές τους καταστάσεις την κατάσταση ταμειακών ροών. Μετά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής

Παρουσίασης, οι επιχειρήσεις και οργανισμοί που τα εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά, έχουν υποχρέωση να δημοσιεύουν την κατάσταση ταμειακών ροών μαζί με τις υπόλοιπές οικονομικές καταστάσεις. Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο με αριθμό 7, ασχολείται με την Κατάσταση Ταμειακών Ροών.

Στη κατάσταση αυτή η επιχείρηση ή ο οργανισμός παρουσιάζει στους τρίτους, επενδυτές, προμηθευτές, μετόχους αλλά και εργαζομένους, των τρόπο, με τον οποίο διαχειρίστηκε τα Ταμειακά διαθέσιμά και τα ισοδύναμα ταμειακών διαθεσίμων. Η κατάσταση αυτή αποτελεί μέρος των δημοσιεύσιμων οικονομικών στοιχείων της επιχείρησης ή του οργανισμού.

Στόχος του προτύπου αυτού είναι να ενημερώσει τους λογιστές για τις αρχές που θα πρέπει να χρησιμοποιηθούν ώστε να συνταχθεί ή και να δημοσιευτεί η Κατάσταση Ταμειακών Ροών.

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών σκοπό έχει να πληροφορήσει τους ενδιαφερόμενους για τις μεταβολές στα μετρητά και τα μετρητά ισοδύναμα για συγκεκριμένη χρονική περίοδο, σε συγκεκριμένη επιχείρηση ή οργανισμό.

Για την χρήση του ΔΛΠ 7 (Κατάσταση Ταμειακών Ροών), είναι απαραίτητη η γνώση των ορισμών βασικών εννοιών της Λογιστικής.

Μετρητά: Ως μετρητά εννοούνται τα νομίσματα που βρίσκονται στα ταμεία της επιχείρησης και οι καταθέσεις σε λογαριασμούς άμεσης ανάληψης.

Μετρητά Ισοδύναμα: Ως μετρητά ισοδύναμα εννοούνται τα άμεσα ρευστοποιήσιμα στοιχεία του Ενεργητικού, τα στοιχεία δηλαδή εκείνα που ρευστοποιούνται - μετατρέπονται άμεσα σε μετρητά χωρίς σημαντικό ρίσκο για την μεταβολή της αξίας τους.

Ταμειακές ροές: Ως Ταμειακές ροές εννοούνται οι εισροές (εισπράξεις) και εκροές (πληρωμές) μετρητών και μετρητών ισοδυνάμων.

Λειτουργικές δραστηριότητες: Ως λειτουργικές δραστηριότητες εννοούνται οι δραστηριότητες εκείνες που αφορούν τον κύριο σκοπό που καλείται να εξυπηρετήσει η επιχειρηματική μονάδα ή οργανισμός. Κύρια λειτουργική δραστηριότητα είναι αυτή της παραγωγικής διαδικασίας της επιχείρησης ή του οργανισμού καθώς και όσων δραστηριοτήτων προκύπτουν από την λειτουργία της παραγωγής. Έτσι οι πληρωμές σε προμηθευτές πρώτων και βοηθητικών για την παραγωγή υλών, αφορούν άμεσα λειτουργική ταμειακή ροή. Παράλληλα η είσπραξη απαιτήσεων από πελάτες των προϊόντων που παράγει ή εμπορεύεται η επιχειρηματική μονάδα, αποτελεί εισροή στις

λειτουργικές ταμειακές ροές.

Επενδυτικές δραστηριότητες: Ως επενδυτικές δραστηριότητες εννοούνται οι δραστηριότητες που πραγματοποιούνται για την απόκτηση ή της εκποίηση πάγιων (ενσώματων ή ασώματων) περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης. Έτσι η εκταμίευση χρηματικών διαθεσίμων ή μετρητών ισοδυνάμων για την αγορά παγίου περιουσιακού στοιχείου αποτελεί Ταμειακή πράξη που καταγράφεται στις Επενδυτικές Δραστηριότητες.

Χρηματοδοτικές Δραστηριότητες: Ως χρηματοδοτικές δραστηριότητες καλούνται αυτές που επηρεάζουν κυρίως την σύνθεση των στοιχείων του παθητικού. Σε αυτές τις χρηματοροές καταγράφονται πράξεις που επηρεάζουν την σύνθεση των ιδίων κεφαλαίων ή την αλλαγή στην σύνθεση των στοιχείων του μέσω – μακροχρόνιου δανεισμού της επιχείρησης.

Αϋλα (Intangibles) Περιουσιακά Στοιχειά

Συμφωνά μετά Γενικά Λογιστικά Πρότυπα οι τόκοι αγοράς παγίων χαρακτηρίζονται έξοδα πολυετούς απόσβεσης (5 έτη).

Συμφωνά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ο τόκοι για αγορά παγίων ενσωματώνονται στην αξία των παγίων, δεν αποσβένονται σε πέντε (5) έτη.

Αποσβέσεις (Depreciation) ενσώματων παγίων

Συμφωνά μετά Γενικά Λογιστικά Πρότυπα οι συντελεστές ετήσιας απόσβεσης που χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις για τα ενσώματα πάγια καθορίζονται με ΠΔ.

Συμφωνά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δεν ορίζονται συντελεστές απόσβεσης αλλά τα πάγια αποσβένονται με βάση τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους.

Αποσβέσεις (Depreciation) Αυλών

Συμφωνά μετά Γενικά Λογιστικά Πρότυπα τα έξοδα αυτά αποσβένονται σε πέντε (5) έτη. Ισχύει το ίδιο και για τα καθαρά άυλα.

Συμφωνά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα διάφορα έξοδα αγοράς ή κατασκευής παγίων προσαυξάνουν την τιμή κτήσης τους και δεν αποσβένονται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους. Δεν αποσβένονται τα καθαρά άυλα σε πέντε χρόνια αλλά στην ωφέλιμη ζωή τους.

Δαπάνες ερευνάς και ανάπτυξης

Συμφωνά μετά Γενικά Λογιστικά Πρότυπα τα έξοδα έρευνας καταχωρίζονται στο λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης .Τα έξοδα ανάπτυξης ομοίως.

Συμφωνά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα τα έξοδα έρευνας επιβαρύνουν πάντα τα αποτελέσματα. Τα έξοδα ανάπτυξης μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν.

Αποτίμηση χρεογράφων

Συμφωνά μετά Γενικά Λογιστικά Πρότυπα γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και τρέχουσας και για κάθε στοιχείο χωριστά.

Συμφωνά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες:
-Αποκτώνται με σκοπό το κέρδος σε σύντομο χρονικό διάστημα.
-Αποκτώνται με σκοπό τη μακροπρόθεσμη διάκριση.
-Άλλο σκοπός πλην των ανωτέρω.

Αναβαλλόμενη φορολογία (Deferred taxation)

Συμφωνά μετά Γενικά Λογιστικά Πρότυπα δεν προβλέπεται από το Ν. 2190/20.

Συμφωνά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα γίνεται πρόβλεψη καταβολής φόρων λόγω μόνιμων διαφορών και προσωρινών διαφορών.

Λογιστική παρακολούθηση της χρ. μίσθωσης (leasing)

Συμφωνά με τα Γενικά Λογιστικά Πρότυπα δεν γίνεται διάκριση μεταξύ χρηματοδοτικής μίσθωσης και λειτουργικής μίσθωσης.

Συμφωνά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχουμε λειτουργική μίσθωση (είναι μικρότερη από την ωφέλιμη ζωή των παγίων). Έχουμε χρηματοδοτική μίσθωση (είναι για όλη την ωφέλιμη ζωή των παγίων).

3.5. Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα.

3.5.1. Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Επί τριάντα και πλέον χρόνια η Ελλάδα αγωνιζόταν να αποκτήσει το δικό της Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Το 1980 με το Ν. 1041/1980 και το Π.Δ. 1123/1980, η χώρα απέκτησε ένα σύγχρονο και πρωτοποριακό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή το 1981 και σε υποχρεωτική εφαρμογή από 1 Ιανουαρίου 1991 για τις εμπορικές εταιρίες και παροχής υπηρεσιών και από 1 Ιανουαρίου 1992 για τις βιομηχανικές και ξενοδοχειακές εταιρίες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές (άρθρο 7, παρ. 1 του Ν. 1882/1990).

Αργότερα, η υποχρέωση τήρησης του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

(Ε.Γ.Λ.Σ.) επεκτάθηκε σε όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ (άρθρο 7, παρ. 2 του Π.Δ. 186/1992). Παράλληλα, εκπονήθηκαν και τέθηκαν σε υποχρεωτική εφαρμογή τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια: των Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων (Π.Δ. 148/1984), των Τραπεζών (Π.Δ. 384/1992), των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης (Π.Δ. 80/1997), των ΝΠΔΔ (Π.Δ. 205/1998), των Δήμων και Κοινοτήτων (Π.Δ. 315/1999) και των Δημοσίων Μονάδων Υγείας (Π.Δ.146/2003), ώστε να επιτευχθεί η λογιστική τυποποίηση σε εθνική κλίμακα και να αποκτηθεί μία κοινή λογιστική γλώσσα συνεννόησης μεταξύ κράτους και φορολογουμένων, καθώς και οικονομικών μονάδων και των επαγγελματικών τους οργανώσεων.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. βοήθησε στη μηχανογράφηση των οικονομικών μονάδων, ελαχιστοποίησε το λογιστικό κόστος και συνέβαλε αποτελεσματικά στην ορθολογική διαχείριση και ανάπτυξή τους. Το Ε.Γ.Λ.Σ. δίνει αξιόπιστα στοιχεία συγκρίσιμα διαχρονικά και διακλαδικά, κατάλληλα για την κατάρτιση δεικτών της οικονομίας, στους οποίους βασίζονται κρίσιμες αποφάσεις για την χώρα. Γι' αυτό η καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ. χαρακτηρίστηκε ως «λογιστική επανάσταση», η οποία απέφερε στις οικονομικές μονάδες και στην οικονομία της Ελλάδας καρπούς. Σύμφωνα με τον Σακέλλη (2005), το Ε.Γ.Λ.Σ., ακόμη και μετά την επιβολή των ΔΛΠ, πρέπει να εξακολουθήσει να αποτελεί τη βάση της λογιστικής στην Ελλάδα από τις επιχειρήσεις που καλούνται να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνες με τα ΔΛΠ.

3.5.2. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην Ελλάδα

Τα ΔΛΠ ήρθαν στην Ελλάδα το 1974 από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), το οποίο υπήρξε μέλος της IASC σχεδόν από την ίδρυσή της. Το Σ.Ο.Λ. άρχισε να μεταφράζει, να εκδίδει και να διανέμει στον Επιστημονικό κόσμο και στις επιχειρήσεις τα ΔΛΠ, πριν από σχεδόν 35 χρόνια. Το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών που διαδέχθηκε το Σ.Ο.Λ. το 1993, συνέχισε την προσπάθεια αυτή, ώστε σήμερα να έχουν εκδοθεί στην Ελληνική γλώσσα όλα τα σε ισχύ ΔΛΠ και οι διερμηνείες αυτών. Από το 1974 μέχρι και πρόσφατα υπήρξε σχεδόν πλήρης σιωπή για τα ΔΛΠ, παρά τις προσπάθειες των μελών του Σ.Ο.Λ. μέσω των διαφόρων Επιτροπών και ομάδων εργασίας που συμμετείχαν, για την υιοθέτησή τους. Δεν πρέπει, όμως, να αγνοηθούν τα εμπόδια που υπήρξαν ή και που υπάρχουν ακόμη.

Η Ελλάδα έχει νομοθετήσει τα δικά της Λογιστικά Πρότυπα, όπως και κάθε χώρα μπορεί να το πράξει, τα οποία, όμως, έχουν προσαρμοστεί προς τις απαιτήσεις της

Ευρωπαϊκής Κοινοτικής νομοθεσίας, όντας η Ελλάδα κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει εκδώσει Λογιστικές Οδηγίες, οι οποίες έχουν ενσωματωθεί στην ελληνική εμπορική νομοθεσία και στην νομοθετημένη λογιστική τυποποίηση (Ε.Γ.Λ.Σ. και Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια). Η κατάρτιση των Λογιστικών Οδηγιών της Ευρωπαϊκής Ένωσης , βέβαια, δεν έγινε χωρίς να ληφθούν υπόψη τα ΔΛΠ. Παράλληλα, η Ευρωπαϊκή Ένωση επεδίωξε τη θέσπιση κανόνων εναρμόνισης των Λογιστικών Αρχών και Κανόνων σε κάθε κράτος-μέλος. Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή είχε διαπιστώσει ότι οι ετήσιες και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται στα κράτη- μέλη της Ευρωπαϊκή Ένωση , σύμφωνα με την Κοινοτική Νομοθεσία διαφέρουν σε ορισμένα σημεία από αυτές που καταρτίζονται με βάση τα ΔΛΠ. Ειδικές ομάδες εργασίας, τις οποίες συνέστησε η Επιτροπή, ασχολήθηκαν με τις διαφορές αυτές (Πρωτοψάλτης και Βρουστούρης, 2002). Αποτέλεσμα, αυτής της ενασχόλησης ήταν η απόφαση για την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις εισηγμένες εταιρίες της Ευρωπαϊκή Ένωση.

Η Ελλάδα, ως μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, απαίτησε την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις εισηγμένες εταιρίες, από την 1 Ιανουαρίου 2005 (άρθρο 1 του Ν.2992/2002). Για τις επιχειρήσεις, αυτή η υιοθέτηση αποτέλεσε μία πρόκληση, αφού κλήθηκαν να μετρήσουν τις δυνάμεις τους στο διεθνές περιβάλλον. Τα ΔΛΠ δεν αποτελούν απλά μία υποχρέωση, αλλά ανάγκη για την αποτελεσματικότερη διοικητική λειτουργία της επιχείρησης και ταυτόχρονα ένα εργαλείο, το οποίο, αν χρησιμοποιηθεί σωστά, μπορεί να αποτελέσει εκείνο το συγκριτικό πλεονέκτημα που θα διαφοροποιήσει και θα καθιερώσει μία επιχείρηση στις συνθήκες ανταγωνισμού που επικρατούν στις διεθνείς αγορές (Grant Thornton, 2006 Α΄).

3.5.3 Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ευρώπη

Η θέση της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) είναι κατά κάποιο τρόπο διαφορετική από αυτήν της IASC. Ο κυρίαρχος στόχος της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι η δημιουργία μία κοινής οικονομικής αγοράς, η οποία θα επιτρέπει την ελεύθερη διακίνηση κεφαλαίου, εργατικού δυναμικού και δραστηριοτήτων ανάμεσα στα κράτη-μέλη. Ωστόσο, και οι κυβερνήσεις των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης μέσω των Οδηγιών και το λογιστικό επάγγελμα μέσω της IASC, ισχυρίζονται ότι αναζητούν την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών. Η Ευρωπαϊκή Ένωση επηρεάζει την χρηματοοικονομική έκθεση μέσω των Οδηγιών. Αν και οι Οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν είναι πρότυπα και οι αποκλίσεις στην διερμηνεία αυτών έχουν περιορίσει

το επίπεδο της εναρμόνισης, έχουν τουλάχιστον βελτιώσει το επίπεδο συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων (Lew Jei- Fang, 2005).

Στην πραγματικότητα, η Ευρωπαϊκή Ένωση και πολλές μεμονωμένες χώρες και επιχειρήσεις βασίζονται στα πρότυπα που αναπτύχθηκαν από το IASB. Τον Ιούνιο του 2000, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή πρότεινε όλες οι εισηγμένες επιχειρήσεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση των 15μελών να παρουσιάζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, αντί των ποικίλων εθνικών προτύπων, από την 1 Ιανουαρίου 2005. Στα κράτη-μάλη δόθηκε, επίσης, η δυνατότητα να εφαρμόσουν τις απαιτήσεις των ΔΛΠ και σε ένα ευρύτερο φάσμα επιχειρήσεων, εάν το ήθελαν. Παράλληλα, αυτός ο κανονισμός απαιτήθηκε όχι μόνο από τα πλήρη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης αλλά και από μέλη του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (π.χ. Νορβηγία). Αυτό έδωσε επιπλέον ώθηση για την υιοθέτηση των ΔΛΠ στην Ευρώπη. (Whittington, 2005). Τα ΔΛΠ είχαν ήδη υιοθετηθεί, πριν από το 2005, από πολλές μεγάλες πολυεθνικές εισηγμένες εταιρίες χωρών όπως η Γερμανία και η Ελβετία, οι οποίες επέτρεπαν τα Διεθνή Πρότυπα ως εναλλακτικά στα τοπικά πρότυπα, και διάφορες μεταβατικές οικονομίες της Ανατολικής Ευρώπης, οι οποίες δεν είχαν θεσπίσει εθνικά πρότυπα, είτε υιοθετούσαν, είτε επέτρεπαν την χρήση των ΔΛΠ. Αξιοσημείωτο είναι το γεγονός ότι η Ρωσία από 1 Ιανουαρίου 2004 αποφάσισε να απαιτήσει την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις εισηγμένες εταιρίες (Whittington, 2005). Η κίνηση αυτή της Ευρωπαϊκή Ένωση για την υιοθέτηση των ΔΛΠ ώθησε και άλλες χώρες, ιδιαίτερα εκείνες που συναλλάσσονται κατά πολύ με την Ευρωπαϊκή Ένωση , να επιταχύνουν την υιοθέτηση των ΔΛΠ. Παραδείγματα τέτοιων χωρών είναι η Αυστραλία, η οποία αποφάσισε την υιοθέτηση των ΔΛΠ για τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς όλων των εγχώριων εταιριών από το 2005, και η Νέα Ζηλανδία δήλωσε ότι θα ακολουθήσει το 2007. Σε μία έρευνα σε 59 χώρες που έκανε η Street (2003) έδειξε ότι οι 56 είτε έχουν υιοθετήσει, είτε σκοπεύουν να υιοθετήσουν, είτε σκοπεύουν να συγκλίνουν με τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΠ. Σε μία άλλη ευρύτερη έρευνα της Deloitte and Touche (2003) βρέθηκε ότι περισσότερες από 90 χώρες θα απαιτήσουν ή θα επιτρέψουν τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΠ για τις εισηγμένες εταιρίες από το 2005.

3.6 Ισχύοντα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Ακολούθως καταγράφονται τα ισχύοντα ΔΛΠ

(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01/01/2005)

-**ΔΛΠ 2**: Αποθέματα (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01/01/2005).

-**ΔΛΠ 7**: Κατάσταση Ταμιακών Ροών (Δεν αναθεωρήθηκε).

-**ΔΛΠ 8**: Λογιστικές Αρχές, Μεταβολές στις Λογιστικές .Εκτιμήσεις και Λάθη (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01/01/2005).

-**ΔΛΠ 10**: Γεγονότα μετά την Ημερομηνία Ισολογισμού(Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01/01/2005).

-**ΔΛΠ 11**: Συμβάσεις Κατασκευής Έργων (Αφορά Τεχνικές Επιχειρήσεις - Δεν αναθεωρήθηκε).

-**ΔΛΠ 12:** Φόροι Εισοδήματος (Δεν αναθεωρήθηκε).

-**ΔΛΠ 14**: Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση κατά Τομέα (Αντικαθίσταται από το ΔΠΧΠ 8).

-**ΔΛΠ 16**: Ενσώματα Πάγια (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01/01/2005).

-**ΔΛΠ 17**: Μισθώσεις (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01/01/2005) Η σχετική Διερμηνεία, ΜΕΔ 15 αναθεωρήθηκε και αυτή με ισχύ από 01/01/2005.

-**ΔΛΠ 18**: Έσοδα (Υπό αναθεώρηση).

-**ΔΛΠ 19**: Παροχές σε Εργαζόμενους (Δεν αναθεωρήθηκε).

-**ΔΛΠ 20**: Λογιστική Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης (Υπό αναθεώρηση).

-**ΔΛΠ 21:** Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01/01/2005).

-**ΔΛΠ 23:** Κόστος Δανεισμού (Δεν αναθεωρήθηκε).

-**ΔΛΠ 24:** Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01/01/2005).

-**ΔΛΠ 26**: Λογιστική Απεικόνιση και Πληροφόρηση των Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης (Δεν αναθεωρήθηκε).

-**ΔΛΠ 27:** Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Οικονομικές Καταστάσεις (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01/01/2005), συμπληρώθηκε από το ΔΠΧΠ 3).

-**ΔΛΠ 28:** Επενδύσεις σε Συγγενείς (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01/01/2005).

-**ΔΛΠ 29**: Η Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες

(Δεν αναθεωρήθηκε).

-**ΔΛΠ 31**: Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01/01/2005), η σχετική Διερμηνεία, ΜΕΔ 13, αναθεωρήθηκε

με ισχύ από 01/01/2005.

-**ΔΛΠ 32:** Χρηματοπιστωτικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01/01/2005).

- **ΔΛΠ 33:** Κέρδη κατά Μετοχή (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01/01/2005).

- **ΔΛΠ 34:** Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση (Δεν αναθεωρήθηκε).

- **ΔΛΠ 36:** Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 31/03/2004).

-**ΔΛΠ 37:** Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενες Απαιτήσεις (Δεν αναθεωρήθηκε).

-**ΔΛΠ 38:** Αυλα Περιουσιακά Στοιχεία (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 31/03/2004).

-**ΔΛΠ 39:** Χρηματοπιστωτικά Μέσα-Καταχώρηση και Αποτίμηση (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από 01/01/2005).

-**ΔΛΠ 40:** Επενδύσεις σε Ακίνητα (Αναθεωρήθηκε με ισχύ από01/01/2005) Χαριζοπούλου Όλγα Διπλωματική Εργασία (MAF)

(Πρωτοψάλτης Ν.Γ. Κεραμοντε Γ.Α. ,2007)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

4.1 Οικονομικές Καταστάσεις Ελληνικών Εταιριών

Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν «πηγή» πρωτογενών δεδομένων (λογιστικών στοιχείων ή μεγεθών) τα οποία, από μόνα τους δεν είναι σημαντικά, αλλά μπορούν να γίνουν, όταν προσδιορίζεται η μεταξύ τους σχέση ή προσδιορίζεται ή συγκρίνεται ο ρυθμός μεταβολής τους. Συνεπώς, οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρέχουν έτοιμες χρήσιμες πληροφορίες. Οι χρήσιμες πληροφορίες θα προκύψουν μόνο μετά από επεξεργασία των δεδομένων αυτών, με τη βοήθεια ορισμένων τεχνικών ή μέσων ανάλυσης. Ο κάθε χρήστης ή αναλυτής, ανάλογα με τις δικές του ανάγκες, θα προσπαθήσει με τη βοήθεια των τεχνικών αυτών να αποσπάσει από τις οικονομικές καταστάσεις τις απαραίτητες πληροφορίες που χρειάζεται .Με τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παύει ο ρόλος της λογιστικής από τεχνική άποψη και αρχίζει ένας άλλος ρόλος, πιο σημαντικός, που αποσκοπεί στη διερεύνηση, αξιολόγηση και ερμηνεία των στοιχείων που περιέχονται σε αυτές, ώστε να μπορούν οι χρήστες να σχηματίζουν γνώμη για την επιχειρησιακή επίδοση και χρηματοοικονομική θέση της επιχείρησης. (Πρωτοψάλτης και Βρουστούρη, 2002, Σακέλλης, 2002, Καββαδίας, 2003)

Οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την *α) χρηματοοικονομική θέση μιας επιχείρησης, β)την αποδοτικότητα και γ)τις μεταβολές στη χρηματοοικονομική θέση μιας επιχείρησης.*

α).*Την χρηματοοικονομική θέση μιας επιχείρησης*. Οι πληροφορίες σχετικά με την χρηματοοικονομική θέση, αποτυπώνονται στον **Ισολογισμό**. Μέσα από τον Ισολογισμό παρακολουθείται η ικανότητας της επιχείρησης να διαχειρίζεται τους οικονομικούς της πόρους και το αν ανταποκρίνεται στις υποχρεώσεις της.

Ο ισολογισμός παρουσιάζει τη χρηματοοικονομική διάρθρωση και το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων που στην πραγματικότητα είχε η εταιρία κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού της, ταξινομημένα συστηματικά, κατά κατηγορίες και με απόλυτα σαφείς τίτλους λογαριασμών, έτσι ώστε να μην δημιουργείται, καμία αμφιβολία για το περιεχόμενό τους, το οποίο πρέπει να ανταποκρίνεται απόλυτα με την πραγματικότητα.

β).*Την αποδοτικότητα μιας επιχείρησης*. Τα Αποτελέσματα Χρήσεώς είναι η οικονομική κατάσταση που παρέχει τις πληροφορίες για την αποδοτικότητα της

επιχείρησης. Από την ανάλυση των **Αποτελεσμάτων Χρήσεως** γίνεται η εκτίμηση της

ικανότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακές ροές από τους χρησιμοποιούμενους από πόρους. Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων δείχνει τα έσοδα και τα έξοδα μιας εταιρείας ομαδοποιημένα με τέτοιο τρόπο ώστε να μπορούν να εμφανίζονται ξεχωριστά τα αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) που προκύπτουν από τις λειτουργικές δραστηριότητες της εταιρείας για μια περίοδο, τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα για την ίδια περίοδο και τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα της ίδιας επίσης περιόδου.

γ).*Τις μεταβολές στην χρηματοοικονομική θέση μιας επιχείρησης*. Οι πληροφορίες για τις μεταβολές στην χρηματοοικονομική θέση αποτυπώνονται στις **καταστάσεις των Ταμειακών Ροών και των μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων.** Αυτές οι δύο οικονομικές καταστάσεις είναι χρήσιμες για την εκτίμησή της ικανότητας της επιχείρησης να δημιουργεί ταμιακές ροές και της ανάγκης αυτής να τις χρησιμοποιεί (Bradbury, Michael E., 2003).

Εάν θέλει η επιχείρηση να εξετάσει την οικονομική θέση, θα πρέπει να ελέγξει τα περιουσιακά στοιχειά, τις υποχρεώσεις και τη καθαρή θέση. Εάν θέλει να μετρήσει την αποδοτικότητα της επιχείρησης θα πρέπει να εστιάσει στο *εισόδημα* και τα *έξοδα*. Ακολούθως, παρουσιάζονται οι ορισμοί των τεσσάρων αυτών στοιχείων που συνθέτουν τις οικονομικές καταστάσεις. Τα περιουσιακά στοιχεία είναι πόροι ελεγχόμενοι από την επιχείρηση, ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος από τα οποία αναμένεται η εισροή οικονομικών ωφελειών στο μέλλον. Οι υποχρεώσεις είναι παρούσες δεσμεύσεις της επιχείρησης που προκύπτουν από γεγονότα του παρελθόντος και ο διακανονισμός των οποίων αναμένεται να καταλήξει σε εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Και ως Ίδια Κεφάλαια χαρακτηρίζεται το απομένον δικαίωμα επί των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης μετά την αφαίρεση όλων των υποχρεώσεων.

Εισόδημα είναι αυξήσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου με την μορφή εισροών, ή αυξήσεων των περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων των υποχρεώσεων, που καταλήγουν σε αυξήσεις των Ιδίων Κεφαλαίων, άλλες εκτός από εκείνες που σχετίζονται με εισφορές από τους συμμετέχοντες στα Ίδια Κεφάλαια. Ενώ, *έξοδα,* είναι μειώσεις στα οικονομικά οφέλη κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου με τη μορφή εκροών ή μειώσεων των περιουσιακών στοιχείων ή δημιουργίας υποχρεώσεών που καταλήγουν σε μειώσεις των Ιδίων Κεφαλαίων, άλλες εκτός από

αυτές που σχετίζονται με διανομές στους συμμετέχοντες στα Ίδια Κεφάλαια.

Η κατάσταση ταμειακών ροών δείχνει τις εισροές και εκροές της επιχείρησης που προκύπτουν από συγκεκριμένες δραστηριότητές της οι οποίες αφορούν τον λειτουργικό, επενδυτικό και χρηματοοικονομικό τομέα. Συντάσσεται υποχρεωτικά μόνο από τις επιχειρήσεις οι μετοχές των οποίων είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και μόνο για τις ετήσιες οικονομικές τους καταστάσεις εφαρμόζοντας τις ρυθμίσεις που τίθενται με την απόφαση υπ' αριθμός. 5/204/14.11.2000 του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιτροπής της Κεφαλαιαγοράς και την ερμηνευτική εγκύκλιο Νο 9. Ωστόσο, με την καθιέρωση των ΔΛΠ. η κατάσταση αυτή θα αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα των οικονομικών καταστάσεων γι' αυτό και θα συντάσσεται υποχρεωτικά από όλους τους τύπους των επιχειρήσεων ανεξαρτήτως κλάδου στον οποίο ανήκουν (Δ.Λ.Π αριθμός 7).Η σύνταξη κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων προβλέπεται από την παράγραφο 86 του ΔΛΠ 1, ενώ κατά την Ελληνική νομοθεσία δεν συντάσσεται τέτοιος πίνακας. Ωστόσο, κάποιες από τις πληροφορίες που ενσωματώνονται σε αυτή την οικονομική κατάσταση τις συναντάμε στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων και το Προσάρτημα (να σημειωθεί ότι σε ατομικό ή σε ενοποιημένο επίπεδο δεν απαιτείται η κατάρτιση πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων).

Για να είναι χρήσιμες οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να διαθέτουν ορισμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά. Τα κυριότερα ποιοτικά χαρακτηριστικά που πρέπει να έχουν οι οικονομικές καταστάσεις είναι η *κατανοητότατα,* η *συνάφεια*, η *αξιοπιστία*, η *συγκρισιμότητα* και η *σημαντικότητα*.

-*Η κατανοητότατα*. Οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι εύκολα κατανοητές από τους χρήστες τους. Αυτό σημαίνει ότι και οι χρήστες με τη σειρά τους, πρέπει να γνωρίζουν για τις δραστηριότητες της επιχείρησης, και να έχουν τις απαραίτητες λογιστικές γνώσεις και τη διάθεση να μελετήσουν προσεκτικά τις πληροφορίες που δημοσιεύονται. Περίπλοκες, αλλά σημαντικές πληροφορίες, δεν πρέπει να αποκλείονται από τις οικονομικές καταστάσεις, με τη δικαιολογία ότι θα προκαλέσουν δυσκολίες στους χρήστες να τις κατανοήσουν.

-*Η συνάφεια*. Το χαρακτηριστικό αυτό αναφέρεται στον τρόπο παρουσιάσεως των πληροφοριών, ώστε η πληροφορία να είναι χρήσιμη και να βοηθά τους χρήστες στη λήψη αποφάσεων. Η πληροφορία θα πρέπει βοηθά τους χρήστες να εκτιμήσουν ιστορικά ή μελλοντικά γεγονότα ή να διορθώσουν προηγούμενες εκτιμήσεις τους.

- *Η αξιοπιστία*. Η αξιοπιστία είναι ένα από τα πιο σημαντικά ποιοτικά χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων. Αν μία πληροφορία των οικονομικών

καταστάσεων είναι αναξιόπιστη, μπορεί να οδηγήσει σε πολύ παραπλανητικά συμπεράσματα. Για να είναι αξιόπιστες οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι απαλλαγμένες από ουσιώδη λάθη και προκαταλήψεις, να περιέχουν αμερόληπτες εκτιμήσεις που να μπορούν να χρησιμοποιηθούν ανεπιφύλακτα από τους χρήστες. Η αξιοπιστία είναι ένα σύνολο επιμέρους ιδιοτήτων, όπως αυτή της αξιόπιστης παρουσίασης ή ακόμα αυτή που θέτει την οικονομική ουσία πάνω από το νομικό τύπο. Υπάρχουν περιπτώσεις που η οικονομική ουσία δεν συμβαδίζει με τον νομικό τύπο, παράδειγμα αποτελεί η μεταβίβαση ενός στοιχείου του ενεργητικού χωρίς να έχει απεικονισθεί με τον προβλεπόμενο νομικό τύπο. Η νομική έννοια της ιδιοκτησίας δεν είναι απαραίτητη για να καταχωρηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο, αν η επιχείρηση ελέγχει τις ωφέλειες, που αναμένονται να εισρεύσουν από αυτό το περιουσιακό στοιχείο, παράδειγμα αποτελούν οι χρηματοδοτικές μισθώσεις. Επιπρόσθετα, ακόμη μία ιδιότητα της αξιοπιστίας είναι η αμεροληψία. Μία πληροφορία γίνεται μεροληπτική όταν είναι αποσπασματική και επιλεκτική, παραλείποντας άλλες κρίσιμες πληροφορίες που θα βοηθούσαν στο σχηματισμό μίας πιο ολοκληρωμένης εικόνας για τα πράγματα. Επιπρόσθετα, οι πληροφορίες πρέπει να χαρακτηρίζονται από πληρότητα και σύνεση. Σύνεση χαρακτηρίζει μία πληροφορία όταν δεν οδηγεί σε υπερεκτίμηση των ενεργητικών στοιχείων και εσόδων ή υποεκτίμηση των παθητικών στοιχείων και εξόδων (Grant Thornton, 2006).

- *Η συγκρισιμότητα*. Η οικονομική μονάδα, για την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, εφαρμόζει λογιστικές πολιτικές. Οι λογιστικές αυτές παραδοχές αναφέρονται σε συγκεκριμένες αρχές, βάσεις, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές. Παραδείγματα λογιστικών πολιτικών είναι: ο τρόπος παρακολούθησης των λειτουργικών παγίων (μέθοδος κόστους ή μέθοδος εύλογης αξίας), η μέθοδος απόσβεσης των παγίων (ευθεία ή φθίνουσα), ο τρόπος παρακολούθησης των ακίνητων επενδύσεων (στο κόστος ή στην εύλογη αξία). Η οικονομική μονάδα πρέπει να χρησιμοποιήσει τις ίδιες λογιστικές πολιτικές για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται στις πρώτες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις καθώς και στον αρχικό ισολογισμό έναρξης εφαρμογής των ΔΛΠ (Πρωτοψάλτης Ν. Γ., Βρουστούρης Π. Κ., 2002). Το χαρακτηριστικό της συγκρισιμότητας είναι απαραίτητο έτσι ώστε οι χρήστες να είναι σε θέση να εκτιμήσουν διαχρονικά την χρηματοοικονομική θέση, τις μεταβολές αυτής και την αποδοτικότητα μιας επιχείρησης, τόσο για αυτήν καθ' εαυτή, όσο και σε σχέση με άλλες επιχειρήσεις (Grant Thornton, 2006).

- *Η σημαντικότητα*. Η σημαντικότητα παρακολουθείται από την άποψη του μεγέθους της πληροφορίας και κρίνεται ανάλογα με τις ειδικές συνθήκες που ισχύουν

κάθε φορά. Μια και μόνο πληροφορία μπορεί να είναι τόσο σημαντική από μόνη της που να μην χρειάζεται περαιτέρω ανάπτυξη και συσχέτιση με άλλες πληροφορίες. Για παράδειγμα, η δημοσίευση της πληροφορίας ότι μία ελληνική αλυσίδα εστιατορίων δημιουργεί με ταχείς ρυθμούς νέα εστιατόρια σε όλη την Ελλάδα, δίνει σ' ένα μελετητή τη δυνατότητα να εκτιμήσει τις επιπτώσεις που μπορεί να έχει η επένδυση αυτή, στα μελλοντικά αποτελέσματα της τράπεζας, ανεξάρτητα από τη σημαντικότητα των αποτελεσμάτων που επιτεύχθηκαν από το νέο δίκτυο εστιατορίων, κατά την καλυπτόμενη περίοδο αναφοράς.

4.2 Τα Βήματα για την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

4.2.1. Μεταβατική Περίοδος

Η κυρία δύναμη πίσω από τη δημιουργία των ΔΛΠ είναι η παγκοσμιοποίηση των αγορών κεφαλαίου. Καθώς οι επενδυτές επιδιώκουν όλο και περισσότερο τη διεθνή διαφοροποίηση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου τους και οι επιχειρήσεις αποσκοπούν στην άντληση κεφαλαίου από εγχώριες και διεθνές κεφαλαιαγορές , γίνεται φανερό ποσό σημαντική και αναγκαία είναι η εφαρμογή ενός διεθνούς λογιστικού συστήματος που θα περιορίζει τα κόστη και θα φέρει επενδυτές και επιχειρήσεις κοντά.

Σύμφωνα με την εταιρεία Συμβούλων Ασφαλίσεων Barnett Waddingham, η υιοθέτηση των ΔΛΠ οφείλει να γίνει με την απαραίτητη υπευθυνότητα και συνέπεια, διότι διαφορετικά οι λογιστικές καταστάσεις δεν θα εκφράζουν την πραγματική χρηματοοικονομική εικόνα των επιχειρήσεων. Το κρίσιμο ερώτημα αναφέρεται στα πλαίσια στα οποία θα κυμανθεί και στον τρόπο με τον οποίο θα εκδηλωθεί η συμπεριφορά και η αντίδραση των επιχειρήσεων αμέσως μετά την εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών τους με τα ΔΛΠ. Το παραπάνω ερώτημα αφορά κυρίως το βαθμό:

α) αξιοπιστίας της λογιστικής πληροφόρησης που παρέχεται μέσα από τις δημοσιευόμενες λογιστικές καταστάσεις,

β) συγκρισιμότητας των τελευταίων μεταξύ διαφορετικών επιχειρήσεων αλλά και μεταξύ εταιρειών του ίδιου ομίλου, και

γ) συμμόρφωσης (compliance/adoption rate) με τις επιμέρους

διατάξεις των ΔΛΠ.

Η έλλειψη συγκρισιμότητας μεταξύ των λογιστικών καταστάσεων σε συνδυασμό με το συνεπακόλουθο ενδεχόμενο παραποίησης των λογιστικών αποτελεσμάτων ή τουλάχιστον αδυναμίας ανάλυσης των τελευταίων με ακρίβεια και πιστότητα, θα μπορούσε να προκαλέσει χάος στις αγορές κεφαλαίου. Για την κοινότητα των επενδυτών, το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να δημιουργήσει προβλήματα και αβεβαιότητα όσον αφορά τη διαμόρφωση του επενδυτικού προγράμματος και χαρτοφυλακίου τους. Για τον κόσμο των επιχειρήσεων όμως το παραπάνω ενδεχόμενο μπορεί να είναι καταστροφικό, καθώς η έλλειψη συγκρισιμότητας και η εφαρμογή διαφορετικών λογιστικών μεθόδων μπορεί να οδηγήσουν τους επενδυτές να αναθεωρήσουν τις επενδυτικές επιλογές και κατευθύνσεις τους. Άλλη εστία ανησυχίας για τους επενδυτές και προβληματισμού για τις επιχειρήσεις είναι η ενδεχόμενη αλλαγή των όρων και συνθηκών του επιχειρηματικού σκηνικού, δηλαδή το πώς θα επηρεαστούν από το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα των επιχειρήσεων, το μερίδιο αγοράς που κατέχουν, η βιωσιμότητά τους, καθώς και η αντίδραση και συμπεριφορά των ανταγωνιστών (βλ. Granlund, 1998).

4.2.2 Προσχέδιο για τη Διαδικασία Μετάβασης σε ΔΛΠ

Σύμφωνα με την ελεγκτική εταιρεία KPMG, η προετοιμασία για την εφαρμογή των ΔΛΠ μπορεί να διακριθεί σε πέντε φάσεις. Κατά την πρώτη φάση της προετοιμασίας είναι απαραίτητο οι επιχειρήσεις να έλθουν σε επαφή και να ενημερώσουν για τη χρησιμότητα και την εφαρμογή των ΔΛΠ όλες τις ομάδες χρηστών, με τις οποίες σχετίζονται με την λογιστική πληροφόρηση και οι οποίες θα επηρεαστούν από τη χρήση των ΔΛΠ.

Στη δεύτερη φάση της προετοιμασίας οι επιχειρήσεις πρέπει να διεξάγουν μια πρώτη ανάλυση των απαιτήσεων και των επιπτώσεων του διεθνούς λογιστικού συστήματος, καθώς και να προσδιορίσουν τις λογιστικές πολιτικές που θα επηρεαστούν και την πρόσθετη λογιστική πληροφόρηση που θα απαιτηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των ΔΛΠ.

Επιπλέον, οι επιχειρήσεις οφείλουν να εκτιμήσουν τις επιπτώσεις στην κερδοφορία και το κεφάλαιο τους, καθώς και να ορίσουν το χρονοδιάγραμμα κατά το οποίο θα δημοσιεύσουν τις πρώτες λογιστικές καταστάσεις βασισμένες στα ΔΛΠ .

Η τρίτη φάση της προετοιμασίας αναφέρεται στη λεπτομερή αξιολόγηση των

διαφορών που υπάρχουν μεταξύ του υπάρχοντος και του διεθνούς λογιστικού συστήματος. Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να είναι χρήσιμο να συσταθούν συγκεκριμένες ομάδες εργασίας, με σκοπό τον εντοπισμό διαφορών ανάμεσα στις υπάρχουσες λογιστικές πολιτικές και διαδικασίες και εκείνες που υπαγορεύονται από τα ΔΛΠ. Στο πλαίσιο της τρίτης φάσης, οι επιχειρήσεις πρέπει επίσης να διευκρινίσουν το πώς θα επηρεαστούν ο μηχανισμός λήψης αποφάσεων και ο αντίστοιχος χρονικός ορίζοντάς τους.

Στην τέταρτη φάση της προετοιμασίας πρέπει να αναπτυχθούν εκείνοι οι τρόποι που θα καλύψουν τις διαφορές μεταξύ του υπάρχοντος και του διεθνούς λογιστικού συστήματος. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις πρέπει να προσδιορίσουν τα διάφορα τεχνικά ζητήματα που προκύπτουν σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ, όπως και τις αλλαγές που πρέπει να πραγματοποιηθούν στις επιμέρους διαδικασίες και συστήματα. Είναι απαραίτητο στη φάση αυτή οι επιχειρήσεις να διευκρινίσουν στους χρήστες της λογιστικής πληροφόρησης την επίδραση των ΔΛΠ στη χρηματοοικονομική κατάστασή τους και στον εν γένει προσανατολισμό και συμπεριφορά τους στην αγορά.

Στην πέμπτη φάση της προετοιμασίας οι επιχειρήσεις αναλαμβάνουν να υλοποιήσουν τις απαιτούμενες αλλαγές. Είναι σημαντικό να δημιουργηθούν προγράμματα κατάρτισης των στελεχών των επιχειρήσεων, ώστε να γίνουν πλήρως κατανοητά το νέο λογιστικό σύστημα και η σχετική μεθοδολογία και προσέγγιση των διαφόρων λογιστικών γεγονότων, καθώς και να μην υπάρχουν αποκλίσεις και λάθη στην πρακτική εφαρμογή των ΔΛΠ. Τέλος , στην πέμπτη φάση, οι επιχειρήσεις πρέπει να είναι σε θέση να καταρτίσουν τις λογιστικές καταστάσεις τους σύμφωνα με το μέτρο που θέτουν τα ΔΛΠ. Παράλληλα, οι επιχειρήσεις οφείλουν να ελέγχουν την ποιότητα και την ακρίβεια της παρεχόμενης λογιστικής πληροφόρησης και να διορθώνουν τις αδυναμίες και ατέλειες της διαδικασίας προσαρμογής τους στο διεθνές λογιστικό σύστημα. (http://www.ikogkalidis-consulting.com/)

4.3 Το πρότυπο Management Commentary (MC)

Το πρότυπο αυτό βασίζεται σε συγκεκριμένες αρχές οι οποίες απαιτούν από τους διαχειριστές μεγαλύτερη κρίση σε σχέση με τα πρότυπα που είναι βασισμένα. Μετά από έρευνες που έγιναν τα τελευταία χρόνια, ειδικοί κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η καθοδήγηση για την εφαρμογή προτύπων όπως το MC διαδραματίζει πολύ σημαντικό ρολό στην σωστή ενημέρωση και ποιότητα των οικονομικών καταστάσεων. Το MC προετοιμάζεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις του IASB .

4.3.1 Ο στόχος του MC

Ο στόχος του MC έχει τρία στοιχεία τα οποία πρόκειται να παρέχουν τις απαραίτητες πληροφορίες ώστε να βοηθήσουν τους επενδυτές, τους λογιστές αλλά και τους ορκωτούς λογιστές.

-η ερμηνεία και η αξιολόγηση των σχετικών οικονομικών δηλώσεων στα πλαίσια του περιβάλλοντος στο οποίο η οντότητα λειτουργεί .

- να αξιολογήσουν ποιες διοικητικές απόψεις θεωρούνται σημαντικότερες ώστε να αντιμετωπίσουν τα πιθανά προβλήματα τις οικονομικής μονάδας και πώς σκοπεύει να τις διαχειριστούν ώστε να επιφέρουν το επιθυμητό αποτέλεσμα.

- να αξιολογήσουν τις στρατηγικές που υιοθετούνται από τις οικονομικές μονάδες και την πιθανότητα ότι εκείνες οι στρατηγικές να είναι επιτυχείς

Η πραγματοποίηση αυτού του στόχου μπορεί να σημάνει ότι το MC περιέχει τα οικονομικά και μη οικονομικά στοιχεία των IFRS, καθώς επίσης και τις αφηγηματικές εξηγήσεις.

4.3.2 Τα τμήματα του MC

Το MC ουσιαστικά είναι ένα συγκεκριμένο πρότυπο το οποίο θα πρέπει να ακολουθήσουν όλες οι εταιρείες που χρησιμοποιούν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα τμήματα τα οποία χωρίζετε είναι τα εξής :

-τη φύση της επιχείρησής

-τους αντικειμενικούς στόχους και τις στρατηγικές της επιχείρησης

-τους βασικούς πόρους , τούς κίνδυνους και τις σχέσεις της επιχείρησης

-τα αποτελέσματα και τις προοπτικές της επιχείρησης

-τα μέτρα και τους δείκτες απόδοσής

Φύση της επιχείρησης

Ένας από τους στόχους του MC είναι οι επενδυτές, να ερμηνεύσουν και να αξιολογήσουν σωστά τις σχετικές οικονομικές δηλώσεις της επιχείρησης στα πλαίσια περιβάλλοντος στο οποίο η οντότητα λειτούργησε. Θεωρούμε στοιχειό της περιγραφής της επιχείρησης και το εξωτερικό περιβάλλον .

Αντικειμενικοί στόχοι και στρατηγικές

Τα στοιχεία που χρησιμοποιούνται ώστε να παρασχεθούν οι πληροφορίες για να βοηθήσει τους επενδυτές να αξιολογήσουν τις στρατηγικές που υιοθετούνται από την οντότητα και η πιθανότητα εκείνες οι στρατηγικές να είναι σαφής και επιτυχημένες ώστε οι στόχοι και οι στρατηγικές της οντότητας να είναι θεμελιώδης εάν οι επενδυτές πρόκειται να κάνουν αυτήν την αξιολόγηση.

Η διαχείριση θα μπορούσε να συζητήσει τους οικονομικούς και μη οικονομικούς στόχους της επιχείρησης, το χρονικό πλαίσιο για την επίτευξη τους και πώς έχουν σχέση με τη δημιουργία ή τη συντήρηση της αξίας μεσομακροπρόθεσμα.

Βασικοί πόροι, κίνδυνοι και σχέσεις

Στη συμπλήρωση των οικονομικών δηλώσεων, οι βασικοί πόροι, οι κίνδυνοι και οι σχέσεις που εξετάζονται αφορούν κατά ένα μεγάλο μέρος τις μη οικονομικές πτυχές της επιχείρησης.

Στη συμπλήρωση των οικονομικών δηλώσεων, το MC θα μπορούσε να περιέχει διοικητική εξήγηση για το πώς σκοπεύει να εξετάσει τα ιδιαίτερα θέματα μέσα στις οικονομικές δηλώσεις.

Η υποβολή έκθεσης σχετικά με τους βασικούς κινδύνους και τις αβεβαιότητες που αντιμετωπίζει μια οντότητα, μαζί με τα σχόλια στη διοικητική προσέγγιση τους, είναι μια κρίσιμη πτυχή του MC. Οι κίνδυνοι προκύπτουν από το εξωτερικό περιβάλλον, από οικονομικού η μη οικονομικούς πόρους οι οποίοι δείχνουν τις αδυναμίες της .

Παραδείγματος χάριν, μερικές οντότητες αντιμετωπίζουν υψηλό κίνδυνο εξαιτίας των υπαλλήλων σε σύγκριση με άλλες. Μερικές οντότητες ενσωματώνουν τις υψηλές συγκεντρώσεις του κεφαλαίου στους βασικούς υπαλλήλους και άλλοι εκθέτουν τους υπαλλήλους σε υψηλό φυσικό κίνδυνο. Ο προσδιορισμός των βασικών κινδύνων είναι σημαντικός.

Η πρόταση ότι τέτοιες πληροφορίες είναι χρήσιμες στους επενδυτές δεν προορίζεται ώστε να επεκτείνει το σύνολο συμμέτοχων στο οποίο μια οντότητα πρέπει να υποβάλει έκθεση. Μάλλον, αναγνωρίζει ότι μια οντότητα αλληλεπιδρά με τους πελάτες της, τους υπάλληλους της τη κοινότητα στην οποία λειτουργεί και το

περιβάλλον, μπορεί να έχει έναν σημαντικό αντίκτυπο στη σύντομη και μακροπρόθεσμη οικονομική ευημερία του. Και, πάλι, η ανάλογη σημασία αυτών των πληροφοριών στους επενδυτές θα εξαρτηθεί από τις περιστάσεις κάθε οντότητας.

Αποτελέσματα και προοπτικές της επιχείρησης

Μέσα στο MC, η διοίκηση πρέπει να παρέχει στους χρήστες με σαφήνεια και κατανόηση της πραγματική οικονομικής και μη οικονομική απόδοσης και τούς βαθμούς στους οποίους αυτή η απόδοση είναι ενδεικτική στην αξιολόγησης των μελλοντικών προοπτικών .

Η καθοδήγηση του SEC προτείνει ότι το MC θα πρέπει να εξηγήσει εάν τα γεγονότα και οι συναλλαγές που αναφέρονται στις οικονομικές δηλώσεις πρέπει να απεικονίζουν υλικό ασυνήθιστο ή μη επαναλαμβανόμενα στοιχεία, παρεκκλίσεις, ή άλλες σημαντικές διακυμάνσεις. Υπάρχουν στοιχειά που δείχνουν ότι οι επενδυτές ενδιαφέρονται για το πώς η διοίκηση ρυθμίζει τις αποδοχές για τα παραγόμενα επί παραγγελία ή ασυνήθιστα στοιχεία για να αποκαλύψει ότι αντιλαμβάνεται ότι είναι πηγή κέρδους .Τέτοιες πληροφορίες μεταβιβάζονται συχνά στο MC.

Επιπλέον, η διοίκηση θα πρέπει να αξιολόγηση τις τάσεις και τους παράγοντες που συνέβαλαν στην ανάπτυξη και την απόδοση της επιχείρησης και της σχέσης τους στους στόχους και τις στρατηγικές της οντότητας. Αυτοί οι παράγοντες αφορούν συχνά τους παράγοντες κινδύνου ή τους βασικούς λειτουργικούς παράγοντες. Παραδείγματος χάριν, μια οντότητα που λειτουργεί στη χημική επιχείρηση υπάρχει η πιθανότητα να επηρεασθεί σημαντικά από τις αυξήσεις στην τιμή του πετρελαίου. Μια ανάλυση του παρελθόντος δείχνει τη τάση των τιμών του πετρελαίου, ποια είναι η επίδραση των αλλαγών στις τιμές του πετρελαίου στην οντότητα και ποια διαχείριση αναμένει τις μελλοντικές τάσεις για να μπορέσουν να βοηθήσουν τους επενδυτές να κατανοήσουν πώς οι τιμές του πετρελαίου έχουν επηρεάσει τα τρέχοντα αποτελέσματα και είναι πιθανό να έχουν επιπτώσεις στις μελλοντικές προοπτικές. Μια τράπεζα θα μπορούσε να αξιολογήσει τη λειτουργική απόδοση κατευθείαν από τους πελάτες . Θα μπορούσε να ελέγξει τη πίστη, τη ικανοποίηση και τη διείσδυση των προϊόντων που αγοράζονται από τον πελάτη.

Όπως έχει παρουσιαστεί στα παραδείγματα νωρίτερα σε αυτό το τμήμα, είναι δύσκολο να διευκρινιστεί μόνο ένα απαραίτητο στοιχείο του περιεχομένου που προβλέπεται για το MC, και είναι δυσκολότερο με τα αποτελέσματα και τις προοπτικές. Τα αποτελέσματα και οι προοπτικές θα περιλάβουν απαραίτητα τον

προσδιορισμό της ποσότητας και της οικονομικής και μη οικονομικής απόδοση και τη θέση της οντότητας, η οποία θα επικοινωνεί μέσω της χρήσης των μέτρων και των δεικτών απόδοσης. Συνεπώς, η λεπτομερής απεικόνιση σχετικά με τα αποτελέσματα και τις προοπτικές παρέχεται στο επόμενο τμήμα.

Μέτρα και δείκτες απόδοσης

Στο MC, η διοίκηση πρέπει να παρέχει τα βασικά μέτρα και δείκτες ώστε να τα χρησιμοποιήσει για να αξιολογήσει και να διαχειριστεί την απόδοση ενάντια στους δηλωμένους στόχους και τις στρατηγικές. Αυτοί οι δείκτες θα παράσχουν επίσης στοιχεία ώστε να διαχειριστεί τους βασικούς πόρους, τους κινδύνους και τις σχέσεις της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5
ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

5.1. Μεθοδολογία της Ερευνάς

Στην πτυχιακή αυτή εξετάζονται οι επιπτώσεις στις οικονομικές καταστάσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ στην Ελλάδα. Για το σκοπό αυτό διεξήχθη μία εμπειρική έρευνα χρησιμοποιώντας ένα δείγμα 14 εταιριών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών για την περίοδο 2002-2007. Συγκεκριμένα, διερευνήθηκαν οι επιπτώσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ στις οικονομικές καταστάσεις εξετάζοντας τις πληροφορίες που παρέχονται μέσω των οικονομικών καταστάσεων όταν αυτές συντάσσονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π ή τα ΔΛΠ. Η εξέταση των πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις είναι σημαντική επειδή, ενώ η υιοθέτηση των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ μπορεί να οδηγήσει σε έμμεσες οικονομικές συνέπειες, όπως η αυξημένη ρευστότητα ή το χαμηλό κόστος κεφαλαίου, οι μόνες άμεσες επιπτώσεις είναι οι τροποποιημένες οικονομικές καταστάσεις.

Σύμφωνα με το ερευνητικό σχέδιο που ακολουθείται γίνεται σύγκριση μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων που έχουν δημοσιευθεί σύμφωνα με τα ΕΛΠ για τα έτη 2002 έως 2004 και σύμφωνα με τα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ για τα έτη 2005 έως 2007. Το 2005 σύμφωνα με τις αποφάσεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι οποίες αναφέρθηκαν σε

προηγούμενο κεφάλαιο, όλες οι εισηγμένες εταιρίες των κρατών-μελών θα πρέπει να

δημοσιεύουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΠ.

Στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών εφαρμόσαμε το Management Commentary Scoring Sheet. Το πρότυπο Management Commentary αποτελείτε από 50 ερωτήσεις που χωρίζονται σε 5 κριτήρια . Χρησιμοποιήσαμε μια κλίμακα από το ΄΄0΄΄ έως το ΄΄5΄΄ και ανάλογα το κατά πόσο στις οικονομικές καταστάσεις υπήρχαν τα στοιχειά του Management Commentary σημειώναμε και τον αντίστοιχο βαθμό της κλίμακας.

Χρησιμοποιώντας το πρόγραμμα SPSS ακολουθήσαμε την εξής διαδικασία : Τοποθετούμε τα αποτελέσματα του Management Commentary (MC) της κάθε εταιρείας τα οποία έχουμε αντλήσει από τις οικονομικές καταστάσεις τους. Στη μια στήλη εισάγονται οι βαθμοί ικανοποιήσεις που υπάρχουν με βάση τα Γενικά Λογιστικά Πρότυπα και στην άλλη τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – analyses – descriptive statistics –frequencies – statistic –mode –ok. Αυτό γίνεται για κάθε κριτήριο ξεχωριστά και μετά σε άλλα τα στοιχειά της εκάστης εταιρίες .

Μεταφέρουμε το συγκεντρωτικό πινάκα κάθε εταιρίας στο excel όπου δημιουργούμε ένα γράφημα (πίτα) για κάθε πρότυπο.

Στον Πίνακα 1 της επόμενης σελίδας παρουσιάζεται η κατανομή των δεκατεσσάρων αυτών εταιριών ανά κλάδο δραστηριότητας, σύμφωνα με την κατηγοριοποίηση που έχει γίνει από το ΧΑΑ.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1. ΔΕΙΓΜΑ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΑΝΑ ΚΛΑΔΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ		
Αριθμός	**Εταιρία**	**Κλάδος**
001	ΑΒ Βασιλόπουλος	Λιανικό-Χονδρικό τροφίμων
002	Ασπίς Πρόνοια	Ασφαλειών
003	Attica Holding	Ταξίδια-Τουρισμός
004	Βιοκαρπέτ	Έπιπλα
005	Βιοχάλκο	Βιομηχανικά Προϊόντα
006	Byte Computer	Τεχνολογίες
007	Creta Farm	Τρόφιμα
008	ΕΤΕΜ	Αλουμίνια
009	Ευρωπαϊκή Πιστή	Ασφαλειών
010	Σιδενόρ	Πρώτων Υλών
011	Technical Olumpic	Κατασκευών
012	ΑΕΓΕΚ	Κατασκευών
013	Μινωικές Γραμμές	Ταξιδιών Αναψυχής
014	Σαράντης	Είδη Προσωπικής Φροντίδας

5.2. Εμπειρική μελέτη των Περιπτώσεων Αποτελέσματα

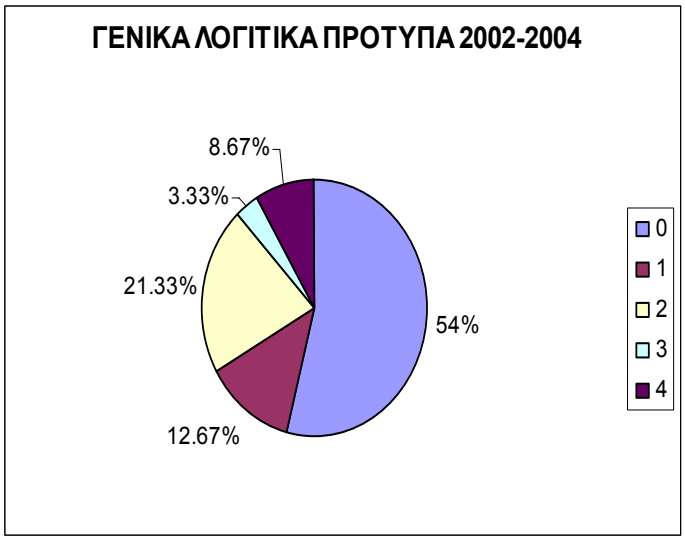
Στους 2 πίνακες που ακολουθούν. Στην πρώτη στήλη εμφανίζετε η συχνότητα σε κάθε ένα επίπεδο των μεταβλητών στην δεύτερη στήλη είναι το ποσοστό ως προς το σύνολο του κάθε επιπέδου των μεταβλητών.

001 ΑΒ Βασιλόπουλος

Πινάκας 2 ΑΒ Βασιλόπουλος

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	81	54.00
	1	19	12.67
	2	32	21.33
	3	5	3.33
	4	13	8.67
Total		150	100.00

Γράφημα 1 ΑΒ Βασιλόπουλος



Πινάκας 3 ΑΒ Βασιλόπουλος

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	95	63.33
	1	4	2.67
	2	6	4.00
	3	44	29.33
	4	1	0.67
Total		150	100.00

Γράφημα 2 ΑΒ Βασιλόπουλος

Συμπεράσματα:

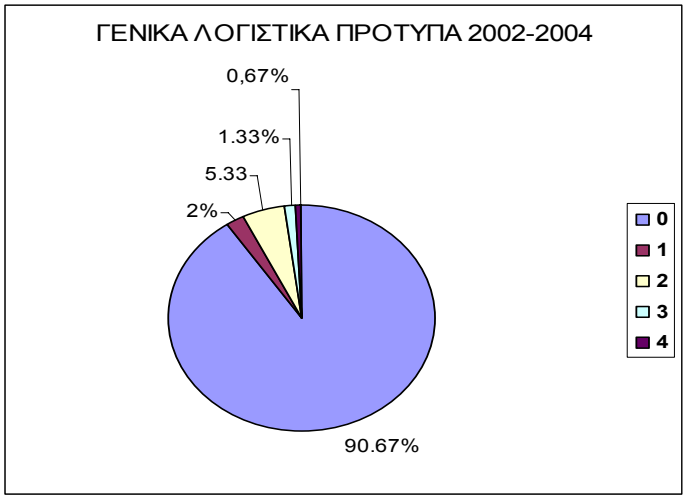
Παρατηρώντας τους πίνακες και τα αντίστοιχα διαγράμματα βλέπουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ‘’ΑΒ’’ από το 2002 έως το 2004 (που εφάρμοζαν τα Γενικά λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε ποσοστό: 54% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 12,67% για τον βαθμό ‘’1’’ , 21.33% για το βαθμό ‘’2’’ , 3.33% για το βαθμό ‘’3’’ και 8,67% για το βαθμό ‘’4’’. Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις από το 2005 έως 2007 (που εμφανίζουν τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε ποσοστό: 63.33% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 2.67% για τον βαθμό ‘’1’’ , 4% για το βαθμό ‘’2’’ , 29.33% για το βαθμό ‘’3’’ και 0,67% για το βαθμό ‘’4’’.

02 Ασπίς Πρόνοια

Πινάκας 4 Ασπίς Πρόνοια

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	136	90.67
	1	3	2.00
	2	8	5.33
	3	2	1.33
	4	1	0.67
Total		150	100.00

Γράφημα 3 Ασπίς Πρόνοια



Πινάκας 5 Ασπίς Πρόνοια

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	108	72.00
	2	18	12.00
	3	15	10.00
	4	9	6.00
Total		150	100.00

Γράφημα 4 Ασπίς Πρόνοια

Συμπεράσματα:

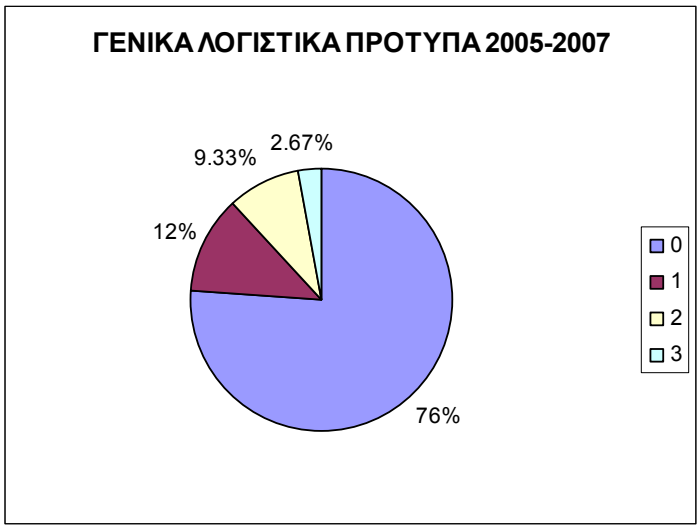
Παρατηρώντας τους πίνακες και τα αντίστοιχα διαγράμματα βλέπουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ‘’ASPIS PRONIA’’ από το 2002 έως το 2004 (που εφάρμοζαν τα Γενικά λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε πόστο: 90.67% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 2% για τον βαθμό ‘’1’’ , 5.33% για το βαθμό ‘’2’’ , 1.33% για το βαθμό ‘’3’’ και 0,67% για το βαθμό ‘’4’’. Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις από το 2005 έως 2007 (που εμφανίζουν τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε ποσοστό: 72% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 0% για τον βαθμό ‘’1’’ , 12% για το βαθμό ‘’2’’ , 10% για το βαθμό ‘’3’’ και 6% για το βαθμό ‘’4’’.

03 ATTICA HOLDING

Πινάκας 6 ATTICA HOLDING

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	114	76.00
	1	18	12.00
	2	14	9.33
	3	4	2.67
Total		150	100.00

Γράφημα 5 ATTICA HOLDING



Πινάκας 7 ATTICA HOLDING

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΠΟΣΟΣΤΟ	ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ
Valid	0	115	76.67
	1	2	1.33
	2	15	10.00
	3	14	9.33
	4	4	2.67
Total		150	100.00

Γράφημα 6 ATTICA HOLDING

Συμπεράσματα:

Παρατηρώντας τους πίνακες και τα αντίστοιχα διαγράμματα βλέπουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ‘’ATTICA HOLDING’’από το 2002 έως το 2004 (που εφάρμοζαν τα Γενικά λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε πόστο: 72.73% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 0% για τον βαθμό ‘’1’’ , 27.27% για το βαθμό ‘’2’’ , 0% για το βαθμό ‘’3’’ και 0% για το βαθμό ‘’4’’. Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις από το 2005 έως 2007 (που εμφανίζουν τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε ποσοστό: 76.67% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 1.33% για τον βαθμό ‘’1’’ , 10% για το βαθμό ‘’2’’ , 9.33% για το βαθμό ‘’3’’ και 2.67% για το βαθμό ‘’4’’.

04 ΒΙΟΚΑΡΠΕΤ

Πινάκας 8 ΒΙΟΚΑΡΠΕΤ

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	105	70.00
	1	3	2.00
	2	12	8.00
	3	19	12.67
	4	11	7.33
Total		150	100.00

Γράφημα 7 ATTICA HOLDING

Πινάκας 9 ΒΙΟΚΑΡΠΕΤ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	96	64.00
	1	4	2.67
	2	19	12.67
	3	23	15.44
	4	8	5.33
Total		150	100.00

Γράφημα 8 ATTICA HOLDING

Συμπεράσματα:

Παρατηρώντας τους πίνακες και τα αντίστοιχα διαγράμματα βλέπουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ‘’BIOCARPET’’ από το 2002 έως το 2004 (που εφάρμοζαν τα Γενικά λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε πόστο: 70% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 2% για τον βαθμό ‘’1’’ , 8% για το βαθμό ‘’2’’ , 12.67% για το βαθμό ‘’3’’ και 7.33% για το βαθμό ‘’4’’. Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις από το 2005 έως 2007 (που εμφανίζουν τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε ποσοστό: 64% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 2.67% για τον βαθμό ‘’1’’ , 12.67% για το βαθμό ‘’2’’ , 15.44% για το βαθμό ‘’3’’ και 5.33% για το βαθμό ‘’4’’.

05 ΒΙΟΧΑΛΚΟ

Πινάκας 10 ΒΙΟΧΑΛΚΟ

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	106	70.67
	1	5	3.33
	2	23	15.33
	3	16	10.67
Total		150	100.00

Γράφημα 9 ΒΙΟΧΑΛΚΟ

Πινάκας 11 ΒΙΟΧΑΛΚΟ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	103	68.67
	1	6	4.00
	2	11	7.33
	3	30	20.00
Total		150	100.00

Γράφημα 10 ΒΙΟΧΑΛΚΟ

Συμπεράσματα:

Παρατηρώντας τους πίνακες και τα αντίστοιχα διαγράμματα βλέπουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ‘’ΒΙΟΧΑΛΚΟ’’ από το 2002 έως το 2004 (που εφάρμοζαν τα Γενικά λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε πόστο: 70.67% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 3.33% για τον βαθμό ‘’1’’ , 15.33% για το βαθμό ‘’2’’ , 10.67% για το βαθμό ‘’3’’ και 0% για το βαθμό ‘’4’’. Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις από το 2005 έως 2007 (που εμφανίζουν τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε ποσοστό: 68.67% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 4% για τον βαθμό ‘’1’’ , 7.33% για το βαθμό ‘’2’’ , 20% για το βαθμό ‘’3’’ και 0% για το βαθμό ‘’4’’.

06 BYTE COMPUTER

Πινάκας 12 BYTE COMPUTER

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	132	88.00
	3	12	8.00
	4	6	4.00
Total		150	100.00

Γράφημα 11 BYTE COMPUTER

Πινάκας 13 BYTE COMPUTER

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	119	79.33
	1	2	1.33
	2	13	8.67
	3	8	5.33
	4	8	5.33
Total		150	100.00

Γράφημα 12 BYTE COMPUTER

Συμπεράσματα:

Παρατηρώντας τους πίνακες και τα αντίστοιχα διαγράμματα βλέπουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ‘’BYTE COMPUTER’’ από το 2002 έως το 2004 (που εφάρμοζαν τα Γενικά λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε πόστο: 88% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 0% για τον βαθμό ‘’1’’ , 0% για το βαθμό ‘’2’’ , 8% για το βαθμό ‘’3’’ και 4% για το βαθμό ‘’4’’. Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις από το 2005 έως 2007 (που εμφανίζουν τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε ποσοστό: 79.33% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 1.33% για τον βαθμό ‘’1’’ , 8.67% για το βαθμό ‘’2’’ , 5.33% για το βαθμό ‘’3’’ και 5.33% για το βαθμό ‘’4’’

07 CRETA FARM

Πινάκας 14 CRETA FARM

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	102	68.00
	1	12	8.00
	2	21	14.00
	3	14	9.33
	4	1	0.67
Total		150	100.00

Γράφημα 13 CRETA FARM

Πινάκας 15 CRETA FARM

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	103	68.67
	1	11	7.33
	2	32	21.33
	3	4	2.67
Total		150	100.00

Γράφημα 14 CRETA FARM

Συμπεράσματα:

Παρατηρώντας τους πίνακες και τα αντίστοιχα διαγράμματα βλέπουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ‘’CRETA FARM’’ από το 2002 έως το 2004 (που εφάρμοζαν τα Γενικά λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε πόστο: 68% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 8% για τον βαθμό ‘’1’’ , 14% για το βαθμό ‘’2’’ , 9.33% για το βαθμό ‘’3’’ και 0,67% για το βαθμό ‘’4’’. Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις από το 2005 έως 2007 (που εμφανίζουν τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε ποσοστό: 68.67% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 7.33% για τον βαθμό ‘’1’’ , 21.33% για το βαθμό ‘’2’’ , 2.67% για το βαθμό ‘’3’’ και 0% για το βαθμό ‘’4’’

Πινάκας 16 ΕΤΕΜ

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	79	52.67
	1	28	18.67
	2	27	18.00
	3	16	10.67
Total		150	100.00

Γράφημα 15 ΕΤΕΜ

Πινάκας 17 ΕΤΕΜ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	102	68.00
	1	5	3.33
	2	11	7.33
	3	17	11.33
	4	15	10.00
Total		150	100.00

Γράφημα 16 ΕΤΕΜ

Συμπεράσματα:

Παρατηρώντας τους πίνακες και τα αντίστοιχα διαγράμματα βλέπουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ‘’ΕΤΕΜ’’ από το 2002 έως το 2004 (που εφάρμοζαν τα Γενικά λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε πόστο: 52.67% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 18.67% για τον βαθμό ‘’1’’ , 18% για το βαθμό ‘’2’’ , 10.67% για το βαθμό ‘’3’’ και 0% για το βαθμό ‘’4’’. Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις από το 2005 έως 2007 (που εμφανίζουν τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε ποσοστό: 68% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 3.33% για τον βαθμό ‘’1’’ , 7.33% για το βαθμό ‘’2’’ , 11.33% για το βαθμό ‘’3’’ και 10% για το βαθμό ‘’4’’

08 ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΠΙΣΤΗ

Πινάκας 18 ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΠΙΣΤΗ

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	120	80.00
	1	3	2.00
	2	15	10.00
	3	7	4.67
	4	5	3.33
Total		150	100.00

Γράφημα 17 ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΠΙΣΤΗ

Πινάκας 19 ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΠΙΣΤΗ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	117	78.00
	3	18	12.00
	4	15	10.00
Total		150	100.00

Γράφημα 18 ΕΥΡΩΠΑΙΚΗ ΠΙΣΤΗ

Συμπεράσματα:

Παρατηρώντας τους πίνακες και τα αντίστοιχα διαγράμματα βλέπουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ''ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΠΙΣΤΗ'' από το 2002 έως το 2004 (που εφάρμοζαν τα Γενικά λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε πόστο: 80% για το βαθμό ικανοποιήσεις ''0'' , 2% για τον βαθμό ''1'' , 10% για το βαθμό ''2'' , 4.67% για το βαθμό ''3'' και 3.33% για το βαθμό ''4''. Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις από το 2005 έως 2007 (που εμφανίζουν τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε ποσοστό: 78% για το βαθμό ικανοποιήσεις ''0'' , 0% για τον βαθμό ''1'' , 0% για το βαθμό ''2'' , 18% για το βαθμό ''3'' και 15% για το βαθμό ''4''

09 ΣΙΔΕΝΟΡ

Πινάκας 20 ΣΙΔΕΝΟΡ

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	117	78.00
	1	21	14.00
	2	12	8.00
Total		150	100.00

Γράφημα 19 ΣΙΔΕΝΟΡ

Πινάκας 21 ΣΙΔΕΝΟΡ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	109	72.67
	1	5	3.33
	2	18	12.00
	3	18	12.00
Total		150	100.00

Γράφημα 20 ΣΙΔΕΝΟΡ

Συμπεράσματα:

Παρατηρώντας τους πίνακες και τα αντίστοιχα διαγράμματα βλέπουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ‘’ΣΙΔΕΝΟΡ’’ από το 2002 έως το 2004 (που εφάρμοζαν τα Γενικά λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε πόστο: 78% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 14% για τον βαθμό ‘’1’’ , 8% για το βαθμό ‘’2’’ , 0% για το βαθμό ‘’3’’ και 0% για το βαθμό ‘’4’’. Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις από το 2005 έως 2007 (που εμφανίζουν τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε ποσοστό: 72.67% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 3.33% για τον βαθμό ‘’1’’ , 12% για το βαθμό ‘’2’’ , 12% για το βαθμό ‘’3’’ και 0% για το βαθμό ‘’4’’

011 TECHNICAL OLUMPIC

Πινάκας 22 TECHNICAL OLUMPIC

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	111	74.00
	2	12	8.00
	3	12	8.00
	4	15	10.00
Total		150	100.00

Γράφημα 21 TECHNICAL OLUMPIC

Πινάκας 23 TECHNICAL OLUMPIC

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	123	82.00
	2	10	6.67
	3	11	7.33
	4	6	4.00
Total		150	100.00

Γράφημα 22 TECHNICAL OLUMPIC

Συμπεράσματα:

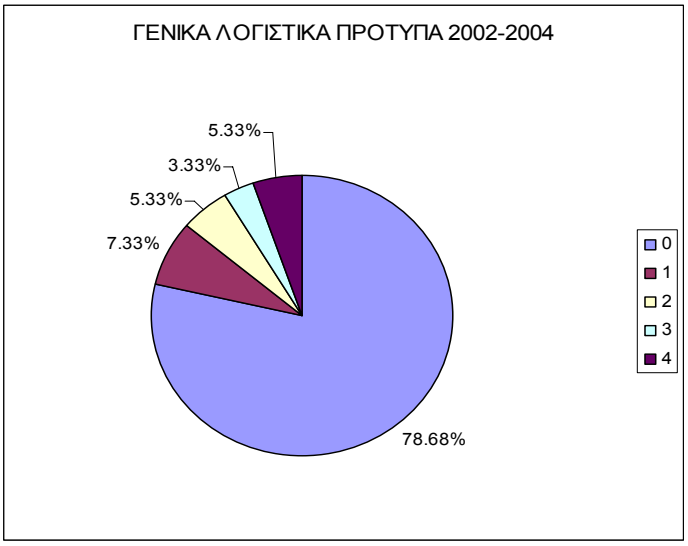
Παρατηρώντας τους πίνακες και τα αντίστοιχα διαγράμματα βλέπουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ‘’TECHNICAL OLYMPIC’’ από το 2002 έως το 2004 (που εφάρμοζαν τα Γενικά λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε πόστο: 74% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 0% για τον βαθμό ‘’1’’ , 8% για το βαθμό ‘’2’’ , 8% για το βαθμό ‘’3’’ και 10% για το βαθμό ‘’4’’. Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις από το 2005 έως 2007 (που εμφανίζουν τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε ποσοστό: 82% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 0% για τον βαθμό ‘’1’’ , 6.67% για το βαθμό ‘’2’’ , 7.33% για το βαθμό ‘’3’’ και 4% για το βαθμό ‘’4’’

012 ΑΕΓΕΚ

Πινάκας 24 ΑΕΓΕΚ

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	118	78.68
	1	11	7.33
	2	8	5.34
	3	5	3.33
	4	8	5.34
Total		150	100.00

Γράφημα 23 ΑΕΓΕΚ



Πινάκας 25 ΑΕΓΕΚ

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	108	72.00
	1	3	2.00
	2	15	10.00
	3	18	12.00
	4	6	4.00
Total		150	100.00

Γράφημα 24 ΑΕΓΕΚ

Συμπεράσματα:

Παρατηρώντας τους πίνακες και τα αντίστοιχα διαγράμματα βλέπουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ‘’ΑΕΓΕΚ’’ από το 2002 έως το 2004 (που εφάρμοζαν τα Γενικά λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε πόστο: 78.68% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 7.33% για τον βαθμό ‘’1’’ , 5.33% για το βαθμό ‘’2’’ , 3.33% για το βαθμό ‘’3’’ και 5.33% για το βαθμό ‘’4’’. Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις από το 2005 έως 2007 (που εμφανίζουν τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε ποσοστό: 72% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 2% για τον βαθμό ‘’1’’ , 10% για το βαθμό ‘’2’’ , 12% για το βαθμό ‘’3’’ και 4% για το βαθμό ‘’4’’

013 Μινωικές Γραμμές

Πινάκας 26 Μινωικές Γραμμές

ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	110	73.33
	1	17	11.33
	2	19	12.67
	3	4	2.67
	Total	150	100.00

Γράφημα 25 Μινωικές Γραμμές

Πινάκας 27 Μινωικές Γραμμές

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	109	72.67
	1	2	1.33
	2	14	9.33
	3	18	12.00
	4	7	4.67
	Total	150	100.00

Γράφημα 26 Μινωικές Γραμμές

Συμπεράσματα:

Παρατηρώντας τους πίνακες και τα αντίστοιχα διαγράμματα βλέπουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ‘’MINOA LINE’’ από το 2002 έως το 2004 (που εφάρμοζαν τα Γενικά λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε πόστο: 73.33% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 11.33% για τον βαθμό ‘’1’’ , 12.67% για το βαθμό ‘’2’’ , 2.67% για το βαθμό ‘’3’’ και 0% για το βαθμό ‘’4’’. Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις από το 2005 έως 2007 (που εμφανίζουν τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε ποσοστό: 72.67% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 1.33% για τον βαθμό ‘’1’’ , 9.33% για το βαθμό ‘’2’’ , 12% για το βαθμό ‘’3’’ και 4.67% για το βαθμό ‘’4’’

Πίνακας 28 Σαράντης

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	111	74.00
	2	6	4.00
	3	9	6.00
	4	24	16.00
	Total	150	100.00

Γράφημα 27 Σαράντης

Πινάκας 29 Σαράντης

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	109	72.67
	1	8	5.33
	2	6	4.00
	3	21	14.00
	4	6	4.00
	Total	150	100.00

Γράφημα 27 Σαράντης

Συμπεράσματα:

Παρατηρώντας τους πίνακες και τα αντίστοιχα διαγράμματα βλέπουμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας ‘’ΣΑΡΑΝΤΗΣ’’ από το 2002 έως το 2004 (που εφάρμοζαν τα Γενικά λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε πόστο: 74% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 0% για τον βαθμό ‘’1’’ , 4% για το βαθμό ‘’2’’ , 6% για το βαθμό ‘’3’’ και 16% για το βαθμό ‘’4’’. Ενώ οι οικονομικές καταστάσεις από το 2005 έως 2007 (που εμφανίζουν τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα) περιέχουν τα στοιχειά που βρίσκονται στα κριτήρια σε ποσοστό: 74% για το βαθμό ικανοποιήσεις ‘’0’’ , 6% για τον βαθμό ‘’1’’ , 4% για το βαθμό ‘’2’’ , 14% για το βαθμό ‘’3’’ και 2% για το βαθμό ‘’4’’.

Συμπεράσματα

Συνοψίζοντας, μέσω της ανάλυσης διαπιστώθηκε ότι τα στοιχειά που υπάρχουν στις οικονομικές καταστάσεις των Δ.Λ.Π. είναι περισσότερα σε σύγκριση με τα στοιχειά που υπάρχουν στις οικονομικές κατάστασης των Γ.Λ.Π . Και τα δυο πρότυπα έχουν στοιχειά που αναφέρονται στη φύση της εταιρίας. Στοιχειά που αφορούν τους αντικειμενικούς στόχους και τις στρατηγικές είναι περισσότερα στα Γ.Λ.Π. σε σύγκριση με τα Δ.Λ.Π. αλλά όχι σε μεγάλο ποσοστό. Τα Δ.Λ.Π. επικεντρώνονται κυρίως στα αποτελέσματα με λεπτομερή ανάλυση, στις προοπτικές , στους κινδύνους (ανεξάρτητου είδους) που μπορεί να αντιμετώπιση μια οικονομική μονάδα , και στους σημαντικούς πόρους οι όποιοι μπορεί να είναι οικονομικές πηγές η' μη οικονομικές πηγές .Ο αριθμός των σελίδων στα Δ.Λ.Π. ήταν μικρότερο σε σύγκριση με τα Γ.Λ.Π. , αυτό συνέβη γιατί επικεντρωθήκαν σε ουσιαστικά στοιχειά .

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6
ΕΠΙΛΟΓΟΣ

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Στόχος αυτής της μελέτης ήταν η διερεύνηση των επιπτώσεων στις οικονομικές καταστάσεις από την υιοθέτηση των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ, χρησιμοποιώντας ένα δείγμα 14 ελληνικών εταιριών, οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Στην αρχή, έγινε μία ιστορική αναδρομή των γεγονότων από την ίδρυση της IASC, την έκδοση των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ έως την υιοθέτηση αυτών το 2005 από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ελλάδα. Παρουσιάστηκαν έρευνες σχετικά με τις επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ στις οικονομικές καταστάσεις των εταιριών που τα υιοθετούν, ενώ στη συνέχεια παρουσιάστηκαν τα ΔΛΠ και οι κυριότερες διαφορές μεταξύ αυτών και των ΕΛΠ (Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο, Ελληνική Νομοθεσία και Φορολογία), δίνοντας έμφαση στο περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων .

Τέλος, θα πρέπει να υπογραμμιστούν οι περιορισμοί που μπορεί να έχουν επηρεάσει τα αποτελέσματα της έρευνας. Καταρχήν, η έρευνα διεξήχθη χρησιμοποιώντας αποκλειστικά Ελληνικές εταιρίες και επομένως οι διαφορές μεταξύ των τοπικών προτύπων και των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ, καθώς και οι επιπτώσεις που απορρέουν από αυτές, αφορούν κυρίως την Ελλάδα. Μία μελλοντική έρευνα επί του ιδίου θέματος με μεγαλύτερο δείγμα και με περισσότερα χρόνια εφαρμογής των ΔΛΠ και ΔΠΧΠ, πιθανότατα θα δείξει καλύτερα και ακριβέστερα αποτελέσματα.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Alexander David & Britton Anne (1999). Financial reporting , International Thommson Business ,London.

Bradbury , Michael E.(2003) Implications for the concerptual framework Arising from Accounting for Financial Instruments .Abacus , vol. 39 issu .3 ,p338-397 .

Grant Thornton, "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση", Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Α΄.

Grant Thornton, "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση", Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Β΄.

Grant Thornton, "Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης - I.F.R.S.: αναλυτική παρουσίαση", Β΄ Έκδοση Συμπληρωμένη, Αθήνα 2006, Τόμος Γ΄

Grant Thornton, 2007, "Επιπτώσεις εφαρμογής των ΔΠΧΠ στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εταιρείες για τη χρήση 2006". Διαθέσιμο στην Καθημερινή:

http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_mc1_1_01/01/2006_140328

Grant Thornton, 2006, "Οι επιπτώσεις των I.F.R.S. κατά την πρώτη εφαρμογή τους στις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εταιρίες". Διαθέσιμο στην Καθημερινή:

http://portal.kathimerini.gr/4dcgi/_w_articles_mc1_1_01/01/2006_140328

Lew Jei-Fang, 2005, "The Trend of International Accounting Harmonization",

Journal of Applied Management and Entrepreneurship, Jan 2005, Vol.10,

No.1, pp.126-138.

Parker .R H ,(2008) , Financial Reporting and Global Capital Markets .A History of the international. Accounting Standargs Committee.1973-2000. Accounting & Business Research , vol 38 issue 2, p162-164.

Saudagaran , Shahrokh M.(2008) Financial Reporting and Global Capital Markets – A History of the international Accounting Standards Commottee , 1973 -2000. Accounting Review , vol 83 issue 2, p552-554.

Whittington Geoffrey, 2005, "The adoption of International Accounting Standards in the European Union", European Accounting Review, Vol.14, No.1, pp.127-153.

Καββαδίας Σπ. Λεωνίδας, "Εισαγωγή στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα", Ipirotiki Software & Publications s.a., Αθήνα 2003.

Πομονης Νικόλαος " Γενική Λογιστική ΙΙ ",Εκδόσεις Σταμουλη Α.Ε.2004. Τόμος Γ.

Πρωτοψάλτης Ν.Γ. Κεραμοντε Γ.Α. (2007) Κωδικοποίηση Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Διερμηνειών , Εκδόσεις Σταμούλης.

Σύνδεσμος Ελλήνων Οικονομικών Διευθυντών, "Κυριότερες Διαφορές Μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Αρχών", Ιανουάριος 2002.

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ:

WWW.AB.GR

WWW.AEGEK.GR

WWW.ASPIS.GR

WWW.ATTICA-GROUP.COM

WWW.BIOKARPET.GR

WWW.BYTE.GR

WWW.CRETAFARM.GR

WWW.ETEM.GR

WWW.EUROPISTI.GR

http://www.ikogkalidis-consulting.com/

http://www.mbasociety.gr/uploads/kapantaidakis-3.pdf

WWW.MINOAN.GR

WWW.SIDENOR.GR

WWW.SARANTIS.GR

WWW.TECHOL.GR

WWW.VIOHALCO.GR

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

001 ΑΒ Βασιλόπουλος

1 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	1	6.67
	2	3	20.00
	4	11	73.33
	Total	15	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	4	26.67
	1	4	26.67
	2	2	13.33
	3	5	33.33
	Total	15	100.00

2 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	9	33.33
	1	7	25.93
	2	9	33.33
	3	2	7.41
	Total	27	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

3 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	22	56.41
	1	3	7.69
	2	12	30.77
	4	2	5.13
	Total	39	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	18	46.15
	2	4	10.26
	3	16	41.03
	4	1	2.56
	Total	39	100.00

4 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	76.92
	1	9	23.08
	Total	33	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	76.92
	3	9	23.08
	Total	33	100.00

5 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	22	61.11
	1	3	8.33
	2	8	22.22
	3	3	8.33
	Total	36	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	22	61.11
	3	14	38.89
	Total	36	100.00

002 Ασπίς Πρόνοια

1 κατηγορία :

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	3	20.00
	3	3	20.00
	4	9	60.00
	Total	15	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	3	20.00
	1	6	40.00
	3	3	20.00
	4	3	20.00
	Total	15	100.00

2 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	24	88.89
	2	3	11.11
	Total	27	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

3 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	21	53.85
	2	2	5.13
	3	10	25.64
	4	6	15.38
	Total	39	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	34	87.18
	1	3	7.69
	2	2	5.13
	Total	39	100.00

4 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	33	100.00
	Total	33	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	24	72.73
	2	7	21.21
	3	2	6.06
	Total	33	100.00

5 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	36	100.00
	Total	36	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	72.73
	2	9	27.27
	Total	36	100.00

003 ATTICA HOLDING

1 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	3	20.00
	1	3	20.00
	2	9	60.00
	Total	15	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	3	20.00
	2	12	80.00
	Total	15	100.00

2 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	18	66.67
	1	6	22.22
	2	2	7.41
	3	1	3.70
	Total	27	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

3 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	30	76.92
	1	3	7.69
	2	3	7.69
	3	3	7.69
	Total	39	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	16	41.03
	1	2	5.13
	2	3	7.69
	3	14	35.90
	4	4	10.26
	Total	39	100.00

4 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	24	76.92
	1	2	5.13
	2	7	17.95
	Total	33	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	24	76.92
	3	5	12.82
	4	4	10.26
	Total	33	100.00

5 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	30	83.33
	1	6	16.67
	Total	36	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	36	100.00
	Total	36	100.00

004 ΒΙΟΚΑΡΠΕΤ

1 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	6	40.00
	3	4	26.67
	4	5	33.33
	Total	15	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	3	20.00
	1	4	26.67
	2	8	53.33
	Total	15	100.00

2 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

3 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	24	61.54
	3	9	23.08
	4	6	15.38
	Total	39	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	18	46.15
	2	8	20.51
	3	11	28.21
	4	2	5.13
	Total	39	100.00

4 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	24	72.73
	2	3	9.09
	3	6	18.18
	Total	33	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	24	72.73
	3	3	9.09
	4	6	18.18
	Total	33	100.00

5 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	24	66.67
	1	3	8.33
	2	9	25.00
	Total	36	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	24	66.67
	2	3	8.33
	3	9	25.00
	Total	36	100.00

005 ΒΙΟΧΑΛΚΟ

1 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	4	26.67
	2	7	46.66
	3	4	26.67
Total		15	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	9	60.00
	1	3	20.00
	3	3	20.00
Total		15	100.00

2 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	21	79.00
	1	2	7.00
	2	2	7.00
	3	2	7.00
	Total	27	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

3 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2005			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	25	64.10
	1	1	2.56
	2	8	20.51
	3	5	12.82
	Total	39	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	16	41.03
	1	3	7.69
	2	4	10.26
	3	16	41.03
	Total	39	100.00

4 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	22	66.67
	1	2	6.00
	2	4	12.00
	3	5	15.00
	Total	33	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	18	54.55
	2	6	17.50
	3	9	27.50
	Total	33	99.55

5 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	34	94.50
	2	2	5.50
	Total	36	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	33	91.75
	2	1	2.75
	3	2	5.50
	Total	36	100.00

006 BYTE COMPUTER

1 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	6	40.00
	3	3	20.00
	4	6	40.00
	Total	15	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	6	40.00
	2	4	26.67
	3	3	20.00
	4	2	13.33
	Total	15	100.00

2 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

3 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	30	76.92
	3	9	23.08
	Total	39	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	19	48.72
	1	2	5.13
	2	7	17.95
	3	6	15.38
	4	5	12.82
	Total	39	100.00

4 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	33	100.00
	Total	33	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	33	100.00
	Total	33	100.00

5 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	36	100.00
	Total	36	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	36	100.00
	Total	36	100.00

1 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	6	40.00
	3	8	53.33
	4	1	6.67
	Total	15	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	6	40.00
	2	9	60.00
	Total	15	100.00

2 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	15	55.56
	1	3	11.11
	2	9	33.33
	Total	27	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

3 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	12	30.77
	2	21	53.85
	3	6	15.38
	Total	39	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	13	33.33
	1	8	20.51
	2	14	35.90
	3	4	10.26
	Total	39	100.00

4 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	33	84.62
	1	6	15.38
	Total	39	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	33	84.62
	1	3	7.69
	2	3	7.69
	Total	39	100.00

5 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	30	83.33
	1	6	16.67
	Total	36	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005 -2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	30	83.33
	2	6	16.67
	Total	36	100.00

1 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	4	21.43
	2	2	14.29
	3	9	64.29
	Total	15	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	3	20.00
	1	3	20.00
	2	5	33.33
	3	3	20.00
	4	1	6.67
	Total	15	100.00

2 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	9	33.33
	2	12	44.45
	3	6	22.22
	Total	27	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

3 κατηγορία:

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	21	53.85
	1	2	5.13
	3	14	35.90
	4	2	5.13
	Total	39	100.00

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	21	53.85
	1	6	15.38
	2	11	28.21
	3	1	2.56
	Total	39	100.00

4 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	20	69.23
	1	12	30.77
	Total	33	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	21	69.23
	4	12	30.77
	Total	33	100.00

5 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	24	66.67
	1	10	27.78
	2	2	5.56
	Total	36	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	30	83.33
	2	6	16.67
	Total	36	100.00

1 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	3	20.00
	2	6	40.00
	3	3	20.00
	4	3	20.00
	Total	15	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	3	20.00
	3	3	20.00
	4	9	60.00
	Total	15	100.00

2 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

3 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	30	76.92
	2	6	15.38
	3	1	2.56
	4	2	5.13
	Total	39	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	21	53.85
	3	12	30.77
	4	6	15.38
	Total	39	100.00

4 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	24	76.92
	1	3	7.69
	2	3	7.69
	3	3	7.69
	Total	33	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	30	92.31
	3	3	7.69
	Total	33	100.00

5 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2005			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	36	100.00
	Total	36	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	36	100.00
	Total	36	100.00

010 ΣΙΔΕΝΟΡ

1 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	3	20.00
	1	9	60.00
	2	3	20.00
	Total	15	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	3	20.00
	1	3	20.00
	2	9	60.00
	Total	15	100.00

2 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

3 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	33	84.62
	1	6	15.38
	Total	39	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	21	53.85
	2	9	23.08
	3	9	23.08
	Total	39	100.00

4 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	83.33
	1	6	16.67
	Total	33	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	31	94.44
	1	2	5.56
	Total	33	100.00

5 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	75.00
	2	9	25.00
	Total	36	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	75.00
	3	9	25.00
	Total	36	100.00

1 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	3	20.00
	3	3	20.00
	4	9	60.00
	Total	15	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	9	60.00
	3	6	25.00
	Total	15	100.00

2 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	24	87.50
	2	3	12.50
	Total	27	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

3 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	30	76.92
	2	6	15.38
	4	3	7.69
	Total	39	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	18	46.15
	2	10	25.64
	3	5	12.82
	4	6	15.38
	Total	39	100.00

4 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	24	72.73
	2	3	9.09
	3	3	9.09
	4	3	9.09
	Total	33	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	33	100.00
	Total	33	100.00

5 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	30	83.33
	3	6	16.67
	Total	36	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	36	100.00
	Total	36	100.00

1 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	8	53.33
	4	7	46.67
	Total	15	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	3	20.00
	2	6	40.00
	4	6	40.00
	Total	15	100.00

2 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

3 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	29	74.36
	1	1	2.56
	2	6	15.38
	3	3	7.69
	Total	39	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	24	61.54
	2	3	7.69
	3	12	30.77
	Total	39	100.00

4 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	81.82
	1	6	18.18
	Total	33	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	81.82
	2	6	18.18
	Total	33	100.00

5 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	75.00
	1	4	11.11
	2	2	5.56
	3	2	5.56
	4	1	2.78
	Total	36	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	75.00
	1	3	8.33
	3	6	16.67
	Total	36	100.00

1 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	4	26.67
	1	3	20.00
	2	8	53.33
	Total	15	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	4	26.67
	2	11	73.33
	Total	15	100.00

2 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	19	70.37
	1	5	18.52
	2	2	7.41
	3	1	3.70
	Total	27	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

3 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	31	79.49
	1	2	5.13
	2	3	7.69
	3	3	7.69
	Total	39	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	17	43.59
	1	2	5.13
	2	3	7.69
	3	13	33.33
	4	4	10.26
	Total	39	100.00

4 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	25	75.76
	1	2	6.06
	2	6	18.18
	Total	33	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	25	75.76
	3	5	15.15
	4	3	9.09
	Total	33	100.00

5 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΕΣ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	31	86.11
	1	5	13.89
	Total	36	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	36	100.00
	Total	36	100.00

1 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	4	26.67
	3	3	20.00
	4	8	53.33
	Total	15	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	4	26.67
	1	5	33.33
	3	3	20.00
	4	3	20.00
	Total	15	100

2 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	**ΠΟΣΟΣΤΟ**
Valid	0	27	100.00
	Total	27	100.00

3 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	24	61.54
	2	6	15.38
	4	9	23.08
	Total	39	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	15	38.46
	1	3	7.69
	2	6	15.38
	3	15	38.46
	Total	39	100.00

4 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	27	81.82
	3	3	9.09
	4	3	9.09
	Total	33	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	33	100.00
	Total	33	100.00

5 κατηγορία:

ΓΕΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2002-2004			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	30	83.33
	3	6	16.67
	Total	36	100.00

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ 2005-2007			
		ΣΥΧΝΟΤΗΤΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ
Valid	0	30	83.33
	3	3	8.33
	4	3	9.09
	Total	36	100.00