

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



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΧΡΗΣΙΜΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΗΝ
ΕΛΛΑΔΑ»**

"USEFUL CONCLUSIONS FROM THE APPLICATION OF IAS IN GREECE"

Ονοματεπώνυμα Φοιτητών

Καρούζου Μαρία Α.Μ.:10299

Μυλωνάκη Δήμητρα Α.Μ.: 10282

Επιβλέπων: κ.Γαρεφαλάκης Αλέξανδρος

Ηράκλειο

Φεβρουάριος, 2017

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	5
ABSTRACT	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	7
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	7
1.1 ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ	7
1.2 ΟΙ ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ	8
1.3 ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΚΑΙ ΤΟΥ ΝΕΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ.....	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	14
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ & ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	14
2.1 ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ	14
2.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ.....	15
2.3 ΘΕΣΜΙΚΑ ΟΡΓΑΝΑ ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΑ	17
2.4 ΈΚΔΟΣΗ ΔΠΧΑ ΚΑΙ «ΣΧΕΔΙΟ ΒΕΛΤΙΩΣΗΣ» ΤΩΝ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	19
2.5 ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΔΛΠ ΚΑΙ ΔΠΧΑ	21
2.6 ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ ΚΑΙ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΕΣ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	35
ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	35
3.1. ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	35
3.2. ΟΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΤΩΝ ΔΛΠ ΜΕ ΤΑ ΕΛΠ	39
3.3. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΜΕΤΑΞΥ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	42
3.3.1 ΔΛΠ 1 (ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ)	42
3.3.2 ΔΛΠ 2 (ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ)	43
3.3.3 ΔΛΠ 8 (ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ)	44
3.3.4 ΔΛΠ 17 (ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ).....	45
3.3.5 ΔΛΠ 36 (ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΧΕΙΩΝ)	46
3.3.6 ΔΛΠ 38 (ΆΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ)	46
3.4. ΜΕΛΕΤΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	47
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4	50
ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΈΡΕΥΝΑ	50
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	50

4.2 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ	50
4.3 ΜΕΘΟΔΟΛΟΓΙΑ ΤΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ	51
4.4 ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ – ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΈΡΕΥΝΑΣ	53
4.5 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	55
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	71
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	74
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ	77

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ ΠΙΝΑΚΩΝ & ΓΡΑΦΗΜΑΤΩΝ

ΓΡΑΦΗΜΑ 1: ΔΕΙΓΜΑ ΤΗΣ ΈΡΕΥΝΑΣ	55
ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΗΛΙΚΙΑ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ.....	56
ΠΙΝΑΚΑΣ 2: ΜΟΡΦΩΤΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ	57
ΓΡΑΦΗΜΑ 2: ΜΟΡΦΩΤΙΚΟ ΕΠΙΠΕΔΟ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ.....	57
ΠΙΝΑΚΑΣ 3: ΜΕΓΕΘΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ.....	58
ΓΡΑΦΗΜΑ 3: ΜΕΓΕΘΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ	58
ΠΙΝΑΚΑΣ 4: ΔΛΠ & ΑΝΑΒΑΘΜΙΣΗ ΤΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑΣ	59
ΓΡΑΦΗΜΑ 4: ΔΛΠ & ΑΝΑΒΑΘΜΙΣΗ ΤΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΑΓΟΡΑΣ.....	59
ΠΙΝΑΚΑΣ 5: ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΠΟΥ ΕΦΑΡΜΟΖΟΥΝ ΔΛΠ.....	60
ΠΙΝΑΚΑΣ 6: ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ.....	61
ΓΡΑΦΗΜΑ 6: ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ	61
ΠΙΝΑΚΑΣ 7: ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ	62
ΓΡΑΦΗΜΑ 7: ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ.....	62
ΓΡΑΦΗΜΑ 8: ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΓΙΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ	63
ΠΙΝΑΚΑΣ 8: ΠΟΥ ΣΥΝΕΒΑΛΕ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ.....	64
ΓΡΑΦΗΜΑ 9: ΠΟΥ ΣΥΝΕΒΑΛΕ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ	65
ΓΡΑΦΗΜΑ 10: ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΓΙΑ ΤΟ ΠΟΥ ΣΥΝΕΒΑΛΕ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΛΠ	66
ΠΙΝΑΚΑΣ 9: ΕΛΠ ΚΑΙ ΔΛΠ	66
ΓΡΑΦΗΜΑ 11: ΕΛΠ ΚΑΙ ΔΛΠ.....	67

ΓΡΑΦΗΜΑ 12: ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΓΙΑ ΕΛΠ ΚΑΙ ΔΛΠ.....	68
ΠΙΝΑΚΑΣ 10: ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ.....	68
ΓΡΑΦΗΜΑ 13: ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ.....	70
ΓΡΑΦΗΜΑ 13: ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΔΛΠ	71

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Αντικείμενο της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι τα συμπεράσματα τα οποία προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα. Ο σκοπός της είναι να εξετάσει αφενός την σχέση μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και αφετέρου τα συμπεράσματα που εξάγονται από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Όσον αφορά την δομή της εργασίας, αυτή χωρίζεται σε τέσσερα επιμέρους κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο υπάρχουν όλες οι απαραίτητες πληροφορίες για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Το δεύτερο κεφάλαιο αφορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το τρίτο κεφάλαιο αφορά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα. Τέλος το τέταρτο κεφάλαιο περιλαμβάνει την εμπειρική έρευνα η οποία διεξήχθη σε δείγμα 50 λογιστών που απασχολούνται σε επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ.

ABSTRACT

The subject of this thesis is the conclusions resulting from the application of International Accounting Standards in Greece. Its purpose is to examine both the relationship between Greek Accounting Standards with International Accounting Standards and also the conclusions drawn from the application of International Accounting Standards.

Regarding the structure of the work is divided into four sub-sections. In the first chapter there are all the necessary information for the Greek Accounting Standards. The second chapter deals with the International Accounting Standards, the third chapter on the application of International Accounting Standards in Greece. Finally, the fourth section contains the empirical research conducted on a sample of 50 accountants who work in companies which apply IAS.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

1.1 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Η θεσμοθέτηση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) έγινε με τον Νόμο 1041/2.4.1980, και συγκεκριμένα με τα άρθρα 47-48, μέσω των οποίων ορίστηκε με σαφήνεια τόσο η έννοια όσο και ο σκοπός του. Το περιεχόμενο του Λογιστικού Σχεδίου προσδιορίστηκε με το Προεδρικό Διάταγμα 1123/80 (όπως τροποποιήθηκε με τα Προεδρικό Διάταγμα 502/84, 186/80 και 367/94, αντίστοιχα) (Λεοντάρης, 2004).

Ως ημερομηνία προαιρετικής έναρξης της εφαρμογής του Ε.Γ.Λ.Σ. ορίστηκε η 01/01/1982 (άρθρο 2, Προεδρικού Διατάγματος 1123/80 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου»). Στην συνέχεια με το υπ αριθμόν άρθρο 7 του Νόμου 1882/1990 καθιερώθηκε ως υποχρεωτικό το Ε.Γ.Λ.Σ. απ' όλες τις εταιρείες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτό Ελεγκτή. Η νομοθετική καθιέρωση των Γενικών Λογιστικών Αρχών και Κανόνων έγινε από (Νεγκάκης, 2015):

- Τον Νόμο 4308/14 ο οποίος αφορά τα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τις συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις».
- Τον Νόμο 2190/20 ο οποίος αφορά τις Ανώνυμες Εταιρείες.
- Τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών.
- Την 4^η Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Να σημειωθεί μετά την θέσπιση του Νόμου 4308/2014 ισχύει το εξής για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, έπαψε να ισχύει το Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980 περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 9 του άρθρου 3 του Νόμου 4308/2014, καθώς και οι σχετικές ρυθμίσεις των άρθρων 47 έως 49 του Νόμου 1041/1980, για τις

υποκείμενες στο Προεδρικό Διάταγμα οντότητες, σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 38 του Νόμου 4308/2014.

Ο Νόμος 4308/14 απαρτίζεται από 8 επιμέρους κεφάλαια τα οποία είναι:

- Κεφάλαιο 1: Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων βάσει μεγέθους.
- Κεφάλαιο 2: Λογιστικά αρχεία.
- Κεφάλαιο 3: Παραστατικά πωλήσεων.
- Κεφάλαιο 4: Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- Κεφάλαιο 5: Κανόνες επιμέτρησης.
- Κεφάλαιο 6: Προσάρτημα (Σημειώσεις) και απαλλαγές.
- Κεφάλαιο 7: Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- Κεφάλαιο 8: Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις.

1.2 Οι Βασικές Αρχές του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Οι βασικές αρχές της διάρθρωσης του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου είναι οι εξής (Μπάλλας & Χέβας, 2011, Τουρνά- Γερμανού, 2015):

- Η αρχή της αυτονομίας:** βάσει αυτής της αρχής το σχέδιο λογαριασμών (με το οποίο καθορίζεται ποιοι λογαριασμοί θα χρησιμοποιηθούν, με ποιους τίτλους, σε ποιες ομάδες ανήκουν οι λογαριασμοί και το πώς λειτουργούν και συνδέονται μεταξύ τους), χωρίζεται σε τρία ανεξάρτητα μεταξύ τους, τμήματα:
 1. Το τμήμα που περιλαμβάνει τους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής.
 2. Το τμήμα που περιλαμβάνει τους λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής εκμετάλλευσης.
 3. Το τμήμα που περιλαμβάνει τους λογαριασμούς Τάξεως.

Οι λογαριασμοί κάθε τμήματος του σχεδίου συνδέονται και συλλειτουργούν μόνο μεταξύ τους σε ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα. Απαγορεύεται η συλλειτουργία λογαριασμών διαφορετικών τμημάτων (όπως λογαριασμοί γενικής λογιστικής με λογαριασμούς αναλυτικής λογιστικής ή λογαριασμούς τάξεως).

- ii. **Αρχή της κατ' είδος συγκέντρωσης και παρακολούθησης των αποθεμάτων, εξόδων – εσόδων στους οικείους λογαριασμούς της Γενικής Λογιστικής:** βάσει αυτής της αρχής οι λογαριασμοί των αποθεμάτων και εξόδων –εσόδων, κατά τη διάρκεια της χρήσης, δέχονται μόνο χρεοπιστώσεις και αντιλογισμούς. Στο τέλος της χρήσης τα χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα των αποθεμάτων και των οργανικών εξόδων και εσόδων μεταφέρονται στον λογαριασμό της Γενικής Εκμετάλλευσης. Οι παραπάνω λογαριασμοί λειτουργούν επίσης μόνο κατά είδος και όχι κατά προορισμό.
- iii. **Αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της Γενικής Εκμετάλλευσης για τον προσδιορισμό των οργανικών αποτελεσμάτων:** Η κατάρτιση του συγκεκριμένου Λογαριασμού πραγματοποιείται με τη μεταφορά σ' αυτόν, μέσω λογιστικών εγγραφών, των αρχικών και τελικών αποθεμάτων, των αγορών και των οργανικών εξόδων και εσόδων.

1.3 Διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και του Νέου Λογιστικού Σχεδίου

Το σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ απαρτίζεται από 10 ομάδες λογαριασμών. Οι πρώτες 8 ομάδες (δηλαδή από την ομάδα 1 έως την Ομάδα 8) περιέχουν τους λογαριασμούς που ικανοποιούν τις ανάγκες της Γενικής Λογιστικής. Αναλυτικά οι ομάδες 1, 2 και 3 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του Ενεργητικού, οι ομάδες 4 και 5 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του Παθητικού και οι ομάδες 6 και 7 τους λογαριασμούς των οργανικών εξόδων και οργανικών εσόδων αντίστοιχα, ενώ η ομάδα 8 περιλαμβάνει τους λογαριασμούς αποτελεσμάτων της Γενικής Λογιστικής. Η ομάδα 9 περιλαμβάνει τους λογαριασμούς που ικανοποιούν τις ανάγκες της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης. Και τέλος η δέκατη ομάδα η οποία στην οποία αντιστοιχεί ο αριθμός μηδέν (0) περιλαμβάνει τους λογαριασμούς τάξεως.

Υπάρχει περαιτέρω ανάπτυξη της κάθε ομάδας λογαριασμών σε δέκα το πολύ πρωτοβάθμιους λογαριασμούς. Αναλυτικά η διάρθρωση του Σχεδίου Λογαριασμών του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου έχει ως εξής (Τουρνά- Γερμανού, 2015):

- **Ομάδα 1η Πάγιο Ενεργητικό**

- 10 Εδαφικές εκτάσεις
- 11 Κτίρια, κτιριακές εγκαταστάσεις και Τεχνικά έργα
- 12 Μηχανήματα και Μηχανολογικός Εξοπλισμός
- 13 Μεταφορικά Μέσα
- 14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός
- 15 Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσης παγίων στοιχείων
- 16 Ανώματες ακινήτοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης
- 17-18 Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις
- 19 Πάγιο Ενεργητικό υποκαταστημάτων και λοιπών κέντρων.

➤ Ομάδα 2η Αποθέματα

- 20 Εμπορεύματα.
- 21 Προϊόντα έτοιμα και ημιτελή.
- 22 Υποπροϊόντα και υπολείμματα.
- 23 Παραγωγή σε εξέλιξη.
- 24 Πρώτες και βοηθητικές ύλες και υλικά συσκευασίας.
- 25 Αναλώσιμα υλικά - Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων.
- 27 Κενός.
- 28 Είδη συσκευασίας.
- 29 Αποθέματα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων.

➤ Ομάδα 3η Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις –διαθέσιμα

- 30 Πελάτες,
- 31 Γραμμάτια εισπρακτέα,
- 32 Παραγγελίες στο εξωτερικό,
- 33 Χρεώσεις διάφορες,
- 34 Χρεόγραφα,
- 35 Λογαριασμοί διαχείρισης προκαταβολών και πιστώσεων,
- 36 Μεταβατικοί λογαριασμοί Ενεργητικού,
- 37 Κενός,
- 38 Χρηματικά διαθέσιμα,

- 39 Απαιτήσεις και διαθέσιμα υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων.
- Ομάδα 4η Καθαρή θέση –Προβλέψεις –Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις.
 - 40 «Κεφάλαια».
 - 41 «Αποθεματικά– Διαφορές αναπροσαρμογής –Επιχορηγήσεις επενδύσεων».
 - 42 «Αποτελέσματα εις νέον».
 - 43 «Ποσά προορισμένα για αύξηση Κεφαλαίου».
 - 44 «Προβλέψεις».
 - 45 «Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις».
 - 46, 47 «Κενοί Λογαριασμοί».
 - 48 «Λογαριασμοί συνδέσμου με τα υποκαταστήματα».
 - 49 «Προβλέψεις –Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων».
- Ομάδα 5η Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.
 - 50 Προμηθευτές,
 - 51 Γραμμάτια πληρωτέα,
 - 52 Τράπεζες - λογαριασμοί βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων,
 - 53 Πιστωτές διάφοροι,
 - 54 Υποχρεώσεις από φόρους –τέλη,
 - 55 Ασφαλιστικοί Οργανισμοί,
 - 56 Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού,
 - 57 Κενός,
 - 58 Λογαριασμοί περιοδικής κατανομής
 - 59 Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων.
- Ομάδα 6η Οργανικά έξοδα κατ' είδος.
 - 60 Αμοιβές και έξοδα προσωπικού.
 - 61 Αμοιβές και έξοδα τρίτων.
 - 62 Παροχές τρίτων.
 - 63 Φόροι-τέλη.
 - 64 Διάφορα έξοδα.

- 65 Τόκοι και συναφή έξοδα.
 - 66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων, ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.
 - 67 Κενός.
 - 68 Προβλέψεις εκμετάλλευσης.
 - 69 Οργανικά έξοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων.
- Ομάδα 7η Οργανικά Έσοδα κατ' είδος.
- 70 Πωλήσεις εμπορευμάτων.
 - 71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών.
 - 72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού.
 - 73 Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών).
 - 74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων.
 - 75 Έσοδα παρεπόμενων υπηρεσιών.
 - 76 Έσοδα κεφαλαίου.
 - 77 Κενός.
 - 78 Ιδιοπαραγωγή παγίων και χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμετάλλευσης.
 - 79 Οργανικά έσοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων.
- Ομάδα 8η Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων
- 80 Γενική Εκμετάλλευση.
 - 81 Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα.
 - 82 Έξοδα και Έσοδα προηγούμενων χρήσεων.
 - 83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους.
 - 84 Έσοδα από προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους.
 - 85 Αποσβέσεις παγίων, μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.
 - 86 Αποτελέσματα χρήσης.
 - 88 Αποτελέσματα προς διάθεση.
 - 89 Ισολογισμός.

Με την ψήφιση του Νόμου 4308/24-11-2014 εισήχθησαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ), σύμφωνα με το άρθρο 1 παράγραφος 2 του Νόμου 4308/2014, τις νέες ρυθμίσεις εφαρμόζουν:

- Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.
- Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη, λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.
- Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.
- Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στον δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Νόμου 4270/2014.

Πλέον το Σχέδιο Λογαριασμών των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων περιλαμβάνει 8 ομάδες λογαριασμών, οι οποίες είναι (Τουρνά- Γερμανού, 2015):

- Ομάδα 1: Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία.
- Ομάδα 2: Αποθέματα.
- Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία.
- Ομάδα 4: Καθαρή θέση.
- Ομάδα 5: Υποχρεώσεις.
- Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές.
- Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη.
- Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα & Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

2.1 Εννοιολογική Προσέγγιση

Σύμφωνα με τους Καραγιώργο και Πετρίδη (2010), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης περιλαμβάνουν:

- Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards – IFRS)
- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards – IAS)
- Διερμηνείες από την Επιτροπή Διερμηνειών των ΔΠΧΠ (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC) ή την προγενέστερη Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (Standing Interpretations Committee - SIC), και υιοθετούνται από το Συμβούλιο.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) / Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ), σύμφωνα με τους Βλάχο & Λουκά (2008) καθορίζουν τους κανονισμούς αναγνώρισης, επιμέτρησης, παρουσίασης και γνωστοποίησης που αφορούν σε συναλλαγές και γεγονότα που είναι σημαντικά στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού. Τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ βασίζονται στο «Πλαίσιο για την Ετοιμασία και Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων» του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων το οποίο:

- Αναφέρει τι αρχές που διέπουν τις πληροφορίες που παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού.
- Διευκολύνει τη συνεπή και λογική εκπόνηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.

- Παρέχει την βάση για την εξάσκηση της υποκειμενικής κρίσης για την επίλυση λογιστικών θεμάτων.

Τα ΔΛΠ εστιάζουν στα βασικά θέματα και είναι όσο το δυνατόν πιο απλουστευμένα, έτσι ώστε να μπορούν να εφαρμοστούν σε όλες τις χώρες. Να σημειωθεί ότι τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ δεν είναι υπεράνω των εθνικών προτύπων μιας χώρας αλλά (Βλάχος & Λουκάς, 2008):

- i. Αρκετές χώρες υιοθετούν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ βάσει νόμου, αυτό ισχύει και στην περίπτωση της Ελλάδας.
- ii. Σε κάποιες χώρες τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ υιοθετούνται υποχρεωτικά από τα μέλη των λογιστικών επαγγελματικών σωμάτων, αυτό ισχύει στην περίπτωση της Κύπρου.
- iii. Ενώ σε άλλες χώρες γίνεται αναπροσαρμογή των εθνικών λογιστικών τους προτύπων έτσι ώστε να συνάδουν με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ, αυτό συνέβη στην περίπτωση του Ηνωμένου Βασιλείου.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση έχει αναγνωρίσει τον σημαντικό ρόλο των ΔΛΠ στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανονισμών/ πρακτικών/ αρχών, και ως εκ τούτου συνέστησε από το 2005 τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ να εφαρμόζονται υποχρεωτικά απ' όλες τις εταιρείες που έχουν εισαχθεί σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρώπη.

2.2 Ιστορική Αναδρομή

Η εξέλιξη των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων χρονολογικά προσδιορίζεται ως εξής (Βλάχος & Λουκάς, 2008, Καραγιώργος & Πετρίδης, 2010, Σακέλλης, 2002, Ball, 2006, Grant Thornton, 2009, Maggina & Tsaklanganos, 2011):

- 1966: πρόταση από το Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών του Ηνωμένου Βασιλείου (ICAEW) προς τα λογιστικά σώματα των ΗΠΑ (AICPA) και του Καναδά (CICA), για την δημιουργία οργάνωσης που θα είχε την αρμοδιότητα να αναπτύσσει συγκριτικές μελέτες και ελεγκτικές πρακτικές εντός των συγκεκριμένων χωρών. Η εν λόγω οργάνωση ονομάστηκε Accountants

International Study Group (AISG) και υπήρξε ο προκάτοχος του Συμβουλίου των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

- 1973: μετά από πρόταση της AISG προς τους λογιστικούς φορείς της Αυστραλίας, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας και της Ιρλανδίας, δημιουργήθηκε η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee- IASC), η οποία είχε ως αποκλειστικό σκοπό την σύνταξη των λογιστικών προτύπων τα οποία πρέπει να χρησιμοποιούνται διεθνώς.
- 1975: Εκδόθηκε το 1^ο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΕΔΛΠ).
- 1989: Η Ευρωπαϊκή Ένωση Λογιστικής υποστηρίζει την διεθνή εναρμόνιση της λογιστικής και την μεγαλύτερη ανάμιξη στην ΕΔΛΠ.
- 1995: Πραγματοποιείται συμφωνία ανάμεσα στο Διεθνή Οργανισμό Επιτροπών Κεφαλαιαγορών και της ΕΔΛΠ για την εκπόνηση μιας σειράς βασικών λογιστικών προτύπων.
- 1997: Το Διεθνές Νομισματικό Ταμείο και η «Ομάδα των 7» ενθαρρύνει την υποστήριξη των ΔΛΠ.
- 1999: Ιδρύεται η Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών της οποίας αρμοδιότητα είναι η επίλυση προβλημάτων που προκύπτουν από την πρακτική εφαρμογή των ΔΛΠ.
- 2000: Η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των ΗΠΑ προτείνει την αποδοχή των ΔΛΠ για εισαγωγές σε χρηματιστήρια εντός και εκτός των ΗΠΑ. Την ίδια χρονιά ο ΔΟΕΚ προτείνει την αποδοχή (από τα μέλη του) των ΔΛΠ για εισαγωγές σε πέραν του ενός χρηματιστηρίου.
- 2001: Ο φόρτος εργασίας της ΕΔΛΠ αυξάνεται με ταχύτατους ρυθμούς και έτσι η ΕΔΛΠ οδηγείται σε αναδιάρθρωση. Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΣΔΛΠ) αναλαμβάνει την εκπόνηση των ΔΛΠ. Ενώ τα υφιστάμενα ΔΛΠ υιοθετήθηκαν από το ΣΔΛΠ.
- 2002: Η Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών μετονομάζεται σε Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΕΔΧΑ). Η Ευρωπαϊκή Ένωση απαιτεί της υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις εισηγμένες εταιρείες, αρχής γενομένης από το 2005. Επίσης από τον Μάρτιο του 2002 αποφασίστηκε ότι όλα τα

πρότυπα τα οποία θα εκδίδονται πλέον θα ονομάζονται Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, σε αντίθεση με όσα είχαν εκδοθεί κατά την περίοδο 1973 – 2000 τα οποία ονομάζονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

- 2003: Το «Σχέδιο Βελτίωσης» των ΔΛΠ το οποίο είχε εκπονηθεί από το ΣΔΛΠ επιφέρει ουσιαστικές αλλαγές και βελτιώσεις σε 15 υφιστάμενα ΔΛΠ τα οποία είχαν εκδοθεί από την ΕΔΛΠ. Την ίδια χρονιά εκδίδεται το 1^ο Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) από το ΣΔΛΠ, ενώ αποσύρθηκε το ΔΛΠ 15.
- 2004: Εκδόθηκαν από το ΣΔΛΠ τα ΔΠΧΑ 2, 3, 4, 5 και 6. Ενώ το ΣΔΛΠ απέσυρε τα ΔΛΠ 22 και 35, παράλληλα τροποποίησε τα ΔΛΠ 19, 36, 38 και 39.
- 2005: Υιοθέτηση των ΔΛΠ από την Ευρωπαϊκή Ένωση και από πάρα πολλές χώρες παγκοσμίως.
- 2006: Το ΣΔΛΠ έκδωσε το ΔΠΧΑ 7 και τροποποίησε τα ΔΛΠ 21, 39 και τα ΔΠΧΑ 1, 4 και 6.
- 2007: Το ΣΔΛΠ έκδωσε το ΔΠΧΑ 8, απέσυρε το ΔΛΠ 14 και τροποποίησε τα ΔΛΠ 1 και 23.
- 2008: Το ΣΔΛΠ τροποποίησε τα ΔΛΠ 1, ΔΛΠ 27, ΔΛΠ 32, ΔΠΧΑ 1, ΔΠΧΑ 2 και ΔΠΧΑ 3, και έκδωσε τις «Βελτιώσεις στα ΔΛΠ/ ΔΠΧΑ» οι οποίες επέφεραν τροποποιήσεις και βελτιώσεις σε 19 ΔΛΠ/ ΔΠΧΑ.

2.3 Θεσμικά όργανα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ

Τα κύρια θεσμικά όργανα των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ είναι: η Επιτροπή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standard Committee Foundation), το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standard Board), η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (Standards Advisory Council), και η Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών (Standing Interpretations Committee) (η οποία μετέπειτα μετονομάστηκε σε Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Αναφοράς).

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δημιουργήθηκε το 1973 μετά από κοινή συμφωνία των επαγγελματικών λογιστικών σωμάτων της Γαλλίας, Γερμανίας, Καναδά, Αυστραλίας, Μεξικού, Ολλανδίας, Ηνωμένου Βασιλείου, Ιρλανδίας και ΗΠΑ.

Πρόκειται για έναν ανεξάρτητο, ιδιωτικό μη κερδοσκοπικό οργανισμό ο οποίος εργάζεται για το δημόσιο συμφέρον. Βασική προτεραιότητα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι η επίβλεψη του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Βάσει του καταστατικού τους τα κύρια καθήκοντα της επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι (Τουρνά- Γερμανού, 2015):

- Να διαμορφώνει και να δημοσιεύει, για το ευρύτερο κοινό, Λογιστικά Πρότυπα τα οποία πρέπει να τηρούνται κατά τη σύνταξη και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρηση αυτών των προτύπων.
- Να εργάζεται για τη συνεχή βελτίωση του τρόπου παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων μέσω της βελτίωσης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων εδρεύει στο Λονδίνο, είναι το πλέον αποκλειστικά υπεύθυνο σώμα για την εκπόνηση και την έκδοση των λογιστικών προτύπων. Βασικοί χορηγοί του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι οι μεγάλες πολυεθνικές λογιστικές/ ελεγκτικές εταιρείες, ιδιωτικοί χρηματοοικονομικοί οργανισμοί, μεγάλες πολυεθνικές εταιρείες, κεντρικές και αναπτυξιακές τράπεζες, καθώς και άλλοι πολυεθνικοί σύνδεσμοι και επαγγελματικά σώματα.

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων απαρτίζεται από 15 μέλη διαφόρων ειδικοτήτων π.χ. λογιστές, ελεγκτές, χρήστες χρηματοοικονομικών καταστάσεων και ακαδημαϊκούς. Το ΣΔΛΠ είναι ο διάδοχος οργανισμός της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που όπως έχει προαναφερθεί ιδρύθηκε το 1973 και ως μέλη είχε τα λογιστικά σώματα πέραν των 95 χωρών (Βλάχος & Λουκά, 2008, Grant Thornton, 2009, IFRS, 2016).

Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων είναι το επίσημο συμβουλευτικό όργανο του Συμβουλίου Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ουσιαστικά συνδέει το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων με τις επιτροπές λογιστικής τυποποίησης σε κάθε χώρα. Ως βασικές αρμοδιότητες της Συμβουλευτικής Επιτροπής Προτύπων είναι η

παροχή συμβουλών προς το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σχετικά με τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες τους (IFRS, 2016).

Η σύσταση της Μόνιμης Επιτροπής Ερμηνειών έγινε το 1996 και σκοπός της είναι (Βλάχος & Λουκά, 2008):

- Η έκδοση ερμηνειών και διευκρινήσεων πάνω σε θέματα που καλύπτονται από υφιστάμενα ΔΛΠ όπου ενδεχομένως να υπάρχει κάποια ασάφεια ή να υφίσταται κάποιο θέμα που να χρήσει διευκρίνησης.
- Η έκδοση προσωρινών κανονισμών για θέματα τα οποία δεν καλύπτονται από τα υφιστάμενα ΔΛΠ αλλά πρέπει να διευθετηθούν άμεσα.

Το 2001 αποφασίστηκε η αναδιοργάνωση και η αλλαγή του ονόματος της Επιτροπής Ερμηνειών από «Μόνιμη Επιτροπή Ερμηνειών» σε «Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Αναφοράς». Η Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Αναφοράς κατέχει εξέχοντα ρόλο δεδομένου ότι επιβεβαιώνει την σωστή εφαρμογή των ΔΛΠ, και επιπλέον εμποδίζει την χρήση μεθόδων «δημιουργικής λογιστικής». Οι Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Αναφοράς έχει τις εξής ευθύνες:

1. Προσδιορίζει εγκαίρως νέα θέματα χρηματοοικονομικής αναφοράς τα οποία δεν εμπίπτουν στα ισχύοντα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς.
2. Διευκρινίζει θέματα για τα οποία έχουν αναπτυχθεί μη ικανοποιητικές ή αντικρουόμενες ερμηνείες – πρακτικές ή για τα οποία υπάρχει η δυνατότητα τέτοιου είδους ερμηνείες – πρακτικές εφόσον δεν υπάρξει συγκεκριμένη λογιστική τυποποίηση, έτσι ώστε να υπάρξει συμφωνία για τον κατάλληλο λογιστικό τους χειρισμό.

2.4 Έκδοση ΔΠΧΑ και «Σχέδιο Βελτίωσης» των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Η έκδοση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ πραγματοποιείται μέσω μιας διεθνούς διαδικασίας στην οποία λαμβάνουν μέρος λογιστές, χρηματοοικονομικοί αναλυτές και άλλοι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς επίσης η επιχειρηματική κοινότητα, τα χρηματιστήρια, οι εποπτικές αρχές, ακαδημαϊκοί και άλλοι άμεσα

ενδιαφερόμενοι οργανισμοί και ιδιώτες. Συνήθως η διαδικασία που ακολουθείται για την έκδοση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ είναι η εξής (Βλάχος & Λουκά, 2008):

- i. Γίνεται προσδιορισμός, από το προσωπικό του ΣΔΛΠ, όλων των επιμέρους ζητημάτων τα οποία έχουν σχέση με ένα λογιστικό θέμα και επιπλέον πραγματοποιείται μελέτη του συγκεκριμένου θέματος με αναφορά στο «Πλαίσιο για την Ετοιμασία και την Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών καταστάσεων» του ΣΔΛΠ.
- ii. Μελετώνται τα λογιστικά πρότυπα και οι πρακτικές σε διάφορες χώρες και γίνεται ανταλλαγή απόψεων με εθνικά λογιστικά σώματα σχετικά με το συγκεκριμένο θέμα.
- iii. Συζήτηση με το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (ΣΣΠ) για την πιθανότητα να συμπεριληφθεί το συγκεκριμένο θέμα στην ημερήσια διάταξη του ΣΔΛΠ.
- iv. Δημιουργείται μια συμβουλευτική ομάδα για το συγκεκριμένο θέμα, η οποία πρόκειται να συμβουλεύει το ΣΔΛΠ.
- v. Εκδίδεται Έγγραφο Συζήτησης για δημόσια σχόλια.
- vi. Εκδίδεται Προσχέδιο Προτύπου με την έγκριση τουλάχιστον 8 μελών του ΣΔΛΠ, στο Προσχέδιο Προτύπου συμπεριλαμβάνονται οι απόψεις των διαφωνούντων μελών.
- vii. Συζήτηση του Προσχέδιου Προτύπου στο ΣΔΛΠ λαμβάνοντας υπόψη τις απόψεις όλων των ενδιαφερόμενων.
- viii. Έγκριση του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Αναφοράς από το ΣΔΛΠ με τουλάχιστον 8 θετικές ψήφους, και την συμπερίληψη στο ΔΠΧΑ των απόψεων των διαφωνούντων μελών.
- ix. Έκδοση του ΔΠΧΑ από το ΣΔΛΠ μαζί με τη «βάση των συμπερασμάτων» η οποία επεξηγεί την απόφαση για κάθε θέμα που συμπεριλαμβάνεται στο εκδοθέν ΔΠΧΑ.

Το 2001 όταν το ΣΔΛΠ ανέλαβε την ευθύνη για την έκδοση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, εκπόνησε το «Σχέδιο Βελτίωσης» των ΔΛΠ, του οποίου κύριοι στόχοι ήταν (Βλάχος & Λουκά, 2008, taxheaven, 2016):

1. Η βελτίωση της ποιότητας και της συνέπειας των υφιστάμενων ΔΛΠ.

2. Η σύγκλιση με τα αντίστοιχα λογιστικά πρότυπα των ΗΠΑ.
3. Η συμπερίληψη αρκετών Διεργητικών Προτύπων στα αντίστοιχα ΔΛΠ.

Το «Σχέδιο Βελτίωσης» ως επί το πλείστον βασίστηκε στην «καλύτερη λογιστική πρακτική» όπως αυτή εφαρμόζεται σε διάφορες χώρες του κόσμου, καθώς και εισηγήσεις και σχόλια διαφόρων εποπτικών αρχών όπως είναι ο Διεθνής Οργανισμός Επιτροπών Κεφαλαιαγοράς, σε εθνικές επιτροπές λογιστικών προτύπων, σε επαγγελματικά σώματα λογιστών/ ελεγκτών κτλ.

2.5 Ισχύοντα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) που βρίσκονται σε ισχύ είναι τα εξής (taxheaven, 2016, Βλάχος & Λουκά, 2008, Σακέλλης, 2005, Τουρνά- Γερμανού, 2015):

❖ ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

Μέσω του ΔΛΠ 1 καθορίζονται παρακάτω αναφερόμενες λογιστικές αρχές για τη δομή και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έτσι ώστε τα στοιχεία τους να είναι ειλικρινή και χρήσιμα στους διάφορους εσωτερικούς και εξωτερικούς χρήστες, με σκοπό να λάβουν οικονομικές αποφάσεις.

- Αρχή της ακριβοδίκαιη παρουσίασης και εφαρμογής των άλλων ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.
- Αρχή της συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.
- Αρχή των δεδουλευμένων εξόδων-εσόδων.
- Ομοιομορφία στην παρουσίαση από περίοδο σε περίοδο.
- Σπουδαιότητα και ολότητα των οικονομικών πληροφοριών.
- Αρχή μη συμψηφισμού στοιχείων Ισολογισμού και ΑΧ.
- Αρχή συγκρισιμότητας πληροφοριών

❖ ΔΛΠ 2: Αποθέματα

Σκοπός του είναι ο καθορισμός του πρότυπου λογιστικού χειρισμού για την επιμέτρηση, αναγνώριση και παρουσίαση των αποθεμάτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Το ΔΛΠ 2 εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα εκτός από:

- Εργασία υπό κατασκευή σε κατασκευαστικά συμβόλαια, συμπεριλαμβανομένων άμεσα σχετιζόμενων συμβολαίων υπηρεσιών (ΔΛΠ 11).
- Χρηματοοικονομικά εργαλεία.
- Βιολογικά στοιχεία ενεργητικού τα οποία έχουν σχέση με γεωργικές εργασίες και γεωργική παραγωγή κατά το χρονικό σημείο συγκομιδής (ΔΛΠ 41).

❖ ΔΛΠ 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών

Σκοπός του προτύπου είναι ο καθορισμός των πληροφοριών οι οποίες πρέπει να παρέχονται από μια οικονομική μονάδα σχετικά με τις Ταμειακές Ροές της. Με αυτό τον τρόπο οι ενδιαφερόμενοι και οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων μιας βάσης, έχουν την επιλογή με την χρήση των στοιχείων αυτών να εκτιμήσουν τη δυνατότητα της οικονομικής μονάδας να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα, τον χρόνο και τη βεβαιότητα της δημιουργίας ταμειακών διαθεσίμων και τις ανάγκες που προκύπτουν για τη μονάδα και την οδηγούν στη χρήση των ταμειακών της διαθεσίμων.

❖ ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη

Σκοπός του προτύπου είναι ο καθορισμός των κριτηρίων τα οποία πρέπει να υιοθετούνται κατά την επιλογή και την αλλαγή των λογιστικών πολιτικών, μαζί με τον λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση των μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, τις λογιστικές εκτιμήσεις και τις διορθώσεις λαθών. Μέσω του ΔΛΠ 8 επιδιώκεται η ενίσχυση της αξιοπιστίας των οικονομικών καταστάσεων της οικονομικής μονάδας και η εξασφάλιση αφενός της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων της μονάδας διαχρονικά και αφετέρου της συγκρισιμότητας με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οικονομικών μονάδων.

❖ ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία Ισολογισμού

Σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει τα εξής:

- πότε μια οικονομική μονάδα πρέπει να προσαρμόζει τις οικονομικές καταστάσεις της για γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, και

- ποιές γνωστοποιήσεις πρέπει να δίνει η οικονομική μονάδα σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

❖ ΔΛΠ 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις

Σκοπός του προτύπου είναι η διατύπωση του λογιστικού χειρισμού όσον αφορά τα έσοδα και τα κόστη που αφορούν τα κατασκευαστικά συμβόλαια. Πρωταρχικό θέμα στον λογιστικό χειρισμό των κατασκευαστικών συμβολαίων είναι η κατανομή των σχετικών κοστών και εσόδων κατά τις διάφορες λογιστικές περιόδους.

❖ ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος

Σκοπός του προτύπου είναι να διαπιστωθεί ο πρότυπος λογιστικός χειρισμός για τους φόρους εισοδήματος. Βασικό θέμα για τον χειρισμό των φόρων εισοδήματος είναι η λογιστικοποίηση των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών επιπτώσεων.

❖ ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια

Σκοπός του προτύπου είναι ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού των Ενσώματων Ακινήτοποιήσεων, έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να καταλαβαίνουν το μέγεθος, την πραγματική αξία και τις μεταβολές τους. Βασικά στοιχεία στη λογιστική των ενσώματων ακινήτοποιήσεων είναι ο χρόνος αναγνώρισης και καταχώρησης τους στα λογιστικά βιβλία, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας, οι δαπάνες των αποσβέσεων και οι ζημιές απομείωσης, οι οποίες πρέπει μελλοντικά να υπολογιστούν για αυτά τα περιουσιακά στοιχεία. Να σημειωθεί ότι το ΔΛΠ 16 δεν χρησιμοποιείται για:

- Προς πώληση ενσώματες ακινήτοποιήσεις (εφαρμογή του ΔΠΧΠ 5)
- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (εφαρμογή του ΔΛΠ 41)
- Περιουσιακά στοιχεία που δημιουργήθηκαν από εξερεύνηση και αξιολόγηση (εφαρμογή του ΔΠΧΑ 6)

- Περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα, ορυκτών καυσίμων, όπως πετρέλαιο, φυσικό αέριο κ.λπ.

❖ ΔΛΠ 17: Μισθώσεις

Σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει, για τους μισθωτές και τους εκμισθωτές, τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοστούν για τις μισθώσεις. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για τη λογιστική όλων των μισθώσεων, εκτός από:

- Μισθώσεις για εξερεύνηση ή χρήση μεταλλευμάτων, πετρελαίου, φυσικού αερίου και ομοίων μη ανανεώσιμων πόρων
- Συμβάσεις παραχώρησης δικαιωμάτων στοιχείων όπως οι κινηματογραφικές ταινίες, οι μαγνητοσκοπήσεις, τα θεατρικά έργα, τα χειρόγραφα κείμενα, οι ευρεσιτεχνίες και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Επίσης το ΔΛΠ 17 δεν χρησιμοποιείται για τις αποτιμήσεις:

- Σε ακίνητα που κατέχονται από μισθωτές που αντιμετωπίζονται λογιστικά ως επενδύσεις σε ακίνητα (ΔΛΠ 40).
- Σε επένδυση σε ακίνητα που παρέχεται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (ΔΛΠ 40).
- Σε βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται από μισθωτές με χρηματοδοτικές μισθώσεις (ΔΛΠ 41).
- Σε βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που παρέχονται από εκμισθωτές με λειτουργικές μισθώσεις (ΔΛΠ 41).

❖ ΔΛΠ 18: Έσοδα

Σκοπός του προτύπου είναι ο λογιστικός χειρισμός των εσόδων, τα οποία προκύπτουν από ορισμένους τύπους συναλλαγών και γεγονότων. Τα έσοδα που χειρίζεται το ΔΛΠ 18 αφορούν έσοδα από πώληση αγαθών, έσοδα από παροχή υπηρεσιών, έσοδα από τόκους, έσοδα από δικαιώματα

εκμετάλλευσης, έσοδα από μερίσματα. Στα αγαθά περιλαμβάνονται τα εμπορεύματα και τα ιδιοπαραγόμενα. Μέσω του ΔΛΠ 18 προσδιορίζονται οι συνθήκες μέσα στις οποίες πληρούνται τα κριτήρια αναγνώρισης των εσόδων και παρέχεται πρακτική καθοδήγηση για την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων.

Το ΔΛΠ 18 δεν καλύπτει έσοδα από:

- Κατασκευαστικά συμβόλαια (καλύπτονται από το ΔΛΠ 11).
- Μισθώσεις (καλύπτονται από το ΔΛΠ 17).
- Μερίσματα από συνδεδεμένες εταιρείες (καλύπτονται από το ΔΛΠ 28).
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια (που εμπίπτουν στο ΔΠΧΑ 4).
- Μεταβολές σε δίκαιη αξία ή πωλήσεις χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού ή υποχρεώσεων (καλύπτονται από το ΔΛΠ 39).
- Μεταβολές στην αξία άλλων στοιχείων κυκλοφορούντος ενεργητικού.
- Αρχική αναγνώριση και μεταβολές στη δίκαιη αξία βιολογικών και γεωργικών προϊόντων.
- Εξαγωγή ορυκτών.

❖ ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζόμενους

Σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παροχές σε εργαζόμενους. Βασικός κανονισμός του ΔΛΠ 19 είναι ότι μια οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει:

- Μια υποχρέωση όταν ένας υπάλληλος παρέχει τρέχουσες υπηρεσίες με αντάλλαγμα την παροχή μελλοντικών ωφελημάτων.
- Ένα έξοδο όταν η οντότητα αναλώνει οικονομικό όφελος από την υπηρεσία ενός υπαλλήλου ως αντάλλαγμα της παροχής των οφελημάτων.

❖ ΔΛΠ 20: Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση τη Κρατικής Υποστήριξης

Σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών επιχορηγήσεων, καθώς και για τη γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης. Το ΔΛΠ 20 δεν καλύπτει:

- Τον λογιστικό χειρισμό των κυβερνητικών επιχορηγήσεων σε χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αντικατοπτρίζουν μεταβολές των τιμών.
- Κυβερνητική υποστήριξη υπό την μορφή ωφελημάτων σε σχέση με τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους ή ζημιάς.
- Κυβερνητική συμμετοχή στην ιδιοκτησία της οντότητας.
- Κυβερνητικές επιχορηγήσεις οι οποίες σχετίζονται με την γεωργία και καλύπτονται από το ΔΛΠ 41.

❖ ΔΛΠ 21: Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος

Σκοπός του είναι ο καθορισμός του τρόπου με τον οποίο πρέπει να υπολογίζονται και να εμφανίζονται οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα και οι εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό, στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας βάσει της ισοτιμίας των νομισμάτων. Το ΔΛΠ 21 ισχύει:

- Στη λογιστική αντιμετώπιση των συναλλαγών και των υπολοίπων σε ξένα νομίσματα.
- Στη μετατροπή των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης, εκμεταλλεύσεων που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις οικονομικής μονάδας που δραστηριοποιείται στο εξωτερικό, μέσω μιας ολικής ή αναλογικής ενοποίησης ή με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.
- Στη μετατροπή σε νόμισμα παρουσίασης των αποτελεσμάτων και της οικονομικής θέσης της οικονομικής μονάδας, εάν είναι διαφορετικό από το νόμισμα λειτουργίας.

Το ΔΛΠ 21 δεν εφαρμόζεται για παράγωγα σε ξένο νόμισμα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΔΛΠ 39.

❖ ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού

Σκοπός του προτύπου είναι ο καθορισμός του πρότυπου λογιστικού χειρισμού για το κόστος δανεισμού. Πρέπει να εφαρμόζεται για την λογιστικοποίηση του κόστους δανεισμού. Το ΔΛΠ 23 δεν καλύπτει το πραγματικό ή τεκμαρτό κόστος Ιδίων Κεφαλαίων, συμπεριλαμβανομένου του προνομιούχου κεφαλαίου που δεν ταξινομείται ως υποχρέωση.

❖ ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών

Σκοπός του προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι οι οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας γνωστοποιούν τις επιδράσεις στην οικονομική της θέση και τα αποτελέσματα της, που έχουν οι συναλλαγές, καθώς και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα που αφορούν συνδεόμενα μέρη.

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

Σκοπός του προτύπου είναι να καθορίσει τον τρόπο υπολογισμού του κόστους των παροχών των εργαζομένων, λόγω εξόδου από την υπηρεσία, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας.

❖ ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις

Σκοπός του προτύπου είναι η κατάρτιση και η παρουσίαση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων για όμιλο οικονομικών μονάδων που υπάγονται στον έλεγχο μιας μητρικής εταιρείας. Επίσης το ΔΛΠ 27 εφαρμόζεται στη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές, στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής. Το ΔΛΠ 27 δεν σχετίζεται με τις συνενώσεις επιχειρήσεων και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων. Στην περίπτωση συγγενών επιχειρήσεων η κοινοπραξιών, το πρότυπο αυτό χρησιμοποιείται σε συνδυασμό με το ΔΛΠ 28 και ΔΛΠ 31.

❖ ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις

Το ΔΛΠ 28 εφαρμόζεται στη λογιστική των οικονομικών μονάδων που έχουν επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις. Το ΔΛΠ 28 δεν ισχύει για επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις που κατέχονται από:

- Οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων,
- Αμοιβαία κεφάλαια,
- Καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες.
- Άλλες οικονομικές μονάδες, συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις, που, κατά την αρχική αναγνώριση, χαρακτηρίζονται στην εύλογη αξία τους μέσω του κέρδους ή της ζημίας ή που κατατάσσονται ως προοριζόμενα για

εμπορική εκμετάλλευση και αντιμετωπίζονται λογιστικά σύμφωνα με το ΔΛΠ 39.

❖ ΔΛΠ 29: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες

Σκοπός του προτύπου είναι ο καθορισμός του πρότυπου λογιστικού χειρισμού στις ξεχωριστές χρηματοοικονομικές καταστάσεις, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας της οποίας το λειτουργικό νόμισμα είναι το νόμισμα μιας οικονομίας με υπερπληθωρισμό.

❖ ΔΛΠ 31: Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες

Σκοπός του προτύπου είναι ο λογιστικός χειρισμός των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και η εμφάνιση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων της κοινοπραξίας στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μελών των κοινοπρακτούντων και των επενδυτών, ανεξάρτητα από τις δομές ή τις μορφές με τις οποίες διεξάγονται οι δραστηριότητες της κοινοπραξίας. Το ΔΛΠ 31 δεν εφαρμόζεται:

- Αμοιβαία κεφάλαια.
- Οργανισμούς διαχείρισης επενδυτικών κεφαλαίων.
- Καταπιστευματικές επενδυτικές μονάδες.
- Οικονομικές μονάδες συμπεριλαμβανομένων των ασφαλιστικών κεφαλαίων που συνδέονται με επενδύσεις.

❖ ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση

Σκοπός του προτύπου είναι η εφαρμογή συγκεκριμένων λογιστικών αρχών για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών μέσων ως υποχρεώσεις ή ίδια κεφάλαια και για τον συμψηφισμό των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων.

❖ ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά Μετοχή

Σκοπός του προτύπου είναι ο καθορισμός των αρχών για τον προσδιορισμό και την παρουσίαση των κερδών ανά μετοχή. Η υιοθέτηση κοινών αρχών από τις οικονομικές μονάδες θα βελτιώσουν τη σύγκριση των επιδόσεων

διαφορετικών οικονομικών μονάδων, κατά την ίδια διαχειριστική χρήση και μεταξύ διαφορετικών διαχειριστικών χρήσεων της ίδιας οικονομικής μονάδας.

❖ ΔΛΠ 34 Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις

Σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει το ελάχιστο περιεχόμενο μιας ενδιάμεσης χρηματοοικονομικής οικονομικής έκθεσης και να καθορίσει τις αρχές αναγνώρισης και επιμέτρησης στις πλήρεις ή συνοπτικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις για μια ενδιάμεση περίοδο.

❖ ΔΛΠ 36: Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων

Σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει τις διαδικασίες που εφαρμόζονται από μια οικονομική μονάδα, προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι τα περιουσιακά στοιχεία της δεν απεικονίζονται σε αξία μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό τους στον Ισολογισμό. Το ΔΛΠ 36 αυτό έχει εφαρμογή για όλα τα περιουσιακά στοιχεία, καθώς και για τις επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες, εκτός από:

- Αποθέματα (ΔΛΠ 2).
- Χρηματοοικονομικά Μέσα (ΔΛΠ 39).
- Βιολογικά Περιουσιακά Στοιχεία (ΔΛΠ 41).
- Τεχνικά Έργα (ΔΛΠ 11).
- Επενδύσεις σε ακίνητα σε εύλογη αξία (ΔΛΠ 40).
- Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που παρουσιάζονται ως κατεχόμενα προς πώληση (ΔΛΠ ΔΠΧΠ 5).

❖ ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις

Σκοπός του προτύπου είναι να εξασφαλίσει ότι εφαρμόζονται ορθά κριτήρια για την αναγνώριση και επιμέτρηση των προβλέψεων, ενδεχομένων υποχρεώσεων και ενδεχομένων περιουσιακών στοιχείων. Επιπλέον, ότι γνωστοποιούνται στο προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων, επαρκείς πληροφορίες για τις προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία, προκειμένου οι χρήστες να αντιλαμβάνονται τη φύση, το χρονοδιάγραμμα και το ποσό τους. Το ΔΛΠ 37 δεν έχει εφαρμογή για προβλέψεις ορισμένων περιπτώσεων, όταν ένα άλλο πρότυπο ασχολείται με

έναν ειδικό τύπο πρόβλεψης, ενδεχόμενης υποχρέωσης ή ενδεχόμενης απαίτησης, όπως είναι οι παρακάτω:

- Χρηματοοικονομικά μέσα, συμπεριλαμβανομένων των εγγυήσεων (ΔΛΠ 39).
- Συμβάσεις κατασκευής (ΔΛΠ 11).
- Φόρους εισοδήματος (ΔΛΠ 12).
- Μισθώσεις (ΔΛΠ 17).
- Παροχές σε εργαζομένους (ΔΛΠ 19).
- Ασφαλιστήρια συμβόλαια (Δ.Π.Χ.Α. 4).

❖ ΔΛΠ 38: Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού

Σκοπός του προτύπου είναι να καθορίσει τις προδιαγραφές για τον λογιστικό χειρισμό των άυλων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία δεν καλύπτονται από άλλο πρότυπο. Επίσης, προδιαγράφει τις αρχές επιμέτρησης της λογιστικής αξίας των άυλων περιουσιακών στοιχείων και καθορίζει τις γνωστοποιήσεις που απαιτείται να γίνονται στις οικονομικές καταστάσεις, σχετικά με τα άυλα περιουσιακά στοιχεία.

❖ ΔΛΠ 39: Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση

Σκοπός του προτύπου είναι να καθορίσει τις λογιστικές αρχές για την αρχική καταχώρηση και μεταγενέστερη αποτίμηση των χρηματοοικονομικών μέσων.

❖ ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα

Σκοπός του προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και να καθορίσει τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται. Το ΔΛΠ 40 δεν έχει εφαρμογή στις παρακάτω περιπτώσεις που καλύπτονται από το ΔΛΠ 17 Μισθώσεις:

- Την κατάταξη των μισθώσεων ως χρηματοδοτικών ή λειτουργικών.
- Την αναγνώριση του εσόδου από μίσθωση που προκύπτει από επένδυση σε ακίνητα (ΔΛΠ 18).
- Την επιμέτρηση των δικαιωμάτων σε ακίνητα που κατέχονται με λειτουργική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή.

- Την επιμέτρηση της καθαρής επένδυσης σε χρηματοδοτική μίσθωση στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή.
- Τη λογιστική των συναλλαγών πώλησης και αναμισθώσεις.
- Τις γνωστοποιήσεις για τις χρηματοδοτικές και τις λειτουργικές μισθώσεις.

Καθώς επίσης το ΔΛΠ 40 δεν εφαρμόζεται σε:

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (ΔΛΠ 41).
- Μεταλλευτικά δικαιώματα και μεταλλευτικά αποθέματα.

❖ ΔΛΠ 41: Γεωργία

Σκοπός προτύπου είναι ο λογιστικός χειρισμός της αγροτικής δραστηριότητας, καθώς και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που την αφορούν. Το πρότυπο αυτό εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα ακόλουθα, όταν σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα:

- Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία.
- Αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής.
- Κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται στις παραγράφους 34-55 του ΔΛΠ.

Το ΔΛΠ 41 δεν εφαρμόζεται σε:

- Έδαφος που σχετίζεται με αγροτική δραστηριότητα (ΔΛΠ 16 και ΔΛΠ 40).
- Άυλα περιουσιακά στοιχεία που σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (ΔΛΠ 38).

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ) που βρίσκονται σε ισχύ είναι τα εξής (taxheaven, 2016):

- ❖ ΔΠΧΑ 1: Πρώτη εφαρμογή των διεθνών προτύπων χρηματοοικονομικής αναφοράς.
- ❖ ΔΠΧΑ 2: Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών.
- ❖ ΔΠΧΑ 3: Συνενώσεις επιχειρήσεων.

- ❖ ΔΠΧΑ 4: Ασφαλιστήρια συμβόλαια.
- ❖ ΔΠΧΑ 5: Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες.
- ❖ ΔΠΧΑ 6: Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων.
- ❖ ΔΠΧΑ 7: Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις.
- ❖ ΔΠΧΑ 8: Λειτουργικοί τομείς.
- ❖ ΔΠΧΑ 9: Χρηματοοικονομικά Μέσα.
- ❖ ΔΠΧΑ 10: Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις.
- ❖ ΔΠΧΑ 11: Σχήματα υπό κοινό έλεγχο.
- ❖ ΔΠΧΑ 12: Γνωστοποίηση συμμετοχών σε άλλες οντότητες.
- ❖ ΔΠΧΑ 13: Επιμέτρηση Εύλογης Αξίας.
- ❖ ΔΠΧΑ 15: Έσοδα από συμβάσεις με πελάτες.

2.6 Ισχύουσες Διερμηνείες Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς και Διερμηνείες Προτύπων

Όσον αφορά τις ισχύουσες Διερμηνείες Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Ε.Δ.Π.Χ.Α.), αυτές είναι (Βλάχος & Λουκά, 2008, taxheaven, 2016):

- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 1 - Μεταβολές σε υφιστάμενες υποχρεώσεις παροπλισμού, αποκατάστασης και συναφείς υποχρεώσεις. Σχετίζεται με τα ΔΛΠ 1, 8, 16, 23, 36, 37.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 2 - Μετοχές μελών σε συνεταιριστικές οικονομικές οντότητες και παρεμφερή μέσα. Σχετίζεται με τα ΔΛΠ 32 και 39.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 4 - Ο προσδιορισμός του εάν μια συμφωνία εμπεριέχει μίσθωση. Σχετίζεται με τα ΔΛΠ 8, 16, 37 και 38.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 5 - Δικαιώματα συμμετοχών σε ταμεία παροπλισμού, αποκατάστασης και περιβαλλοντικής εξυγίανσης. Σχετίζεται τα ΔΛΠ 8, 27, 28, 31, 37 και 39, επίσης με την Διερμηνεία Προτύπων (Μ.Ε.Ε.) 12.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 6 - Υποχρεώσεις που απορρέουν από τη συμμετοχή σε συγκεκριμένη αγορά — Απόβλητα ηλεκτρολογικού και ηλεκτρονικού εξοπλισμού. Σχετίζεται με τα ΔΛΠ 8 και 37.

- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 7 - Εφαρμογή της προσέγγισης της επαναδιατύπωσης βάσει του ΔΛΠ 29 Χρηματοοικονομική αναφορά σε υπερπληθωριστικές οικονομίες. Σχετίζεται με τα ΔΛΠ 12 και 29.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 8 - Πεδίο εφαρμογής του ΔΠΧΑ 2. Σχετίζεται με το ΔΛΠ 8 και το ΔΠΧΑ 2.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 9 - Επανεκτίμηση των ενσωματωμένων παραγώγων. Σχετίζεται με το ΔΛΠ 39 και τα ΔΠΧΑ 1 και 3.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 10 - Ενδιάμεση οικονομική αναφορά και απομείωση. Σχετίζεται με τα ΔΛΠ 34 και 36.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 11 - ΔΠΧΑ 2 — Συναλλαγές ομίλου και ιδίων μετοχών. Σχετίζεται με το ΔΛΠ 32 και το ΔΠΧΑ 2.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 12 - Συμφωνίες παραχώρησης του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Σχετίζεται με το ΔΛΠ 8.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 13 - Προγράμματα Εμπιστοσύνης Πελατών. Σχετίζεται με το ΔΛΠ 8.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 14 - ΔΛΠ 19 — Το όριο σε ένα περιουσιακό στοιχείο καθορισμένων παροχών, οι ελάχιστες κεφαλαιακές υποχρεώσεις και οι αλληλεπιδράσεις τους.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 15 - Συμβάσεις για την Κατασκευή Ακινήτων.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 16 - Αντισταθμίσεις μιας Καθαρής Επένδυσης σε Εκμετάλλευση Εξωτερικού.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 17 - Διανομές Μη-Ταμειακών Περιουσιακών Στοιχείων σε Ιδιοκτήτες.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 18 - Μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων από πελάτες.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 19 - Εξόφληση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με συμμετοχικούς τίτλους.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 20 - Κόστος αποκάλυψης στη φάση της παραγωγής ορυχείου επιφανείας.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΕΔΔΠΧΑ 21 - Διερμηνεία ΕΔΔΠΧΑ 21 Εισφορές.

Οι ισχύουσες Διερμηνείες Προτύπων (Μ.Ε.Δ.), είναι (Βλάχος & Λουκά, 2008, taxheaven, 2016):

- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ 7 - Εισαγωγή του ευρώ. Σχετίζεται με το ΔΛΠ 21.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ 10 - Κρατική υποστήριξη — Καμία ειδική σχέση με επιχειρηματικές δραστηριότητες. Σχετίζεται με το ΔΛΠ 20.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ 12 - Ενοποίηση — Οικονομικές οντότητες ειδικού σκοπού. Σχετίζεται με το ΔΛΠ 27.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ 13 - Από κοινού ελεγχόμενες οικονομικές οντότητες – Μη χρηματικές συνεισφορές από κοινοπρακτούντες. Σχετίζεται με το ΔΛΠ 31.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ 15 - Λειτουργικές μισθώσεις — Κίνητρα. Σχετίζεται με το ΔΛΠ 17.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ 21 - Φόροι εισοδήματος — Ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων. Σχετίζεται με το ΔΛΠ 12.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ 25 - Φόροι εισοδήματος — Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας οικονομικής οντότητας ή των μετόχων της. Σχετίζεται με το ΔΛΠ 12.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ 27 - Εκτίμηση της ουσίας των συναλλαγών που συνεπάγονται τον νομικό τύπο της μίσθωσης. Σχετίζεται με το ΔΛΠ 17.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ 29 - Γνωστοποίηση — Συμφωνίες για την παραχώρηση του δικαιώματος παροχής υπηρεσιών. Σχετίζεται με το ΔΛΠ 1.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ 31 - Έσοδα — Πράξεις ανταλλαγής που αφορούν υπηρεσίες διαφήμισης. Σχετίζεται με το ΔΛΠ 18.
- ❖ ΔΙΕΡΜΗΝΕΙΑ ΜΕΔ 32 - Άυλα περιουσιακά στοιχεία — Κόστος δικτυακού τύπου. Σχετίζεται με το ΔΛΠ 38.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

3.1. Εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα

Προκειμένου να γίνει κατανοητή η έννοια και σημασία των ΔΛΠ, είναι πολύ σημαντικό να γίνει μια αναφορά στα ενδιαφερόμενα μέρη, δηλαδή στους χρήστες τους. Ο μεγάλος αριθμός των λογιστών πρέπει να μελετήσει ενδελεχώς τα πρότυπα αυτά, καθώς οι λογιστές αποτελούν έναν από τους σημαντικότερους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Επίσης, η υποχρεωτική εναρμόνιση των επιχειρήσεων με τα ΔΛΠ, καθιστά απαραίτητη την ενασχόληση τους πάνω σε αυτό το θέμα.

Ακόμα μια ομάδα χρηστών των ΔΛΠ, αποτελούν οι Ορκωτοί Ελεγκτές, οι οποίοι ελέγχουν την ορθότητα της υιοθέτησης τους, με τα υπόλοιπα ελεγκτικά όργανα (Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, Υπουργείο Ανάπτυξης κ.α.) να έχουν παρόμοιες αρμοδιότητες.

Τέλος, οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αποτελεί την πλειοψηφία των χρηστών των ΔΛΠ, καθώς το σύνολο του χρηματοπιστωτικού συστήματος το οποίο σχετίζεται με τις επιχειρήσεις και επομένως με τις λογιστικές καταστάσεις τους είναι ένα από τα βασικότερα ενδιαφερόμενα μέρη. Επίσης, είναι και οι επενδυτές οι οποίοι είτε μεμονωμένα είτε οργανωμένα, κάνουν χρήση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων βάσει των ΔΛΠ προκειμένου να διασαφηνίσουν την οικονομική κατάσταση τους και να προβούν σε πιθανές επενδύσεις (Ντζανάτος, 2008).

Στην Ελλάδα η λογιστική και η φορολογική νομοθεσία πάντοτε συσχετίζονται έντονα, με την λογιστική να μην προσανατολίζεται προς τις ανάγκες της

κεφαλαιαγοράς και την προστασία των επενδυτών. Έτσι, τα ΕΛΠ είναι πλήρως αντίθετα με τα ΔΛΠ, τα οποία από τη φύση τους προσανατολίζονται ως προς τους μετόχους και ανεξαρτήτως των φορολογικών σκοπών, δηλαδή πιο κοντά στο αγγλοσαξωνικό λογιστικό μοντέλο.

Τα τελευταία έτη στην Ελλάδα, όπως ακριβώς συμβαίνει και στην πλειοψηφία των χωρών που κάνουν χρήση του γαλλογερμανικού μοντέλου λογιστικής, πραγματοποιούνται ορισμένες προσπάθειες για εκσυγχρονισμό των λογιστικών τους συστημάτων, έτσι ώστε να ακολουθήσουν τις εξελίξεις που λαμβάνουν χώρα διεθνώς. Έτσι, έπειτα από την είσοδο της χώρας μας στην Ευρωπαϊκή Ένωση και από την αύξηση του ανταγωνισμού των διεθνών και ευρωπαϊκών επιχειρήσεων, κατέστη σαφές ότι η λογιστική εκτός από τους φορολογικούς της σκοπούς, μπορεί αν εκφρασθεί και χρησιμοποιηθεί κατάλληλα, να συνεισφέρει αποτελεσματικά στην βέλτιστη διαχείριση των εταιρειών (Αραμπατζής, 2012).

Βέβαια στην Ελλάδα υπήρξαν και κάποιες μεμονωμένες περιπτώσεις εταιρειών οι οποίες προβαίνουν στην κατάρτιση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ, εδώ και σχεδόν μια εικοσιπενταετία:

- Βάσει της ελληνικής νομοθεσίας, οι θυγατρικές εταιρείες αλλοδαπών ομίλων έπρεπε να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το ΕΓΛΣ. Ωστόσο, έπρεπε να προβούν στη σύνταξη των καταστάσεων αυτών σύμφωνα και με τα ΔΛΠ προκειμένου να τις αποστείλουν στις μητρικές εταιρείες μαζί με ένα πιστοποιητικό ελέγχου.
- Οι εταιρείες οι οποίες είχαν αντλήσει ή αναζητούσαν να αντλήσουν κεφάλαια από το εξωτερικό.
- Οι εταιρείες οι οποίες δραστηριοποιούνταν στον κλάδο της ναυτιλίας. Σε αυτές τις εταιρείες οι υποχρεώσεις τους σχετικά με την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων ήταν αρκετά περιορισμένες με την ελληνική νομοθεσία να αδυνατεί να καλύψει όλες τις περιπτώσεις που προέκυπταν. Ωστόσο, οι διεθνείς συναλλαγές τους καθιστούσαν υποχρεωτική την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων σύμφωνα με ΔΛΠ, και έτσι τις κατάρτιζαν παράλληλα με τις λογιστικές καταστάσεις κατά ΕΛΠ.

Κατά τη διάρκεια των επόμενων ετών, όλο και μεγαλύτερος αριθμός ελληνικών επιχειρήσεων κατάρτιζε τις οικονομικές καταστάσεις βάσει των ΔΛΠ, ταυτόχρονα με τις απαιτούμενες οικονομικές καταστάσεις βάσει του Ελληνικού Λογιστικού Προτύπου. Όπως είναι φυσικό οι μεγάλες εταιρείες ομίλων μπορούσαν ευκολότερα να τις συντάξουν κατά ΔΛΠ, καθώς το εύρος των δραστηριοτήτων τους είναι παγκόσμιο. Από την άλλη πλευρά, οι μικρότερες από τις εισηγμένες εταιρείες κατέβαλαν προσπάθειες σχετικά με αυτό το ζήτημα, αλλά το έργο τους ήταν εξαιρετικά πολυδάπανο σε χρόνο και σε κόστος, με υψηλές απαιτήσεις σε εμπειρία και εξειδικευμένες γνώσεις (Μαυράκη, 2012).

Ένα εξαιρετικά κρίσιμο θέμα που προκύπτει από την υιοθέτηση των ΔΛΠ είναι η ομαλή και ορθή μετάβαση από τα ήδη ισχύοντα εθνικά στα διεθνή πρότυπα. Στην Ελλάδα τα ΔΛΠ ενσωματώθηκαν στην νομοθεσία της με βάση τις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Το 2002, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ενέκριναν τον Κανονισμό 1606/2002, αναφορικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Βάσει του Κανονισμού αυτού, η εφαρμογή των ΔΛΠ γίνεται υποχρεωτική, με κάποιες περιπτώσεις οι λογιστικές αρχές και κανόνες που διέπουν την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων του κράτους μέλους να υπερισχύουν από αυτά. Οι ευρωπαϊκές κυβερνήσεις έχουν το δικαίωμα καθορισμού των δικών τους επιπρόσθετων λογιστικών προδιαγραφών, με την μόνη προϋπόθεση ότι αυτές οι προδιαγραφές δεν μεταβάλουν την ακρίβεια των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.

Επίσης, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα να υποχρεώνουν τις επιχειρήσεις που βρίσκονται στην επικράτεια τους να εφαρμόζουν κάποια από τα ΔΛΠ, ακόμα και αν αυτά δεν είναι υποχρεωτικά από τον ευρωπαϊκό κανονισμό.

Στην Ελλάδα, η υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ εισήλθε με την υιοθέτηση του άρθρου 13 του Νόμου 3229/2004 στο εμπορικό δίκαιο και με την προσθήκη του κεφαλαίου 15 «Περί Διεθνών Λογιστικών Προτύπων» στον Νόμο 2190/1920. Το κεφάλαιο αυτό ρυθμίζει με σαφήνεια πρακτικά θέματα που προκύπτουν από την εφαρμογή του Ευρωπαϊκού Κανονισμού 1606/2002, προκειμένου να καταστήσει

ευκολότερη την προσαρμογή των ελληνικών επιχειρήσεων στις αλλαγές στην κατάρτιση και τη δημοσίευση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τους.

Όπως είναι φυσικό, για να εφαρμοστεί ομαλά ένα τέτοιο σχέδιο είναι απαραίτητο να υπάρχει οργανωμένη και σωστή προετοιμασία καθώς και εναρμονισμός του συνόλου των εμπλεκόμενων φορέων (κράτος, εποπτικοί φορείς, ορκωτοί ελεγκτές κ.α.).

Γίνεται εύκολα αντιληπτό ότι τα ΔΛΠ υπερισχύουν έναντι των ΕΛΠ αναφορικά με τη δυνατότητα κατανόησης, την αξιοπιστία, τη συνάφεια και τη συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και με την παροχή χρήσιμων πληροφοριών, συμβάλλοντας στην ορθή λήψη αποφάσεων, στην έγκαιρη ανάδειξη των κινδύνων και στη βελτίωση της αξιοπιστίας και της πιστοληπτικής ικανότητας των επιχειρήσεων.

Στην Ελλάδα, βάσει του Νόμου 3229/2004, από την 1^η Ιανουαρίου 2005, οι ανώνυμες εισηγμένες εταιρείες και από την 1^η Ιανουαρίου 2007, τα χρηματοδοτικά και πιστωτικά ιδρύματα με τη νομική μορφή ανώνυμης εταιρείας (εκτός την Τράπεζα της Ελλάδας) καθώς και οι δημόσιες επιχειρήσεις, είναι υποχρεωμένες να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν τις λογιστικές τους καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ.

Αυτό ισχύει για τις ετήσιες απλές και ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, αλλά και για οποιαδήποτε άλλη κατάσταση που οι επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση να δημοσιεύουν, βάσει του άρθρου 134 του 2190/1920. Ακόμα, οι θυγατρικές επιχειρήσεις των εισηγμένων εταιρειών έχουν την υποχρέωση σύνταξης των ετήσιων λογιστικών τους καταστάσεων κατά τα ΔΛΠ και από 1^η Ιανουαρίου 2005, οι Ανώνυμες Εταιρείες και οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης έχουν τη δυνατότητα κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τους με την χρήση των ΔΛΠ.

Παρακάτω παρουσιάζονται οι κατηγορίες των οντοτήτων οι οποίες έχουν την υποχρέωση κατάρτισης των λογιστικών τους καταστάσεων κατά τα ΔΠΧΑ (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς), όπως έχουν υιοθετηθεί σύμφωνα με τον Ευρωπαϊκό Κανονισμό 1606/2002, αναφορικά με τις ατομικές αλλά και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις τους:

- Οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος.

- Οντότητες οι οποίες έχουν τις εγκαταστάσεις τους στην Ελλάδα και είναι θυγατρικής οντότητας, οι μετοχές ή άλλες κινητές αξίες της οποίας είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους κατά την Οδηγία 2004/39/ΕΟΚ, με την προϋπόθεση ότι αντιπροσωπεύουν μεμονωμένα ή συνολικά ποσοστό υψηλότερο από το 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου του εργατικού δυναμικού της μητρικής.
- Χρηματοδοτικά ιδρύματα περίπτωσης 26, παρ. 1, άρθρου 4 του Κανονισμού 575/2013, με την προϋπόθεση ότι υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.
- Ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του ν. 3606/2007 (Οδηγία 2004/39/ΕΚ).
- Ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του Νόμου 3371/2005.
- Ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του Νόμου 2778/1999.
- Ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του Νόμου 2367/1995.
- Ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του Νόμου 4099/2012.
- Οντότητες του χαρτοφυλακίου.
- Οντότητες που υποχρεούνται σύμφωνα με άλλη νομοθετική διάταξη.

Οποιαδήποτε άλλα οντότητα η οποία υπόκειται στον Νόμο 4308/2014, έχει τη δυνατότητα έπειτα από απόφαση της διοίκησης, προαιρετικής εφαρμογής των ΔΠΧΑ. Στην περίπτωση που εφαρμοστούν τα ΔΠΧΑ, η διαδικασία αυτή είναι υποχρεωτική για μια συνεχόμενη πενταετία από την πρώτη εφαρμογή τους.

Οι οντότητες οι οποίες επιλέγουν την κατάρτιση των ατομικών λογιστικών τους καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, υποχρεούνται να καταρτίσουν και τις ενοποιημένες λογιστικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα ίδια πρότυπα. Τέλος, οι οντότητες οι οποίες καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις βάσει των ΔΠΧΑ, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, θέτουν σε εφαρμογή μόνο τα άρθρα 3 ως και 15 και την παράγραφο 32 του άρθρου 29 του Νόμου 4308/2014.

3.2. Οι Σημαντικότερες Διαφορές των ΔΛΠ με τα ΕΛΠ

Οι διαφορές που υπάρχουν ανάμεσα στα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ εντοπίζονται σε κύρια τμήματα της λογιστικής. Παρακάτω θα εξεταστούν οι δύο βασικότεροι τομείς όπου υπάρχουν αυτές οι διαφορές. Έτσι, αναφορικά με τις καταρτιζόμενες χρηματοοικονομικές καταστάσεις αλλά και τις παρεχόμενες από αυτές πληροφορίες, έπειτα από την καθιέρωση της υποχρέωσης της σύνταξης Κατάστασης Ταμειακών Ροών από τις εισηγμένες εταιρείες, το εύρος των διαφοροποιήσεων που ήδη υπάρχουν ανάμεσα στα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ σημείωσε σημαντική μείωση. Ωστόσο, κάποιες διαφορές συνεχίζουν να υπάρχουν και αφορούν τα παρακάτω σημεία.

Αρχικά, την σύνταξη του Πίνακα Μεταβολών της Καθαρής Θέσης. Με βάση τα ΔΛΠ είναι υποχρεωτική η σύνταξη του, ενώ με βάση τα ΕΛΠ δεν υφίσταται τέτοια υποχρέωση. Σχετικά με τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων αυτό το κενό καλύπτεται κατά ένα πολύ μεγάλο βαθμό από την κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

Ωστόσο, στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν απαιτείται από την ελληνική νομοθεσία η σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων και έτσι δεν είναι απολύτως κατανοητή στον αναγνώστη η αιτιολόγηση των διαφορών που υπάρχουν στα ίδια κεφάλαια ανάμεσα στις χρήσεις.

Το δεύτερο σημείο αφορά το περιεχόμενο που περιλαμβάνει το Προσάρτημα, καθώς σύμφωνα με τα ΔΛΠ οι πληροφορίες του Προσαρτήματος είναι περισσότερες από αυτές που απαιτούνται από τα ΕΛΠ. Η τελευταία διαφοροποίηση αφορά το γεγονός ότι σύμφωνα με τα ΔΛΠ ο φόρος εισοδήματος υπάρχει ως στοιχείο της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσεως.

Ο δεύτερος βασικός τομέας της λογιστικής όπου παρουσιάζονται οι διαφοροποιήσεις ανάμεσα στα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ αφορά την λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων συγκεκριμένων περιπτώσεων. Πριν την ανάλυση είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι σε αυτήν την κατηγορία συμπεριλαμβάνονται τρόποι μέτρησης, αποτίμησης και απεικόνισης μεγεθών καθώς και περιπτώσεις όπου λογιστικοποιούνται και παρουσιάζονται περιουσιακά στοιχεία και υπόλοιπα λογαριασμών. Έτσι, οι βασικότερες διαφορές αναφορικά με την λογιστική αντιμετώπιση ορισμένων γεγονότων και περιπτώσεων συγκεντρώνονται στα παρακάτω πέντε σημεία.

- Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης. Κατά τα ΕΛΠ, η καταχώριση του συνόλου των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης πραγματοποιείται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης και η απόσβεση τους συμβαίνει εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα κατά τη διάρκεια μιας περιόδου η οποία δεν είναι μεγαλύτερη από μια πενταετία. Από την άλλη, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, τα έξοδα έρευνας και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης, μόνο στην περίπτωση όπου υφίστανται συγκεκριμένες προϋποθέσεις. Η απόσβεση τους πραγματοποιείται με συστηματικό τρόπο κατά τη διάρκεια που αναμένεται το σχετικό όφελος.
- Συντελεστές απόσβεσης παγίων. Με βάση τα ΕΛΠ, ο καθορισμός των συντελεστών απόσβεσης των παγίων πραγματοποιείται από την φορολογική νομοθεσία, ενώ οι αναπροσαρμογές των παγίων είναι σύμφωνες με ορισμένες νομοθετικές διατάξεις και τα χρηματοδοτικά μισθωμένα πάγια δεν εμφανίζονται ποτέ στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του μισθωτή. Από την άλλη, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, ο καθορισμός των συντελεστών απόσβεσης των παγίων πραγματοποιείται βάσει της διάρκειας της ωφέλιμης ζωής τους και οι αναπροσαρμογές παγίων είναι σύμφωνες με εκθέσεις εκτιμητών. Επίσης, τα χρηματοδοτικά μισθωμένα πάγια εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του μισθωτή, ενώ η αξία του λειτουργικά μισθωμένου εξοπλισμού απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις τους εκμισθωτή.
- Εμφάνιση των συμμετοχών στον ατομικό ισολογισμό. Με βάση τα ΕΛΠ, η αποτίμηση των συμμετοχών σε θυγατρικές και σε συγγενείς εταιρείες στον ατομικό ισολογισμό, ανεξάρτητα από το ποσοστό συμμετοχής, πραγματοποιείται στην κατ' είδος μικρότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή κτήσης και την τρέχουσα τιμή. Τα δικαιώματα μειοψηφίας απεικονίζονται σε ένα συγκεκριμένο κονδύλιο εντός των ιδίων κεφαλαίων. Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, η απεικόνιση των συμμετοχών σε θυγατρικές εταιρείες στον ατομικό ισολογισμό πραγματοποιείται με την μέθοδο της ενοποίησης, ενώ σε συγγενείς εταιρείες με την μέθοδο της καθαρής θέσης. Τα δικαιώματα μειοψηφίας απεικονίζονται σε ένα συγκεκριμένο κονδύλιο του παθητικού, εκτός των ιδίων κεφαλαίων.

- Επιχορηγήσεις. Με βάση τα ΕΛΠ, οι επιχορηγήσεις θεωρούνται ως στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων κατά το τμήμα τους που δεν έχει ακόμα αποσβεστεί. Αντίθετα, με βάση τα ΔΛΠ, οι επιχορηγήσεις απεικονίζονται σε ένα λογαριασμό υποχρέωσης καθώς δεν αποτελούν στοιχείο το οποίο θα παραμείνει στα ίδια κεφάλαια, αλλά μεταφέρονται στα αποτελέσματα σταδιακά και αναλογικά παράλληλα με την μεταφορά των αποσβέσεων των παγίων που αντιστοιχούν σε αυτές στα αποτελέσματα χρήσης.
- Προβλέψεις. Κατά τα ΕΛΠ, στα λογιστικά αρχεία καταχωρούνται οι προβλέψεις οι οποίες αναγνωρίζονται στα πλαίσια της φορολογικής νομοθεσίας, ενώ κατά τα ΔΛΠ, οι προβλέψεις πραγματοποιούνται σύμφωνα με τεκμηριωμένα στοιχεία και εκτιμήσεις της εταιρείας. Οι προβλέψεις αυτές αναφέρονται σε επισφαλείς απαιτήσεις, αποζημιώσεις προσωπικού, υποτιμήσεις αποθεμάτων και ενδεχόμενες υποχρεώσεις (Μαυράκη, 2012).

3.3. Σύγκριση Μεταξύ Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων

Παρακάτω παρουσιάζονται οι κύριες διαφοροποιήσεις που συναντώνται από την σύγκριση των ΔΛΠ με τα ΕΛΠ ανά διεθνές πρότυπο.

3.3.1 ΔΛΠ 1 (ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ)

Το ΔΛΠ 1 «Οικονομικές καταστάσεις» αφορά την παρουσίαση των γενικού σκοπού ατομικών ή ενοποιημένων λογιστικών καταστάσεων που συντάσσονται με βάση τα ΔΛΠ και έχει ως στόχο την εξασφάλιση της συγκρισιμότητας με τις λογιστικές καταστάσεις των προηγούμενων χρήσεων της επιχείρησης καθώς και τις λογιστικές καταστάσεις των άλλων επιχειρήσεων.

Συγκρίνοντας το περιεχόμενο του ΔΛΠ 1 με τις αντίστοιχες διατάξεις των ΕΛΠ, εμφανίζονται αρκετές διαφοροποιήσεις σχετικά με την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, με την βασικότερη διαφορά να εντοπίζεται σε επίπεδο αρχών, αλλάζοντας ριζικά τα δεδομένα τους.

Στα ΕΛΠ οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση την αρχή του ιστορικού κόστους και την αρχή της συντηρητικότητας, ενώ στα ΔΛΠ υπάρχει υποβάθμιση της αρχής του ιστορικού κόστους και δεν αναφέρεται πουθενά η αρχή της συντηρητικότητας (Αραμπατζής, 2012). Επίσης, τα ΔΛΠ προωθούν την αρχή της εύλογης παρουσίασης (ΔΛΠ 13), αποδεικνύοντας ότι δίνεται ύψιστη σημασία στον καθορισμό διατάξεων για την αποτίμηση στην εύλογη αξία (Νεγκάκης, 2015).

Επιπλέον, υφίστανται διαφοροποιήσεις των ειδών των οικονομικών καταστάσεων, καθώς με βάση τα ΔΛΠ, παραμένει ο Ισολογισμός και η Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, αλλά από την άλλη παύει να ισχύει ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων και αντικαθίσταται από τον Πίνακα Μεταβολής Ιδίων Κεφαλαίων. Ακόμα και με τα ΕΛΠ ο χαρακτήρας του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων είναι υποχρεωτικός μόνο για τις ατομικές και όχι για τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Τα ΔΛΠ επιβάλλουν την Κατάσταση Ταμειακών Ροών, η οποία απεικονίζει το κατά πόσο είναι ικανές οι επιχειρήσεις να παράγουν ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα. Η κατάσταση αυτή εκδίδονταν και δημοσιεύονταν από τις εισηγμένες εταιρείες, ενώ για τις μη εισηγμένες εξακολουθεί να είναι προαιρετική κατά τα ΕΛΠ.

Τέλος, τα ΔΛΠ καθιστούν υποχρεωτική την κατάρτιση Σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ συντάσσονταν το Προσάρτημα το οποίο ωστόσο περιελάμβανε μικρότερο αριθμό πληροφοριών από αυτές που είναι υποχρεωτικό να εμφανίζονται στις Σημειώσεις (Αραμπατζής, 2012).

3.3.2 ΔΛΠ 2 (ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ)

Τα αποθέματα αποτελούν το σημαντικότερο στοιχείο του Ισολογισμού των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων και το στοιχείο που επηρεάζει τη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων μέσα από τις αγορές και τις πωλήσεις. Το ΔΛΠ 2 «Αποθέματα» έχει ως κύριο σκοπό τον προσδιορισμό ενός τρόπου επιμέτρησης, αναγνώρισης και παρουσίασης των αποθεμάτων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιρειών.

Ζητήματα όπως το κόστος κτήσης των αποθεμάτων, την κοστολόγηση, τις μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσης, την αποτίμηση και την υποτίμηση τους αποτελούν τις βασικότερες διαφοροποιήσεις συγκρίνοντας τα ΔΛΠ 2 με τα ΕΛΠ.

Όσον αφορά το κόστος κτήσης των αποθεμάτων, τα ΔΛΠ αναφέρουν ότι αυτό επιβαρύνεται με τους τόκους δανείων όταν ισχύουν οι προϋποθέσεις του ΔΛΠ 23, ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ αυτές οι δαπάνες δεν κοστολογούνται. Σχετικά με την κοστολόγηση και τις μεθόδους προσδιορισμού της τιμής κτήσης, σύμφωνα με τα ΔΛΠ, το κόστος των αποθεμάτων υπολογίζεται μόνο με την μέθοδο FIFO ή του Μέσου Σταθμικού Κόστους, αντίθετα με τα ΕΛΠ όπου μπορεί να υπολογισθεί και με άλλες μεθόδους.

Αναφορικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων σύμφωνα με το ΔΛΠ 2, πραγματοποιείται στην κατ' είδος μικρότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή κόστους κτήσης και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού δεν γίνεται χρήση της τρέχουσας τιμής. Από την άλλη, τα ΕΛΠ ορίζουν ότι η αποτίμηση των αποθεμάτων στην μικρότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή κόστους και στην τρέχουσα τιμή πραγματοποιείται μόνο στην περίπτωση που η τρέχουσα είναι μικρότερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, και τότε η αποτίμηση γίνεται στην αξία ρευστοποίησης.

Τέλος, σχετικά με την υποτίμηση των αποθεμάτων κάτω από το κόστος κτήσης και βάσει των ΔΛΠ, η διαφορά υποτίμησης υπάρχει ως πρόβλεψη που την επόμενη χρήση μπορεί να αντιστραφεί. από την άλλη, σύμφωνα με τα ΕΛΠ, η υποτίμηση δεν απεικονίζεται σε λογαριασμό πρόβλεψης αλλά απευθείας σε μείωση αξίας των αποθεμάτων με την τιμή αποτίμησης να αποτελεί το κόστος κτήσης των αποθεμάτων (Καραγιώργος & Πετρίδης, 2010).

3.3.3 ΔΛΠ 8 (ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ, ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΑΘΗ)

Ο σκοπός αυτού του προτύπου είναι η προδιαγραφή των κριτηρίων επιλογής και μεταβολής των λογιστικών πολιτικών, μαζί με το λογιστικό χειρισμό και τη γνωστοποίηση μεταβολών στις λογιστικές πολιτικές, εκτιμήσεις και τις διορθώσεις των λαθών.

Μία πολύ σημαντική διαφορά μεταξύ του ΔΛΠ 8 και των ΕΛΠ σχετικά με τη διόρθωση λαθών προηγούμενων χρήσεων, εντοπίζεται στο γεγονός ότι το ΔΛΠ προβλέπει την επαναδιατύπωση των προηγούμενων λογιστικών καταστάσεων. Από την άλλη σύμφωνα με τα ΕΛΠ, είναι διαφορετική η λογιστική αντιμετώπιση, καθώς αυτά τα λάθη λογίζονται στη χρήση όπου εντοπίζονται. Αυτό ουσιαστικά σημαίνει ότι βάσει των ΕΛΠ, τα λάθη των προηγούμενων χρήσεων επιδρούν στο αποτέλεσμα χρήσης, ενώ βάσει των ΔΛΠ, τα λάθη επιδρούν απευθείας στην Καθαρή Θέση ή πιθανόν στα αποτελέσματα των συγκρίσιμων χρήσεων όπου υφίστανται.

Στην περίπτωση μεταβολής λογιστικής πολιτικής, σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, αυτή η μεταβολή εφαρμόζεται αναδρομικά επιβάλλοντας την επαναδιατύπωση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προηγούμενων χρήσεων. Αντίθετα, κατά τα ΕΛΠ, σε περίπτωση όπου μεταβληθεί μια λογιστική πολιτική, τότε στον Ισολογισμό και στο Προσάρτημα περιλαμβάνεται μια ειδική σημείωση η οποία εξηγεί πως θα απεικονίζονταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της χρήσης αν δεν είχαν υιοθετηθεί οι νέες λογιστικές πολιτικές.

Αναφορικά με τις λογιστικές εκτιμήσεις, μια επίδραση της μεταβολής μιας λογιστικής εκτίμησης έχει τη δυνατότητα καταχώρησης μόνο στα αποτελέσματα χρήσης κατά ΕΛΠ, ενώ σύμφωνα με τα ΔΛΠ, υπάρχουν δύο περιπτώσεις. Στην περίπτωση που η επίδραση αλλαγής της εκτίμησης αναφέρεται στα αποτελέσματα, τότε η καταχώρηση της γίνεται στα αποτελέσματα χρήσης, ενώ στην περίπτωση που αναφέρεται σε στοιχείο της καθαρής θέσης, καταχωρείται στην καθαρή θέση (Αραμπατζίδης, 2012).

3.3.4 ΔΛΠ 17 (ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ)

Οι μισθώσεις μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες, οι οποίες είναι η χρηματοδοτική και η λειτουργική. Η χρηματοδοτική μίσθωση υφίσταται στην περίπτωση που η σύμβαση μίσθωσης με την οποία ο εκμισθωτής μεταφέρει όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κατοχής του περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή. Όλες οι υπόλοιπες μισθώσεις που δεν είναι χρηματοδοτικές, χαρακτηρίζονται ως λειτουργικές.

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, το πάγιο που μισθώνεται δεν εμφανίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και τα μισθώματα που καταβάλλει στον εκμισθωτή απεικονίζονται ως έξοδα. Από την άλλη, κατά τα ΔΛΠ, τα πάγια μπορούν να εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ως στοιχεία του ενεργητικού και αναλόγως οι υποχρεώσεις μπορούν να εμφανίζονται ως στοιχείο του παθητικού.

Επιπλέον, τα ΔΛΠ υιοθετούν ως απαραίτητη την απόσβεση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που κατέχεται με χρηματοδοτική μίσθωση. Πλέον, έπειτα από την υιοθέτηση του Νόμου 4308/2014, τα νέα ΕΛΠ αντιμετωπίζουν παρόμοια ζητήματα με ανάλογο τρόπο των αντίστοιχων ΔΛΠ και καθορίζουν την πώληση περιουσιακών στοιχείων και επαναμίσθωσης τους (Καλπανίδης, 2015).

3.3.5 ΔΛΠ 36 (ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΧΕΙΩΝ)

Πλέον, ο Νόμος 4308/2014 είναι αρμόδιος για την απομείωση των περιουσιακών στοιχείων και συμβαδίζει με το ΔΛΠ 36. Όμως, πριν από αυτόν τον νόμο, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, υπήρχε η πρόβλεψη για την απόσβεση της υπεραξίας εφάπαξ ή σε πέντε έτη, με την πληρωμή ισόποσων δόσεων, αντίθετα με βάση τα ΔΛΠ, τα οποία προβλέπουν την εξέταση της υπεραξίας για πιθανή απομείωση ετησίως και χωρίς εξαίρεση.

Επιπλέον, σύμφωνα με τα ΕΛΠ, δεν προβλέπεται αναστροφή της απομείωσης υπεραξίας αλλά η ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται ως έξοδο στα αποτελέσματα και η αναστροφή τους αποστρέφεται στην περίπτωση που παύουν να ισχύουν οι συνθήκες που την προκάλεσαν. Από την άλλη, σύμφωνα με το ΔΛΠ 36, υπάρχει η δυνατότητα καταχώρησης των ζημιών απομείωσης στην καθαρή θέση και η δυνατότητα αναστροφής τους (Καλπανίδης, 2015).

3.3.6 ΔΛΠ 38 (ΆΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ)

Το παρόν πρότυπο έχει ως σκοπό την πραγματοποίηση λογιστικού χειρισμού των άυλων περιουσιακών στοιχείων και τον καθορισμό των κριτηρίων που είναι απαραίτητο να εκπληρώνονται για να μπορεί ένα στοιχείο του ενεργητικού να αναγνωρίζεται ως άυλο περιουσιακό στοιχείο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Έτσι, καθιερώνονται πολύ αυστηρές προϋποθέσεις προκειμένου να απεικονιστούν τα άυλα περιουσιακά στοιχεία στον Ισολογισμό, ενώ σύμφωνα με τα ΕΛΠ, δεν υπάρχουν σαφείς κανόνες καταχώρησης, εκτός από την περίπτωση που ένα άυλο στοιχείο καταχωρείται, όταν πιστεύεται ότι θα παρέχει έργο μακράς αξιοποίησης.

Επιπλέον, υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις των ΕΛΠ και των ΔΛΠ στις αποσβέσεις και στην αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Σχετικά με την αποτίμηση, με βάση το ΔΛΠ 38, υπάρχουν δύο τρόποι μεταγενέστερης αποτίμησης ενός άυλου στοιχείου. Η πρώτη μέθοδος ορίζει ότι ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο απεικονίζεται στο κόστος του, αφαιρώντας την κάθε σωρευμένη απόσβεση και την κάθε σωρευμένη ζημιά απομείωσης, ενώ η δεύτερη μέθοδος ορίζει ότι η απεικόνιση του άυλος στοιχείου πρέπει να γίνεται σε μια αναπροσαρμοσμένη αξία, δηλαδή στην εύλογη του αξία. Αντιθέτως, τα ΕΛΠ ορίζουν ότι η αποτίμηση των άυλων περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται βάσει του ιστορικού κόστους.

Τέλος, τα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ προσεγγίζουν διαφορετικά τη λογιστική αντιμετώπιση των αποσβέσεων των άυλων περιουσιακών στοιχείων. Έτσι, κατά τα ΕΛΠ, όλα τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος όπου πραγματοποιούνται, είτε ισόποσο και τμηματικά εντός μιας πενταετίας. Αντιθέτως, κατά τα ΔΛΠ, ορίζεται ότι η απόσβεση των άυλων περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους.

Η ωφέλιμη ζωή μπορεί να είναι αόριστη ή περιορισμένη και για αυτό το λόγο εξηγείται ότι στην περίπτωση που η ωφέλιμη ζωή ενός άυλου περιουσιακού στοιχείου είναι αόριστη, τότε αυτό δεν αποσβένεται, ενώ στην περίπτωση που είναι περιορισμένη, τότε αυτό αποσβένεται (Αραμπατζής, 2012).

3.4. Μελέτες που Αφορούν την Εφαρμογή των ΔΛΠ στις Ελληνικές Επιχειρήσεις

Παρακάτω θα ακολουθήσει η παρουσίαση ορισμένων μελετών αναφορικά με τα γεγονότα που συνέβησαν μετά την υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα.

Σύμφωνα με την έρευνα που πραγματοποιήθηκε το 2010 από τον κ. Σπάθη και Φλωρόπουλο και την κα. Γεωργακοπούλου η οποία είχε ως σκοπό την μελέτη του βαθμού επιρροής των ελληνικών επιχειρήσεων από την εισαγωγή των ΔΠΧΠ στην

Ευρωπαϊκή Ένωση, η εφαρμογή τους τελικά επηρέασε σε σημαντικό βαθμό ζητήματα όπως τον κύκλο εργασιών, την αναλογία των συνολικών υποχρεώσεων ως προς το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων, την αναλογία των ιδίων κεφαλαίων ως προς το σύνολο του ενεργητικού και την αναλογία των ιδίων κεφαλαίων ως προς τις συνολικές υποχρεώσεις.

Ακόμα μια έρευνα έλαβε χώρα το 2010 από των κ. Μπάλλα και Τζόβα και την κα. Σκουτέλα, η οποία είχε ως σκοπό την ανάδειξη του κατά πόσο δόκιμη είναι η υιοθέτηση και εφαρμογή των ΔΛΠ σε αναπτυσσόμενα οικονομικά περιβάλλοντα, συμπεριλαμβανομένου και του ελληνικού. η έρευνα αυτή κατάληξε στο γεγονός ότι το ελληνικό οικονομικό περιβάλλον δεν ήταν κατάλληλο για την εφαρμογή των ΔΛΠ, ωστόσο η υποχρεωτική τους εφαρμογή οδήγησε στην βελτίωση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, αυξάνοντας την διαφάνεια, την αξιοπιστία και τη συγκρισιμότητα των λογιστικών καταστάσεων.

Το 2010 ο κ. Ιατρίδης και Ρουβολής πραγματοποίησαν μια μελέτη η οποία είχε ως στόχο την εύρεση των επιπτώσεων της μετάβασης από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ, μέσα από τη σύγκριση των οικονομικών αποτελεσμάτων των ελληνικών εισηγμένων εταιρειών. Τα συμπεράσματα αυτής της μελέτης έδειξαν ότι κατά το πρώτο έτος της υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΛΠ, παρουσιάστηκε αστάθεια στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων, γεγονός το οποίο πιθανόν συνέβη εξαιτίας του κόστους μετάβασης στη διεθνή πρακτική. Όμως, από το δεύτερο έτος και έπειτα, υπήρξε σημαντική εξομάλυνση της κατάστασης αυτής.

Η έρευνα των κ.κ. Ναούμ, Συκιανάκη και Τζόβα, το 2011, είχε ως στόχο την ανάδειξη του κόστους και οφελών της εφαρμογής των ΔΛΠ στις ελληνικές επιχειρήσεις μέσω ερωτηματολογίου. Τα είδη κόστους που κατέδειξε η έρευνα ότι θεωρούνται τα βασικότερα είναι το κόστος του προσωπικού, οι αμοιβές συμβούλων, η προετοιμασία των λογαριασμών και το κόστος προσαρμογής των πληροφοριακών συστημάτων. Επίσης, οι περισσότεροι ερωτηθέντες θεωρούν ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ θα καλυτερεύσει την ποιότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αλλά από την άλλη ανησυχούν για τις δαπάνες οι οποίες προκύπτουν από την εφαρμογή τους.

Το ίδιο έτος, ο κ. Καραμπίνης και Χέβας ερεύνησαν το κατά πόσο η εισαγωγή των ΔΛΠ θα οδηγήσει σε θετικά αποτελέσματα στην ελληνική οικονομία, δηλαδή σε

μια οικονομία με ανεπαρκείς θεσμικές υποδομές, οι οποίες μπορεί να οφείλονται σε διάφορους παράγοντες (νομικό περιβάλλον, πυκνή εταιρική ιδιοκτησία, χαμηλή ποιότητα ρυθμίσεων κ.α.). Οι ερευνητές, λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες αυτούς, στόχευσαν στις δύο βασικότερες ιδιότητες των λογιστικών αποτελεσμάτων, την αξία τους και τον συντηρητισμό των εκτιμήσεων. Οδηγήθηκαν σε ενθαρρυντικά αποτελέσματα, αφού υπήρξαν αρκετές βελτιώσεις αλλά σε μικρό βαθμό.

Τέλος, το 2012, ο κ. Σπάθης και η κα. Τσιπουρίδου, διεξήγαγαν μια έρευνα με την οποία αναζητούσαν τις επιπτώσεις της υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΛΠ στις ελληνικές εισηγμένες εταιρείες, μελετώντας το οικονομικό περιβάλλον και το θεσμικό πλαίσιο. Τα αποτελέσματα αναφέρονταν στην δύναμη της οικονομικής σύνδεσης των ελεγκτών με τους πελάτες τους, στην χαμηλή προστασία των επενδυτών, στην αδυναμία των μηχανισμών ελέγχου και στον κίνδυνο απώλειας της φήμης της ελεγκτικής διαδικασίας (Καπλανίδης, 2015, σελ. 6-11).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Εμπειρική Έρευνα

4.1 Εισαγωγή

Το παρόν κεφάλαιο παρουσιάζει την ακολουθούμενη μεθοδολογία για την έρευνα που εκπονήθηκε, η οποία ως αντικείμενο έχει την μελέτη των γενικότερων επιπτώσεων και την εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων από την εφαρμογή των ΔΛΠ στις επιχειρήσεις. Δεδομένου ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ υπήρξε ένα σημαντικό γεγονός τόσο για τους λογιστές όσο και για τις επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα το παρόν κεφάλαιο περιέχει τα εξής:

- Ανάλυση της διαδικασίας σχεδιασμού της έρευνας.
- Μεθοδολογία έρευνας.
- Παρατηρήσεις και προβλήματα κατά την διεξαγωγή της έρευνας.
- Παρουσίαση αποτελεσμάτων.

4.2 Διαδικασία σχεδιασμού της έρευνας

Αρχικά έγινε ο καθορισμός του σκοπού της έρευνας, ο οποίος είναι η εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων από την εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα. Προκειμένου να

επιτευχθεί αυτό θα πρέπει να δοθούν απαντήσεις σε συγκεκριμένα ερευνητικά ερωτήματα:

- Υπάρχει επαρκής κατάρτιση του ανθρώπινου δυναμικού στα ΔΛΠ;
- Ήταν έτοιμες οι επιχειρήσεις για την εφαρμογή των ΔΛΠ;
- Ποία είναι τα προβλήματα που προέκυψαν από την εφαρμογή των ΔΛΠ;
- Σε ποιους επιχειρησιακούς τομείς συμβάλει θετικά η εφαρμογή των ΔΛΠ;
- Σε σύγκριση με τα ΕΛΠ τι προσφέρουν ή τι απαιτείται από τα ΔΛΠ;
- Ποια τα οφέλη από την εφαρμογή των ΔΛΠ;

Για την διερεύνηση των προαναφερθέντων ερωτημάτων αποφασίσθηκε η εκπόνηση έρευνας συλλογής πρωτογενών δεδομένων με τη χρήση ερωτηματολογίου. Η διαδικασία διεξαγωγής μιας έρευνας περιλαμβάνει τον προσδιορισμό του δείγματος, τον σχεδιασμό του ερωτηματολογίου, την συμπλήρωση του ερωτηματολογίου και την ανάλυση των δεδομένων που προκύπτουν.

4.3 Μεθοδολογία της έρευνας

Η παρούσα έρευνα είναι ποσοτική. Στην ποσοτική έρευνα ο ερευνητής συλλέγει ένα δείγμα αριθμητικών δεδομένων από τους ερωτώμενους σχετικά με ένα συγκεκριμένο ερώτημα, και μέσω αυτής της διαδικασίας αποσκοπεί στο να εξάγει ένα αμερόληπτο αποτέλεσμα που στην συνέχεια θα γενικεύσει για τον πληθυσμό (Given, 2008).

Ερευνητικό εργαλείο είναι το ερωτηματολόγιο το οποίο απαρτίζεται από κλειστές ερωτήσεις (π.χ. άνδρας, γυναίκα), ερωτήσεις πολλαπλών κατηγοριών (π.χ. που θα βοηθήσει η εφαρμογή των ΔΛΠ στην επιχείρηση) και ερωτήσεις κλίμακας (Likert), στις συγκεκριμένες ερωτήσεις χρησιμοποιείται μια αριθμητική κλίμακα για την ποσοτική μέτρηση – καταγραφή ενός χαρακτηριστικού.

Με την χρήση της κλίμακας Likert επιτυγχάνεται η αξιοπιστία και η εγκυρότητα των απαντήσεων των ερωτηθέντων. Να σημειωθεί ότι η κλίμακα Likert αποτελεί μία ψυχομετρική κλίμακα η οποία χρησιμοποιείται στα ερωτηματολόγια εκτίμησης του

βαθμού συμφωνίας (ή διαφωνίας) των συμμετεχόντων σχετικά με διάφορες προτάσεις ή δηλώσεις (Likert, 1932). Στο ερωτηματολόγιο της παρούσας έρευνας η παράθεση των προτάσεων με την κλίμακα Likert είναι η εξής:

- 1= Διαφωνώ Απόλυτα
- 2= Διαφωνώ
- 3= Ούτε Συμφωνώ ούτε Διαφωνώ
- 4= Συμφωνώ
- 5= Συμφωνώ Απόλυτα

Μέσω των κλειστών ερωτήσεων που περιλαμβάνονται στο ερωτηματολόγιο δίδονται απαντήσεις γρήγορα και εύκολα. Ενώ οι ερωτήσεις πολλαπλών κατηγοριών παρέχουν την δυνατότητα επιλογής περισσότερο των δυο απαντήσεων. Επιπλέον μέσω των ερωτήσεων της αριθμητικής κλίμακας, επιτρέπεται η έκφραση του βαθμού αφηρημένων εννοιών (όπως είναι οι πεποιθήσεις των ερωτώμενων).

Το ερωτηματολόγιο απαρτίζεται συνολικά από 11 ερωτήσεις και έχει χωριστεί σε τρία μέρη. Το πρώτο μέρος περιλαμβάνει τα δημογραφικά στοιχεία των ερωτηθέντων (φύλο, ηλικία, μορφωτικό επίπεδο, καθώς και το μέγεθος της εταιρίας στην οποία εργάζονται). Το δεύτερο μέρος περιλαμβάνει 5 ερωτήσεις πολλαπλών κατηγοριών και αριθμητικής κλίμακας. Το τρίτο μέρος διερευνά τις επιπτώσεις (θετικές και αρνητικές) που υπήρξαν στις επιχειρήσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ. Τέλος το τρίτο μέρος περιέχει 2 ερωτήσεις πολλαπλών απαντήσεων μέσω των οποίων διερευνάται η άποψη των λογιστών σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Το μέγεθος του δείγματος αποτελείται από 50 επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται στην Κρήτη και εφαρμόζουν τα ΔΛΠ. Το μέγεθος του δείγματος έγινε βάση την μέθοδο του εφικτού (η επιλογή του μεγέθους του δείγματος γίνεται με βάση τον διαθέσιμο χρόνο και τα χρηματικά διαθέσιμα) (Βοργιατζίδου, 2011).

Η συμπλήρωση του ερωτηματολογίου έγινε μέσω προσωπικών συνεντεύξεων. Επισκεφθήκαμε όλες τις επιχειρήσεις που αποτελούν το δείγμα της έρευνας και ζητήσαμε από τους λογιστές των συγκεκριμένων επιχειρήσεων να συμπληρώσουν το ερωτηματολόγιο. Η συνέντευξη δεν ήταν εκ το προτέρων προγραμματισμένη, για τον

λόγο αυτό αφήναμε τα ερωτηματολόγια στην επιχείρηση και τα συλλέξαμε μετά την πάροδο δυο ημερών.

Η επιλογή της προσωπικής συνέντευξης έγινε για δύο λόγους, πρώτον γιατί μέσω της αποστολής email διεξάγεται μια απρόσωπη έρευνα κατά την άποψη μας, και δεύτερον λόγω του περιορισμένου χρόνου που είχαμε στην διάθεση μας προκειμένου να διεξάγουμε την έρευνα.

Η επεξεργασία των δεδομένων προκειμένου να προκύψουν οι στατιστικοί πίνακες και αντίστοιχα γραφήματα έγινε με το πρόγραμμα Microsoft Office Excel.

4.4 Παρατηρήσεις – Προβλήματα της Έρευνας

Κατά την διεξαγωγή της έρευνας προέκυψαν ορισμένα προβλήματα, τα οποία αναφέρονται στην παρούσας ενότητα. Αρχικά να αναφερθεί ότι στην Κρήτης υπάρχουν συγκεκριμένες εταιρίες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ. Το δείγμα της έρευνας αποτελείται από λογιστές οι οποίοι εργάζονται σε εταιρίες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ. Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων που έλαβαν μέρος στην έρευνα εδράζουν στην Βιομηχανική Περιοχή Ηρακλείου. Συγκεκριμένα ερωτηματολόγια συμπληρώθηκαν από λογιστές των εξής επιχειρήσεων:

- Megarplast A.E., βιομηχανία πλαστικών ειδών.
- Πλαστικά Κρήτης A.B.E.E., βιομηχανία πλαστικών ειδών.
- Καράτζης A.E., όμιλος εταιριών που δραστηριοποιείται στην βιομηχανία και στον τουρισμό.
- Minoan Lines S.A., ναυτιλιακή εταιρία.
- Creta Farm A.B.E.E., βιομηχανία παραγωγής τροφίμων.
- Σαβοϊδάκης A.E., εργοστάσιο αρτοποιίας.
- Χαλκιαδάκης A.E., αλυσίδα super market.
- Coca Cola Hellas A.E., εταιρία εμφιαλώσεως.

Το πιο σημαντικό πρόβλημα που αντιμετωπίσαμε κατά την διεξαγωγή της έρευνας ήταν το μικρό δείγμα εταιριών, δεδομένου ότι στην Κρήτη όπως προαναφέρθηκε μικρός αριθμός εταιριών εφαρμόζει τα ΔΛΠ, μέρος του οποίου αποτελούν και οι παραπάνω επιχειρήσεις.

Επιπλέον πολλοί υπάλληλοι των επιχειρήσεων που επισκεφθήκαμε αρνήθηκαν να συμπληρώσουν το ερωτηματολόγιο, επικαλούμενοι έλλειψη χρόνου και μεγάλου φόρτου εργασίας στο λογιστήριο. Σε περίπτωση που είχαν δεχθεί να συμπληρώσουν το ερωτηματολόγιο όλες οι εταιρίες που απευθυνθήκαμε θα είχαμε ακόμα μεγαλύτερη αξιοπιστία στις απαντήσεις.

Ακόμα μια σημαντική παρατήρηση που προέκυψε κατά την έρευνα είναι ότι υπάρχει έλλειψη κατάρτισης και γνώσεων των λογιστών σχετικά με τα ΔΛΠ. Συγκεκριμένα σε κάθε εταιρία μόνο ένα με δύο άτομα γνώριζαν σχετικά με την χρήση των ΔΛΠ, και τα συγκεκριμένα έμπειρα άτομα ήταν αρμόδια για την εφαρμογή των ΔΛΠ στην επιχείρηση.

Επιπρόσθετα σε πολλές επιχειρήσεις το κεντρικό λογιστήριο βρίσκεται στην Αθήνα, και ως εκ τούτου οι υπάλληλοι που βρίσκονται στην Κρήτη δεν διαθέτουν γνώσεις σχετικά με τα ΔΛΠ. Επομένως μας πρότειναν να στείλουμε το ερωτηματολόγιο μέσω email στην Αθήνα, προβήκαμε στην αποστολή email με το ερωτηματολόγιο της έρευνας, όμως δεν υπήρξε ανταπόκριση. Γεγονός το οποίο ήταν αναμενόμενο, δεδομένου ότι μέσω των προσωπικών συνεντεύξεων πολλές επιχειρήσεις αρνήθηκαν να λάβουν μέρος στην έρευνα, πόσο μάλλον που κλήθηκαν να λάβουν μέρος μέσω email.

Παρόλο που σε κάθε εταιρία εξηγήσαμε ότι η έρευνα πραγματοποιείται εντός του πλαισίου εκπόνησης της πτυχιακής μας εργασίας, και ότι τα δεδομένα είναι απόρρητα και θα αντιμετωπιστούν με πλήρη εχεμύθεια (στοιχεία που αναγραφόταν και στο ερωτηματολόγιο). Πολλές εταιρίες έθεσαν ως πρόβλημα το απόρρητο των εταιριών. Συγκεκριμένα σε μια από τις εταιρίες του δείγματος, ενώ συμπληρώθηκε ερωτηματολόγιο μας ανέφεραν ότι «κάποιες ερωτήσεις απαντήθηκαν με προσωπικά κριτήρια, τα οποία όμως δεν συνάδουν απαραίτητα με την εταιρική τοποθέτηση επί του θέματος».

Παρά τα προβλήματα εξαιρετικό υπήρξε το γεγονός ότι στην εταιρία Καράτζης Α.Ε. θεώρησαν ωφέλιμο για να μας βοηθήσουν να δώσουν ερωτηματολόγια για συμπλήρωση σε Ορκωτούς Ελεγκτές. Σημειωτέον στην εταιρία Καράτζης Α.Ε. συμπληρώθηκαν περισσότερα από 14 ερωτηματολόγια, γεγονός που συνέβαλε καθοριστικά στην έρευνα μας.

4.5 Παρουσίαση αποτελεσμάτων

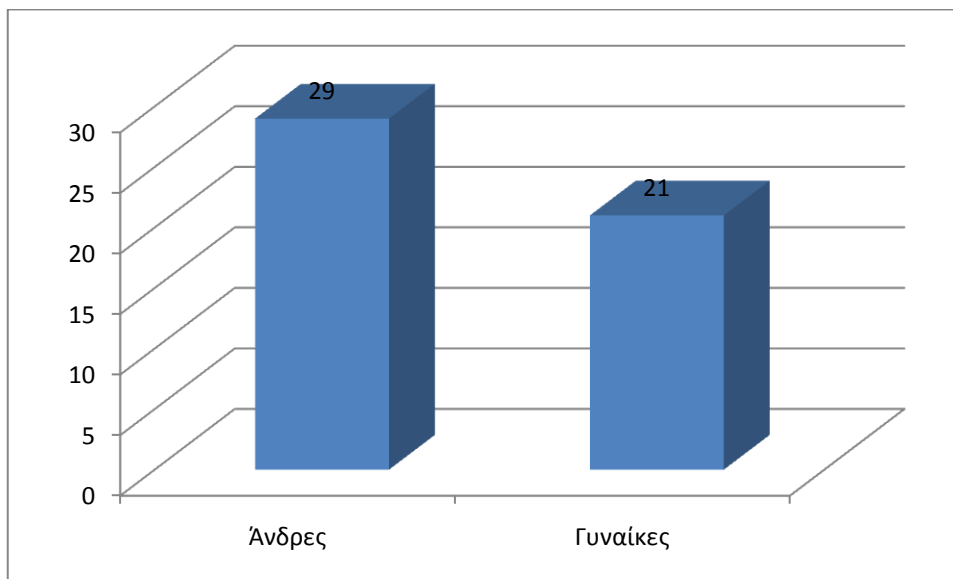
Παρακάτω παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας, για την σωστή παρουσίαση τους χρησιμοποιούνται πίνακες και διαγράμματα. Επίσης σε ορισμένες απαντήσεις υπάρχει διαχωρισμός μεταξύ ανδρών και γυναικών.

Τόσο στις ερωτήσεις του δεύτερου όσο και του τρίτου μέρους του ερωτηματολογίου, αρκετοί από τους ερωτηθέντες επέλεξαν περισσότερες από μια απαντήσεις, για τον λόγο αυτό το σύνολο των απαντήσεων είναι μεγαλύτερο από 50.

Ερώτηση 1: Φύλο

Συνολικά το δείγμα της έρευνας αποτελείται από 50 άτομα, εκ των οποίων 29 άνδρες και 21 γυναίκες.

Γράφημα 1: Δείγμα της Έρευνας



Ερώτηση 2: Ηλικία

Το δείγμα της έρευνας αποτελείται από άνδρες και γυναίκες που ανήκουν σε όλο το φάσμα των ηλικιών. Συγκεκριμένα όπως αποτυπώνεται και στα δεδομένα του επόμενου πίνακα, η πλειοψηφία των ανδρών ανήκει στην ηλικιακή ομάδα 35 – 44, ενώ η πλειοψηφία των γυναικών ανήκει στην ηλικιακή ομάδα 25 – 34.

Πίνακας 1: Ηλικία Δείγματος

Ηλικία	Άνδρες	Γυναίκες
25 - 34	4	8
35 - 44	11	6
45 - 54	6	6
55 <	8	1
Σύνολο	29	20

Ερώτηση 3: Μορφωτικό επίπεδο

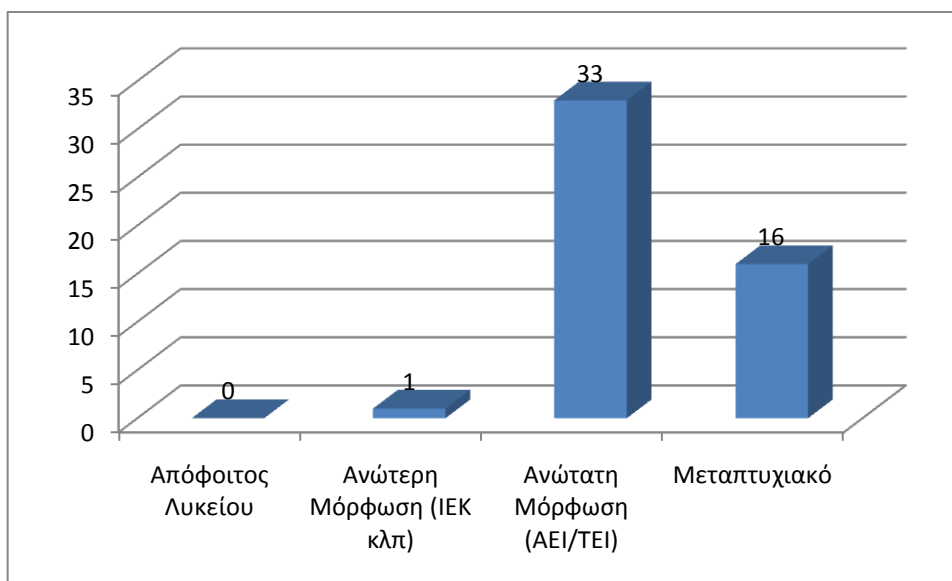
Τόσο οι άντρες όσο και γυναίκες όπως προκύπτει από τα δεδομένα του πίνακα που ακολουθεί, έχουν Ανώτατη Μόρφωση δηλαδή είναι απόφοιτοι ΑΕΙ ή ΤΕΙ. Μια μόνο γυναίκα είναι απόφοιτος ΙΕΚ. Επιπλέον υπάρχουν ερωτηθέντες οι οποίοι κατέχουν μεταπτυχιακό δίπλωμα σπουδών συγκεκριμένα 9 άντρες είναι κάτοχοι Μεταπτυχιακού τίτλου σπουδών και 7 γυναίκες. Κανένας από τους ερωτηθέντες όπως φαίνεται και στον επόμενο πίνακα δεν είναι απλά απόφοιτος Λυκείου, και κανένας δεν έχει Διδακτορικό.

Πίνακας 2: Μορφωτικό Επίπεδο Δείγματος

Μορφωτικό Επίπεδο	Άνδρες	Γυναίκες
Απόφοιτος Λυκείου	0	0
Ανώτερη Μόρφωση (IEK κλπ)	0	1
Ανώτατη Μόρφωση (ΑΕΙ/ΤΕΙ)	20	13
Μεταπτυχιακό	9	7
Διδακτορικό	0	0
Σύνολο	29	21

Συνολικά ένα άτομο είναι κάτοχος πτυχίου ΙΕΚ, 33 άτομα είναι κάτοχοι πτυχίου ΑΕΙ ή ΤΕΙ, και 16 άτομα έχω Μεταπτυχιακό Δίπλωμα Σπουδών.

Γράφημα 2: Μορφωτικό Επίπεδο Δείγματος



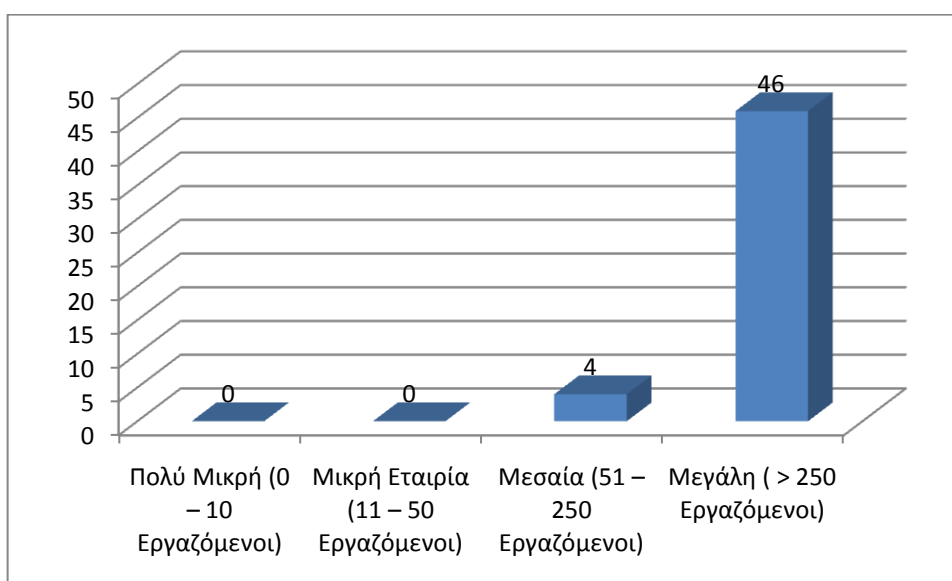
Ερώτηση 4: Μέγεθος Εταιρίας

Βάσει των στοιχείων του Πίνακα 3 και του Γραφήματος 3, η πλειοψηφία (46 επιχειρήσεις) των επιχειρήσεων που έλαβαν μέρος στην έρευνα ανήκουν στην κατηγορία των μεγάλων επιχειρήσεων, οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις απασχολούν περισσότερους από 250 εργαζόμενους. Ενώ τέσσερεις επιχειρήσεις ανήκουν στην κατηγορία των μεσαίων, δηλαδή απασχολούν 51 – 250 εργαζόμενους.

Πίνακας 3: Μέγεθος Εταιρίας

Μέγεθος Εταιρίας	
Πολύ Μικρή (0 – 10 Εργαζόμενοι)	0
Μικρή Εταιρία (11 – 50 Εργαζόμενοι)	0
Μεσαία (51 – 250 Εργαζόμενοι)	4
Μεγάλη (> 250 Εργαζόμενοι)	46
Σύνολο	50

Γράφημα 3: Μέγεθος Εταιρίας



Ερώτηση 5: Πιστεύετε ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ θα οδηγήσει σε αναβάθμιση της ελληνικής κεφαλαιαγοράς.

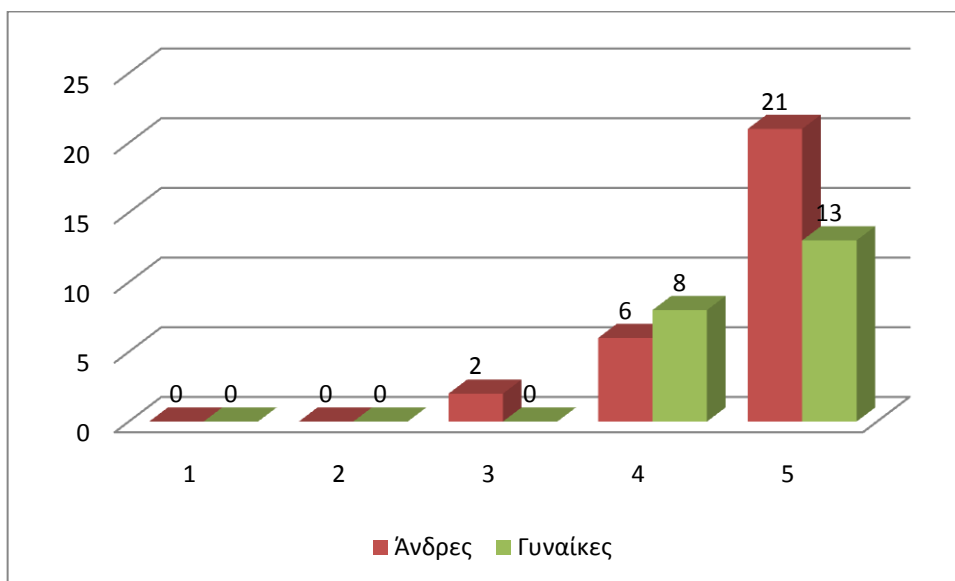
Οι απαντήσεις σε αυτή την ερώτηση είναι βάση της κλίμακας Likert. Όπως έχει αναφερθεί σε προηγούμενη ενότητα ο αριθμός 1 αντιστοιχεί στο Διαφωνώ Απόλυτα, ο αριθμός 2 αντιστοιχεί στο Διαφωνώ, ο αριθμός 3 αντιστοιχεί στο Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ, ο αριθμός 4 αντιστοιχεί στο Συμφωνώ, και ο αριθμός 5 αντιστοιχεί στο Συμφωνώ Απόλυτα.

Πίνακας 4: ΔΛΠ & Αναβάθμιση της Κεφαλαιαγοράς

Βαθμολογία	Άνδρες	Γυναίκες
1	0	0
2	0	0
3	2	0
4	6	8
5	21	13
Σύνολο	29	21

Όπως προκύπτει από τον Πίνακα και το Γράφημα 4, οι απόψεις των γυναικών και των ανδρών συμφωνούν σε αυτή την ερώτηση. Συγκεκριμένα 21 άνδρες και 13 γυναίκες απάντησαν ότι Συμφωνούν Απόλυτα με την πρόταση ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ θα οδηγήσει σε αναβάθμιση της ελληνικής κεφαλαιαγοράς. Επίσης 6 άνδρες και 8 γυναίκες απάντησαν ότι Συμφωνούν. Ενώ μόνο 2 άνδρες έδωσαν ουδέτερη απάντηση (δηλαδή επέλεξαν «Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ»).

Γράφημα 4: ΔΛΠ & Αναβάθμιση της Κεφαλαιαγοράς



Ερώτηση 6: Οι εταιρία σας έχει υιοθετήσει τα ΔΛΠ;

Στο σύνολο τους οι ερωτηθέντες εργάζονται σε εταιρίες οι οποίες έχουν υιοθετήσει τα ΔΛΠ (Πίνακας 5).

Πίνακας 5: Εταιρίες που Εφαρμόζουν ΔΛΠ

Απάντηση	Άνδρες	Γυναίκες
ΝΑΙ	29	21
ΟΧΙ	0	0
Σύνολο	21	21

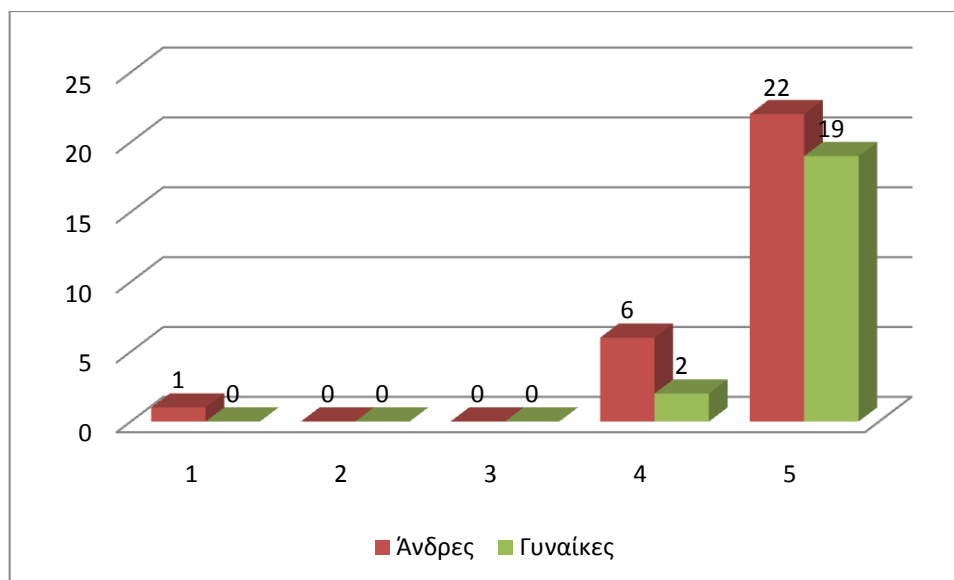
Ερώτηση 7: Η εταιρία σας στην οποία εργάζεστε θεωρείτε ότι είχε προετοιμαστεί για την εφαρμογή των ΔΛΠ ;

Και σε αυτή την ερώτηση όπως και στην προηγούμενη υπάρχει η ίδια τάση μεταξύ ανδρών και γυναικών, συγκεκριμένα όπως προκύπτει από τον πίνακα 6 και το γράφημα 6 η πλειοψηφία των ανδρών (22 άτομα) και η πλειοψηφία των γυναικών (19 άτομα) δήλωσαν ότι συμφωνούν απόλυτα ότι η εταιρία για την οποία εργάζονται είχε προετοιμαστεί για την εφαρμογή των ΔΛΠ. Ενώ 6 άνδρες και 2 γυναίκες δήλωσαν ότι «Συμφωνούν». Ενδεχομένως αυτή η απάντηση να υποδηλώνει ότι ναι μεν είχε υπάρξει η απαιτούμενη προετοιμασία στην επιχείρηση για την εφαρμογή των ΔΛΠ, αλλά να υπήρχαν και ορισμένα θέματα τα οποία να μην είχαν προμελετήσει.

Πίνακας 6: Προετοιμασία Εταιρίας για την Εφαρμογή των ΔΛΠ

Βαθμολογία	Άνδρες	Γυναίκες
1	1	0
2	0	0
3	0	0
4	6	2
5	22	19
Σύνολο	29	21

Γράφημα 6: Προετοιμασία Εταιρίας για την Εφαρμογή των ΔΛΠ



Ερώτηση 8: Επιλέξτε ποια είναι τα σημαντικότερα προβλήματα που θεωρείτε ότι έχετε αντιμετωπίσει με την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Στο συγκεκριμένο ερώτημα οι ερωτηθέντες είχαν την δυνατότητα να επιλέξουν παραπάνω από μια απαντήσεις. Να σημειωθεί ότι αυτό δεν αναφερόταν στο ερωτηματολόγιο, αλλά υπήρξαν ερωτηθέντες οι οποίοι δήλωσαν περισσότερες από μια απαντήσεις.

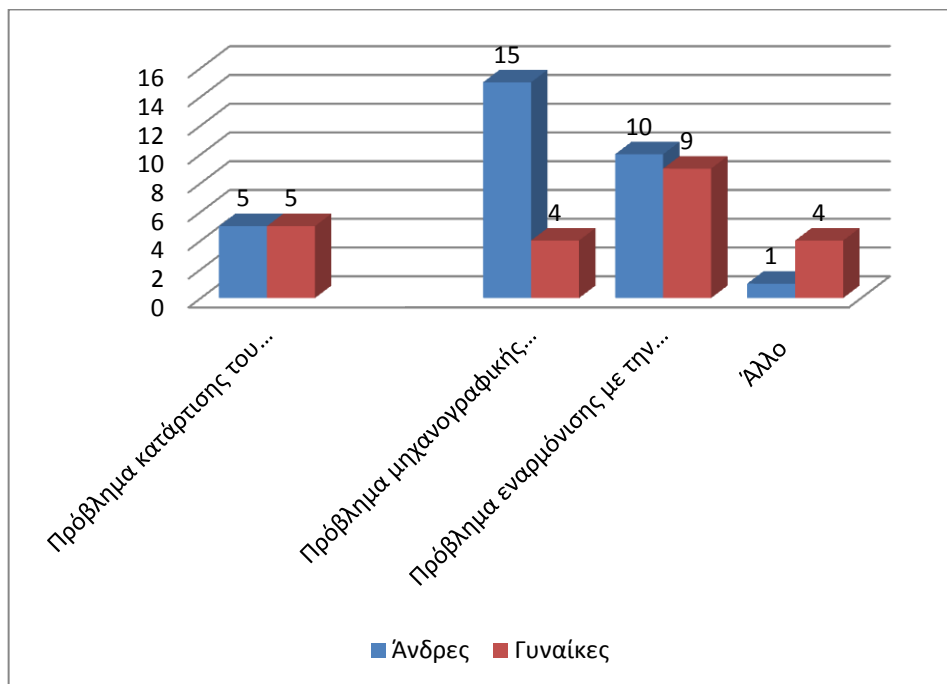
Υπήρξαν αρκετά ερωτηματολόγια στα οποία ως απαντήσεις είχαν δοθεί ότι στην επιχείρηση αντιμετωπίσαν προβλήματα που σχετίζονται με την μηχανογραφική υποστήριξη και προβλήματα εναρμόνισης με την φορολογική νομοθεσία.

Πίνακας 7: Προβλήματα από την Εφαρμογή των ΔΛΠ

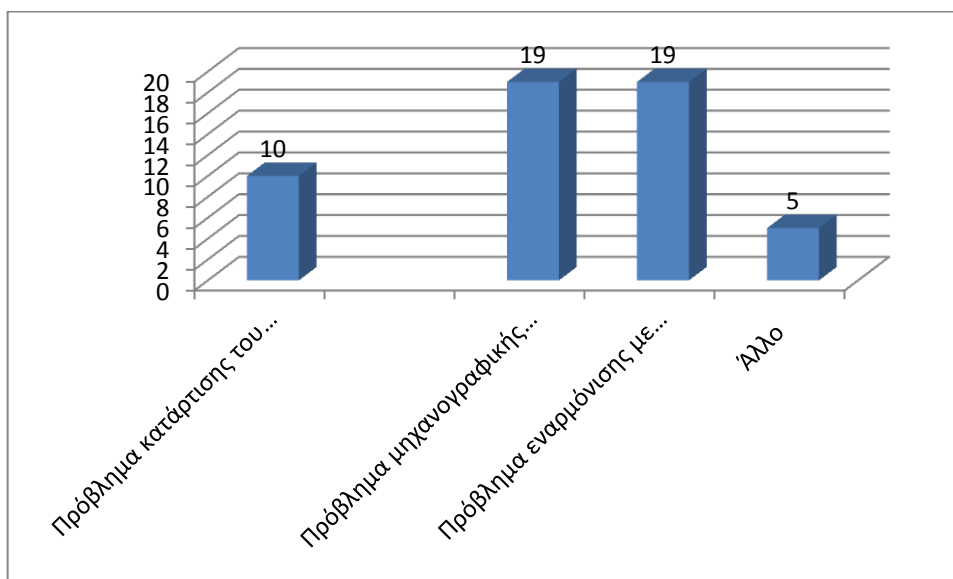
Απαντήσεις	Άνδρες	Γυναίκες
Πρόβλημα κατάρτισης του λογιστηρίου	5	5
Πρόβλημα μηχανογραφικής υποστήριξης	15	4
Πρόβλημα εναρμόνισης με την φορολογική νομοθεσία	10	9
Άλλο	1	4
Σύνολο	31	22

Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του Πίνακα 7 και του γραφήματος 7, υπάρχει μια διασπορά μεταξύ των απαντήσεων, τόσο στους άνδρες όσο και στις γυναίκες. Συγκεκριμένα οι άνδρες ως πρωταρχικό πρόβλημα (15 από τους ερωτηθέντες επέλεξαν την απάντηση) δήλωσαν την μηχανογραφική υποστήριξη. Ενώ η πλειοψηφία των γυναικών (9 γυναίκες) δήλωσαν ότι το κυριότερο πρόβλημα που έχουν αντιμετωπίσει με την εφαρμογή των ΔΛΠ, είναι η εναρμόνιση με την φορολογική νομοθεσία. Η συγκεκριμένη απάντηση δόθηκε ως δεύτερο κατά σειρά πρόβλημα από τους άνδρες. Ενώ οι γυναίκες ως δεύτερο κατά σειρά πρόβλημα επέλεξαν τα θέματα κατάρτισης του λογιστηρίου.

Γράφημα 7: Προβλήματα από την Εφαρμογή των ΔΛΠ



Γράφημα 8: Συγκεντρωτικά Αποτελέσματα για Προβλήματα από την Εφαρμογή των ΔΛΠ



Παρατηρώντας το Γράφημα 8 στο οποίο υπάρχουν τα συγκεντρωτικά αποτελέσματα των απαντήσεων ανδρών και γυναικών που δόθηκαν για το ερώτημα αναφορικά με τα προβλήματα που αντιμετώπισαν οι εταιρίες κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ, προκύπτει ότι ισάριθμοι ερωτηθέντες (19) επέλεξαν την απάντηση «προβλήματα

μηχανογραφικής υποστήριξης» και «Προβλήματα εναρμόνισης με την φορολογική νομοθεσία». Ακολουθούν τα προβλήματα κατάρτισης του λογιστηρίου.

Ερώτηση 9: Που πιστεύετε ότι βοήθησε την εταιρία σας η εφαρμογή των ΔΛΠ;

Και σε αυτό το ερώτημα βάσει των στοιχείων του Πίνακα 8 και του Γραφήματος 9 υπάρχει διασπορά στις απαντήσεις. Επίσης παρατηρείται ότι δεν υπάρχει μεγάλη αριθμητική απόκλιση μεταξύ των απαντήσεων, για παράδειγμα η πλειοψηφία (11 ερωτηθέντες) των ανδρών υποστηρίζει η εφαρμογή των ΔΛΠ συνέβαλε στην αύξηση της πιστοληπτικής ικανότητας της επιχείρησης, ενώ η αμέσως κατά αριθμητική σειρά (9 ερωτηθέντες) απάντηση που επέλεξαν οι άνδρες είναι ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ βοήθησε την εταιρία στην βελτίωση των οικονομικών της καταστάσεων.

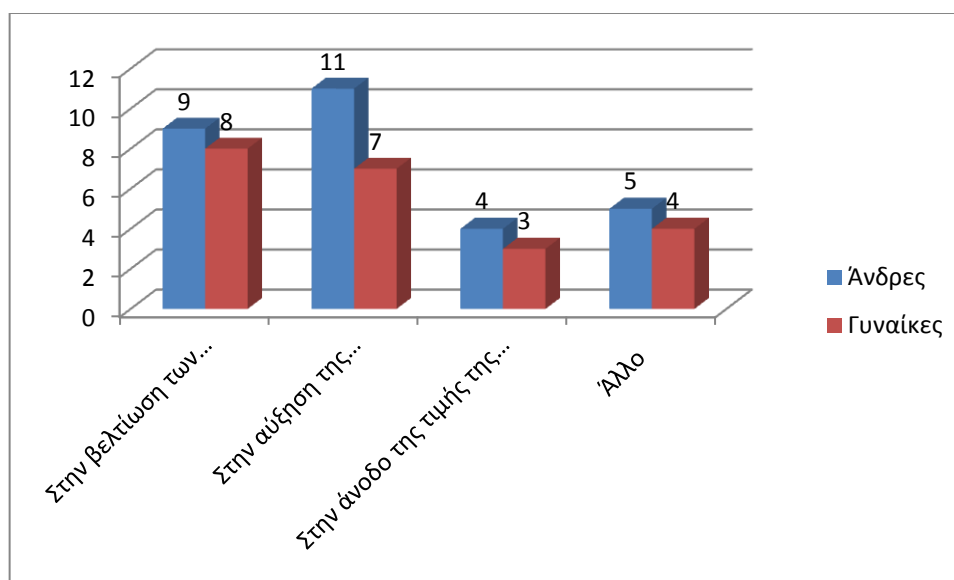
Πέντε από τους άνδρες ως απάντηση επέλεξαν «Άλλο». Να σημειωθεί ότι στην ένας από τους ερωτηθέντες δίπλα από την απάντηση «Άλλο» σημείωσε «Καλύτερη πληροφόρηση των μετόχων και της διοίκησης». Τέλος τέσσερις άνδρες δήλωσαν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ βοήθησε την εταιρία στην άνοδο της τιμής της τρέχουσας μετοχής.

Πίνακας 8: Που Συνέβαλε η Εφαρμογή των ΔΛΠ

Απαντήσεις	Άνδρες	Γυναίκες
Στην βελτίωση των οικονομικών καταστάσεων	9	8
Στην αύξηση της πιστοληπτικής ικανότητας	11	7
Στην άνοδο της τιμής της τρέχουσας μετοχής	4	3
Άλλο	5	4
Σύνολο	29	22

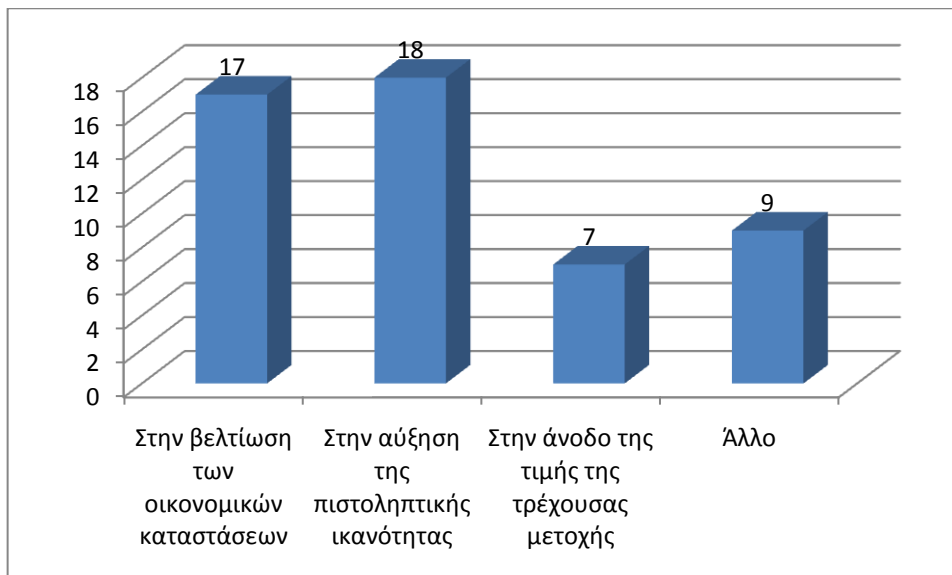
Από την πλευρά των γυναικών η πλειοψηφία (8) δήλωσε ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ συνέβαλε στην βελτίωση των οικονομικών καταστάσεων. Επτά δήλωσαν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ συνέβαλε στην αύξηση της πιστοληπτικής ικανότητας. Τέσσερις επέλεξαν την απάντηση «Άλλο», χωρίς να υπάρχει κάποια υποσημείωση ή κάποια άλλη διευκρίνιση, και τρεις γυναίκες δήλωσαν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ βοήθησε την εταιρία στην άνοδο της τιμής της τρέχουσας μετοχής.

Γράφημα 9: Που Συνέβαλε η Εφαρμογή των ΔΛΠ



Στο Γράφημα 10 που ακολουθεί παρουσιάζονται τα συγκεντρωτικά αποτελέσματα για άνδρες και γυναίκες όσο αφορά την ερώτηση 9. Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων δηλαδή 18 άτομα, δήλωσαν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ βοήθησε την εταιρία στην αύξηση της πιστοληπτικής ικανότητας. Ενώ με διαφορά μόλις ενός ατόμου, οι ερωτηθέντες δήλωσαν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ βοήθησε την εταιρία στην βελτίωση των οικονομικών καταστάσεων. Όμως δεδομένης της τόσο μικρής διαφοράς, θεωρείται ότι και οι δύο απαντήσεις έχουν ισάξια θέση. Επομένως η εφαρμογή των ΔΛΠ βοήθησε την εκάστοτε εταιρία στην βελτίωση των οικονομικών της καταστάσεων, αλλά και στην αύξηση της πιστοληπτικής της ικανότητας.

Γράφημα 10: Συγκεντρωτικά Αποτελέσματα για το που Συνέβαλε η Εφαρμογή των ΔΛΠ



Ερώτηση 10: Περισσότερο από ότι συμβαίνει με τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα, η πλήρης και ορθή εφαρμογή των ΔΛΠ :

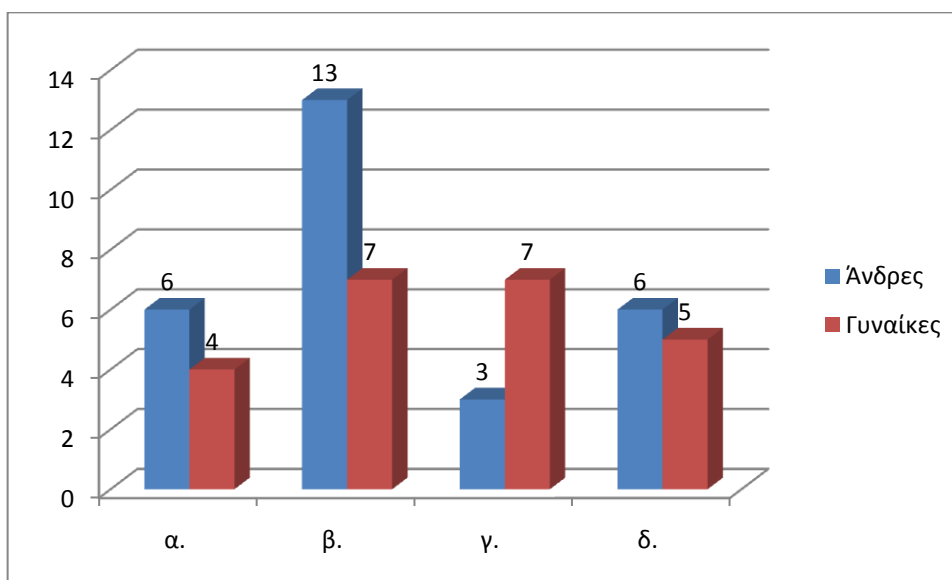
Παρατηρώντας τα στοιχεία που παρουσιάζονται στον Πίνακα 9 και στο Γράφημα 11 αρχικά είναι εμφανές ότι οι απόψεις μεταξύ ανδρών και γυναικών δίστανται. Η συντριπτική πλειοψηφία των ανδρών δήλωσαν ότι σε αντίθεση με τα ΕΛΠ η εφαρμογή των ΔΛΠ απαιτεί εφαρμογή επαγγελματικής κρίσης. Από την άλλη πλευρά οι γυναίκες έδωσαν δυο επικρατέστερες απαντήσεις και συγκεκριμένα δήλωσαν ότι σε αντίθεση με τα ΕΛΠ η εφαρμογή των ΔΛΠ απαιτεί εφαρμογή επαγγελματικής σκέψης, αλλά και μπορεί να προσφέρει καλύτερη προστασία από τις εταιρικές απάτες.

Πίνακας 9: ΕΛΠ και ΔΛΠ

Απαντήσεις	Άνδρες	Γυναίκες
α. Απαιτεί εφαρμογή οικονομικής σκέψης	6	4
β. Απαιτεί εφαρμογή επαγγελματικής κρίσης	13	7

γ. Μπορεί να προσφέρει καλύτερη προστασία από εταιρικές απάτες	3	7
δ. Περιορίζει τη δυνατότητα για δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων που είναι σύννομες αλλά αντιβαίνουν στην αρχή της εύλογης παρουσίασης	6	5
Σύνολο	28	23

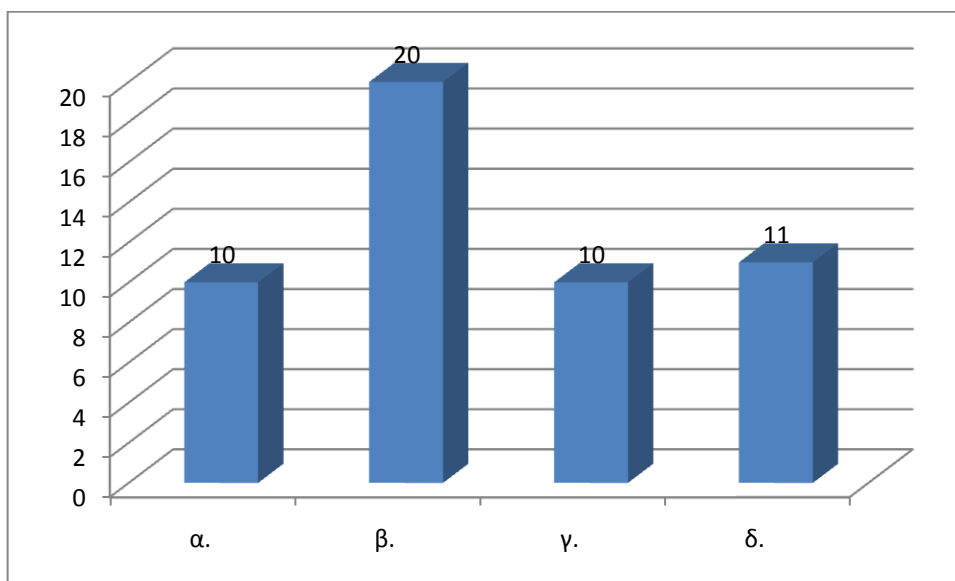
Γράφημα 11: ΕΛΠ και ΔΛΠ



Στο Γράφημα 12 παρουσιάζονται τα συγκεντρωτικά αποτελέσματα για την δέκατη ερώτηση. Έτσι λοιπόν η πλειοψηφία (20 ερωτηθέντες) δήλωσαν ότι σε αντίθεση με τα ΕΛΠ η εφαρμογή των ΔΛΠ απαιτεί εφαρμογή επαγγελματικής κρίσης.

Στην δεύτερη θέση βρίσκεται η απάντηση ότι σε αντίθεση με τα ΕΛΠ η εφαρμογή των ΔΛΠ περιορίζει τη δυνατότητα για δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων που είναι σύννομες αλλά αντιβαίνουν στην αρχή της εύλογης παρουσίασης. Στην τρίτη θέση βρίσκονται δυο απαντήσεις πρώτον ότι η εφαρμογή των ΔΠ απαιτεί εφαρμογή οικονομικής σκέψης και δεύτερον μπορεί να προσφέρει καλύτερη προστασία από εταιρικές απάτες.

Γράφημα 12: Συγκεντρωτικά αποτελέσματα για ΕΛΠ και ΔΛΠ



Ερώτηση 11: Η εφαρμογή των ΔΛΠ (Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μια απαντήσεις):

Η ενδέκατη και τελευταία ερώτηση του ερωτηματολογίου ουσιαστικά αφορά τα πλεονεκτήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των ΔΛΠ. Στον Πίνακα 10 και στο Γράφημα 13 παρουσιάζονται τα αποτελέσματα των απαντήσεων των ανδρών και των γυναικών. Να σημειωθεί ότι και σε αυτή την ερώτηση οι ερωτηθέντες είχαν την δυνατότητα να επιλέξουν περισσότερες από μια απαντήσεις.

Αρχικά η επικρατέστερη απάντηση για τους άνδρες είναι ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ παρέχει ακριβέστερη εικόνα στα διάφορα τμήματα και μονάδες της επιχείρησης για τα οικονομικά μεγέθη της. Ενώ για της γυναίκες υπάρχει ισοψηφία σε τρεις απαντήσεις, συγκεκριμένα θεωρούν πως η εφαρμογή των ΔΛΠ παρέχει ακριβέστερη εικόνα στα διάφορα τμήματα και μονάδες της επιχείρησης για τα οικονομικά μεγέθη της, έχει βοηθήσει στον εντοπισμό ανεκμετάλλετων πόρων, και παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για την αξιολόγηση του αποτελέσματος στρατηγικών αποφάσεων.

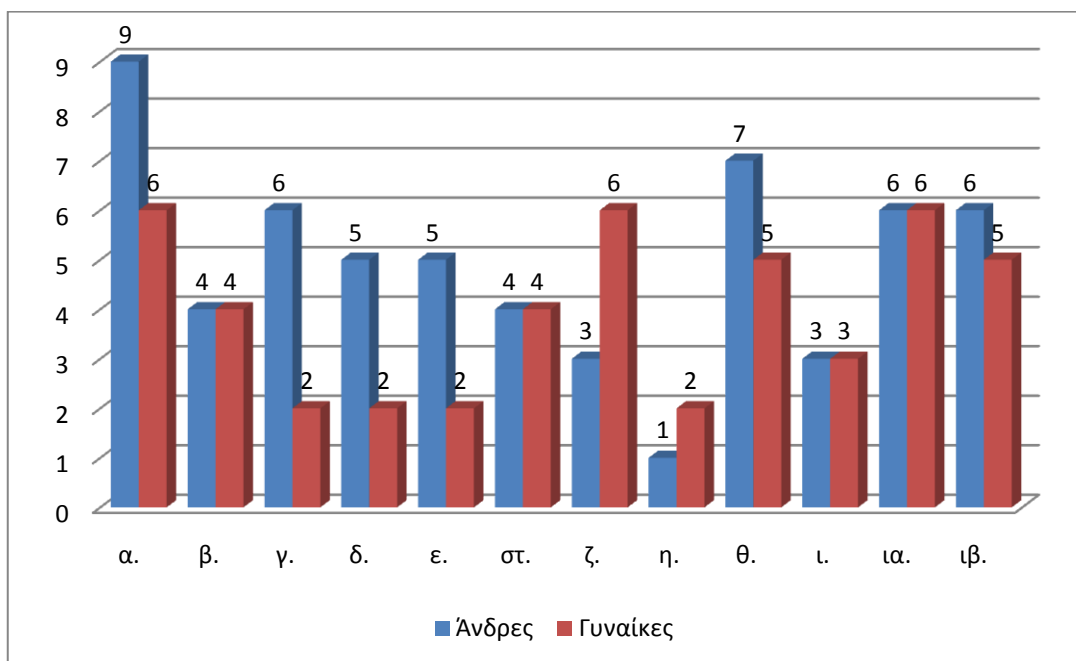
Πίνακας 10: Πλεονεκτήματα της Εφαρμογής των ΔΛΠ

Απαντήσεις	Άνδρες	Γυναίκες
α. Παρέχει ακριβέστερη εικόνα στα διάφορα τμήματα και μονάδες της επιχείρησης για τα οικονομικά μεγέθη που τα/τις	9	6
β. Έχει συμβάλει στην ορθολογικότερη οργάνωση της επιχείρησης	4	4
γ. Έχει οδηγήσει / δημιουργήσει την ανάγκη αναδιοργάνωσης του οικονομικού τμήματος της εταιρίας	6	2
δ. Προκάλεσε οργανωτικές αλλαγές στο οικονομικό τμήμα που προσθέτουν αξία συνολικά στην εταιρία	5	2
ε. Έχει αναδείξει τα αδύνατα σημεία της εταιρίας	5	2
στ. Έχει αναδείξει τα δυνατά σημεία της εταιρείας	4	4
ζ. Έχει βοηθήσει στον εντοπισμό ανεκμετάλλευτων πόρων	3	6
η. Έχει αναδείξει σημαντικούς επιχειρηματικούς κινδύνους οι οποίοι δεν είχαν γίνει αντιληπτοί	1	2
θ. Έχει αναδείξει άλλα σπουδαία θέματα που δεν είχαν γίνει αντιληπτά και δεν είχαν αντιμετωπιστεί	7	5
ι. Έχει διευκολύνει τη λήψη αποφάσεων εντός της επιχείρησης	3	3
ια. Παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για τη αξιολόγηση/λήψη στρατηγικών αποφάσεων	6	6
ιβ. Παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για την αξιολόγηση του αποτελέσματος στρατηγικών αποφάσεων	6	5

Σύνολο	59	47
--------	----	----

Επίσης όπως είναι εμφανές στο Γράφημα 13 άνδρες και γυναίκες συμφωνούν σε συγκεκριμένες απαντήσεις.

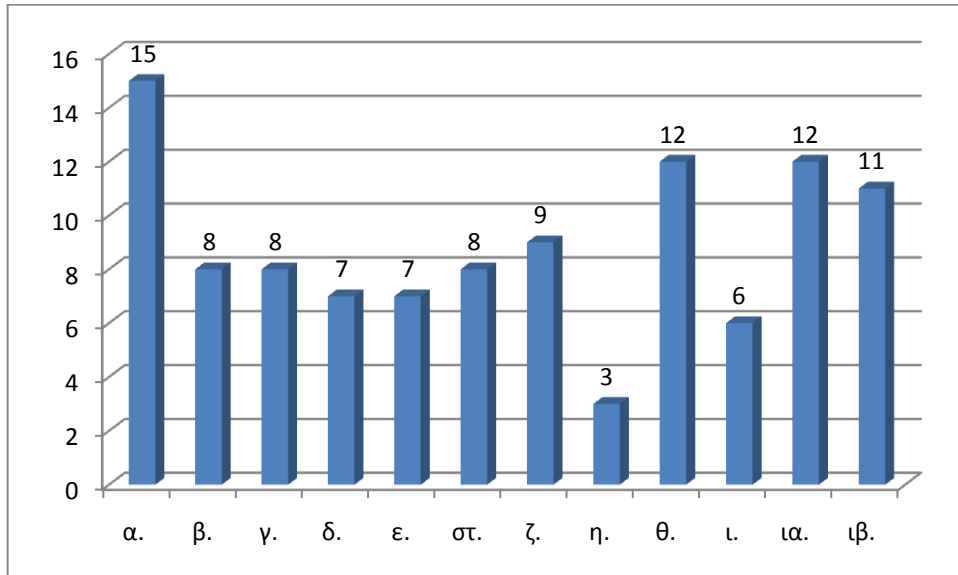
Γράφημα 13: Πλεονεκτήματα της Εφαρμογής των ΔΛΠ



Στο Γράφημα 13 παρουσιάζονται τα συγκεντρωτικά αποτελέσματα για την ερώτηση 11. Η επικρατέστερη απάντηση είναι ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ παρέχει ακριβέστερη εικόνα στα διάφορα τμήματα και μονάδες της επιχείρησης για τα οικονομικά μεγέθη της. Ενώ ως δεύτερες επικρατέστερες απαντήσεις, οι ερωτηθέντες δήλωσαν ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ έχει αναδείξει άλλα σπουδαία θέματα που δεν είχαν γίνει αντιληπτά και δεν είχαν αντιμετωπιστεί, και επιπλέον υποστηρίζουν ότι μέσω της εφαρμογής των ΔΛΠ παρέχονται χρήσιμες πληροφορίες για την αξιολόγηση και την λήψη στρατηγικών αποφάσεων.

Επιπλέον βάσει των απαντήσεων θεωρείται σημαντικό ότι με την εφαρμογή των ΔΛΠ παρέχονται χρήσιμες πληροφορίες για την αξιολόγηση του αποτελέσματος στρατηγικών αποφάσεων.

Γράφημα 13: Συγκεντρωτικά Αποτελέσματα Πλεονεκτημάτων της Εφαρμογής των ΔΛΠ



ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η υιοθέτηση των ΔΛΠ στην Ελλάδα αποτελεί σημείο αναφοράς για μια βασική αλλαγή στον τρόπο με τον οποίο παρέχεται η οικονομική πληροφόρηση από τις επιχειρήσεις, καθώς για πρώτη φορά, οι ελληνικές εταιρείες κατάφεραν να απαλλαγούν από τις ιδιαιτερότητες του ελληνικού λογιστικού συστήματος και τους ζητήθηκε να παρέχουν μια αξιόπιστη και διαφανή οικονομική πληροφόρηση η οποία να στέκεται αντάξια της πληροφόρησης των ανταγωνιστικών επιχειρήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Πλέον οι επιχειρήσεις της Ελλάδας έχουν την δυνατότητα προσέγγισης των ευρωπαϊκών τραπεζών και των διεθνών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, για να ζητήσουν τραπεζικές υπηρεσίες δίχως να πρέπει να αντιμετωπίσουν το μεγάλο κόστος για την πρόσληψη εξειδικευμένων συμβούλων. Με αυτόν τον τρόπο μπορούν να επιτύχουν την μετατροπή των οικονομικών τους καταστάσεων σε τυποποιημένα μεγέθη τα οποία είναι συγκρίσιμα και είναι σύμφωνα με ορισμένα διεθνή πρότυπα αναφοράς ευρείας εφαρμογής και αξιοπιστίας.

Τα πρώτα συμπεράσματα έπειτα από την υιοθέτηση των ΔΛΠ στην Ελλάδα δείχνουν ενθαρρυντικά αποτελέσματα (Taxheaven, 2016). Σε ένα δυσχερές οικονομικό και θεσμικό περιβάλλον, οι επιχειρήσεις έπρεπε να προχωρήσουν στην εφαρμογή των ΔΛΠ τόσο στις ατομικές όσο και στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους. Η υιοθέτηση τους ήταν ιδιαίτερα επικερδής, καθώς οι επιχειρήσεις υποχρεώθηκαν να συμβαδίσουν με τους κανόνες των προτύπων, γεγονός το οποίο ναι μεν ήταν δύσκολο αλλά και ασφαλές προκειμένου να επιτευχθούν τα επιθυμητά αποτελέσματα εφαρμογής τους.

Επίσης, εφαρμόζοντας τα ΔΛΠ, οι επιχειρήσεις έπρεπε να προσαρμόσουν την νοοτροπία τους σύμφωνα με τις αρχές τους, οι οποίες επιβάλλουν στις εταιρείες να κρίνουν συναλλαγές και γεγονότα και να τα παρουσιάζουν λογιστικά με τέτοιο τρόπο ούτως ώστε να εξασφαλιστούν οι αντικειμενικοί σκοποί τους, αντίθετα με την ελληνική νομοθεσία που πολλές φορές δεν είναι ευέλικτη.

Ακόμα ένα σημείο σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα είναι ότι η υιοθέτηση τους από τις επιχειρήσεις πραγματοποιήθηκε λίγο πιο νωρίς από τις υπόλοιπες ευρωπαϊκές επιχειρήσεις, καθώς ήταν απαραίτητο να καταρτίσουν χρηματοοικονομικές καταστάσεις βάσει των ΔΛΠ από το πρώτο τρίμηνο του 2005.

Έτσι, οι προαναφερθείσες δυσκολίες με τις οποίες ήρθαν αντιμέτωπες οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα κατά την υιοθέτηση των ΔΛΠ, αντιμετωπίστηκαν κατά ένα μέρος με την συμβολή της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων και του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης σε συνεργασία με την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, που βοήθησαν όπου αυτό ήταν εφικτό. Η ΕΛΤΕ και το ΣΛΟΤ εξακολουθούν να παρέχουν τις υπηρεσίες τους προκειμένου να συμβάλουν στην πιο σωστή εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα.

Εκδόθηκαν οδηγίες σε σημαντικά ζητήματα ως προς την εφαρμογή των ΔΛΠ, αλλά οι επιχειρήσεις θα πρέπει και από την μεριά τους να συμβάλουν στην καλύτερη υιοθέτηση τους. Παρόλο που υφίστανται ακόμα αρκετά προβλήματα τα οποία αναζητούν επίλυση, θα πρέπει να υπάρξει κατανόηση από τις επιχειρήσεις ότι οποιαδήποτε περίοδος χάριτος ως προς την ορθή εφαρμογή των ΔΛΠ δεν ισχύει πλέον.

Από την εμπειρική έρευνα όπου συμμετείχαν συνολικά 50 άτομα, εκ των οποίων 29 άνδρες και 21 γυναίκες προέκυψε ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ θα οδηγήσει σε αναβάθμιση της ελληνικής κεφαλαιαγοράς. Βάσει των απαντήσεων προέκυψε ότι οι εταιρίες έχουν προετοιμαστεί για την εφαρμογή των ΔΛΠ. Όμως υπάρχουν προβλήματα από την εφαρμογή των ΔΛΠ τα οποία αφορούν την μηχανογραφική υποστήριξη και την εναρμόνιση με την φορολογική νομοθεσία.

Από την εμπειρική έρευνα προέκυψε ότι οι λογιστές θεωρούν ότι με την εφαρμογή των ΔΛΠ οι εταιρίες που τα εφαρμόζουν θα αυξήσουν την πιστοληπτική τους ικανότητα. Επίσης θεωρούν ότι με την εφαρμογή των ΔΛΠ θα υπάρξει βελτίωση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων.

Η πλειοψηφία των ερωτηθέντων δήλωσε ότι σε αντίθεση με τα ΕΛΠ η εφαρμογή των ΔΛΠ απαιτεί εφαρμογή επαγγελματικής κρίσης. Επιπρόσθετα οι ερωτηθέντες υποστηρίζουν πως η εφαρμογή των ΔΛΠ παρέχει ακριβέστερη εικόνα στα διάφορα τμήματα και μονάδες της επιχείρησης για τα οικονομικά μεγέθη της. Ενώ παράλληλα η εφαρμογή των ΔΛΠ έχει αναδείξει άλλα σπουδαία θέματα που δεν είχαν γίνει αντιληπτά και δεν είχαν αντιμετωπιστεί, και τέλος μέσω της εφαρμογής των ΔΛΠ παρέχονται χρήσιμες πληροφορίες για την αξιολόγηση και την λήψη στρατηγικών αποφάσεων.

Σίγουρα χρειάζεται συνεχής και έντονη προσπάθεια προκειμένου να εφαρμοστούν ορθά τα ΔΛΠ. Επίσης, απαιτείται αλλαγή νοοτροπίας και διαρκής επιμόρφωση. Συμπερασματικά, η παροχή ορθής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από τις επιχειρήσεις της Ελλάδας σύμφωνα με τα ΔΛΠ, διαδραματίζει πολύ σημαντικό ρόλο για την ανάπτυξη της οικονομίας και η επιδίωξη μιας αξιόπιστης και ολοκληρωμένης εφαρμογής ενός νέου ευρωπαϊκού πλαισίου λογιστικής απεικόνισης των οικονομικών στοιχείων είναι το κύριο μέλημα όλων. Ενώ όπως προέκυψε από την εμπειρική έρευνα η εφαρμογή των ΔΛΠ από τις επιχειρήσεις προσφέρει πληθώρα πλεονεκτημάτων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική Βιβλιογραφία

1. Αληφαντής Γ., 2008, «Χρηματοοικονομική Λογιστική (3η έκδοση)», Εκδόσεις Πάμισος Αθήνα
2. Αραμπατζής Ι., 2012, «Η επίδραση των ΔΠΧΠ στην Χρηματοοικονομική Επίδοση των Ξενοδοχειακών και Ναυτιλιακών Επιχειρήσεων», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
3. Βλάχος Χ. & Λουκά Λ., 2008, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2009», Εκδόσεις Παπαζήση ΑΕΒΕ, Αθήνα
4. Βοργιατζίδου Κ., 2011, «Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) από τις Ελληνικές Επιχειρήσεις», Τεχνολογικό Εκπαιδευτικό Ίδρυμα Καβάλας, Τμήμα Λογιστικής
5. Γκίκας Δ. & Παπαδάκη Α., 2012, «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Εκδόσεις Γ. Μπένου, Αθήνα
6. Καραγιώργος Θ. & Πετρίδης Α., 2010, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεωρία και Πράξη», Εκδόσεις Αλεξοπούλου – Καραγιώργος, Θεσσαλονίκη
7. Καπλανίδης Μ., 2015, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
8. Λεοντάρης Μ., 2004, «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα
9. Μαυράκη Α., 2012, «Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στον Χρηματοπιστωτικό Τομέα», Πανεπιστήμιο Μακεδονίας
10. Μπάλλας Α. & Χέβας Δ., 2011, «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Εκδόσεις Γ. Μπένου, Αθήνα
11. Νεγκάκης Ι. Χ., 2015, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Θεωρία και Εφαρμογές)», Αθήνα
12. Νόμος ν.Π.Δ.1123/1980, 1980, «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου»
13. Ντζανάτος Δ., 2008, «Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά», Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα
14. Σακέλλης Ε., 2002, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Ανάλυση και Εφαρμογή σε Συνδυασμό με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο και την Εμπορική και Φορολογική Νομοθεσία», Τόμος Α', Εκδόσεις Σακέλλη, Αθήνα

15. Σακέλλης Ε., 2005, «Σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων που προβλέπουν τα ΔΛΠ με βάση το ΕΓΛΣ». Εκδόσεις Σακέλλη, Πειραιάς
16. Τουρνά- Γερμανού Ε., 2015, «Χρηματοοικονομική Λογιστική», Εκδόσεις Κάλλιπος
17. Grant Thornton, 2009, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S.» Τόμος Β', 3^η Έκδοση, Εκδόσεις Grant Thornton, Αθήνα
18. Taxheaven, 2016, «Διεθνή λογιστικά και πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς»
<https://www.taxheaven.gr/pages/ias>
19. Taxheaven, 2016, «Χρήσιμα συμπεράσματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων»

Ξενόγλωσση Βιβλιογραφία

1. Ball R., 2006, "International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors", Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum
2. Ballas A., Skoutela D., Tzovas C., 2010, "The relevance of IFRS to an emerging market: evidence from Greece", Managerial Finance, Vol. 36, pp. 931- 948
3. Floropoulos I., Georgakopoulos E., Spathis C., 2010, "The transition from the Greek accounting system to IFRS: evidence from the manufacturing sector", International Journal of Managerial and Financial Accounting, Vol. 2, pp. 4-19
4. Given L. M., 2008, "The Sage encyclopedia of qualitative research methods" , Los Angeles, Calif.: Sage Publications
5. Hevas L. D., Karampinis I. N., 2011, "Mandating IFRS in an Unfavorable Environment: The Greek Experience", The International Journal of Accounting, Vol. 46, pp. 304- 332
6. IFRS, 2016, "IFRS Foundation/ IASB"
<http://www.ifrs.org/About-us/Pages/Who-We-Are.aspx>
7. Iatridis G., Rouvolis S., 2010, "The post-adoption of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 19, pp. 55-65

8. Likert R., 1932, “A Technique for the Measurement of Attitudes”, Archives of Psychology, 140: 1–55
9. Maggina A. & Tsaklanganos A., 2011, “Market Reaction to IAS/IFRS Evidence from the Athens Stock Exchange”, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 1, No. 1, pp. 1-17
10. Naoum V. C., Sykianakis N., Tzovas C., 2011, “The perceptions of managers of Greek firms regarding the Costs and Benefits ensuing from the adoption of International Financial Reporting Standards in Greece”, International Journal of Economic Sciences and Applied Research, pp. 59-74
11. Spathis C. Tsipouridou M., 2012, “Earnings management and the role of auditors in an unusual IFRS context: The case of Greece”, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol.21, pp. 62-78

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ

Το παρόν ερωτηματολόγιο έχει ως στόχο την διεξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων από την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) στην Ελλάδα, και διενεργείται στα πλαίσια εκπόνησης της πτυχιακής μας εργασίας στο Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του ΤΕΙ Κρήτης.

Οι πληροφορίες που θα προκύψουν από την έρευνα θα αντιμετωπιστούν με πλήρη εχεμύθεια. Ο χαρακτήρας της έρευνας είναι απόλυτα εμπιστευτικός και επιστημονικός. Ευχαριστούμε εκ των προτέρων για το χρόνο σας!

Μέρος Α΄

Ερώτηση 1: Φύλο:

- α) Άνδρας
- β) Γυναίκα

Ερώτηση 2: Ηλικία:

- α) από 25 έως 34 ετών
- β) από 35 έως 44 ετών
- γ) από 45 έως 54 ετών
- δ) από 55 και άνω

Ερώτηση 3: Μορφωτικό επίπεδο:

- α) Απόφοιτος Λυκείου
- β) Ανώτερη Μόρφωση (ΙΕΚ κλπ)
- γ) Ανώτατη Μόρφωση (ΑΕΙ/ΤΕΙ)
- δ) Μεταπτυχιακό
- ε) Διδακτορικό

Ερώτηση 4: Μέγεθος Εταιρίας

Πολύ Μικρή (0-10 Εργαζόμενοι)

Μικρή Εταιρία (11-50 Εργαζόμενοι)

Μεσαία (51- 250 Εργαζόμενοι)

Μεγάλη (> 250 Εργαζόμενοι)

Μέρος Β΄

Στις παρακάτω ερωτήσεις καλείστε να επιλέξετε έναν αριθμό ο οποίος αντιστοιχεί στο κατά πόσο συμφωνείτε ή διαφωνείτε με μια άποψη. Συγκεκριμένα:

1= Διαφωνώ Απόλυτα, 2= Διαφωνώ, 3=Ούτε Συμφωνώ Ούτε Διαφωνώ, 4= Συμφωνώ, 5= Συμφωνώ Απόλυτα

Ερώτηση 4: Πιστεύετε ότι η υιοθέτηση των ΔΛΠ θα οδηγήσει σε αναβάθμιση της ελληνικής κεφαλαιαγοράς:

1	2	3	4	5

Ερώτηση 5: Οι εταιρία σας έχει υιοθετήσει τα ΔΛΠ;

ΝΑΙ

ΟΧΙ

Ερώτηση 6: Η εταιρία σας στην οποία εργάζεστε θεωρείτε ότι είχε προετοιμαστεί για την εφαρμογή των ΔΛΠ ;

1	2	3	4	5

Ερώτηση 7. Επιλέξτε ποια είναι τα σημαντικότερα προβλήματα που θεωρείτε ότι έχετε αντιμετωπίσει με την εφαρμογή των ΔΛΠ.

Πρόβλημα κατάρτισης του λογιστηρίου

Πρόβλημα μηχανογραφικής υποστήριξης

Πρόβλημα εναρμόνισης με την φορολογική νομοθεσία

Άλλο

Ερώτηση 8: Που πιστεύετε ότι βοήθησε την εταιρία σας η εφαρμογή των ΔΛΠ;

Στην βελτίωση των οικονομικών καταστάσεων

Στην αύξηση της πιστοληπτικής ικανότητας

Στην άνοδο της τιμής της τρέχουσας μετοχής

Άλλο

Μέρος Γ'

Ερώτηση 9: Περισσότερο από ότι συμβαίνει με τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα, η πλήρης και ορθή εφαρμογή των ΔΛΠ :

- α. Απαιτεί εφαρμογή οικονομικής σκέψης
- β. Απαιτεί εφαρμογή επαγγελματικής κρίσης
- γ. Μπορεί να προσφέρει καλύτερη προστασία από εταιρικές απάτες
- δ. Περιορίζει τη δυνατότητα για δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων που είναι σύννομες αλλά αντιβαίνουν στην αρχή της εύλογης παρουσίασης

Ερώτηση 10: Η εφαρμογή των ΔΛΠ (Μπορείτε να επιλέξετε περισσότερες από μια απαντήσεις):

- α. Παρέχει ακριβέστερη εικόνα στα διάφορα τμήματα και μονάδες της επιχείρησης για τα οικονομικά μεγέθη τους

- β. Έχει συμβάλει στην ορθολογικότερη οργάνωση της επιχείρησης
- γ. Έχει οδηγήσει / δημιουργήσει την ανάγκη αναδιοργάνωσης του οικονομικού τμήματος της εταιρίας
- δ. Προκάλεσε οργανωτικές αλλαγές στο οικονομικό τμήμα που προσθέτουν αξία συνολικά στην εταιρία
- ε. Έχει αναδείξει τα αδύνατα σημεία της εταιρίας
- στ. Έχει αναδείξει τα δυνατά σημεία της εταιρίας
- ζ. Έχει βοηθήσει στον εντοπισμό ανεκμετάλλετων πόρων
- η. Έχει αναδείξει σημαντικούς επιχειρηματικούς κινδύνους οι οποίοι δεν είχαν γίνει αντιληπτοί
- θ. Έχει αναδείξει άλλα σπουδαία θέματα που δεν είχαν γίνει αντιληπτά και δεν είχαν αντιμετωπιστεί
- ι. Έχει διευκολύνει τη λήψη αποφάσεων εντός της επιχείρησης
- ια. Παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για τη αξιολόγηση / λήψη στρατηγικών αποφάσεων
- ιβ. Παρέχει χρήσιμες πληροφορίες για την αξιολόγηση του αποτελέσματος στρατηγικών αποφάσεων