

ΕΞ' ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΣ
ΚΟΙΝΟ ΜΕΤΑΠΥΧΙΑΚΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ
στη
ΤΡΑΠΕΖΙΚΗ, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΗ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Θέμα: Επίδραση της εφαρμογής των ΕΛΠ σε συνδυασμό
με τα ΔΠΧΑ στις οικονομικές οντότητες

Συντάκτης:

141254
ΡΩΜΑΝΙΔΟΥ ΞΑΝΘΙΠΠΗ
ΗΛΕ2

Επιβλέπων καθηγητής/τρια:

κα ΤΑΜΠΟΥΡΑΤΖΗ ΘΑΛΕΙΑ

Φλώρινα, Ιούλιος 2021

Ευχαριστίες

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε το διάστημα μεταξύ Οκτωβρίου 2020 και Ιουλίου 2021 στα πλαίσια του κοινού μεταπτυχιακού προγράμματος στη Τραπεζική, Λογιστική και Χρηματοοικονομική μεταξύ του Ελληνικού Ανοικτού Πανεπιστημίου και του Πανεπιστημίου Λευκωσίας. Ως την ελάχιστη δυνατή μνεία, με την παρούσα παράγραφο οφείλω να ευχαριστήσω όλους όσους συνέβαλαν στην εκπόνησή της και ιδιαίτερα:

Την επιβλέπουσα καθηγήτρια μου, κα Ταμπουρατζή Θάλεια, για την πολύτιμη υποστήριξή της, τις παραγωγικές υποδείξεις και τη βοήθεια της καθ' όλη τη διάρκεια. Τον συντονιστή του ΠΜΣ τον κο Λόη Πέτρο και τον κοσμήτορα των Κοινωνικών Επιστημών του ΕΑΠ κο Μιχιώτη Αθανάσιο, για τις συμβουλές και την άμεση ανταπόκριση σε όλα τα ζητήματα.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω από καρδιάς όλους τους καθηγητές του μεταπτυχιακού προγράμματος, για την καθοδήγηση, τις γνώσεις και την σημαντική συμβολή τους κατά τη διάρκεια των σπουδών μου.

Επίσης ευχαριστίες απευθύνω σε όλα τα στελέχη του συντονιστικού τμήματος τόσο στο Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο, όσο και στο Πανεπιστήμιο Λευκωσίας για την άμεση εξυπηρέτηση και ενημέρωση σε όλα τα θέματα που απασχόλησαν κατά την διάρκεια των σπουδών μου.

Όπως επίσης να ευχαριστήσω όλους τους συναδέλφους - μεταπτυχιακούς φοιτητές για τις ανταλλαγές απόψεων και το ειλικρινές ενδιαφέρον τους.

Το μεγαλύτερο ΕΥΧΑΡΙΣΤΩ όμως, το οφείλω στην οικογένεια μου και κυρίως στους γονείς μου, Κώστα και Τζένη, των οποίων η κατανόηση, η εμπιστοσύνη και η στήριξη συμβάλλουν πάντα στην ολοκλήρωση των επιθυμιών και των στόχων μου, όπως και της παρούσας εργασίας.

Ξανθίπη Ρωμανίδου

Περιεχόμενα

Περιεχόμενα.....	3
Περίληψη.....	6
Abstract.....	7
Εισαγωγή.....	8
Ελληνικές ορολογίες συντομεύσεων.....	9
A. Θεωρητικό μέρος.....	10
Κεφάλαιο 1: Περιγραφική αναφορά των ΕΛΠ και οι αντικαταστάσεις τους με τον νόμο ΕΛΠ.....	10
1.1 Ιστορική αναδρομή της λογιστικής στην Ελλάδα.....	10
1.2 Τα ΕΛΠ και οι αντικαταστάσεις τους με τον νόμο ΕΛΠ.....	11
1.2.1 Τα ΕΛΠ.....	11
1.2.2 Οι αντικαταστάσεις και οι αλλαγές των ΕΛΠ.....	12
1.3 Αρχές σύνταξης οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΕΛΠ.....	14
1.4 Κανόνες επιμέτρησης.....	16
1.4.1 Ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία.....	16
1.4.2 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.....	17
1.4.3 Αποθέματα και υπηρεσίες.....	18
1.4.4 Υποχρεώσεις.....	18
Κεφάλαιο 2: Τι είναι τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.....	19
2.1 Πεδίο εφαρμογής των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.....	19
2.2 Τα σημαντικότερα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ και απαιτήσεις εφαρμογής τους.....	21
2.3 Παρουσίαση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ ανά ομάδα.....	22
Κεφάλαιο 3: Ομοιότητες ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.....	36
3.1. Η όμοια φύση ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.....	36

3.2. Η αρμοδιότητα διαμόρφωσης του περιεχομένου των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ εκ μέρους της ΕΕ.....	37
3.3. Η ευθύνη της έκδοσης από διεθνώς αναγνωρισμένο εκδοτικό φορέα.....	37
3.4. Η απεύθυνση στα ίδια νομικά πρόσωπα.....	38
3.5. Η υποχρεωτικότητα ως προς την εφαρμογή ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.....	38
3.6. Η ισχύ των ΔΛΠ ως τις μέρες μας.....	39
3.7. Ομοιότητες αναφορικά με προθέσεις, σκοπούς και χρησιμότητα.....	39
3.7.1. Η επίτευξη της επιθυμητής σταθερότητας και η αναγωγή της σε δύο αλληλοσυμπληρούμενα επίπεδα.....	39
3.7.2. Η κοινή στόχευση της εξομάλυνσης των λογιστικών αποτελεσμάτων.....	40
3.7.3. Η συσχέτιση των λογιστικών μεγεθών με την περιρρέουσα αγοραία «ατμόσφαιρα».....	40
3.7.4. Οι σκοποί της παρέμβασης στη διαμόρφωση των κερδών και της ποιότητας των δεδουλευμένων.....	41
3.7.5. Ελαχιστοποίηση της διαφορετικότητας εταιρειών / χρηστών στην ερμηνεία / αντίληψη των λογιστικών αποτελεσμάτων.....	41
3.7.6. Ο σκοπός της εποικοδομητικής συνεργασίας μεταξύ αλλοεθνών εταιρειών.....	41
Κεφάλαιο 4: Διαφορές ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.....	43
4.1 Εισαγωγή.....	43
4.2. Η χρονική προτεραιότητα των ΔΛΠ έναντι των ΔΠΧΑ.....	43
4.3. Η εξέλιξη της μετονομασίας των ΔΛΠ αρχικά σε ΔΠΧΠ και έπειτα σε ΔΠΧΑ.....	44
4.4. Τα ΔΠΧΑ ως συνέχεια και επικαιροποίηση των ΔΛΠ.....	45
4.5. Γενικότερες διαφορές μεταξύ ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.....	46
4.6. Ειδικότερες διαφορές μεταξύ ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.....	47
4.7. Σύνοψη κεφαλαίου.....	48
B. Ερευνητικό μέρος.....	50
Κεφάλαιο 5: Βιβλιογραφική επισκόπηση παλαιότερων μελετών.....	50
5.1. Μελέτη περίπτωσης επιχειρηματικής δραστηριότητας.....	51

5.2. Η λειτουργία και η χρησιμότητα των Νέων Λογιστικών Προτύπων.....	55
5.3. Οι θετικές επιπτώσεις από την ενσωμάτωση των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ.....	57
5.4. Οι λειτουργικές «παθογένειες» σε εθνικό επίπεδο και οι αρνητικές επιπτώσεις από την εισαγωγή των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ.....	60
Συμπεράσματα.....	62
Βιβλιογραφία.....	65

Περίληψη

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να εξετάσει και να προσπαθήσει να αναλύσει την επίδραση της εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων σε συνδυασμό με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στις οικονομικές οντότητες.

Στο πρώτο κεφάλαιο αποτυπώνεται η ιστορική αναδρομή της λογιστικής στη χώρα μας. Γίνεται προσπάθεια καταγραφής του τρόπου εισαγωγής των ΕΛΠ στο λογιστικό σύστημα της χώρας με την εφαρμογή του νόμου 4308/2014 και η συνύπαρξη τους από τότε με τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ.

Στο δεύτερο κεφάλαιο της εργασίας αφού ορίζεται το πεδίο εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ αναφέρονται τα σημαντικότερα πρότυπα από αυτά και ακολουθεί η πλήρης ανάλυση όλων των προτύπων.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζονται οι ομοιότητες των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ, ενώ στο κεφάλαιο που ακολουθεί παρουσιάζονται οι διαφορές τους.

Τέλος, στο πέμπτο κεφάλαιο γίνεται μία δευτερογενή έρευνα σχετικά με τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ. Μέσα από την βιβλιογραφική αναφορά παρουσιάζονται περιληπτικά έρευνες που έγιναν στο παρελθόν και δίνεται βαρύτητα σε έρευνα που περιέχει μελέτη περίπτωσης εφαρμογής των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ μεγάλης πολυεθνικής εταιρείας με χρησιμοποίηση ενοποιημένης κατάστασης ταμειακών ροών.

Abstract

The purpose of this paper is an attempt to examine and to analyze the impact of the application of the Greek Accounting Standards in combination with the International Financial Reporting Standards on economic entities.

In the first chapter is captured the historical background of the accounting in our country. It records the way of import of the IASs in the country's accounting system with the application of law 4308/2014 and their coexistence with IAS / IFRS since then.

In the second chapter, after defining the scope of IAS / IFRS, are mentioned the most important standards and follows a complete analysis of them.

The third chapter presents the similarities of IAS and IFRS, while the following chapter presents their differences.

Finally, in the fifth chapter there is a secondary research on IAS / IFRS. Through the bibliographic report are being summarized researches which had been conducted in the past. Also it points out the importance of a research which contains a case study of the application of IAS / IFRS, in a large multinational company using a consolidated cash flow statement.

Εισαγωγή

Στον κόσμο των επιχειρήσεων, η επιστήμη της Λογιστικής κατέχει δεσπόζουσα θέση, καθώς συνιστά ένα σύστημα καταγραφής, επεξεργασίας και διακίνησης οικονομικών κατά κανόνα, πληροφοριών για τη λήψη σημαντικών διοικητικών αποφάσεων σε στρατηγικό και λειτουργικό επίπεδο.

Η καθιέρωση των ΕΛΠ με τον 4308/2014 είχε ως αποτέλεσμα την ενσωμάτωση με πληρότητα και ορθότητα των λογιστικών διατάξεων της οδηγίας 34/2014/ΕΕ σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τους ενοποιημένους ισολογισμούς και τις συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων, στο εσωτερικό δίκαιο της χώρας.

Από την άλλη μεριά η εφαρμογή του 4308/2014 στόχευσε στην ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων, ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό – ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες.

Τέλος, επιδίωξε να προσαρμόσει το Ελληνικό Σύστημα στη λογική των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης ή διαφορετικά των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς., λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες της εθνικής οικονομίας και ειδικότερα το μέγεθος των επιχειρήσεων. Φαίνεται να αποτελεί μια μεταβατική κατάσταση προς την γενικευμένη χρήση των Δ.Π.Χ.Α.

Τα Ε.Λ.Π. ορίζουν ότι οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο του σχετικού νόμου, δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά ΔΠΧΑ στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον νόμο 4308/2014.

Η προαιρετική αυτή διάταξη εισάγει μια σημαντική ρύθμιση στο Ελληνικό λογιστικό πλαίσιο, αφού οι υποκείμενες οντότητες αποκτούν πρόσβαση στο ευρέως χρησιμοποιούμενο λογιστικό πλαίσιο παγκοσμίως. Πρέπει να σημειωθεί ότι οι διατάξεις της Οδηγίας 34/2013 που ενσωματώνονται στο νόμο 4308/2014 είναι γενικά συμβατές με τα ΔΠΧΑ.

Ελληνικές ορολογίες συντομεύσεων

ΔΛΠ:	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
ΕΛΠ:	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΔΠΧΑ:	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
ΔΠΧΠ:	Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
ΦΕΚ:	Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως
ΚΒΣ:	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΑΕ:	Ανώνυμη Εταιρεία
ΕΠΕ:	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
ΟΕ:	Ομόρρυθμη Εταιρεία
ΕΕ:	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
ΕΕ:	Ευρωπαϊκή Ένωση
ΠΔ:	Προεδρικό Διάταγμα
Χ.Α.:	Χρηματιστήριο Αθηνών
ΣΟΕΛ:	Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών
ΟΣΕΚΑ:	Οργανισμός Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες
ΕΓΛΣ:	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό σχέδιο
FIFO:	First In First Out
LIFO:	Last In First Out
IASB:	International Accounting Standards Board

A. Θεωρητικό μέρος

Κεφάλαιο 1: Περιγραφική αναφορά των ΕΛΠ και οι αντικαταστάσεις τους με τον νόμο ΕΛΠ

1.1 Ιστορική αναδρομή της λογιστικής στην Ελλάδα

Η έννοια της λογιστικής υπάρχει στην ζωή των οικονομούντων ατόμων από την αρχαιότητα, καθώς η ανάπτυξη του εμπορίου και των κοινωνιών διαχρονικά, ανάγκασαν τον άνθρωπο να εφεύρει μεθόδους και να αντλεί πληροφορίες, στην προσπάθεια του να καταφέρει να ακολουθήσει την εξέλιξη της οικονομίας. Οι πρώτες πληροφορίες για χρήση λογιστικών μεθόδων ξεκινούν από το 1830 στην Ελλάδα με τον πρώτο φόρο επιτηδεύματος. Το 1935 αναφέρεται ξεκάθαρα ο τρόπος τήρησης λογιστικών βιβλίων και το 1948 ψηφίζεται για πρώτη φορά στην Ελλάδα η υποχρεωτική τήρηση λογιστικών βιβλίων. Το 1976 συστάθηκε η λεγόμενη Εθνική Επιτροπή Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Το ΕΓΛΣ ορίστηκε το 1980 με την έκδοση του Προεδρικού Διατάγματος 1123/1980 βοηθώντας τις επιχειρήσεις να αποκωδικοποιήσουν και να ταξινομήσουν λογιστικά μεγέθη. Το 1992 καθίσταται υποχρεωτική η τήρηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για τις επιχειρήσεις Γ' κατηγορίας, ενώ το 1996 καθίσταται υποχρεωτική η τήρηση για όλες τις επιχειρήσεις (Πομόνης, 2010).

Το ΕΓΛΣ παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

- Γενικότητα Εφαρμογής
- Ελαστικότητα και Προσαρμοστικότητα
- Επαρκή Πληρότητα
- Σαφήνεια
- Ταχύτητα Συγκέντρωσης των Πληροφοριών

Οι λογαριασμοί του ΕΓΛΣ σήμερα ταξινομούνται ως εξής:

- Ομάδα 1-5 : λογαριασμοί ισολογισμού
- Ομάδα 1-3 : λογαριασμοί ενεργητικού
- Ομάδα 4-5 : λογαριασμοί παθητικού
- Ομάδα 6-8 : λογαριασμοί αποτελέσματος χρήσης
- Ομάδα 6 : λογαριασμοί οργανικών εξόδων

- Ομάδα 7 : λογαριασμοί οργανικών εσόδων
- Ομάδα 8 : λογαριασμοί έκτακτων ανόργανων εξόδων και εσόδων
- Ομάδα 9 : λογαριασμοί αναλυτικής λογικής εκμετάλλευσης
- Ομάδα 10 : λογαριασμοί τάξεως

1.2 Τα ΕΛΠ και οι αντικαταστάσεις τους με τον νόμο ΕΛΠ

1.2.1 Τα ΕΛΠ

Καθώς το ΕΓΛΣ δυσχεραίνει την προσπάθεια της προσέλκυσης δανειστών και επενδυτών του εξωτερικού λόγω της διαφοροποίησης των λογιστικών προτύπων μεταξύ Ελλάδας και εξωτερικού και της αναξιόπιστης πληροφόρησης που δέχονται οι ξένοι επενδυτές, τα ΕΛΠ έρχονται να δώσουν λύση στα διάφορα προβλήματα που προκύπταν. Η σύγκριση των οικονομικών μεγεθών της Ελλάδας διέφερε από αυτές των άλλων χωρών Ευρωπαϊκά και Εθνικά και αυτομάτως την απέκλειε από επενδυτικά σχέδια. Η τήρηση των λογιστικών βιβλίων τώρα γίνεται μέσω των ΕΛΠ και αποτελούν λογιστικές αρχές βάση των οποίων καθορίζονται κοινές διαδικασίες και πρακτικές καταγραφής και αποτίμησης των επιχειρήσεων, τα οποία είναι βασισμένα στα ΔΛΠ. Η χρήση των ΔΛΠ στην Ελλάδα ξεκίνησε το 2005 ύστερα από εφαρμογή νομοσχεδίου για υποχρεωτική ένταξη των ΔΛΠ σε όλες τις χώρες της ΕΕ. Ενσωματώνοντας τις κοινές λογιστικές αρχές η Ελλάδα καταφέρνει την προσέλκυση κεφαλαίων και άμεσων ξένων επενδύσεων. Με μια σειρά ρυθμιστικών παρεμβάσεων αρχής γινομένης το νόμο 4308/14 που αφορά τα «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, τις συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», κατόπιν του νόμου 2190/20 που αφορά τις ανώνυμες εταιρείες, καθώς επίσης των κώδικα φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών και της 4^{ης} οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η Ελλάδα πετυχαίνει την εναρμόνιση στα νέα δεδομένα λογιστικής απεικόνισης των εταιριών.

Με την καθιέρωση των ΕΛΠ δημιουργήθηκε ένα καινούργιο νομοθετικό πλαίσιο το οποίο αποτελεί ένα νέο σύστημα λογιστικής καταγραφής βασισμένο στην ελληνική επιχειρηματικότητα, βοηθώντας τις μικρές επιχειρήσεις να ανταπεξέλθουν στον ανταγωνισμό της αγοράς, να μειώσουν το κόστος της λογιστικής παρακολούθησης και κατά συνέπεια να δημιουργηθούν οι απαραίτητες προϋποθέσεις ώστε να μουν σε τροχιά ανάπτυξης (Μπαντσινίλας και Πατατούκας, 2015).

Το σχέδιο λογαριασμών των ΕΛΠ σήμερα περιλαμβάνει οκτώ κεφάλαια (ομάδες), σαράντα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα.

Οι ομάδες των λογαριασμών οι αναφέρονται στο ενεργητικό, στο παθητικό, στην καθαρή θέση, στα κέρδη ή της ζημιές της οντότητας και τέλος στα έξοδα της. Αντίθετα το ΕΓΛΣ αποτελούνταν από 10 ομάδες με την εξής κατανομή: Από την ομάδα 1 έως και την ομάδα 8 αναφέρονταν Στην Γενική Λογιστική, η ομάδα 9 αναφέρονταν σε λογαριασμούς της Αναλυτικής Λογιστικής και τέλος η ομάδα 10 περιελάμβανε τους Λογαριασμούς Τάξεως (Τουρνά, 2015).

Συνοπτικά οι ομάδες των ΕΛΠ και των ΕΓΛΣ παρουσιάζονται στον πίνακα 1.1

Ομάδα	ΕΛΠ	ΕΓΛΣ
1	Ενσώματα και άυλα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	Πάγιο Ενεργητικό
2	Αποθέματα	Αποθέματα
3	Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία	Απαιτήσεις και διαθέσιμα
4	Καθαρή Θέση	Καθαρή Θέση + Προβλέψεις + Μακροχρόνιες Υποχρεώσεις
5	Υποχρεώσεις	Βραχυχρόνιες υποχρεώσεις
6	Έξοδα και ζημιές	Οργανικά έξοδα κατ' είδος
7	Έσοδα και κέρδη	Οργανικά έσοδα κατ' είδος
8	Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα χρήσης	Λογαριασμοί αποτελεσμάτων
9		Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης
0		Λογαριασμοί Τάξεως

Πίνακας 1.1: Παρουσίαση των Ομάδων των Σχεδίων Λογαριασμών ΕΛΠ και ΕΓΛΣ

1.2.2 Οι αντικαταστάσεις και οι αλλαγές των ΕΛΠ

Στο νόμο 4308/14 ο οποίος εισήγαγε και καθιέρωσε τα ΕΛΠ στην χώρα μας εμπίπτουν οι ΑΕ, ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ, οι ατομικές επιχειρήσεις, τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού και δημόσιου δικαίου και τέλος κερδοσκοπικές ή μη επιχειρήσεις που ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημόσιου τομέα.

Με βάση το άρθρο 2 του παραπάνω νόμου, οι οικονομικές οντότητες ανάλογα με το μέγεθος τους χωρίζονται στις παρακάτω κατηγορίες (Σταματόπουλος, Σταματόπουλος και Σταματόπουλος, 2015):

ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 2 ΤΟΥ 4308/14

	Κριτήρια Κατηγοριοποίησης	Σύνολο Ενεργητικού	Κύκλος Εργασιών	Μέσος Όρος Εργαζομένων
Πολύ Μικρές	Αυτές που δεν υπερβαίνουν 2 από τα κριτήρια	350.000€	700.000€	Μέχρι 10
Μικρές	Αυτές που δεν είναι πολύ μικρές και όσες δεν υπερβαίνουν 2 από τα κριτήρια	4.000.000€	8.000.000€	Μέχρι 50
Μεσαίες	Αυτές που δεν είναι μικρές και όσες δεν υπερβαίνουν 2 από τα κριτήρια	20.000.000€	40.000.000€	Μέχρι 250
Μεγάλες	Αυτές που υπερβαίνουν 2 από τα κριτήρια	20.000.000€	40.000.000€	Μέχρι 250

Πίνακας 1.2: Κατηγορίες οικονομικών οντοτήτων με βάσει τον Ν4308/14

Σύμφωνα με τους Νεγκάκη, Ταχυνάκη (2017) στον παραπάνω κανόνα αποτελούν εξαίρεση ορισμένες οικονομικές οντότητες στις οποίες δεν εφαρμόζεται το κριτήριο του μεγέθους:

- ✓ Οι οικονομικές οντότητες που υπόκεινται στην εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.
- ✓ Η τράπεζα της Ελλάδος
- ✓ Οικονομικές οντότητες που εντάσσονται στο νόμο 4279/2014, άρθρο 156
- ✓ Οι ΟΣΕΚΑ που εμπίπτουν στον 4099/2012

Τα ΕΛΠ εφαρμόζονται υποχρεωτικά από 1.1.2015 και είναι αποδεκτά από ευρύ σύνολο οικονομικών οντοτήτων εξαιτίας της κωδικοποίησης των λογιστικών κανόνων και της απλούστευσης των φορολογικών διατάξεων (Σγουρινάκης, Μιχελινάκης, Βλησμάς και Ναούμ, 2015).

Η κάθε επιχείρηση διατηρεί λογιστικό σύστημα βάσει του οποίου παρακολουθούνται όλες οι συναλλαγές της και καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις της. Στο λογιστικό σύστημα της επιχείρησης απαιτείται να καταχωρούνται σε λογιστική βάση τα στοιχεία των εσόδων, των εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης. Παράλληλα, απαιτείται το λογιστικό σύστημα να έχει τη δυνατότητα παρακολούθησης και σε φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων,

περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα διαφορετική από την ελληνική. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην ελληνική γλώσσα.

Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε περιόδου. Οι οικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της κάθε περιόδου. Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με το μέγεθος της κάθε επιχείρησης και παρουσιάζονται στον Πίνακα 1.3.

	Μέγεθος			
Οικονομική Κατάσταση	Πολύ Μικρή	Μικρή	Μεσαία	Μεγάλη
Ισολογισμός	X	X	X	X
Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης	X	X	X	X
Κατάσταση Μεταβολής Καθαρής Θέσης			X	X
Κατάσταση Χρηματοροών				X
Προσάρτημα	X	X	X	X

Πίνακας 1.3: Χρηματοοικονομικές καταστάσεις ανά κατηγορία οντότητας και με βάση το Ν4308/14

1.3 Αρχές σύνταξης οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΕΛΠ

Οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με σαφήνεια σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς επίσης και των παρακάτω γενικών αρχών (Τούντας, Ηρειώτης και Καλαντώνης, 2016):

- ✓ Οι λογιστικές αρχές και οι βάσεις επιμέτρησης χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο.

- ✓ Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου δεν είναι συγκρίσιμα με αυτά της τρέχουσας περιόδου προσαρμόζονται ανάλογα.
- ✓ Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο.
- ✓ Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εσόδων και εξόδων δεν επιτρέπονται.
- ✓ Οι αρνητικές προσαρμογές (υποτιμήσεις) της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το αν το αποτέλεσμα της χρήσεως είναι κέρδος ή ζημία.
- ✓ Όλα τα στοιχεία του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.
- ✓ Όλα τα στοιχεία του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα, βάσει σχετικών προβλέψεων, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο.
- ✓ Τα υπόλοιπα έναρξης του Ισολογισμού, σε κάθε περίοδο, συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.
- ✓ Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- ✓ Κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία ισολογισμού δεν αναγνωρίζονται.
- ✓ Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων.
- ✓ Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε γεγονότα και συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της τρέχουσας περιόδου.

Όταν οι Οικονομικές Καταστάσεις δεν συντάσσονται με την θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας, ακολουθούνται οι παρακάτω γενικές αρχές:

- Τα στοιχεία του πάγιου ενεργητικού επιμετρώνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους.
- Οι υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των προβλέψεων, επιμετρώνται στα ποσά που απαιτούνται για να εξοφληθούν ή να διακανονιστούν.

1.4 Κανόνες επιμέτρησης

1.4.1 Ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας, αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης και μεταγενέστερα επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Παρέχεται η δυνατότητα, μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα να επιμετρηθούν σε εύλογες αξίες. Μεταξύ άλλων, στα πάγια περιλαμβάνονται οι δαπάνες βελτίωσης, οι δαπάνες ανάπτυξης υπό προϋποθέσεις, η υπεραξία και γενικά τα στοιχεία που εκτιμάται ότι θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Η αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε απόσβεση. Η απόσβεση αρχίζει όταν το στοιχείο περιέλθει στην κατοχή του ιδιοκτήτη και είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία έχει προβλεφθεί και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού, που επιμετρώνται στο κόστος, υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους όταν υπάρχουν ενδείξεις για: (Αληφαντής, 2015)

- ✓ Μείωση της αξίας τους πέραν της προβλεπόμενης μείωσης εξαιτίας του χρόνου και της χρήσης τους,
- ✓ Δυσμενείς μεταβολές στην οικονομική οντότητα στον τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό τομέα,
- ✓ Χρηματοοικονομικές μεταβολές που έχουν συνέπεια στην μείωση της ανακτήσιμης αξίας του παγίου,
- ✓ Απαξίωση ή βλάβη του παγίου.

Πρέπει να σημειωθεί ότι και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού υπόκεινται σε απομειώσεις καθώς επίσης και η υπεραξία η οποία δεν αποσβένεται. Όταν η ανακτήσιμη αξία του άυλου στοιχείου είναι μικρότερη από την λογιστική αξία, τότε δημιουργούνται ζημιές, οι οποίες αποτελούν έξοδο και συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Σε μελλοντικές περιόδους χρήσης στις οποίες δεν υφίστανται πλέον οι λόγοι απομείωσης, οι ζημιές απομείωσης αναστρέφονται στα αποτελέσματα της οντότητας, αλλά σε καμία περίπτωση η λογιστική αξία του άυλου στοιχείου δεν μπορεί να ξεπεράσει την λογιστική αξία που θα είχε το άυλο περιουσιακό στοιχείο εάν δεν υφίσταντο ζημιά απομείωσης.

Μετά την αρχική αναγνώριση τους, τα πάγια στοιχεία της οικονομικής οντότητας μπορούν να επιμετρώνται στην εύλογη αξία τους. Σύμφωνα με τους Πατατουκά & Παπάκη (2015), εύλογη αξία (fair value) είναι η αξία η οποία θα μπορούσε να αντιπροσωπεύει ένα περιουσιακό στοιχείο, ή αξία με την οποία θα μπορούσε να διακανονισθεί μια υποχρέωση δύο συμβαλλομένων μερών.

Τέλος, ένα πάγιο στοιχείο δεν συμπεριλαμβάνεται στο ενεργητικό του ισολογισμού και δεν αναγνωρίζεται, στην περίπτωση που πωληθεί ή όταν δεν αναμένονται από αυτό επιπλέον οικονομικά οφέλη. Στην περίπτωση αυτή, προσδιορίζεται το κέρδος ή η ζημιά για την οντότητα και συμπεριλαμβάνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

1.4.2 Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία

Στα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία μιας οικονομικής οντότητας περιλαμβάνονται τα διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα καθώς επίσης και οι συμμετοχικοί τίτλοι κάποιας άλλης οντότητας (Ντζανάτος, 2008).

Τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης και μελλοντικά επιμετρώνται στο κόστος κτήσης μειωμένο κατά τις ζημιές απομείωσης. Προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος απομείωσης της αξίας τους πρέπει να λαμβάνει χώρα μία από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- ✓ Υπάρχουν χρηματοοικονομικά προβλήματα είτε του εκδότη, είτε του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων,

- ✓ Σε περίπτωση ύπαρξης εύλογης αξίας, είναι πολύ μικρότερη από την λογιστική αξία των χρηματοοικονομικών στοιχείων,
- ✓ Επικράτηση δυσμενών συνθηκών που κάνουν πιθανή την αθέτηση των δεσμεύσεων των χρηματοοικονομικών στοιχείων της οντότητας (Σγουρινάκης, Μιχελινάκης, Βλησμάς, Ναούμ (2018).

1.4.3 Αποθέματα και υπηρεσίες

Τα αποθέματα είναι περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης τα οποία βρίσκονται στην κατοχή της επιχείρησης με σκοπό την πώληση τους, με βάση την συνήθη δραστηριότητα της οντότητας. Επίσης μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην παραγωγική διαδικασία με στόχο την πώληση τους και τέλος μπορεί να αποτελούν αναλώσιμα υλικά τα οποία θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία (Σταματόπουλος, Σταματόπουλος και Σταματόπουλος, 2015).

Τα αποθέματα αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης τους, επιπλέον των δαπανών που απαιτούνται για να στην θέση και κατάσταση που απαιτεί η οντότητα. Κατόπιν, η επιμέτρηση των αποθεμάτων γίνεται με την μικρότερη αξία μεταξύ του κόστους κτήσης, της τιμής αντικατάστασης και της καθαρής ρευστοποίησης αξίας.

Να σημειωθεί ότι το κόστος κτήσης των αποθεμάτων μπορεί να υπολογιστεί εάν εφαρμοστεί κάποια μέθοδος αποτίμησης πλην της LIFO – η οποία δεν επιτρέπεται – με σημαντικότερες αυτές του μέσου σταθμικού όρου και της FIFO.

Η ανάλωση υλικών τα οποία δεν είναι σημαντικά για την επιχείρηση θεωρούνται ως έξοδα. Τα αποθέματα των εμπορευμάτων μπορούν να επιμετρηθούν στην εύλογη αξία τους μείον το κόστος για την πώληση τους, λαμβάνοντας υπόψη τις τιμές των εμπορευμάτων αυτών σε οργανωμένες αγορές στα πλαίσια κερδοσκοπικών αλλαγών. Οι διαφορές από την επιμέτρηση των αποθεμάτων στην εύλογη αξία τους καταγράφονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα χρήσης της περιόδου χρήσης (Floropoulos, Georgakopoulou, Spathis, 2010).

1.4.4 Υποχρεώσεις

Ως υποχρέωση νοείται η παρούσα δέσμευση της οντότητας που σχετίζεται με παρελθόντες ενέργειες που θα έχει ως αποτέλεσμα την εκροή πόρων τα οποία

εμπεριέχουν οικονομικά οφέλη (Μπατσινίλας, Πατατούκας, 2017). Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται είτε αρχικά είτε μεταγενέστερα στο αρχικό οφειλόμενο ποσό, ενώ οι τόκοι των υποχρεώσεων αυτών εγγράφονται ως έξοδα στα αποτελέσματα χρήσης της περιόδου. Οποιαδήποτε υποχρέωση σταματάει να αναγνωρίζεται σε περίπτωση εκπλήρωσης ή ακύρωσης από την οντότητα.

Κεφάλαιο 2: Τι είναι τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ

Τα Δ.Π.Χ.Α. είναι ένας άλλος όρος για τα Δ.Π.Π. και τα Δ.Π.Χ.Π. Τα Δ.Λ.Π. / Δ.Π.Χ.Π. αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και τις διοικήσεις των οντοτήτων κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (Μπάλλας, Χέβας, Βλησμάς, 2017). Στόχος τους είναι αυτές οι αρχές και κανόνες να είναι κοινές για όλες τις επιχειρήσεις σε παγκόσμια κλίμακα.

Η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α., η οποία απαιτεί υψηλής ποιότητας, διαφανή και συγκρίσιμη πληροφορία, χαιρετίστηκε από τους επενδυτές, τους πιστωτές, τους οικονομικούς αναλυτές και άλλους που υπάγονται είτε στην κατηγορία των μετόχων (shareholders), είτε στην κατηγορία εκείνων που έχουν ένα ισχυρό μη ιδιοκτησιακό ενδιαφέρον για μια εισηγμένη εταιρεία, όπως εργαζόμενοι, προμηθευτές, πελάτες, τράπεζες, τοπική κοινωνία (stakeholders).

Τα Δ.Λ.Π. καταρτίστηκαν από την Επιτροπή Διεθνών, Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee), η οποία δημιουργήθηκε το 1973, όταν τα επαγγελματικά σωματεία των χωρών της Αυστραλίας, της Γαλλίας, του Καναδά του Μεξικού, της Ολλανδίας, της Ιρλανδίας, της Αγγλίας και των ΗΠΑ, αποφάσισαν να δημιουργήσουν ένα διεθνή οργανισμό με τους παρακάτω στόχους:

- ✓ Δημιουργία ενός ενιαίου συνόλου ποιοτικών, κατανοητών και εφαρμόσιμων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ώστε να παρέχεται διάφανη, υψηλής ποιότητας και συγκρίσιμη πληροφόρηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων,
- ✓ Προώθηση της χρήσης και της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε όλες τις χώρες της Υψηλίου,
- ✓ Σύγκλιση των Εθνικών Προτύπων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Jeter, Chaney, 2007)

2.1 Πεδίο εφαρμογής των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ

Τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται υποχρεωτικά για τις εταιρείες των οποίων οι μετοχές διαπραγματεύονται στο Χ.Α., ενώ προαιρετικά για τις λοιπές εταιρείες που έχουν τη μορφή Α.Ε. και ελέγχονται από ορκωτούς ελεγκτές λογιστές του Σ.Ο.Ε.Λ., ύστερα

από ανέκκλητη εφαρμογή. Στις οικονομικές καταστάσεις για τις οποίες εφαρμόζονται τα πρότυπα αυτά περιλαμβάνονται:

- ✓ Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις των μητρικών εταιρειών,
- ✓ Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των ομίλων εταιρειών που συντάσσονται με ευθύνη των μητρικών.

Οι λόγοι για την εισαγωγή των ΔΛΠ / ΔΠΧΠ στην Ελλάδα είναι οι ακόλουθοι:

- ✓ Εξασφαλίζεται ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις με διεθνείς προδιαγραφές,
- ✓ Γίνεται ευκολότερη η διαδικασία εισαγωγής και διαπραγμάτευσης των μετοχών των εισηγμένων Ελληνικών επιχειρήσεων στις διεθνείς κεφαλαιαγορές,
- ✓ Δίνεται η δυνατότητα σύγκρισης με τις αντίστοιχες καταστάσεις των ξένων επιχειρήσεων,
- ✓ Ανανεώνονται συνεχώς με τις τελευταίες επιστημονικές εξελίξεις,
- ✓ Εκσυγχρονίζεται το Ελληνικό λογιστικό σύστημα καθώς περιοριζόταν σε μια απλή λογιστική αποτίμηση των συναλλαγών της επιχείρησης.

Βέβαια, η υιοθέτηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ δεν λύνει όλα τα προβλήματα. Άλλωστε αυτό συμβολίζει και η διαρκής προσπάθεια του IASB να παράγει νέα πρότυπα, και νέες διερμηνείες, ώστε να καλύψει το κενά, παραλείψεις και εξελίξεις που αλλάζουν τα δεδομένα και μετασχηματίζουν την οικονομική σφαίρα. Η οικονομική κρίση επίσης, ανέδειξε δυσεπίλυτα προβλήματα όπως για παράδειγμα αυτά των χρηματοοικονομικών προϊόντων, τα οποία οδήγησαν σε κατάρρευση κολοσσιαίους τραπεζικούς οργανισμούς.

Σε θεσμικό επίπεδο, έχει ασκηθεί κριτική στο IASB ότι λειτουργεί αδιαφανώς και εκτός δημοκρατικού ελέγχου, καθώς δεν αξιολογεί τις επιπτώσεις που έχει κάποιο λογιστικό σχέδιο στους καταρτίζοντας τις οικονομικές καταστάσεις και στους χρήστες.

Σύμφωνα με το ΔΛΠ1, μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων περιέχει:

- ✓ Κατάσταση Ισολογισμού (Balance sheet) μέχρι 31.12.2008 και Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Statement of Financial Position) από 01.01.2009
- ✓ Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Income statement) έως 31.12.2008 και Κατάσταση Ενοποιημένων Εισοδημάτων (Statement of Comprehensive Income) από 01.01.2009
- ✓ Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων (Statement of Changes in Equity)
- ✓ Κατάσταση Ταμειακών Ροών (Cash Flow Statement)

- ✓ Σημειώσεις (Full Notes) που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών κι άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις.

Οι οικονομικές παραδοχές των συγκεκριμένων λογιστικών προτύπων είναι:

- ✓ Η αρχή της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας
- ✓ Η αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων (από την αρχή αυτή εξαιρείται η κατάσταση ταμειακών ροών που συντάσσεται σε ταμειακή βάση)
- ✓ Η αρχή ότι «η ουσία είναι υπεράνω του τύπου».

2.2 Τα σημαντικότερα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ και απαιτήσεις εφαρμογής τους

Τα σημαντικότερα ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι:

ΔΛΠ 1:	Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων
ΔΛΠ 12:	Φόροι εισοδήματος
ΔΛΠ 16:	Ενσώματα πάγια
ΔΛΠ 36:	Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
ΔΛΠ 17:	Μισθώσεις
ΔΛΠ 19:	Παροχές σε εργαζομένους
ΔΛΠ 32:	Χρηματοοικονομικά μέσα: παρουσίαση
ΔΛΠ 39:	Χρηματοοικονομικά μέσα: αναγνώριση και επιμέτρηση, με εξαίρεση
ΔΠΧΑ 1:	Πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π.
ΔΠΧΑ 2:	Πληρωμές με βάση τις μετοχές
ΔΠΧΑ 3:	Συνενώσεις επιχειρήσεων
ΔΠΧΑ 5:	Μη ενεργητικά στοιχεία προς πώληση και διακόπτουσες εργασίες

Οι απαιτήσεις για την εφαρμογή των ΔΠΧΑ είναι:

- ✓ Ευρύτερη εφαρμογή των εκτιμήσεων και των αξιολογήσεων της διοίκησης,
- ✓ Μεγαλύτερη βαρύτητα στη χρήση χρηματοοικονομικών γνώσεων, όπως για παρούσα αξία και επιτόκια,
- ✓ Σημασία στις επιστημονικές λεπτομέρειες, όπως λεπτομερής υπολογισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, πρόβλεψης αποζημίωσης προσωπικού, διαφορές εκτίμησης πάγιων στοιχείων, κ.α.,

Με την εφαρμογή των ΔΠΧΑ γίνεται καλύτερη, ευκολότερη και πιο έγκυρη:

- ✓ Η απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων των εταιρειών στην τρέχουσα αξία και όχι στην ιστορική αξία,

- ✓ Η δυνατότητα αναπροσαρμογής των άυλων παγίων στην εύλογη αξία τους, με αντίστοιχη επιβάρυνση ή αύξηση των αποτελεσμάτων χρήσης,
- ✓ Ο υπολογισμός των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων, και όχι με βάση σταθερούς συντελεστές,
- ✓ Η ενοποίηση όλων των εταιρειών, οι οποίες πληρούν τον ορισμό της συνδεδεμένης επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν έχουν διαφορετικό αντικείμενο δραστηριότητας.

Επίσης τα έξοδα κτήσης των ακινητοποιήσεων πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του παγίου στοιχείου που αφορούν και δεν αποτελούν άυλο πάγιο ξεχωριστό και τέλος, με την εφαρμογή των ΔΠΧΑ γίνεται η διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές (leasing) και λειτουργικές με αποτέλεσμα οι χρηματοδοτικές να καταχωρούνται για μεν το μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια, για δε τον εκμισθωτή ως πώληση παγίων (Αγγελόπουλος, Γεωργόπουλος, Ντόκας, 2018)

2.3 Παρουσίαση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ ανά ομάδα

ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Το πρότυπο ασχολείται με την παρουσίαση των οικονομικών υποχρεωτικών οικονομικών καταστάσεων, των γενικών καταστάσεων αρχών και των κανόνων σύνταξης. Η σύνταξη θα πρέπει να γίνεται με τρόπο που εξασφαλίζει τη συγκρισιμότητα με τις οικονομικές καταστάσεις της οντότητας σε προηγούμενες χρήσεις, όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων οντοτήτων.

ΔΛΠ 2: Αποθέματα Το πρότυπο περιγράφει τον λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων και παρέχει οδηγίες και εξηγήσεις για τον προσδιορισμό του κόστους, την αναγνώριση αυτού ως έξοδο και συνυπολογίζει οποιαδήποτε υποτίμηση της λογιστικής αξίας τους, μέχρι την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία. Επομένως το ΔΛΠ 2 ορίζει τα αποθέματα, την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και την εύλογη αξία. Εφαρμόζεται σε όλα τα αποθέματα, εκτός από αυτά που αναφέρονται σε κατασκευαστικές συμβάσεις (ΔΛΠ 11) και τα χρηματοοικονομικά μέσα και τα βιολογικά περιουσιακά

στοιχεία που σχετίζονται με γεωργική δραστηριότητα (ΔΛΠ 41).

ΔΛΠ 7: Καταστάσεις ταμειακών ροών Το ΔΛΠ 7 παρουσιάζει την Κατάσταση Ταμειακών Ροών, αλλά και τις μεθόδους σύνταξης τους. Χωρίζει τις ταμειακές εισροές και εκροές σε λειτουργικές, επενδυτικές και χρηματοδοτικές. Με την εφαρμογή του προτύπου οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων είναι σε θέση να εκτιμήσουν την δυνατότητα της οντότητας να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα και τις ανάγκες της οντότητας στο να χρησιμοποιήσει τα διαθέσιμα της.

ΔΛΠ 8: Λογιστικές, πολιτικές μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη Το ΔΛΠ 8 παρουσιάζει τον λογιστικό χειρισμό και των γνωστοποιήσεων της οικονομικής μονάδας, όταν εφαρμόζει αλλαγή λογιστικών πολιτικών, λογιστικών μεταβολών και διόρθωση λαθών. Το πρότυπο καθορίζει τα κριτήρια που πρέπει να ακολουθούνται κατά την επιλογή, αλλά και την αλλαγή λογιστικών πολιτικών. Ως λογιστικές πολιτικές ορίζονται οι αρχές, οι παραδοχές, οι κανόνες και οι πρακτικές που εφαρμόζονται από την οντότητα. Για την σύνταξη των οικονομικών της καταστάσεων.

ΔΛΠ 10 Ουσιαστικά το ΔΛΠ 10 προσδιορίζει την ημερομηνία έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων διότι διαχωρίζει τα λογιστικά γεγονότα που πρέπει γνωστοποιηθούν πριν την οριστικοποίηση των οικονομικών καταστάσεων από αυτά που πρέπει να συμπεριληφθούν στις οικονομικές καταστάσεις. Έτσι το ΔΛΠ 10 ορίζει το πότε μια οντότητα πρέπει να προσαρμόσει τις οικονομικές της καταστάσεις για λογιστικά γεγονότα που λαμβάνουν χώρα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού, αλλά και προδιαγράφει τις γνωστοποιήσεις που η οντότητα πρέπει να δίνει σχετικά με την ημερομηνία που οι οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση και σχετικά με γεγονότα μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

ΔΛΠ 11: Συμβάσεις κατασκευής έργων Το πρότυπο καθορίζει το λογιστικό χειρισμό του κόστους και των εσόδων που συνδέονται με συμβάσεις κατασκευής.

Επειδή η κατασκευαστική περίοδος των έργων υπερβαίνει συνήθως το δωδεκάμηνο μιας διαχειριστικής χρήσης, δημιουργούνται προβλήματα στην λογιστική παρακολούθηση. Το πρότυπο κατανέμει τα συμβατικά έσοδα και κόστη στις λογιστικές περιόδους κατά τις οποίες εκτελείται το έργο.

ΔΛΠ 12: Φόροι Το ΔΛΠ 12 προσδιορίζει την έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας και καθορίζει τους λογιστικούς χειρισμούς στις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Συγκρίνει την λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων του παθητικού, με την φορολογική τους βάση για να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογία. Τέλος το ΔΛΠ 12 απαιτεί από την οντότητα να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών της, ακριβώς με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές.

ΔΛΠ 16: Ενσώματες Το πρότυπο ΔΛΠ 16 προσδιορίζει το λογιστικό χειρισμό για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις, ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να λαμβάνουν πληροφορίες για την μελλοντική τους πιθανή επένδυση στην οντότητα. Έτσι οι χρήστες μπορούν να έχουν εικόνα σχετικά με το μέγεθος, την πραγματική αξία και τις μεταβολές της οντότητας. Κύριος σκοπός του προτύπου είναι η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής τους αξίας, οι δαπάνες των αποσβέσεων και οι ζημιές απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν.

ΔΛΠ 17: Μισθώσεις Διαχωρίζει τις μισθώσεις σε χρηματοδοτικές και λειτουργικές και περιγράφει τους λογιστικούς χειρισμούς και τις γνωστοποιήσεις που πρέπει να γίνονται. Το ΔΛΠ 17 σκοπό έχει να προδιαγράψει τόσο για τους μισθωτές, όσο και για τους εκμισθωτές τις κατάλληλες λογιστικές πολιτικές και γνωστοποιήσεις που πρέπει να εφαρμοστούν για τις μισθώσεις. Ως μίσθωση ορίζεται η συμφωνία του μισθωτή και του εκμισθωτή, κατά την οποία ο εκμισθωτής

μεταβιβάζει στον μισθωτή το δικαίωμα χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου του και για συγκεκριμένη χρονική περίοδο, έναντι ανταλλάγματος. Το πρότυπο καθορίζει ότι για τις λειτουργικές μισθώσεις ισχύει ότι ισχύει και με τα Ελληνικά πρότυπα στον χειρισμό τους, αλλά στις χρηματοδοτικές μισθώσεις το περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται πλέον στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή, ο οποίος διενεργεί αποσβέσεις και αναγνωρίζει υποχρέωση και χρηματοοικονομικό έξοδο σταδιακά κατά τη διάρκεια της σύμβασης.

ΔΛΠ 18: Έσοδα

Το πρότυπο ορίζει την έννοια του εσόδου και την χρονική στιγμή αναγνώρισης του, ανάλογα με το είδος της συναλλαγής. Σκοπός του ΔΛΠ 18 είναι ο λογιστικός χειρισμός του εσόδου που προκύπτει από διάφορες συναλλαγές και γεγονότα. Ως έσοδο ορίζεται η ακαθάριστη οικονομική εισροή κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και η οποία έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της οντότητας. Το έσοδο αναφέρεται σε αυτό που προκύπτει από πώληση αγαθού, από παροχή υπηρεσίας, από τόκο και μέρισμα.

ΔΛΠ 19: Παροχές σε εργαζόμενους

Σκοπός του ΔΛΠ 19 είναι να περιγράψει τη λογιστική σχετικά με παροχές σε εργαζόμενους. Ως παροχές σε εργαζόμενους ορίζεται η κάθε μορφή αντιπαροχή που παρέχει η οντότητα στους εργαζομένους της, ως αντάλλαγμα των παρεχόμενων υπηρεσιών από αυτούς. Οι παροχές διακρίνονται σε βραχυχρόνιες, παροχές μετά την έξοδο, παροχές εξόδου από την υπηρεσία και λοιπές μακροχρόνιες παροχές.

ΔΛΠ 20: Λογιστική των επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής επιχορήγησης

Οι κρατικές επιχορηγήσεις πρέπει να παρουσιάζονται λογιστικά, όταν υπάρχει η βεβαιότητα ότι η οικονομική μονάδα θα τηρήσει τους όρους της επιχορήγησης και ότι η επιχορήγηση θα εισπραχθεί. Σκοπός του ΔΛΠ 20 είναι να περιγράψει τη λογιστική και τις γνωστοποιήσεις για παρακολούθηση και γνωστοποίηση των κρατικών

επιχορηγήσεων, καθώς και για την γνωστοποίηση άλλων μορφών κρατικής ενίσχυσης. Ως κρατική επιχορήγηση ορίζεται η ενίσχυση που δίνεται από το κράτος με τη μορφή μεταβίβασης πόρων στην οντότητα, σε ανταπόδοση του γεγονότος ότι η τελευταία έχει τηρήσει ή πρόκειται να τηρήσει ορισμένους όρους που σχετίζονται με τον τρόπο λειτουργίας της.

ΔΑΠ 21: Οι Το πρότυπο αυτό σχετίζεται με σημαντικά ζητήματα που
επιδράσεις των αφορούν σε συναλλαγές σε ξένο νόμισμα αλλά και σε
μεταβολών στις τιμές εκμεταλλεύσεις στην αλλοδαπή. Το κυριότερο ζήτημα είναι
συναλλάγματος η συναλλαγματική ισοτιμία. Το ΔΑΠ 21 καθορίζει τον
τρόπο με τον οποίο πρέπει να υπολογίζεται και να
εμφανίζεται οι συναλλαγές σε ξένο νόμισμα αλλά και οι
εκμεταλλεύσεις στο εξωτερικό, στις οικονομικές
καταστάσεις της οντότητας. Ως είδη συναλλαγών σε ξένο
νόμισμα είναι η αγορά ή η πώληση αγαθών και υπηρεσιών
των οποίων το αντίτιμο καθορίζεται σε ξένο νόμισμα, λήψη
και παροχή δανείων σε ξένο νόμισμα, η συμμετοχή της
οικονομικής μονάδας σε μια σύμβαση, ως συμβαλλόμενο
μέρος, η οποία συμφωνήθηκε σε ξένο νόμισμα και τέλος η
αγορά ή πώληση περιουσιακών στοιχείων σε ξένο νόμισμα.

ΔΑΠ 23: Κόστος Ο σκοπός του ΔΑΠ 23 είναι να καθορίσει τη
δανεισμού λογιστικοποίηση και τη γνωστοποίηση του κόστους
δανεισμού, το οποίο περιλαμβάνει τους τόκους και τις
λοιπές δαπάνες που σχετίζονται με δανεισμό κεφαλαίων.
Έξοδα που συμπεριλαμβάνονται στο κόστος δανεισμού
μπορεί να είναι οι τόκοι μακροπρόθεσμων και
βραχυπρόθεσμων τραπεζικών δανείων, τα έξοδα για τη
λήψη δανείου, οι χρηματοοικονομικές επιβαρύνσεις από
χρηματοδοτικές μισθώσεις και συναλλαγματικές διαφορές
από λήψη δανείου σε ξένο νόμισμα, στο βαθμό που αυτές
θεωρούνται ως συμπληρωματικό ποσό του κόστους των
χρεωστικών τόκων.

ΔΑΠ 24: Σκοπός του ΔΑΠ 24 είναι να εξασφαλίσει ότι οι

Γνωστοποιήσεις
συνδεδεμένων μερών

οικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας γνωστοποιούν τις επιδράσεις στην οικονομική της θέση και τα αποτελέσματα της, που έχουν οι συναλλαγές και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα που αφορούν συνδεδεμένα μέρη. Οι γνωστοποιήσεις για τα συνδεδεμένα μέρη αφορούν κυρίως τις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας του κοινοπρακτούντος ή του επενδυτή σύμφωνα με το ΔΛΠ 27.

ΔΛΠ 26: Λογιστική
απεικόνιση και
παρουσίαση των
προγραμμάτων
παροχών
συνταξιοδότησης

Οι συνηθέστερες ονομασίες τέτοιου είδους προγραμμάτων είναι συνταξιοδοτικά προγράμματα, προγράμματα παροχών λόγω αφυπηρέτησης και προγράμματα εξόδου από την υπηρεσία. Σκοπός του ΔΛΠ 26 είναι να καθορίσει τον τρόπο υπολογισμού του κόστους των παροχών των εργαζομένων, λόγω εξόδου από την υπηρεσία, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της οικονομικής μονάδας. Αυτού του είδους τα προγράμματα μπορούν να καθοριστούν ως συμφωνίες κατά τις οποίες η οικονομική μονάδα δίνει παροχές στο προσωπικό της, κατά ή μετά την λήξη της υπηρεσίας τους, όταν οι παροχές αυτές μπορούν να εκτιμηθούν πριν από την έξοδο των εργαζομένων, με βάση τους όρους εγγραφής συμφωνίας, ή εγγραφής πολιτικής της οικονομικής μονάδας. Το πρότυπο ΔΛΠ 26 σχετίζεται με τον λογιστικό χειρισμό και παρουσίαση του προγράμματος που αφορά ομάδα εργαζομένων και σε καμία περίπτωση δεν σχετίζεται με προγράμματα για μεμονωμένους εργαζόμενους.

ΔΛΠ 27:

Ενοποιημένες και
ιδιαίτερες
χρηματοοικονομικές
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. Το πρότυπο ΔΛΠ 27 επίσης εφαρμόζεται στη λογιστική απεικόνιση των επενδύσεων σε θυγατρικές, και στις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής. Αντίθετα το πρότυπο δεν σχετίζεται με τις συνενώσεις επιχειρήσεων και τις επιδράσεις τους στην ενοποίηση, συμπεριλαμβανόμενης της υπεραξίας που προκύπτει σε μια

συνένωση επιχειρήσεων.

ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις

Το ΔΛΠ 28 έχει εφαρμογή στη λογιστική των οικονομικών μονάδων που έχουν επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις. Ως συγγενής επιχείρηση ορίζεται η επιχείρηση στην οποία η οντότητα ασκεί ουσιώδη επιρροή, δηλαδή έχει δικαίωμα συμμετοχής στις αποφάσεις της, και δεν πρόκειται για θυγατρική ή κοινοπραξία.

ΔΛΠ 29: Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

Σε μια υπερπληθωριστική οικονομία, απαιτείται η αναπροσαρμογή της οικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης, διότι το χρήμα χάνει αγοραστική δύναμη σε μεγάλο βαθμό και η σύγκριση των ποσών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα που έλαβαν χώρα σε διαφορετικές ημερομηνίες είναι παραπλανητική. Το ΔΛΠ 29 εφαρμόζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οικονομικών μονάδων, συμπεριλαμβανομένων των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, που συντάσσονται σε νόμισμα υπερπληθωριστικής οικονομίας. Το πρότυπο δεν καθορίζει ποσοτικά κριτήρια για το πότε μια οικονομία είναι υπερπληθωριστική, αλλά αναφέρει ότι απαιτείται κρίση και προσοχή σε συγκεκριμένες καταστάσεις όταν υπάρχει υπερπληθωρισμός. Τέλος ορίζει ότι εάν ο πληθωρισμός σε τρία χρόνια αυξηθεί κατά 100%, τότε υπάρχει υπερπληθωριστική οικονομία.

ΔΛΠ 31: Δικαιώματα σε κοινοπραξίες

Ως κοινοπραξία ορίζεται ένας διακανονισμός μεταξύ δύο ή περισσότερων μερών με τον οποίο αναλαμβάνουν από κοινού μια οικονομική δραστηριότητα που έχουν από κοινού τον έλεγχο της. Σκοπός του ΔΛΠ 31 είναι ο λογιστικός χειρισμός των συμμετοχών σε κοινοπραξίες και η εμφάνιση των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων του. Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία με βάση το ΔΛΠ 31 αναγνωρίζονται μόνο στην περίπτωση που αυτά συμπεριληφθούν σε σύμβαση «κανονικής παράδοσης». Η μεταγενέστερη αποτίμηση των χρηματοοικονομικών περιουσιακών

στοιχείων, που αποκτώνται για εμπορική εκμετάλλευση, γίνεται στην εύλογη αξία τους, χωρίς να υπολογίζονται τυχόν έξοδα συναλλαγής.

ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε ακίνητα Επένδυση σε ακίνητα είναι τα ακίνητα (έδαφος, κτίριο ή μέρος κτιρίου ή και τα δύο) που κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή με συμβόλαιο χρηματοδοτικής μίσθωσης, για να εισπράττονται μισθώματα ή για κεφαλαιακή ενίσχυση ή και τα δύο. Αντίθετα, ακίνητα που χρησιμοποιούνται στην παραγωγή ή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή για διοικητικούς σκοπούς ή είναι προς πώληση, δεν θεωρούνται ως «επένδυση σε ακίνητα». Σκοπός του ΔΛΠ 40 είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των επενδύσεων σε ακίνητα και τις σχετικές υποχρεώσεις για γνωστοποίηση.

ΔΛΠ 41: Γεωργία Σκοπός του ΔΛΠ 41 είναι ο λογιστικός χειρισμός της αγροτικής δραστηριότητας καθώς και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που την αφορούν. Το πρότυπο εφαρμόζεται για να λογιστικοποιούνται τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία, η αγροτική παραγωγή κατά τη στιγμή της συγκομιδής και οι κρατικές επιχορηγήσεις που καλύπτονται από τα ΔΛΠ, εφόσον σχετίζονται με αγροτική δραστηριότητα (Λιάπης, 2011).

ΔΠΧΠ 1: Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης Σύμφωνα με το ΔΠΧΠ 1 οι επιχειρήσεις που θα αρχίσουν να εφαρμόζουν τα ΔΛΠ για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, θα πρέπει να εφαρμόσουν τις ίδιες λογιστικές πολιτικές για όλες τις περιόδους που παρουσιάζονται μετά τις πρώτες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, σύμφωνα με τα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ. Συνεπώς, μια επιχείρηση που θα συντάξει τον Ισολογισμό έναρξης θα πρέπει να ακολουθεί τα ισχύοντα ΔΛΠ και ΔΠΧΠ για την αναγνώριση και μέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων της, να παρουσιάσει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και

τα ίδια κεφάλαια σύμφωνα με τον τρόπο που ορίζουν τα ΔΠΧΠ.

ΔΠΧΠ 2: Παροχές Πολλές επιχειρήσεις παραχωρούν μετοχές ή άλλα μετοχικά βασιζόμενες σε αξία δικαιώματα σε εργαζομένους τους (διευθυντές, ανώτερα στελέχη και απλούς εργαζόμενους) ή και σε τρίτους (προμηθευτές), ως αντάλλαγμα για υπηρεσίες και αγαθά που τους προσφέρθηκαν. Σκοπός του ΔΠΧΠ 2 είναι να καθορίσει τον τρόπο αναγνώρισης, αποτίμησης και παρουσίασης στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης, των παροχών σε εργαζόμενους και τρίτους, όταν αυτή βασίζεται στην αξία των μετοχών της. Οι συναλλαγές πληρωμής, βάσει της αξίας των μετοχών τους, εκ μέρους της επιχείρησης διακρίνονται:

- Στην παροχή μετοχικών τίτλων σε εργαζομένους ή τρίτους, έναντι υπηρεσιών ή αγαθών που τους προσφέρθηκαν από αυτούς
- Στην καταβολή μετρητών σε εργαζομένους ή τρίτους, το ύψος των οποίων υπολογίζεται με βάση την αξία των μετοχών της, έναντι υπηρεσιών ή αγαθών που τους προσφέρθηκαν από αυτούς
- Σε συναλλαγές απόκτησης υπηρεσιών ή αγαθών, όπου οι όροι πληρωμής παρέχουν το δικαίωμα εξόφλησης των εργαζομένων ή τρίτων, να γίνει με μετρητά ή με έκδοση μετοχικών τίτλων.

ΔΠΧΠ 3: Συνενώσεις Συνένωση επιχειρήσεων είναι η ενοποίηση ανεξάρτητων επιχειρήσεων σε μία «Αναφέρουσα» νομική και οικονομική οντότητα. Ο σκοπός του ΔΠΧΠ 3 είναι να καθορίσει την χρηματοοικονομική παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων μιας επιχείρησης, όταν γίνεται μια συνένωση επιχειρήσεων. Το πρότυπο καθορίζει ότι όλες οι συνενώσεις πρέπει να απεικονίζονται με τη μέθοδο της αγοράς. Ο αγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, καθώς επίσης και τις ενδεχόμενες υποχρεώσεις του αγοραζόμενου στις εύλογες αξίες τους,

κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Επίσης ο αγοραστής πρέπει να αναγνωρίζει και να παρουσιάζει την υπεραξία της απόκτησης, η οποία στη συνέχεια και τακτικά εξετάζεται για απομείωση, αντί να αποσβεστεί. Τέλος το πρότυπο ορίζει τα στοιχεία που πρέπει να γνωστοποιούνται στις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των συνενωμένων επιχειρήσεων.

ΔΠΧΠ 4:
Ασφαλιστήρια
συμβόλαια

Ασφαλιστήριο συμβόλαιο είναι το συμβόλαιο με το οποίο ο φορέας ασφάλισης αναλαμβάνει σημαντικό κίνδυνο έναντι του ασφαλιζόμενου, αποδεχόμενος να τον αποζημιώσει σε περίπτωση που θα λάβει χώρα μελλοντικό αβέβαιο γεγονός και θα επηρεάσει αρνητικά τον εργαζόμενο. Σκοπός του ΔΠΧΠ 4 είναι να βελτιώσει τη λογιστική διαδικασία που ακολουθούν οι φορείς ασφάλισης σε ασφαλιστήρια συμβόλαια, μέχρι να ολοκληρωθεί η δεύτερη φάση του σχεδίου του Συμβουλίου (IASB) και εκδοθεί ένα νέο πρότυπο για τα ασφαλιστήρια συμβόλαια.

ΔΠΧΠ 5: Μη
Κυκλοφορούντα
Περιουσιακά Στοιχεία
Κατεχόμενα προς
Πώληση και
Διακοπείσες
Δραστηριότητες

Σκοπός του ΔΠΧΠ 5 είναι να καθορίσει τη λογιστική αντιμετώπιση των περιουσιακών στοιχείων που κατέχονται προς πώληση και την παρουσίαση και γνωστοποίηση δραστηριοτήτων που διακόπηκαν. Το πρότυπο ορίζει ότι τα περιουσιακά στοιχεία που πληρούν τα κριτήρια για κατάταξη, ως κατεχόμενα για πώληση, πρέπει να αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας, μείον το υπολογιζόμενο κόστος για την πώληση τους, και ότι η απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων αυτών πρέπει να σταματήσει.

ΔΠΧΠ 6: Έρευνα και
αξιολόγηση Ορυκτών
Πόρων

Μια οντότητα εφαρμόζει το ΔΠΧΠ 6 για τα έξοδα και τις δαπάνες που γίνονται για την έρευνα και την αξιολόγηση των ορυκτών πόρων. Με βάση το πρότυπο, αναγνωρίζονται τα έξοδα που δημιουργούνται από το χρονικό σημείο που η οντότητα εξασφαλίζει νομικά τα δικαιώματα για εξερεύνηση μιας συγκεκριμένης περιοχής και μέχρι το χρονικό σημείο που αποδεικνύεται η τεχνική δυνατότητα

και η βιωσιμότητα της εξόρυξης των ορυκτών πόρων της εν λόγω περιοχής. Τα έξοδα αυτά, ανάλογα με την φύση τους αναγνωρίζονται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις (ΔΛΠ 16) ή ως άυλα περιουσιακά στοιχεία (ΔΛΠ 38) και αρχικά καταχωρούνται στο κόστος. Το πρότυπο καθορίζει ότι πρέπει να γνωστοποιούνται στις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων οι ακολουθούμενες λογιστικές πολιτικές και το ύψος των περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων, εσόδων και εξόδων που προέρχονται από έρευνα και την αξιολόγηση των ορυκτών πόρων.

ΔΠΧΠ 7:

Χρηματοοικονομικά
Μέσα:
Γνωστοποιήσεις

Σκοπός του ΔΠΧΠ 7 είναι όπως οι οικονομικές μονάδες να γνωστοποιούν στις επεξηγηματικές τους σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, πληροφορίες οι οποίες δίνουν την δυνατότητα στους χρήστες να αξιολογούν:

- Τη σημασία των χρηματοοικονομικών μέσων, τόσο για την οικονομική θέση και όσο και την απόδοση της οικονομικής μονάδας.
- Την φύση και την έκταση του κινδύνου ρευστότητας που προκύπτουν από την έκθεση της οικονομικής μονάδας σε χρηματοοικονομικά μέσα.
- Τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα διαχειρίζεται τον εν λόγω κίνδυνο.

Οι αρχές του παρόντος ΔΠΧΑ συμπληρώνουν τα σχετικά ζητήματα της αναγνώρισης, επιμέτρησης και παρουσίασης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων που αναφέρονται στο ΔΛΠ 32 και στο ΔΛΠ 39.

ΔΠΧΠ 8:

Λειτουργικοί Τομείς

Το πρότυπο ΔΠΧΠ 8 ορίζει ότι οι οικονομικές μονάδες πρέπει να γνωστοποιούν στοιχεία και πληροφορίες που δίνουν τη δυνατότητα στους χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων τους να αξιολογήσουν το είδος και τα οικονομικά αποτελέσματα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων τις οποίες αναλαμβάνουν,

και το οικονομικό περιβάλλον στο οποίο λειτουργούν. Το ΔΠΧΑ εφαρμόζεται:

- Στις ατομικές ή μεμονωμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας, της οποίας:
 - Οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγαθά (χρηματιστήριο)
 - Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας τίτλων σε δημόσια αγορά
- Στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου με μητρική εταιρεία, της οποίας:
 - Οι χρεωστικοί ή συμμετοχικοί τίτλοι είναι διαπραγματεύσιμοι σε δημόσια αγαθά (χρηματιστήριο)
 - Οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις κατατίθενται ή τελούν υπό διαδικασία κατάθεσης σε επιτροπή κινητών αξιών ή σε επαγγελματικό οργανισμό ελέγχου της αγοράς για τους σκοπούς της έκδοσης οποιασδήποτε κατηγορίας τίτλων σε δημόσια αγορά

ΔΠΧΠ 9:	Το πρότυπο ΔΠΧΠ 9 έχει ως σκοπό να βοηθήσει τους
Χρηματοοικονομικά	χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων να
Μέσα	βελτιώσουν την χρησιμότητα των αποφάσεων τους, απλοποιώντας τις προϋποθέσεις ταξινόμησης και μέτρησης των χρηματοοικονομικών μέσων.
ΔΠΧΠ 10:	Το ΔΠΧΠ 10 έχει ως σκοπό να καθορίσει τις αρχές βάσει
Ενοποιημένες	των οποίων θα πρέπει να παρουσιάζονται και να
Οικονομικές	προετοιμάζονται οι οικονομικές καταστάσεις επιχειρήσεων
Καταστάσεις	που έχουν υπό τον έλεγχό τους άλλες επιχειρήσεις. Το πρότυπο δεν ασχολείται με τη λογιστική αντιμετώπιση των

συνενώσεων των επιχειρήσεων.

ΔΠΧΠ 11: Σχήματα υπό Κοινό Έλεγχο Το ΔΠΧΠ 11 έχει ως σκοπό να καθορίσει τις αρχές χρηματοοικονομικής πληροφόρησης που θα πρέπει να εφαρμόζονται από τις εταιρείες που μετέχουν σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο (εταιρείες κοινοπραξίας).

ΔΠΧΠ 12: Γνωστοποίηση Συμμετοχών σε άλλες οντότητες Το ΔΠΧΠ 12 εφαρμόζεται από τις εταιρείες που συμμετέχουν σε θυγατρικές επιχειρήσεις, σε σχήματα υπό κοινό έλεγχο ή / και σε συγγενείς επιχειρήσεις και σκοπός του είναι η γνωστοποίηση προς τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων όλης εκείνης της πληροφόρησης που θα τους βοηθήσει να αξιολογήσουν την φύση της επένδυσης των ανωτέρων εταιρειών σε αυτά τα σχήματα και τους κινδύνους που πηγάζουν από αυτήν, καθώς επίσης και τις επιπτώσεις των εν λόγω επενδύσεων στην χρηματοοικονομική θέση των εταιρειών, την χρηματοοικονομική τους επίδοση και τις ταμειακές ροές.

ΔΠΧΠ 13: Επιμέτρηση της Εύλογης Αξίας Το ΔΠΧΠ 13 εφαρμόζεται όποτε προβλέπεται από κάποιο άλλο πρότυπο η επιμέτρηση ή η γνωστοποίηση της εύλογης αξίας, με εξαίρεση τις εξής περιπτώσεις:

- Τις παροχές που εξαιρούνται από την αξία των μετοχών, όπου εφαρμόζονται τα οριζόμενα στο ΔΠΧΠ 2
- Τις συναλλαγές μίσθωσης, όπως αυτές ορίζονται στο ΔΛΠ 17
- Τις επιμετρήσεις που ομοιάζουν της εύλογης αξίας, όπως η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, σύμφωνα με το ΔΛΠ 2, και η αξία λόγω χρήσης ενός περιουσιακού στοιχείου σύμφωνα με το ΔΛΠ 36.

Τέλος, οι γνωστοποιήσεις που προβλέπονται από το παρόν πρότυπο δεν απαιτούνται στις κατωτέρω περιπτώσεις:

- Στις επιμετρήσεις της εύλογης αξίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 19
- Στις επιμετρήσεις της εύλογης αξίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 26 Λογιστικός Χειρισμός και Παρουσίαση των

Προγραμμάτων Παροχών Εξόδου από την Υπηρεσία

- Στις επιμετρήσεις της εύλογης αξίας σύμφωνα με το ΔΛΠ 36 Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων (Βλάχος, Λουκά, 2009).

Κεφάλαιο 3: Ομοιότητες ΔΛΠ και ΔΠΧΑ

Το παρόν κεφάλαιο έχει ως σκοπό, όπως μαρτυρά και ο τίτλος του, να καταδείξει τις ομοιότητες ανάμεσα στα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΑ, όπως αυτές προκύπτουν από τη βιβλιογραφία που εξετάζεται στο πλαίσιο της δευτερογενούς έρευνας και συγγραφής της παρούσας εργασίας. Επομένως, στις ενότητες που ακολουθούν διερευνώνται και καταγράφονται οι εν λόγω ομοιότητες.

Προτού λάβει χώρα η διερεύνηση και καταγραφή των ομοιοτήτων, κρίνεται σκόπιμη η επισήμανση ότι οι ομοιότητες -όπως και οι διαφορές που καταγράφονται στο επόμενο κεφάλαιο- δεν προκύπτουν στη βάση της σύγκρισης των διεθνών προτύπων με τα κατά τόπους πρότυπα, π.χ. με τα GAAP των Ηνωμένων Πολιτειών (Lemus, 2014) ή, αντίστοιχα, με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αλλά αφορούν συγκεκριμένα στη σύγκριση ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.

3.1. Η όμοια φύση ΔΛΠ και ΔΠΧΑ

Σε γενικές γραμμές τα ΔΛΠ με τα ΔΠΧΑ αποτελούν όμοια πρότυπα, με την επισήμανση ότι τα δεύτερα είναι μεταγενέστερα χρονικά και, επί της ουσίας, αποτελούν τη μετεξέλιξη των πρώτων. Αμφότερα, δηλαδή, είναι λογιστικά / χρηματοοικονομικά πρότυπα και, σε αυτό το πλαίσιο, έχουν όμοιες λειτουργίες και σκοπούς και, εν γένει, όμοια χρησιμότητα.

Συνοπτικά, η βασική ομοιότητα που διέπει τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΑ είναι ότι αμφότερα αποτελούν ένα σύνολο αρχών, οδηγιών και διαδικασιών, στη βάση των οποίων διαμορφώνονται και δημοσιοποιούνται επισήμως οι οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών σε διεθνές επίπεδο. Η συγκεκριμένη επισήμανση είναι εξαιρετικά κρίσιμη, καθώς από αυτή προκύπτει το γεγονός της όμοιας φύσης και περιεχομένου των ΔΛΠ με τα ΔΠΧΑ εκτός από συγκεκριμένες διαφορές, οι οποίες μελετώνται και καταγράφονται στο επόμενο κεφάλαιο, π.χ. συμπερίληψη ή μη κανόνων σχετικά με τη δημοσιοποίηση των κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων προς πώληση.

3.2. Η αρμοδιότητα διαμόρφωσης του περιεχομένου των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ εκ μέρους της ΕΕ

Η κεντρική αρμοδιότητα σε ό,τι αφορά στην επισημοποίηση της ισχύος των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ αλλά και στη διαμόρφωση του ειδικότερου περιεχομένου τους εναποτίθεται στην Ευρωπαϊκή Ένωση και συγκεκριμένα στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Σημειώνεται, ωστόσο ότι, όπως είναι προφανές η εν λόγω αρμοδιότητα και κατά συνέπεια η νομική υποχρέωση που προκύπτει αφορά συγκεκριμένα στις χώρες – μέλη της ΕΕ.

Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στην ιστοσελίδα της ΕΕ η Ευρωπαϊκή Επιτροπή αποφασίζει σχετικά με *«εφαρμοσιμότητα των διεθνών λογιστικών προτύπων εντός της Ευρωπαϊκής Ένωσης μετά από διαβούλευση με την κανονιστική επιτροπή λογιστικών θεμάτων»* αλλά και *«δημοσιεύει τροποποιητικό κανονισμό, κάθε φορά που η ΕΕ εγκρίνει ένα νέο πρότυπο που εκδίδει το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων»¹*.

3.3. Η ευθύνη της έκδοσης από διεθνώς αναγνωρισμένο εκδοτικό φορέα

Επιπλέον, η έκδοση και δημοσιοποίηση αμοτέρων αποτελεί αρμοδιότητα διεθνώς αναγνωρισμένων εκδοτικών φορέων. Συγκεκριμένα, τα ΔΛΠ εκδίδονταν επί σειρά δεκαετιών -πλέον έχει σταματήσει η έκδοση νέων ΔΛΠ εφόσον εκδίδονται μόνο ΔΠΧΑ όταν απαιτείται- από τη Διεθνή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee).

Παράλληλα, τα ΔΠΧΑ εκδίδονται - όταν κρίνεται σκόπιμο ένεκα των διεθνών εξελίξεων στο χρηματοοικονομικό πεδίο - εκ μέρους του Διεθνούς Συμβουλίου Λογιστικών Προτύπων (Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee)). Σαφώς, εν προκειμένω, προκύπτει η διαφορά σε ό,τι αφορά στην ονομασία του αρμόδιου εκδοτικού φορέα, η οποία διερευνάται στο επόμενο κεφάλαιο, από κοινού με τις υπόλοιπες διαφορές μεταξύ ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:4372218>

3.4. Η απεύθυνση στα ίδια νομικά πρόσωπα

Περαιτέρω, τόσο τα ΔΛΠ όσο και τα ΔΠΧΑ απευθύνονται στα ίδια νομικά πρόσωπα, σε ό,τι αφορά στην υιοθέτηση, την εφαρμογή και τη χρήση τους. Έτσι, στη βάση του Κανονισμού ΕΚ αριθ. 1606/2002, αμφότερα απευθύνονται σε όλες τις εισηγμένες εταιρείες της ΕΕ, «*συμπεριλαμβανομένων τραπεζών και ασφαλιστικών*»².

Σε αυτό το πλαίσιο, τόσο τα ΔΛΠ όσο και τα ΔΠΧΑ θέτουν συγκεκριμένες απαιτήσεις αναφορικά με τις οδηγίες και τους κανόνες που αναφέρονται παραπάνω. Έτσι, όπως αναφέρεται στον επίσημο ιστότοπο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, «*όλες οι εισηγμένες εταιρείες στην ΕΕ (...) πρέπει να καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με αυτές τις απαιτήσεις*»³.

Κατά συνέπεια, μια γενικότερη ομοιότητα ανάμεσα στα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΑ είναι ότι όλα απευθύνονται σε εισηγμένες εταιρείες. Δηλαδή, σε εταιρείες των οποίων τα χρεόγραφα δύνανται να αναδειχθούν ως αντικείμενα διαπραγματεύσεων σε αγορές, οι οποίες, με τη σειρά τους, χαρακτηρίζονται ως «*ρυθμιζόμενες*»⁴. Εντούτοις, πρέπει, σε αυτό το σημείο, να επισημανθεί ότι υφίστανται και μη εισηγμένες εταιρείες, οι οποίες υιοθετούν τα ΔΛΠ και ΔΠΧΑ.

3.5. Η υποχρεωτικότητα ως προς την εφαρμογή ΔΛΠ και ΔΠΧΑ

Στη βάση του νομικού πλαισίου της ΕΕ, η εφαρμογή τόσο των ΔΛΠ όσο και των ΔΠΧΑ εκ μέρους των προαναφερθεισών εισηγμένων εταιρειών είναι υποχρεωτική. Το ίδιο ισχύει και για ένα μέρος των μη εισηγμένων εταιρειών, όπως αναφέρεται παραπάνω. Συνεπώς, όπως προκύπτει από τους κανονισμούς της ΕΕ, που έχουν ενσωματωθεί στην εθνική νομοθεσία των κρατών μελών, μία επιπλέον ομοιότητα ανάμεσα σε ΔΛΠ και ΔΠΧΑ αναφέρεται στην υποχρεωτικότητα ως προς την εφαρμογή τους.

3.6. Η ισχύ των ΔΛΠ ως τις μέρες μας

Από το 2001 και στο εξής -όπως αναφέρεται και στο επόμενο κεφάλαιο- έχει σταματήσει η έκδοση των ΔΛΠ από τον αρμόδιο εκδοτικό φορέα ήτοι τη Διεθνή

² (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:4372218>)

³ (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:4372218>)

⁴ (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:4372218>)

Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων. Εντούτοις, αυτά βρίσκονται ακόμα σε ισχύ και, έτσι, δεν έχει προκύψει η ανάγκη έκδοσης ΔΠΧΑ προς αντικατάστασή τους. Η πραγματικότητα αυτή απηχεί τη γενικότερη ομοιότητα ως προς το σε μεγάλο βαθμό κοινό πλαίσιο προθέσεων, σκοπών και χρησιμότητας που διέπει τα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΑ.

3.7. Ομοιότητες αναφορικά με προθέσεις, σκοπούς και χρησιμότητα

Η βασικότερη ομοιότητα ανάμεσα στα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΑ είναι ότι αμφότερα εξυπηρετούν τον ίδιο σκοπό. Αυτός αναφέρεται στην αναβάθμιση της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, που θεωρείται ότι επιτυγχάνεται μέσα από την υιοθέτηση, χρήση και εφαρμογή ενός ενιαίου πλαισίου λογιστικών προτύπων (Francis & Lennox, 2008).

3.7.1. Η επίτευξη της επιθυμητής σταθερότητας και η αναγωγή της σε δύο αλληλοσυμπληρούμενα επίπεδα

Έτσι, σε αυτό το ενιαίο πλαίσιο, εντάσσονται τόσο τα ΔΛΠ όσο και τα ΔΠΧΑ. Συγκεκριμένα, τα 41 ΔΛΠ και τα 9 ΔΠΧΑ εντός αυτού του πλαισίου που βρίσκονται σε ισχύ και υιοθετούνται υποχρεωτικά από τις εισηγμένες ή μη εταιρείες αποσκοπούν στην επίτευξη της επιθυμητής σταθερότητας αναφορικά με την εξαγωγή των λογιστικών αποτελεσμάτων.

Η σταθερότητα αυτή αναλύεται σε δύο διακριτά αλλά αλληλοσυμπληρούμενα επίπεδα. Συγκεκριμένα, αφενός στη σταθερή ροή της εξαγωγής και της δημοσιοποίησης των λογιστικών αποτελεσμάτων. Δηλαδή, η υιοθέτηση του προαναφερθέντος ενιαίου πλαισίου διασφαλίζει ότι η ροή αυτή δεν διακόπτεται ανά χρονικές περιόδους. Επιπλέον, ελαχιστοποιούνται οι δυσλειτουργίες που θα πρόκυπταν από τυχόν διακοπές της ροής.

Αφετέρου, η σταθερότητα ανάγεται στη χρησιμότητα της καταγραφής προβλέψεων αναφορικά με μελλοντικά λογιστικά αποτελέσματα και τις σχετικές ταμειακές ροές των εταιρειών που υιοθετούν τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ. Συνεπώς, στο ενιαίο πλαίσιο σκοπών, προθέσεων και χρησιμότητας εμπεριέχεται και το στοιχείο της προβλεψιμότητας, που με τη σειρά της συμβάλλει τα μέγιστα στην εκτίμηση και τον

υπολογισμό των μεγεθών χρηματοοικονομικού χαρακτήρα. Με λίγα λόγια, τόσο τα ΔΛΠ όσο και τα ΔΠΧΑ χαρακτηρίζονται από την ίδια συγκεκριμένη στόχευση.

3.7.2. Η κοινή στόχευση της εξομάλυνσης των λογιστικών αποτελεσμάτων

Με την υιοθέτηση, χρήση και εφαρμογή του πλαισίου ΔΛΠ / ΔΠΧΑ επιδιώκεται και ο επιπρόσθετος σκοπός της εξομάλυνσης των λογιστικών αποτελεσμάτων. Σαφώς πρόκειται για στοιχείο το οποίο είναι αλληλένδετο με την προαναφερθείσα σταθερότητα, καθώς αναφέρεται στην παρεμπόδιση / ελαχιστοποίηση των αυξομειώσεων, οι οποίες χαρακτηρίζουν τα λογιστικά αποτελέσματα, καθώς και τις ταμειακές ροές (Αποστόλου, 2015).

3.7.3. Η συσχέτιση των λογιστικών μεγεθών με την περιρρέουσα αγοράία «ατμόσφαιρα»

Ένας ακόμα από τους σκοπούς που εντάσσονται στο ενιαίο πλαίσιο προθέσεων, στόχων και χρησιμότητας ΔΛΠ / ΔΠΧΑ αναφέρεται στην επίτευξη συσχέτισης ανάμεσα αφενός στα λογιστικά μεγέθη και αφετέρου στα χρηματοοικονομικά μεγέθη και τις υπερκείμενες οικονομικές μονάδες. Μάλιστα, η εν λόγω στόχευση δεν αναφέρεται γενικότερα στη συσχέτιση αλλά ειδικότερα στη θετική συσχέτιση.

Συγκεκριμένα, πλήθος ευρημάτων σχετικών ερευνών καταδεικνύει ότι επίτευξη της θετικής συσχέτισης ομαλοποιεί το πλαίσιο υπολογισμού των χρηματοοικονομικών μεγεθών (Daske et al., 2008). Κατά συνέπεια, η συγκεκριμένη στόχευση αλληλοσυμπληρώνεται με τις προαναφερθείσες στο πλαίσιο της επίτευξης της ποιότητας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.

3.7.4. Οι σκοποί της παρέμβασης στη διαμόρφωση των κερδών και της ποιότητας των δεδουλευμένων

Κοινούς σκοπούς των ΔΛΠ και των ΔΠΧΑ αποτελούν τόσο η παρέμβαση στη διαμόρφωση των κερδών όσο και η επίτευξη της ποιότητας αναφορικά με τα δεδουλευμένα. Σε ό,τι αφορά στα δεδουλευμένα, έχει καταγραφεί ότι το ύψος τους, ανάλογα με την περίπτωση, αποτελεί απόρροια της συμβολής υποκειμενικών

παραγόντων. Έτσι, η χρήση και εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ επιδιώκει τη διαμόρφωση ενός κατά το δυνατόν σχετικού αντικειμενικού πλαισίου.

Από την άλλη πλευρά, είναι επίσης γεγονός ότι συχνά, πολλές εταιρείες, εκμεταλλευόμενες νομικά κενά ή ακόμα και λειτουργώντας παράνομα παραποιούν τα λογιστικά αποτελέσματα για λόγους φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Έτσι, προκύπτουν μη κανονιστικά λογιστικά αποτελέσματα, την παρουσία των οποίων επιδιώκουν να ελαχιστοποιήσουν τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ.

3.7.5. Ελαχιστοποίηση της διαφορετικότητας εταιρειών / χρηστών στην ερμηνεία / αντίληψη των λογιστικών αποτελεσμάτων

Μία κρίσιμη διαπίστωση αναφορικά με τον τομέα της οικονομίας και των λογιστικών / χρηματοοικονομικών διεργασιών που λαμβάνουν χώρα εντός της αναφέρεται στην διαφορετικότητα εταιρειών / χρηστών αναφορικά με την ερμηνεία / αντίληψη των λογιστικών αποτελεσμάτων. Με λίγα λόγια, διαφορετική πληροφόρηση παρέχεται συχνά από τους υπεύθυνους για τη σύνταξη των οικονομικών αποτελεσμάτων και διαφορετικά ερμηνεύονται αυτά από τους χρήστες τους.

Η διαπίστωση αυτή είναι εξαιρετικά κρίσιμη, καθώς όπως αναφέρουν οι Στουρνάρας & Σπαρτιώτης (2010), ειδικά σε περιόδους οξείων χρηματοοικονομικών κρίσεων όπως η παγκόσμια κρίση του 2008, η αξία και η σημασία της ορθής πληροφόρησης καταδεικνύεται εξαιρετικά μεγάλη. Έτσι, σε αυτό το πλαίσιο, με τη χρήση και εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ επιδιώκεται ο συντονισμός ανάμεσα στις τιμές του κόστους κεφαλαίου και στις τιμές των αξιογράφων.

3.7.6. Ο σκοπός της εποικοδομητικής συνεργασίας μεταξύ αλλοεθνών εταιρειών

Κοινός σκοπός ΔΛΠ / ΔΠΧΑ είναι, μέσα από την ομογενοποίηση του πλαισίου λογιστικών προτύπων και, κατ' επέκταση των σχετικών διεργασιών, η ενθάρρυνση και η βελτίωση των όρων συνεργασίας ανάμεσα σε εταιρείες που εδρεύουν σε διαφορετικές χώρες. Μάλιστα, αποτελεί συνήθη πρακτική η διεύρυνση της συνεργασίας, η οποία καταλήγει ακόμα και σε εξαγορές και συγχωνεύσεις εταιρειών.

Προκειμένου όμως να επιτευχθούν αυτά τα αποτελέσματα είναι απαραίτητη προϋπόθεση να υφίσταται ένα μέσο αντικειμενικής και αξιόπιστης εκτίμησης των περιουσιακών στοιχείων και των οικονομικών μεγεθών μιας εταιρείας. Είναι προφανές, ότι στις περιπτώσεις που οι υπεύθυνοι για την εκτέλεση των σχετικών διεργασιών αξιοποιούν τα ίδια λογιστικά πρότυπα (ΔΛΠ και ΔΠΧΑ), τότε οι όροι συνεργασίας καθίσταται σαφώς ευνοϊκότεροι και, παράλληλα, «καλλιεργείται» το επιθυμητό κλίμα αμοιβαίας εμπιστοσύνης (Αποστόλου, 2015).

Ομοιότητες:
1) Φύση και περιεχόμενο (εκτός από πολύ συγκεκριμένες διαφορές)
2) Απεύθυνση στα ίδια νομικά πρόσωπα (εισηγμένες εταιρείες και ένα μέρος μη εισηγμένων)
3) Η αρμοδιότητα έκδοσης εναποτίθεται στην ΕΕ
4) Υποχρεωτικότητα εφαρμογής
5) Κοινό πλαίσιο προθέσεων, στόχων και χρησιμότητας (σταθερότητα, εξομάλυνση λογιστικών αποτελεσμάτων, θετική συσχέτιση οικονομικών μεγεθών με μεγέθη αγοράς, παρέμβαση σε κέρδη και ποιότητα δεδομένων, κοινό πλαίσιο αντίληψης εταιρειών χρηστών, βελτίωση όρων συνεργασίας αλλοεθνών εταιρειών)

Πίνακας 3.1: Ομοιότητες ΔΛΠ / ΔΠΧΑ

Κεφάλαιο 4: Διαφορές ΔΛΠ και ΔΠΧΑ

4.1 Εισαγωγή

Το παρόν κεφάλαιο συγγράφεται με γνώμονα τον εντοπισμό των διαφορών ανάμεσα στα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΑ. Περαιτέρω, στην καταγραφή και την ανάλυση των διαφορών αυτών. Έτσι, λειτουργεί ουσιαστικά ως νοηματική συνέχεια των προηγούμενων κεφαλαίων στο πλαίσιο της συγκεκριμένης δομής που έχει επιλεχτεί για τη συγγραφή της παρούσας εργασίας αλλά και ως «συμπλήρωμα» του προηγούμενου κεφαλαίου, στο οποίο, αντίστοιχα, καταγράφονται οι ομοιότητες ανάμεσα στα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΑ.

Σαφώς, το γεγονός της ύπαρξης σημαντικών διαφορών -εκτός από την προφανή διαφοροποίηση σε ό,τι αφορά στην ονομασία- ανάμεσα στα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΑ οφείλεται στο αντίστοιχο γεγονός της χρονικής προτεραιότητας των πρώτων έναντι των δεύτερων. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα αποτελούν, ουσιαστικά, απόρροια μιας σειράς διεργασιών που έλαβαν χώρα αρχής γινομένης από τις αρχές της δεκαετίας του 1970 και, συγκεκριμένα, από το 1973, όταν το κοινό ευρωπαϊκό εγχείρημα που φέρει τη σημερινή ονομασία Ευρωπαϊκή Ένωση ονομαζόταν ακόμα Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα.

4.2. Η χρονική προτεραιότητα των ΔΛΠ έναντι των ΔΠΧΑ

Είναι γεγονός ότι τα πρώτα ΔΛΠ εκδόθηκαν στις αρχές της δεκαετίας του 1970 και, ειδικότερα, κατά το 1973. Πέντε χρόνια αργότερα, στη βάση της Οδηγίας 78/660/ΕΟΚ, τέθηκαν τα θεμέλια για τη σύσταση ενός ενιαίου πλαισίου «*σύνταξης και παρουσίασης των ετήσιων λογαριασμών οι οποίοι έπρεπε να περιλαμβάνουν: τον Ισολογισμό, τα Αποτελέσματα Χρήσης και το Προσάρτημα*» (Δημητράς & Βρέντζου, 2015:8). Το πλαίσιο αυτό εφαρμόστηκε, κατά το επόμενο χρονικό διάστημα τόσο σε ανώνυμες εταιρείες όσο και σε εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

Πέντε χρόνια αργότερα, στη βάση της Οδηγίας 83/349/ΕΟΚ, έγινε ένα βήμα παραπέρα. Ειδικότερα, επιδιώχθηκε η εναρμόνιση των εθνικών νομοθεσιών αναφορικά με την εφαρμογή των ενοποιημένων λογαριασμών. Γνώμονας για την εξέλιξη αυτή υπήρξε η ανάπτυξη της απαιτούμενης δυνατότητας «*συγκρίσεως και*

ισοδυναμίας των πληροφοριών που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις» (Δημητράς & Βρέντζου, 2015: 8).

Κατά τα επόμενα χρόνια, με περαιτέρω Οδηγίες -όπως οι 86/635/ΕΟΚ και η 91/674/ΕΟΚ, επιδιώχθηκε εκ μέρους της Κοινότητας, η πλήρης διασαφήνιση του προαναφερθέντος ενιαίου πλαισίου. Παράλληλα, η παροχή συγκεκριμένων οδηγιών και πληροφοριών στις ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις σχετικά με την εφαρμογή και χρήση των λογαριασμών. Ενδιαφερόμενες, ωστόσο, κατέστησαν ουσιαστικά όλες οι επιχειρήσεις, καθώς, με την Οδηγία 2003/21/ΕΚ τέθηκαν τα θεμέλια για εφαρμογή των ΔΛΠ. στο σύνολο των επιχειρήσεων.

Επισημαίνεται ότι στην Ελλάδα, η διαμόρφωση ενός ενιαίου συστήματος λογιστικής αποτίμησης ορισμένων χρηματοπιστωτικών μέσων στην εύλογη αξία, στη βάση της Οδηγίας 65/2001, άρχισε να πραγματοποιείται το 2008 με την ψήφιση του Ν. 3460/2006 ενώ, σε επίσημο επίπεδο, *«η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002, ξεκίνησε από την 1/1/2005»* (Δημητράς & Βρέντζου, 2015: 10).

Παράλληλα, ο απαραίτητος σχετικός έλεγχος θεσπίστηκε στη βάση της Οδηγίας 43/2006, η οποία, με τη σειρά της, ενσωματώθηκε στην εθνική νομοθεσία με τον Ν. 3693/2008 (Δημητράς & Βρέντζου, 2015). Σε κάθε περίπτωση, μία γενικότερη διαπίστωση που προκύπτει από τη βιβλιογραφία είναι αυτή που αφορά στο έτος ορόσημο 2001. Από τότε και έπειτα τα διεθνή πρότυπα που εκδόθηκαν φέρουν σήμερα την ονομασία ΔΠΧΑ.

Κατά τα επόμενα χρόνια, έλαβε χώρα μία σειρά διεργασιών, τροποποιήσεων, επικαιροποιήσεων και, γενικότερα, σχετικών με τα ΔΛΠ εξελίξεων. Αποκορύφωμα αυτών υπήρξε η Οδηγία 2013/34/ΕΕ, στη βάση της οποίας επικαιροποιήθηκαν οι *«λογιστικές υποχρεώσεις των επιχειρήσεων με ιδιαίτερες διατάξεις για τις μικρές και πολύ μικρές επιχειρήσεις, προκειμένου να περιοριστεί το κόστος για τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις»* (Δημητράς & Βρέντζου, 2015: 9).

4.3. Η εξέλιξη της μετονομασίας των ΔΛΠ αρχικά σε ΔΠΧΠ και έπειτα σε ΔΠΧΑ

Έναν χρόνο αργότερα, ο Ν. 4308/2014 εισήγαγε τις διατάξεις της εν λόγω Οδηγίας στην εθνική νομοθεσία. Η εξέλιξη αυτή, ωστόσο, χαρακτηρίζεται από διττή

σημασία, καθώς ο συγκεκριμένος νόμος εισήγαγε στην ελληνική έννομη τάξη τα επονομαζόμενα Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ήτοι την ελληνική εκδοχή των ΔΛΠ, όπως αυτά είχαν διαμορφωθεί έως τότε στη βάση των διεργασιών και εξελίξεων που αναφέρονται παραπάνω.

Εντούτοις, καθίσταται προφανές ότι οι ρυθμοί της σύγχρονης ζωής σε όλους τους επιμέρους τομείς -οικονομία, πολιτική, τεχνολογία, κοινωνία κ.λπ.- είναι ιδιαίτερα ταχείς. Εξάλλου, η ταχύτητα αυτή υπαγόρευσε και το πλήθος των παραπάνω εξελίξεων. Σε αυτό το γενικότερο πλαίσιο, σύντομα διαφάνηκε η αναγκαιότητα διάκρισης των ΔΛΠ από τους τυπικούς λογιστικούς κανόνες.

Έτσι, κάποια από τα ΔΛΠ, αρχικά μετονομάστηκαν σε ΔΠΧΠ (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης) στο πλαίσιο της ελληνικής μετάφρασης του αντίστοιχου ακρωνυμίου IFRS. Στη συνέχεια, εντούτοις, η συγκεκριμένη μετάφραση αναθεωρήθηκε, με αποτέλεσμα τα ΔΠΧΠ να μετονομαστούν σε ΔΠΧΑ (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς).

4.4. Τα ΔΠΧΑ ως συνέχεια και επικαιροποίηση των ΔΛΠ

Ως συνέπεια των διεργασιών που περιγράφονται παραπάνω, τα ΔΠΧΠ είναι σαφώς αριθμητικά λιγότερα σε σύγκριση με τα ΔΛΠ. Έτσι, μία ακόμα (δευτερεύουσας σημασίας) διαφορά είναι ότι ενώ τα ΔΛΠ που εκδόθηκαν από το 1973 έως και τις αρχές του 21^{ου} αιώνα ανέρχονται σε 41, τα ΔΠΧΑ, αντίστοιχα, είναι μόλις 13 στο σύνολό τους.

Περαιτέρω, όπως αναφέρεται και παρακάτω, η έκδοση των ΔΠΧΑ αποτελεί αρμοδιότητα του Διεθνούς Συμβουλίου Λογιστικών Προτύπων, με έδρα το Λονδίνο, το οποίο αποδίδεται στην αγγλική γλώσσα με το ακρωνύμιο IASB (International Accounting Standards Board). Ο συγκεκριμένος φορέας από το 2001 και έπειτα ανέλαβε τις σχετικές εκδοτικές αρμοδιότητες του αντίστοιχου φορέα IASC, η λειτουργία του οποίου είχε ξεκινήσει 28 χρόνια πριν, το 1973, όταν και εκδόθηκαν τα πρώτα ΔΛΠ (Dimitriou & Stavropoulos, 2014).

Συνεπώς, η αφετηρία των ΔΠΧΠ εντοπίζεται χρονικά στις αρχές του 21^{ου} αιώνα και, ειδικότερα, στο 2001 όταν και ξεκίνησε η λειτουργία του IASB. Έτσι, η «διαδρομή» των ΔΠΧΠ έχει ξεκινήσει από τότε και συνεχίζεται μέχρι τις μέρες μας.

Στο πλαίσιο αυτής έχουν εκδοθεί έως σήμερα τα ΔΠΧΑ που φέρουν αρίθμηση από 1 έως 9.

Κατά τα λοιπά, η πρακτική χρησιμότητά τους και η γενικότερη λειτουργία τους είναι όμοια με αυτή των ΔΛΠ: παρέχουν οδηγίες, κατευθυντήριες γραμμές, κανονισμούς, υποχρεώσεις κ.λπ. για τις επιχειρήσεις. Με αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται η συμμόρφωση των επιχειρήσεων εντός ενός κοινού κανονιστικού πλαισίου δραστηριοποίησης. Μάλιστα, αυτό ισχύει ανεξάρτητα από το «brandname», τη δυναμική και το βεληγκεές της κάθε επιχείρησης, εφόσον η χώρα στην οποία εδρεύουν έχει συναινέσει την υπαγωγή της εντός αυτού του πλαισίου.

4.5. Γενικότερες διαφορές μεταξύ ΔΛΠ και ΔΠΧΑ

Γενικότερα, από τεχνική άποψη, τα ΔΛΠ με τα ΔΠΧΑ προσομοιάζουν αρκετά. Εξάλλου, όπως αναφέρεται παραπάνω (ενότητα 4.3), επί της ουσίας, τα ΔΠΧΑ αποτελούν την επικαιροποιημένη έκδοση των ΔΛΠ. Εντούτοις, η παρατήρηση αυτή δεν αφορά στο σύνολο των ΔΛΠ αλλά, αντιθέτως, ένα μικρό μέρος τους: έως σήμερα έχουν εκδοθεί μόλις εννέα ΔΠΧΑ σε αντικατάσταση των αντίστοιχων ΔΛΠ. Έτσι, τα υπόλοιπα ΔΛΠ συνεχίζουν να βρίσκονται εν ισχύ.

Ωστόσο, είναι επίσης γεγονός ότι έχει σταματήσει η έκδοση των ΔΛΠ από τον καθ' ύλη αρμόδιο εκδοτικό φορέα. Αυτό στην πράξη σημαίνει ότι πλέον εκδίδονται μόνο ΔΠΧΑ και, έτσι, οποιαδήποτε μελλοντικά πρότυπα εκδοθούν θα φέρουν την εν λόγω ονομασία. Με την προϋπόθεση, βέβαια, ότι δεν θα λάβει χώρα κάποια νέα αλλαγή ονομασίας σε μελλοντικό χρόνο.

Στο πλαίσιο αυτό εντοπίζεται μία επιπρόσθετη διαφορά που σχετίζεται με τον καθ' ύλην αρμόδιο εκδοτικό φορέα. Συγκεκριμένα, τα ΔΛΠ εκδίδονταν από το IASC (International Accounting Standards Committee) αρχής γινομένης από το 1973 και έως το 2001. Αντίθετα τα ΔΠΧΑ εκδίδονται από έναν νέο αρμόδιο οργανισμό τυποποίησης, ο οποίος φέρει την ονομασία IASB (International Accounting Standards Board).

4.6. Ειδικότερες διαφορές μεταξύ ΔΛΠ και ΔΠΧΑ

Επί της ουσίας, πρόκειται για κάτι όμοιο αλλά με διαφορετικά νοήματα. Όπως προαναφέρεται στις προηγούμενες ενότητες του παρόντος κεφαλαίου, εκτός από την προφανή διαφορά στην ονομασία, κάποιες γενικότερες διαφορές σχετίζονται με τη χρονική προτεραιότητα και την εκδοτική αρχή. Εντούτοις, όμως υφίστανται και σημαντικές διαφορές ειδικότερου περιεχομένου.

Συγκεκριμένα, τα ΔΛΠ δεν περιέχουν ειδικότερους κανόνες σχετικά με την ταυτοποίηση, τον υπολογισμό, την αποκάλυψη και την παρουσίαση όλων των μη κυκλοφορούντων μη περιουσιακών στοιχείων μιας εταιρείας, τα οποία τίθενται προς πώληση. Αντίθετα, στο πλαίσιο της προαναφερθείσας επικαιροποίησης των ΔΛΠ, τα ΔΠΧΑ έχουν ενσωματώσει το σχετικό κανονιστικό πλαίσιο για τα προς πώληση μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία (Palea, 2013).

Κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις οφείλουν να συμμορφώνονται στους κανόνες που απορρέουν από τα ΔΠΧΑ, ενώ αυτό δε συνέβαινε πρωτύτερα, δηλαδή όσο υπήρχαν τα ΔΛΠ. Μάλιστα, στο ίδιο πλαίσιο, στις περιπτώσεις που υφίστανται αντιπαραθέσεις μεταξύ ενός ΔΛΠ και ενός ΔΠΧΑ αναφορικά με το ίδιο θέμα, τότε προφανώς λαμβάνεται υπόψη το ΔΠΧΑ ως νεότερο και πλέον επικαιροποιημένο (Palea, 2013).

Συμπερασματικά, σε ό,τι αφορά στη σύγκριση που επιχειρείται στο παρόν κεφάλαιο, προκύπτει η κύρια διαπίστωση ότι οι διαφορές ανάμεσα στα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΑ είναι λίγες. Αφορούν κυρίως σε εξωτερικά χαρακτηριστικά δευτερεύουσας σημασίας (ονομασία, αριθμός, εκδοτική αρχή κ.λπ.) ενώ ενέχουν και κάποιες σημαντικές ειδικότερες διαφορές όπως η ενσωμάτωση του προαναφερθέντος κανονιστικού πλαισίου στα ΔΠΧΑ.

Με λίγα λόγια, θα μπορούσε να ειπωθεί ότι η μετεξέλιξη / αντικατάσταση ενός μέρους των ΔΛΠ σε ΔΠΧΑ, εκφράζει τις αλλαγές που επισυμβαίνουν με διαρκείς ρυθμούς κατά τη διάρκεια των τελευταίων δεκαετιών στον τομέα δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων. Σε αυτό το πλαίσιο, είναι προφανές ότι, αναφορικά με όσα ΔΛΠ, παραμένουν εν ισχύ, δεν κρίθηκε αναγκαία η αντικατάσταση / μετεξέλιξή τους, καθώς λόγω του ειδικότερου περιεχομένου τους, παραμένουν λειτουργικά αναφορικά με τις σύγχρονες ανάγκες.

4.7. Σύνοψη κεφαλαίου

Έτσι, το βασικό συμπέρασμα που προκύπτει από την εξέταση και ανάλυση ομοιοτήτων και διαφορών είναι ότι τα ΔΠΧΑ αλλά και όσα ΔΛΠ δεν έχουν αλλάξει χρησιμεύουν στο πλαίσιο ενιαίας λειτουργίας αλλά και σύγχρονης επιχειρηματικής πρακτικής. Για τον λόγο αυτό, εξάλλου, η Ελλάδα είναι μία από τις χώρες που έχουν υιοθετήσει τα ΔΠΧΑ.

Εντούτοις, πρέπει απαραίτητα να σημειωθεί ότι υφίστανται σημαντικές διαφορές ανάμεσα στα ελληνικά και τα διεθνή πρότυπα. Εξάλλου, η μετάβαση από τα ΕΛΠ στα ΔΛΠ, σε πολλές περιπτώσεις, αποδείχθηκε κάθε άλλο παρά «ομαλή». Συγκεκριμένα, αυτό καταδεικνύεται από σχετική μελέτη που πραγματοποίησαν και δημοσίευσαν το 2010 οι Iatridis & Rouvolis.

Η έρευνα αυτή κατέδειξε αστάθεια αναφορικά με τη λειτουργία των ελληνικών επιχειρήσεων κατά το πρώτο έτος εφαρμογής των ΔΛΠ. Εντούτοις, κατά τα επόμενα χρόνια, σύμφωνα με την ίδια έρευνα, η κατάσταση ομαλοποιήθηκε αισθητά (Iatridis & Rouvolis, 2010). Εν τέλει προκειμένου να καταστούν ευκολότερα κατανοητές οι διαφορές ανάμεσα στα ΔΛΠ και τα ΔΠΧΑ, αυτές παρατίθενται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα.

Διαφορές αναφορικά με:	ΔΛΠ	ΔΠΧΑ
Ονομασία	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (International Accounting Standards)	Διεθνή Χρηματοοικονομικής Αναφοράς Πρότυπα (International Financial Reporting Standards)
Εκδοτική αρχή	IASC (International Accounting Standards Committee)	IASB (International Accounting Standards Board)
Χρονική αφετηρία	1973 (έως 2001)	2001 (έως σήμερα)
Συνολικός αριθμός	41	9
Κανονιστικό πλαίσιο	Δεν εμπεριέχουν κανόνες σχετικά με την ταυτοποίηση, τον υπολογισμό και τη δημοσιοποίηση των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων προς πώληση	Εμπεριέχουν κανόνες σχετικά με την ταυτοποίηση, τον υπολογισμό και τη δημοσιοποίηση των μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων προς πώληση
Σε περίπτωση αντιπαράθεσης	Δεν λαμβάνονται υπόψη	Λαμβάνονται υπόψη

Πίνακας 4.1: Σύνοψη διαφορών μεταξύ ΔΛΠ και ΔΠΧΑ

B. Ερευνητικό μέρος

Κεφάλαιο 5: Βιβλιογραφική επισκόπηση παλαιότερων μελετών

Το παρόν κεφάλαιο, όπως αναφέρεται και στον τίτλο του, αποτελεί επί της ουσίας μία σύνοψη της βιβλιογραφικής επισκόπησης προηγούμενων σχετικών μελετών. Η λειτουργία του είναι να περιλάβει τα περιεχόμενα των τεσσάρων μελετών αυτών, όπως προκύπτουν από την επισκόπηση που λαμβάνει χώρα στο πλαίσιο της δευτερογενούς έρευνας και να τα παραθέσει με συνοπτικό τρόπο. Για τον λόγο αυτό, επιλέγεται και ο συγκεκριμένος τίτλος (βιβλιογραφική επισκόπηση παλαιότερων σχετικών μελετών).

Επισημαίνεται ότι η τρέχουσα συγκυρία (πανδημία, περιοριστικά μέτρα) αποτέλεσε ανασταλτικό παράγοντα για τη διεξαγωγή επιτόπιας έρευνας. Σε αυτή την πρωτόγνωρη συγκυρία, όλες οι επιχειρήσεις κατέστησαν -από τις αρχές του 2020 έως σήμερα- λιγότερο ή περισσότερο -ανάλογα με την ένταση των περιοριστικών μέτρων- υποχρεωμένες να τηρούν περιορισμούς προκειμένου να μειώνονται οι συνευρέσεις ατόμων στον ίδιο χώρο και να ελαχιστοποιείται ο συγχρωτισμός.

Έτσι, οι περιορισμοί της κυκλοφορίας στην προκειμένη περίπτωση ταυτίζονται με τους περιορισμούς της παρούσας έρευνας. Αυτός, εξάλλου, υπήρξε και βασικός λόγος προτίμησης της διεξαγωγής δευτερογενούς έρευνας υπό την ειδικότερη μέθοδο της βιβλιογραφικής επισκόπησης, καθώς οι επιτόπου επισκέψεις και οι εκ του σύνεγγυς συνευρέσεις με άλλα άτομα, υπήρξαν εξαιρετικά περιορισμένες κατά το διάστημα συγγραφής της εργασίας.

Ωστόσο, για τον σκοπό του «εμπλουτισμού» της έρευνας, κρίθηκε σκόπιμη η αναγωγή σε συγκεκριμένα παραδείγματα εταιρειών / επιχειρήσεων. Έτσι, σημειώνεται ότι το κεφάλαιο ξεκινά με την ενότητα 5.1. όπου παρατίθεται μια μελέτη περίπτωσης επιχειρηματικής δραστηριότητας. Αυτή αφορά στη δραστηριοποίηση της πολυεθνικής εταιρείας με την επωνυμία *Coca Cola Τρία Έψιλον*.

5.1. Μελέτη περίπτωσης επιχειρηματικής δραστηριότητας

Στο πλαίσιο αυτό, παρατίθεται μέρος των ευρημάτων που προέκυψαν από την έρευνα των Dimitriou & Stavropoulos (2014) και, συγκεκριμένα, από τη μελέτη περίπτωσης της επιχειρηματικής δραστηριοποίησης της πολυεθνικής εταιρείας Coca Cola Τρία Έψιλον και των αντίστοιχων οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας μεταξύ των ετών 2009 και 2013. Δηλαδή, σε ένα χρονικό διάστημα κατά το οποίο ήταν ήδη πολλά χρόνια σε ισχύ στο ελληνικό οικονομικό γίνεσθαι τα ΔΛΠ και κάποια χρόνια τα ΔΠΧΑ.

Επιλέγεται η συγκεκριμένη έρευνα ως ενδεικτική, καθώς αφορά στη λειτουργία μιας ιδιαίτερα αναγνωρίσιμης εταιρείας, όπως είναι η *Coca Cola Τρία Έψιλον*, χάρη στο διάσημο ομώνυμο αναψυκτικό -καθώς και τα λοιπά γνωστά στο ευρύ κοινό προϊόντα- που παράγει. Εξάλλου, είναι γνωστό ότι η συγκεκριμένη πολυεθνική σε γενικές γραμμές σημειώνει υψηλούς αριθμούς πωλήσεων τόσο παγκοσμίως όσο και, ειδικότερα στην Ελλάδα. Στον παρακάτω πίνακα, συγκεκριμένα, παρατίθενται στοιχεία αναφορικά με την ενοποιημένη κατάσταση ταμειακών ροών και συγκεκριμένα τα μετρητά και ισοδύναμα για τα έτη 2009 – 2013.

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ					
Τέλος περιόδου Οι αριθμοί σε χιλιάδες €	31 Δεκεμβρίου 2009	31 Δεκεμβρίου 2010	31 Δεκεμβρίου 2011	31 Δεκεμβρίου 2012	31 Δεκεμβρίου 2013
Λειτουργικές Δραστηριότητες					
Μετρητά (μετά φόρων) από λειτουργικές δραστηριότητες	997,2	987,9	845,7	751,3	784,9
Επενδυτικές Δραστηριότητες					
Μετρητά (μετά φόρων) σε επενδυτικές δραστηριότητες	-342,9	-365,5	-336,4	-403,7	-330,8
Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες					
Μετρητά (μετά φόρων) σε χρηματοοικονομικές δραστηριότητες	-1143,3	-527,7	-353,3	-358,5	-154,6
Καθαρή Αύξηση / Μείωση σε μετρητά και ισοδύναμα	-489	94,7	156	-10,9	299,5
Κίνηση σε μετρητά και					

ισοδύναμα					
Ταμειακά Διαθέσιμα και Ισοδύναμα την 1 ^η Ιανουαρίου	724,6	232	326,1	447,4	439,1
Καθαρή Αύξηση / Μείωση σε μετρητά και ισοδύναμα	-489	94,7	156	-10,9	299,5
Επίδραση αλλαγών στις συναλλαγματικές ισοτιμίες	-3,6	-0,6	1,6	0,9	-4,1
Επίδραση της ενοποίησης στην CCHBC	-	-	-	-	1,8
Επίδραση υπέρ-πληθυσμού στα μετρητά	-	-	-7,6	-0,6	1,2
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα στις 31 Δεκεμβρίου	232	326,1	476,1	439,1	737,5

Πίνακας 5.1: Μετρητά και ισοδύναμα για τα έτη 2009-2013

Από τον παραπάνω πίνακα συμπεραίνεται ότι οι συνολικές καθαρές ταμειακές ροές της *Coca Cola Τρία Έψιλον* μεταξύ των ετών 2009 – 2013 παρουσίασαν αύξηση, ήτοι υψηλότερα ποσά μετρητών κατέστησαν διαθέσιμα. Πρέπει επίσης να σημειωθεί το γεγονός ότι, από το 2009 έως το 2011 παρουσίασε μείωση το ταμειακό υπόλοιπο, γεγονός όμως που, καταδεικνύεται, δεν επηρέασε τη συνολική ταμειακή ροή της επιχείρησης (Dimitriou & Stavropoulos, 2014).

Περαιτέρω, καταδεικνύεται ότι πρόκειται για μία κατά γενική ομολογία υγιή και εύρωστη -από οικονομική άποψη- επιχείρηση, η οποία έχει θετικές ροές από τις λειτουργικές της δραστηριότητες και αρνητικές ταμειακές ροές από τις επενδυτικές της δραστηριότητες. Επιπλέον, οι ροές αξιοποιούνται για την ενίσχυση των περιουσιακών στοιχείων και την αποπληρωμή μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων.

Εν συνεχεία, στον Πίνακα 5.1 αναλύονται τα έσοδα και οι πληρωμές που σχετίζονται με τις ταμειακές ροές για καθεμία από τις κατηγορίες δραστηριοτήτων. Σημειώνεται ότι, εν προκειμένω, χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος της απευθείας απόσπασης στοιχείων. Δηλαδή, τα στοιχεία (μετρητά μετά φόρων από λειτουργικές δραστηριότητες για τα έτη 2009 – 2013) που παρατίθενται στον Πίνακα 5.1, πάρθηκαν από τις ετήσιες εκθέσεις της ίδιας της εταιρείας.

ΕΝΟΠΙΩΜΕΝΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ					
Τέλος περιόδου Οι αριθμοί σε χιλιάδες €	31 Δεκεμβρίου 2009	31 Δεκεμβρίου 2010	31 Δεκεμβρίου 2011	31 Δεκεμβρίου 2012	31 Δεκεμβρίου 2013

Λειτουργικές Δραστηριότητες					
Κέρδη μετά φόρων	421,6	434,9	272,8	193,4	221,2
Συνολικό καθαρό κόστος χρηματοδότησης	72,8	75,7	94,1	90,7	91,5
Μερίσματα πληρωτέα από καθαρή θέση	1,9	-2,5	-1,2	-11,6	-11,9
Φόρος από Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης	142,5	136,9	102,7	65,2	72,9
Αποσβέσεις ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	360,7	387,8	374,7	375,3	355,8
Απομείωση περιουσιακών στοιχείων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	-	-	21	33	19,3
Μετοχές εργαζομένων	6,4	6,7	8,1		
Αποσβέσεις ύλων περιουσιακών στοιχείων	4,7	7,1	3,2	3	1
Άλλα	8,7	-	1,3	2,3	-
	1019,3	1046,6	876,7	755,3	756,1
Κέρδη / Ζημιές από πώληση μη κυκλοφορούντων στοιχείων	10,5	13,2	2,7	6,9	-13,6
Μείωση / Αύξηση αποθεμάτων	39,1	-41,4	15,9	-10,4	6,4
Μείωση / Αύξηση πελατών και άλλων απαιτήσεων	30,1	-24	-3,8	67,2	95,2
Μείωση / Αύξηση προμηθευτών και άλλων υποχρεώσεων	-12,5	134,5	43,8	27,3	-3,1
Φόροι που έχουν πληρωθεί	-89,3	-141	-89,6	-95	-56,1
Μετρητά (μετά φόρων) από λειτουργικές δραστηριότητες	997,2	987,9	845,7	751,3	784,9
Πίνακας 5.2: Μετρητά (μετά φόρων) από λειτουργικές δραστηριότητες, για τα έτη 2009-2013					

Από τον Πίνακα 5.2 καταδεικνύεται ότι τα μετρητά που προκύπτουν από τις λειτουργικές δραστηριότητες είναι σταθερά περισσότερα από τα καθαρά έσοδα. Σε αυτό το πλαίσιο, το καθαρό εισόδημα ή τα κέρδη της εταιρείας (μετά από την επιβολή της υποχρεωτικής φορολόγησης) χαρακτηρίζεται ως «υψηλής ποιότητας» (Dimitriou & Stavropoulos, 2014). Περαιτέρω, ο αμέσως επόμενος Πίνακας 5.3 δείχνει την ανάλυση των ταμειακών ροών που προκύπτουν από επενδυτικές δραστηριότητες αντίστοιχα από το 2009 έως το 2013.

Τέλος περιόδου Οι αριθμοί σε χιλιάδες €	31 Δεκεμβρίου 2009	31 Δεκεμβρίου 2010	31 Δεκεμβρίου 2011	31 Δεκεμβρίου 2012	31 Δεκεμβρίου 2013
Επενδυτικές Δραστηριότητες					
Πληρωμές για αγορές ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	-384,4	-392	-370,8	-395,5	-380,2
Έσοδα από πωλήσεις ακινήτων, εγκαταστάσεων και εξοπλισμού	18,2	12	10,9	5	24,5
Καθαρά έσοδα / (πληρωμές) επενδύσεων	-4,7	7,2	3	-21,1	15,2
Είσπραξη τόκων	10,5	7,3	9,9	7,9	9,7
Καθαρά έσοδα από πώληση θυγατρικής	-	-	13,1	-	-
Καθαρές πληρωμές για συμμετοχή σε κοινοπραξία	17,5	-	-2,5	-	-
Μετρητά (μετά φόρων) που χρησιμοποιήθηκαν σε επενδυτικές δραστηριότητες	-342,9	-365,5	-336,4	-403,7	-330,8
Πίνακας 5.3: Μετρητά (μετά φόρων) σε επενδυτικές δραστηριότητες, για τα έτη 2009-2013					

Από τον Πίνακα 5.3 προκύπτει ότι η Coca Cola Τρία Έψιλον ακολουθεί μια στρατηγική ανάπτυξης. Αυτή επιτυγχάνεται μέσω της αγοράς νέων εγκαταστάσεων, την ενίσχυση του εξοπλισμού και των εξαγορών. Τέλος, όσον αφορά τις ταμειακές ροές (μετά φόρων) σε χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, ο παρακάτω Πίνακας 5.4 παραθέτει την ανάλυση αυτών από το 2009 έως το 2013.

ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ					
Τέλος περιόδου Οι αριθμοί σε χιλιάδες €	31 Δεκεμβρίου 2009	31 Δεκεμβρίου 2010	31 Δεκεμβρίου 2011	31 Δεκεμβρίου 2012	31 Δεκεμβρίου 2013
Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες					
Επιστροφή κεφαλαίου σε μετόχους	-546,3	-	-181,5	-123,4	-
Πληρωμή εξόδων για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	-6	-	-6	-	-
Καθαρά έσοδα / (πληρωμές) επενδύσεων	-4,7	7,2	3	-21,1	15,2
Πληρωμή τόκων της CCHBC	-	33	-	-	-
Εταιρεία εμφιάλωσης Α.Ε	-16,6	-42,3	-	-	-1
Αγορά ιδίων μετοχών	-	-	-	-	-1,6
Αγορά μετοχών από	-	-3,7	-114	-13,9	-18,1

τρίτους επενδυτές					
Εισπράξεις από πώληση μετοχών σε υπαλλήλους / άσκηση δικαιώματος προαίρεσης	1,8	5,7	4,7	0,1	16,4
Μερίσματα ιδιοκτητών μητρικής	-102,3	-102	-	-	-123,7
Μερίσματα σε τρίτους επενδυτές	-5,3	-7	-6,5	-1	-4,5
Έσοδα από δάνεια	1199,8	927,1	1494,8	1088,2	1596,7
Πληρωμές δανείων	-1508	-1191	-1387,6	-1186,2	-1488,6
Πληρωμές υποχρεώσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης	-85,3	-75,2	-48,1	-21,8	-16,2
Τόκοι που έχουν πληρωθεί	-75,1	-72,3	-109,1	-100,5	-113,7
Μετρητά (μετά φόρων) που χρησιμοποιήθηκαν σε χρηματοοικονομικές δραστηριότητες	-1143,3	-527,7	-353,3	-358,5	-154,6
Πίνακας 5.4: Μετρητά (μετά φόρων) σε χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, για τα έτη 2009-2013					

Σύμφωνα με τον παραπάνω Πίνακα 5.4 η εταιρεία διαθέτει τη δυνατότητα να αυξάνει τα μερίσματά της και να αγοράζει εκ νέου μέρος των μετοχών της. Εντούτοις, το επίπεδο των ταμειακών ροών δεν αποτελεί κατ' ανάγκην θετικό δείκτη αποδοτικότητας. Έτσι, τα υψηλά επίπεδα ταμειακών ροών δεν αντιστοιχούν απαραίτητως σε υψηλά κέρδη ή ακόμα και στην αποκομιδή χαμηλών κερδών γενικότερα και, αντιστρόφως, τα κέρδη δεν μεταφράζονται αυτόματα σε υψηλές ή ακόμα και θετικές ταμειακές ροές (Dimitriou & Stavropoulos, 2014).

5.2. Η λειτουργία και η χρησιμότητα των Νέων Λογιστικών Προτύπων

Προτού διερευνηθεί ο βαθμός χρησιμότητας, καθώς και η λειτουργία των νέων Λογιστικών Προτύπων, καθίσταται σκόπιμη μία πολύ σύντομη αναφορά στην ιστορική διαδρομή των ΕΛΠ. Αυτή είναι σχετικά μακρά καθώς ξεκινά το 1981. Συγκεκριμένα, τότε προδιαγράφηκαν στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980) ενώ στο πέρασμα των χρόνων έχουν κατά καιρούς εφαρμοστεί σχετικές τροποποιήσεις από το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής (ΕΣΥΛ) και το Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (Dimitriou & Stavropoulos, 2014).

Εντούτοις, έως και τα μέσα της δεκαετίας του 1990, σύμφωνα με τους Dimitriou & Stavropoulos (2014) δεν υπήρξε καμία συστηματική προσπάθεια ελέγχου των οικονομικών καταστάσεων μεγάλων ιδιωτικών εταιρειών. Η σημασία

αυτής της διαπίστωσης αυξάνεται αν ληφθεί υπόψη ότι το 1991 συστάθηκε ο αρμόδιος φορέας με την ονομασία Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών και, μάλιστα, έπειτα από συστάσεις και οδηγίες βρετανών ελεγκτών (ΣΟΕΛ).

Σε κάθε περίπτωση, παρά τις μετέπειτα εξελίξεις αναφορικά με την εισαγωγή των ΔΛΠ και των ΔΠΧΑ είναι γεγονός ότι ακόμα και ως τις μέρες μας, αξιοσημείωτη μερίδα των ελληνικών επιχειρήσεων, εξακολουθεί να συμμορφώνεται προς τα ΕΛΠ. Εν τέλει, τα ΕΛΠ ορίζονται ως τα λογιστικά πρότυπα που έχουν προδιαγραφεί από το ΕΓΛΣ και στη βάση των διατάξεων των άρθρων 42α έως και 43γ του κωδ. Ν. 2190/1920 (Dimitriou & Stavropoulos, 2014).

Η χρησιμότητα της έκδοσης των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων αναφέρεται στην αντικατάσταση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ). Σε αυτό το πλαίσιο, η ειδικότερη λειτουργία τους σχετίζεται με την επιβολή αλλαγών σε ό,τι αφορά στην τήρηση λογιστικών βιβλίων και γενικότερα των οικονομικών στοιχείων των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα (Αποστόλου, 2015).

Ειδικότερα, εφαρμόζονται σε ανώνυμες, ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες (κατά μετοχές ή μη) εταιρείες, σε εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και σε ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες. Ακόμα, σε κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές εταιρείες που δραστηριοποιούνται στον τομέα του δημοσίου. Έτσι, η εφαρμογή τους αφορά στο σύνολο των ελληνικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων και, όπως αναφέρει ο Νιφορόπουλος (2014), βασίζεται στον Ν. 4308/2014. Εξάλλου, η παρατήρηση αυτή συνδέεται και με τη χρήση της ονομασίας «νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα» -σε αντιδιαστολή με την ονομασία «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα».

Όπως αναφέρει η Κρυστάλλη (2014), στη βάση της ανάλυσης του σχετικού σχεδίου νόμου, καταγράφεται μία προσπάθεια *«εκσυγχρονισμού του υφισταμένου λογιστικού συστήματος, χωρίς όμως να δίνονται τα χρονικά περιθώρια που απαιτούνται για μια ομαλή προσαρμογή στο νέο λογιστικό περιβάλλον»*. Έτσι, παρά τις προθέσεις που αφορούν στην εφαρμογή των νέων ΕΛΠ, οι οποίες έχουν θετικό πρόσημο, κυρίως σε ό,τι αφορά στη συρρίκνωση της γραφειοκρατίας, είναι γεγονός ότι δεν δόθηκαν εξ αρχής χρονικά περιθώρια στους ενδιαφερόμενους προκειμένου να κατανοήσουν πλήρως και να εφαρμόσουν επιτυχώς τα νέων ΕΛΠ.

Εντούτοις, κατά τη διαδικασία εφαρμογής των νέων ΕΛΠ έχουν προκύψει κάποιες σημαντικές θετικές αλλαγές. Κατ' αρχάς, αυτές που σχετίζονται με την καταπολέμηση της λογιστικής πολυνομίας, καθώς «το σύνολο των λογιστικών κανόνων είναι συγκεντρωμένο σε ένα νομοθέτημα διαρθρωμένο με βάση τις βέλτιστες πρακτικές για όλες τις επιχειρήσεις και τους λογιστές» (Voria.gr, 2014).

Επιπλέον, η ευχρηστία και ο υψηλότερος βαθμός κατανόησης των οικονομικών καταστάσεων των ελληνικών επιχειρήσεων εκ μέρους των ενδιαφερόμενων ξένων επενδυτών αλλά και η σαφής μείωση της γραφειοκρατίας, όπως εκείνη υπαγορευόταν από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Περαιτέρω, ο εκσυγχρονισμός των επιχειρηματικών πρακτικών αλλά και η διεύρυνση του πλαισίου εφαρμογής φορολογικών ελέγχων. Τέλος, η διευκόλυνση της «ηλεκτρονικής τιμολόγησης στη χονδρική και τη λιανική και η συνακόλουθη περαιτέρω μείωση του κόστους συναλλαγών» (Voria.gr, 2014).

5.3. Οι θετικές επιπτώσεις από την ενσωμάτωση των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ

Σε γενικές γραμμές, οι εξελίξεις που αφορούν στην ενσωμάτωση των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ στην εθνική νομοθεσία και, κατ' επέκταση στην περαιτέρω εφαρμογή τους στο ελληνικό επιχειρηματικό πλαίσιο στη βάση του ευρωπαϊκού Κανονισμού 1606/2002 -σύμφωνα με τον οποίο όλες οι καταχωρημένες ευρωπαϊκές εταιρείες, υποχρεούνται από το 2005 να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία σύμφωνα με τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ- και, αντίστοιχα, του Ν. 3301/2004 (Athianosetal., 2005), έχει αποτελέσει, κατά καιρούς αντικείμενο πολυάριθμων ερευνών.

Το γενικό συμπέρασμα που καταδεικνύεται βάσει αυτών των ερευνών, όπως αναφέρεται παρακάτω, είναι ότι ο αντίκτυπος των συγκεκριμένων εξελίξεων είναι μάλλον θετικός παρά αρνητικός. Εξάλλου, όπως αναφέρουν οι Athianosetal (2005) αυτή ήταν εξ αρχής η στόχευση αλλά και η προσδοκία αναφορικά με την ενσωμάτωση των ΔΠΧ / ΔΠΧΑ ενώ σύμφωνα με τους Spathis & Georgakopoulou (2007), η εξέλιξη αυτή ήταν αναπόφευκτη στο πλαίσιο μιας πλέον παγκοσμιοποιημένης οικονομίας.

Από τη μία πλευρά, σε ποσοτικό επίπεδο, έχει καταδειχθεί ότι οι μεταβάσεις, εκ μέρους ελληνικών επιχειρήσεων, στα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ έχουν συντελέσει σε αύξηση των Ιδίων Κεφαλαίων (κατά 4.8%) αλλά και των Αποτελεσμάτων Χρήσης (κατά

4.16%). Από την άλλη πλευρά, σε ποιοτικό επίπεδο, έχει καταδειχθεί ότι η παρεχόμενη πληροφόρηση τόσο προς το κοινό όσο και προς τις επιχειρήσεις εντάθηκε και βελτιώθηκε σε σημαντικό βαθμό, όπως καταδεικνύει έρευνα που διεξήχθη από την εταιρεία ερευνών Grand Thorton αναφορικά με τις οικονομικές καταστάσεις ελληνικών εταιρειών, εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών για το έτος 2005 (Grand Thorton, 2006).

Μάλιστα, σε αυτό το πλαίσιο, χαρακτηριστική είναι η άποψη, σύμφωνα με την οποία, *«η υιοθέτηση από την Ευρωπαϊκή Ένωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) το 2005 αποτελεί για την Ελλάδα τη Λογιστική Επανάσταση του 21ου αιώνα»*(Το Βήμα Team, 2009). Η εν λόγω άποψη βασίζεται στη εντελώς διαφορετική φιλοσοφία που διέπει τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ σε σχέση, αντίστοιχα, με τους Ελληνικούς Λογιστικούς Κανόνες.

Περαιτέρω, η άποψη αυτή επιβεβαιώνεται και από το γεγονός ότι σαφώς θετική γνώμη αναφορικά με την εφαρμογή και τη γενικότερη λειτουργία των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ στην εν Ελλάδα λογιστική πρακτική έχουν, στη μεγάλη πλειοψηφία τους, οι Ελεγκτές και οι Λογιστές. Η διαπίστωση αυτή προκύπτει από έρευνα που διεξήχθη μέσω της αποστολής 832 ερωτηματολογίων (τελικά απαντήθηκαν τα 340 εξ αυτών) από τους Καραμάνη & Παπαδάκη (2008) και δημοσιεύτηκε τον Σεπτέμβριο του 2008.

Σημειώνεται ότι η άποψη των Ελεγκτών και Λογιστών είναι «βαρύνουσα», καθώς το αντικείμενο της επαγγελματικής τους δραστηριοποίησης είναι απολύτως συμβατό με τη χρήση των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ. Έτσι, Ελεγκτές και Λογιστές αξιολογούν θετικά τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ σε σχέση με την ευχρηστία, τη συμβατότητα, την εγκυρότητα και τη συγκρισιμότητα (Καραμάνης & Παπαδάκης, 2008). Επιπλέον, φαίνεται ότι η χρήση τους αποτελεί «δικλίδα» ασφαλείας τόσο για μετόχους όσο και για δανειστές και, γενικότερα για τις επιχειρήσεις.

Πρέπει ακόμα, να σημειωθεί ότι οι θετικές επιπτώσεις δεν διαφάνηκαν εξ αρχής. Συγκεκριμένα, όπως αναφέρουν οι Pazarskis et al. (2011), έκαναν κυρίως την εμφάνισή τους κατά την περίοδο από το 2005 έως το 2007, ειδικότερα αναφορικά με τον στο δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους προ των τόκων και των φόρων αλλά και στο δείκτη μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς τα ίδια κεφάλαια των επιχειρήσεων.

Ακόμα, σύμφωνα με έρευνα που διενεργήθηκε με τη χρήση ερωτηματολογίων από τους Naoumetal. (2014), αναφορικά με το κόστος αλλά και τις ωφέλειες που συνεπάγεται η εισαγωγή των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ στο ελληνικό επιχειρηματικό πλαίσιο, κατέδειξε ότι οι βασικές κατηγορίες κόστους αφορούν στις αμοιβές και, γενικότερα, στη μισθοδοσία του προσωπικού και των συμβούλων. Επίσης, στις διαδικασίες που σχετίζονται με την προετοιμασία των λογαριασμών και, κυρίως στην αναγκαιότητα προσαρμογής των πληροφοριακών συστημάτων, δηλαδή στην προσαρμογή της μηχανοργάνωσης.

Ενδεικτικά ως προς την αποτελεσματικότητα των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ είναι τα ευρήματα της έρευνας που διεξήγαγαν οι Tsalavoutas & Dionysiou (2014) αναφορικά με τη σχέση επιπέδων συμμόρφωσης σε αυτά και την αξία της εταιρείας. Σημειώνεται ότι η συγκεκριμένη έρευνα έλαβε ως δείγμα 150 ελληνικές επιχειρήσεις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Βάσει των ευρημάτων αυτών διαπιστώνεται ότι η αξία των εταιρειών αυξάνεται όσο, εκ του παραλλήλου, αυξάνονται τα επίπεδα συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΑ. Επιπλέον, οι λογιστικές πληροφορίες και η αξία της εταιρείας παρουσιάζουν υψηλότερη συνάφεια όσο αυξάνονται τα επίπεδα συμμόρφωσης με τα ΔΠΧΑ ενώ το ίδιο ισχύει και αναφορικά με τη συνάφεια ανάμεσα στη λογιστική αξία του μετοχικού κεφαλαίου και του καθαρού αποτελέσματος με την αξία της εταιρείας (Tsalavoutas & Dionysiou, 2014).

Περαιτέρω, θετικές είναι οι επιπτώσεις αφενός για τους επενδυτές και αφετέρου για τις επιχειρήσεις, όπως καταδεικνύει έρευνα που διεξήχθη από τους Papadatos & Bellas (2011) αναφορικά με 135 εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εταιρείες. Συγκεκριμένα, καταδείχθηκε ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ αυξάνει το ενδιαφέρον εκ μέρους των υποψήφιων επενδυτών αλλά και τη διαφάνεια των οικονομικών καταστάσεων, καθώς δεν τίθενται ζητήματα επιτηδευμένης «παρέμβασης» σε αυτές για σκοπούς φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

Ειδικότερα, σε ό,τι αφορά στον βιομηχανικό τομέα, η έρευνα των Iatridis & Dalla (2011), κατέδειξε ότι η υιοθέτηση εκ μέρους των εταιρειών των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ έχει συντελέσει σε αισθητή αύξηση της κερδοφορίας. Από την πλευρά τους, οι Karatzimasetal. (2011) διαπίστωσαν, στη βάση εμπειρικής έρευνας σε εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις, ότι, μεταξύ των λογιστικών πολιτικών, εκείνη που

επηρεάστηκε περισσότερο από την εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ είναι η εύλογη αξία. Εν γένει, η ίδια έρευνα διαπίστωσε περισσότερες ομοιότητες παρά διαφορές ένεκα της χρήσης των διεθνών προτύπων.

Η γενικότερη αυτή θετική εικόνα σχετίζεται, σύμφωνα με τους Athianosetal. (2007) και με το γεγονός ότι τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ αποτελούν τη βάση για τη διαμόρφωση των εθνικών λογιστικών προτύπων κάθε χώρας. Ωστόσο, οι ίδιοι αναφέρουν ότι οι εθνικές ιδιαιτερότητες δύνανται να αποτελέσουν παράγοντα αρνητικών επιπτώσεων σε ό,τι αφορά στην εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ σε εθνικό επίπεδο. Οι αρνητικές επιπτώσεις, καθώς και οι λειτουργικές «παθογένειες» καταγράφονται στην αμέσως επόμενη ενότητα.

5.4. Οι λειτουργικές «παθογένειες» σε εθνικό επίπεδο και οι αρνητικές επιπτώσεις από την εισαγωγή των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ

Προτού καταγραφεί το πλαίσιο αρνητικών επιπτώσεων και λειτουργικών παθογενειών, κρίνεται σκόπιμη μία σύντομη καταγραφή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Όπως σημειώνει ο Νιφορόπουλος (2014), *«στην δεκαετία του 1920, μπήκαν τα θεμέλια για την δημιουργία της Λογιστικής Επιστήμης στην Ελλάδα με τον Νόμο 2190/1920 «περί ανωνύμων εταιρειών» και τον Νόμο 2191/1920 «περί ιδρύσεως Ανωτάτης Σχολής Εμπορικών Σπουδών».*

Σημειώνεται, επίσης, ότι η Ελλάδα εντάσσεται μεταξύ των χωρών με κωδικοποιημένη νομοθεσία, όπως είναι αντίστοιχα η Γερμανία και η Γαλλία. Εξάλλου, από ιστορική σκοπιά το ελληνικό λογιστικό σύστημα -όπως και η εμπορική νομοθεσία-, στο σύνολό του, έχει δεχθεί σαφείς επιρροές από το αντίστοιχο γαλλικό, όπως αυτό έχει διαμορφωθεί σε βάθος δεκαετιών (Athianos & Stylianos, 2018).

Περαιτέρω, το Λογιστικό Σχέδιο Σύμφωνα με τους Athianosetal. (2007) παρουσιάζει τις εξής ιδιαιτερότητες: χαρακτηρίζεται ως προσανατολισμένο σε όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη (μέτοχοι, πελάτες, προμηθευτές, πιστωτές, υπάλληλοι, κυβερνήσεις κ.λπ.) ενώ στη βάση της λειτουργίας του, σημαντικό ρόλο επιτελεί η φορολογία.

Στο σημείο αυτό εντοπίζεται η πρώτη βασική διαφοροποίηση από τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ. Αυτά είναι προσανατολισμένα στους μετόχους και εν πολλοίς ανεξάρτητα από τις φορολογικές πρακτικές που επικρατούν σε κάθε χώρα (Athianos & Stylianos,

2018). Έτσι, εύλογα προκύπτει ένα πλαίσιο δυσλειτουργιών σε ό,τι αφορά στην εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ στην Ελλάδα, στις οποίες εν πολλοίς οφείλονται και οι αρνητικές επιπτώσεις που περιγράφονται παρακάτω.

Το «πρόσημο» αναφορικά με την επιβολή των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ στην ελληνική νομοθεσία και, κατ' επέκταση στο ελληνικό επιχειρείν, θα μπορούσε να είναι σαφώς πιο θετικό, εφόσον αποφεύγονταν οι «παθογένειες» που χαρακτηρίζουν τη λειτουργία των ελληνικών εποπτικών αρχών γενικότερα (Καραμάνης & Παπαδάκης, 2008). Μεταξύ αυτών η Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.

Έτσι, είναι γεγονός ότι αρχικά η διαδικασία εφαρμογής των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ «συνοδεύτηκε» από *«αρκετά προβλήματα, όπως έλλειψη επαρκούς καθοδήγησης, η ανεπάρκεια καταρτισμένων λογιστών και ελεγκτών, η έλλειψη ομοιομορφίας στην εφαρμογή και τα σημαντικά περιθώρια δημιουργικής λογιστικής»* (Το Βήμα Team, 2009).

Ειδικότερα, οι Καραμάνης & Παπαδάκης (2008), εστιάζουν σε προβληματισμούς που αφορούν στο ανεπαρκές πλαίσιο πληροφόρησης εκ μέρους των ελληνικών εποπτικών αρχών και στην έλλειψη συντονισμού και συγχρονισμού μεταξύ νομοθεσίας και θεσμικού περιβάλλοντος. Ακόμα, στον υψηλό βαθμό ανομοιομορφίας που διέπει γενικότερα την εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ στην Ελλάδα.

Από την πλευρά τους οι Georgakopoulou et al. (2010), μελέτησαν το κατά πόσο επηρεάστηκαν οι ελληνικές επιχειρήσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ. Όπως διαπιστώθηκε στη βάση της συγκεκριμένης έρευνας, η επιρροή των διεθνών προτύπων κρίθηκε θετική σε ζητήματα όπως η αναλογία των συνολικών υποχρεώσεων ως προς το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων και η αναλογία των ιδίων κεφαλαίων ως προς το σύνολο του ενεργητικού.

Περαιτέρω, από έρευνα των Spathis & Tsipouridou (2012), οι οποίοι διερεύνησαν τις επιπτώσεις της χρήσης των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ σε σχέση με το γενικότερο θεσμικό και επιχειρηματικό πλαίσιο στην Ελλάδα, προκύπτει ότι η προστασία για τους επενδυτές είναι χαμηλού επιπέδου. Επίσης, ότι οι μηχανισμοί ελέγχου αποδεικνύονται ανεπαρκείς και εγκυμονεί ο κίνδυνος δυσφήμισης των σχετικών ελεγκτικών διαδικασιών.

Επιπλέον, οι Iatridis & Dalla (2011), πέραν από τις θετικές επιπτώσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη ενότητα, διαπίστωσαν ότι τα ΔΛΠ είχαν αρνητική επιρροή σε συγκεκριμένους κλάδους της βιομηχανίας. Αυτή αφορά κυρίως στη ρευστότητα. Το ίδιο διαπιστώθηκε και αναφορικά με εταιρείες μεγάλου βεληνεκούς σε ό,τι αφορά στην επιχειρηματική τους δραστηριοποίηση.

Κατά συνέπεια, σε γενικές γραμμές, προκύπτει το συμπέρασμα σύμφωνα με το οποίο, το ελληνικό νομοθετικό – θεσμικό – επιχειρηματικό περιβάλλον ενδεχομένως να μην υπήρξε πλήρως έτοιμο να ενσωματώσει και να εφαρμόσει τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ. Σε αυτό το πλαίσιο, χαρακτηριστική είναι η διαπίστωση των Karampinis & Hevas (2011), σύμφωνα με την οποία, η Ελλάδα αποτελεί ένα ομολογουμένως μη ευνοϊκό περιβάλλον λόγω της παράδοσης που σχετίζεται με την κωδικοποίηση του δικαίου, τα χαμηλά επίπεδα προστασίας των μετόχων και του κινδύνου δυσφήμισης.

Επίσης, εξαιτίας του ανεπαρκούς πλαισίου μηχανισμών ελέγχου και παρακολούθησης και του γεγονότος της λιγότερο ανεπτυγμένης κεφαλαιαγοράς σε σχέση με τις περισσότερες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Ακόμα, στην κατάσταση αυτή συντελεί το γεγονός ότι τα ελληνικά τραπεζικά ιδρύματα αποτελούν τους κυριότερους παρόχους εταιρικού κεφαλαίου ενώ καταγράφεται και μία εστίαση στην καλλιέργεια και την αξιοποίηση προσωπικών σχέσεων, γεγονός που συμβάλλει στην περαιτέρω αξιοπιστία του ελληνικού οικονομικού τοπίου (Karampinis & Hevas, 2011).

Συμπεράσματα

Είναι γεγονός ότι τα διεθνή πρότυπα, στο πλαίσιο της υποχρεωτικής εφαρμογής τους στην Ελλάδα, αποτέλεσαν παράγοντα βελτίωσης των λογιστικών καταστάσεων. Παρά τη διαπίστωση αυτή, οι Karampinis & Hevas (2011) εμμένουν στην αναγκαιότητα επιβολής δομικών αλλαγών / μεταρρυθμίσεων στο ελληνικό οικονομικό – επιχειρηματικό – λογιστικό «τοπίο» προκειμένου να γίνουν περισσότερο αντιληπτές και έντονες οι θετικές επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ.

Συνοπτικά, η υποχρέωση εφαρμογής των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ όπως καθιερώθηκε εκ μέρους της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τα κράτη μέλη της, υπήρξε ένα κατά γενική

ομολογία θετικό γεγονός. Η άποψη αυτή βασίζεται στο ότι η πλειονοψηφία των επιπτώσεων της είχαν θετικό πρόσημο. Όχι όμως άμεσα αλλά με την πάροδο κάποιων χρόνων.

Σαφώς δεν έλειψαν οι αρνητικές επιπτώσεις, που περιγράφονται στην προηγούμενη ενότητα. Αυτές, όμως, δεν σχετίζονται με τη φύση και το περιεχόμενο των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ καθ'αυτών αλλά, κυρίως με τις δομικές παθογένειες και τις ανεπάρκειες του ελληνικού λογιστικού συστήματος, το οποίο δεν αποδείχθηκε έτοιμο να δεχτεί τις εν λόγω αλλαγές.

Σε αυτό οφείλεται, εξάλλου, και η καθυστέρηση στην αποκομιδή αισθητών οφελών και στην εμφάνιση των θετικών επιπτώσεων από την εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ, που διαπιστώνεται στην προηγούμενη ενότητα του παρόντος κεφαλαίου. Εν τέλει, προσδοκάται ότι η «δύναμη της συνήθειας» θα αποτελέσει θετικό παράγοντα για τη μελλοντική αποτελεσματικότητα των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ και, γενικότερα, για την αποδοτικότητα των επιχειρήσεων που τα υιοθετούν στη βάση της υποχρεωτικής εφαρμογής τους.

Προτάσεις για μελλοντική έρευνα

Όπως καταδεικνύεται από την παρούσα έρευνα, οι σχετικά μακροχρόνιες - πλέον- επιπτώσεις από την υιοθέτηση και εφαρμογή των ΔΛΠ και ΔΠΧΑ είναι μάλλον θετικές, χωρίς, εντούτοις να εκλείπουν τα αρνητικά σημεία. Αυτά, ωστόσο, εν πολλοίς οφείλονται κυρίως σε εσωτερικούς παράγοντες, ήτοι στη γενικότερη περιορισμένη ετοιμότητα των ελληνικών δομών και φορέων -ιδιωτικών και δημόσιων- να υιοθετήσουν τα ΔΛΠ / ΔΠΧΑ.

Σε αυτό το πλαίσιο, ενδιαφέρουσα κρίνεται η διεισδυτική διερεύνηση των αιτιών του φαινομένου που σχετίζεται με τις αρνητικές επιπτώσεις. Το θέμα αυτό θα μπορούσε να αποτελέσει αντικείμενο ξεχωριστής έρευνας, στη βάση των εξής ερευνητικών ερωτημάτων: «Ποιοι εσωτερικοί παράγοντες δυσχεραίνουν την πλήρη επιτυχία εφαρμογής των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ στην Ελλάδα;», «στην πορεία των ετών έχουν εξαλειφθεί αυτοί οι παράγοντες»; κ.λπ.

Ακόμα, μία άλλη πρόταση για μελλοντική έρευνα αφορά στη συγκριτική επισκόπηση της εφαρμογής των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ αναφορικά με την Ελλάδα και με

άλλες χώρες. Σε αυτή την περίπτωση, προκύπτουν τα ακόλουθα ερευνητικά ερωτήματα: «Σε ποιον βαθμό κρίνεται επιτυχημένη η εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΑ σε σχέση (π.χ.) με τη Σουηδία;», «ποιοι εσωτερικοί παράγοντες συντέλεσαν στον βαθμό επιτυχίας τόσο στην Ελλάδα όσο και (π.χ.) στη Σουηδία;» κ.λπ.

Βιβλιογραφία

Ελληνική

1. Αγγελόπουλος, Ε., Γεωργόπουλος, Α., Ντόκας, Ι., (2018). *Προχωρημένη Λογιστική για προσέγγιση βασισμένη στα Ελληνικά και διεθνή λογιστικά πρότυπα*, Αθήνα: Μπένου
2. Αληφαντής, Γ. (2015). *Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις: Βάσει των ΕΛΠ*, Αθήνα: Διπλογραφία
3. Αποστόλου, Α. (2015). *Ανάλυση Λογιστικών Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών*. Αθήνα
4. Αποστόλου, Α., (2015). *Ανάλυση Λογιστικών-Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων*. [ηλεκτρ. βιβλ.] Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών. Διαθέσιμο στο: <http://hdl.handle.net/11419/3760>
5. Βλάχος, Χ., Λουκά, Λ., (2009). *«Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα»*. 5^η έκδοση, Αθήνα: Παπαζήση – Global training
6. Δημητράς, Α., Βρέντζου, Ε., (2015). *Διεθνή λογιστικά πρότυπα*. [ηλεκτρ. βιβλ.] Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών. Διαθέσιμο στο: <http://hdl.handle.net/11419/4964>
7. Καραμάνης, Κ. και Παπαδάκης, Β. (2008) «Η Εφαρμογή των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ στην Ελλάδα, Επιπτώσεις για Ελεγκτές, Λογιστές, Επιχειρήσεις και Εποπτικές Αρχές», Αθήνα, Σεπτέμβριος 2008, Κρυστάλλη, Μ. (2014). «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – Μια πρώτη προσέγγιση των σχετικών με τον Κ.Φ.Α.Σ. διατάξεων». *E-Forologia* [online]. Δημοσιεύτηκε 17.11.2014 στο <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=168465> [Ανάκτηση 29.06.2021]
8. Λιάπης, Κ., (2011). *Οικονομική των Επιχειρήσεων και Λογιστική*. 1^η Έκδοση, Αθήνα: Μπένου
9. Μπάλλας, Α., Χέβας, Δ., Βλησμάς Ο. (2017). *«Λογιστική Κόστους»*, 2^η Έκδοση, Αθήνα: Μπένου.
10. Μπαντσινίλας, Ε., Πατατούκας, Κ., (2015). *Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*, Τόμος Α.
11. Μπατσινίλας, Ε., Πατατούκας Κ. (2017). *«Σύγχρονη Λογιστική»*, Τόμος Α΄, 5^η Έκδοση, Αθήνα: Σταμούλης.

12. Νεγκάκης Χ., Ταχυνάκης Π. (2017). *Ελεγκτική Εσωτερικός Έλεγχος. Θεωρία και εφαρμογές*. Θεσσαλονίκη: Αειφόρος Λογιστική.
13. Νιφορόπουλος, Κ. (2014). «Η ιστορία της λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα». *Accountancy Greece*. Τεύχος 15 , Απρ. – Μαί. – Ιούν. 2014
14. Νιφορόπουλος, Κ. (2016). *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014). Σχέδιο Λογαριασμών. Κατηγοριοποίηση και Υποχρεώσεις των Επιχειρήσεων Οικονομικές Καταστάσεις των Ε.Λ.Π. Πρώτη εφαρμογή*. Grand Value Institute, Αθήνα
15. Ντζανάτος, Δ., (2008). *Τα Διεθνή Πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά*. Αθήνα: Καστανιώτη
16. Πατατούκας, Κ., Παπάκης, Λ. (2015). «Η αξιοπιστία και η σχετικότητα της εύλογης αξίας». Δημοσιεύτηκε 02.04.2015 στο **1111 [Ανάκτηση 07.07.2021]**
17. Πομόνης, Σ., (2010). *Γενική Λογιστική*, Τόμος Α'. Αθήνα: Σταμούλης.
18. Σγουρινάκης, Ν., Μιχελινάκης Β., Βλησμάς Π., Ναούμ Β-Χ., (2018). *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ερμηνευτική Προσέγγιση και Παραδείγματα*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.
19. Σταματόπουλος, Δ., Σταματόπουλος, Π., Σταματόπουλος, Γ., (2015). *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*. Αθήνα: FORIN.
20. Στουρνάρας, Γ., Σπαρτιώτης, Δ. (2010). *Τα θεμελιώδη αίτια της κατάρρευσης των τραπεζών και των χρηματοπιστωτικών αγορών. 2007 – 2008*. Αθήνα: Gutenberg
21. Το Βήμα Team, (2009). «Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα». *Το Βήμα* [online]. Δημοσιεύτηκε 06.01.2009 στο <https://www.tovima.gr/2009/01/06/finance/i-efarmogi-twn-dlp-stin-ellada/> [Ανάκτηση 18.06.2021]
22. Τουρνά, Ε. (2015). *Χρηματοοικονομική Λογιστική*. Αθήνα: Κάλλιπος
23. Τουρνά-Γερμανού, Ε. (2015). «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα». [Κεφάλαιο Συγγράμματος]. Στο Τουρνά-Γερμανού, Ε. 2015. *Χρηματοοικονομική λογιστική*. [ηλεκτρ. βιβλ.] Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών. κεφ 13. Διαθέσιμο στο: <http://hdl.handle.net/11419/958>

Ξενόγλωσση

1. Athianos, S. & Stylianou, T. (2019). “Accounting Systems and Classifications: The Case of Greece”. *American Journal of Applied Sciences* 2019, 16 (11): 327.335. DOI: 10.3844/ajassp.2019.327.335
2. Athianos, S., Vazakidis, A. & Dritsakis, N. (2015). “Financial Statement Effects of Adopting International Accounting Standards: The Case of Greece”. *SSRN Electronic Journal*. DOI:10.2139/ssrn.1829348
3. Ballas A., Skoutela D., & Tzovas C, (2010). “The relevance of IFRS to an emerging market: Evidence from Greece», *Managerial Finance*, Vol 36, No 11: 931 – 948.
4. Cisi, M. “Differences and Similarities between IAS/IFRS Regulation and the New Directive”. Grandinetti, M. (2016). *Corporate Tax Base in the Light of the IAS/IFRS and EU Directive 2013/34. A Comparative Approach*. Kluwer Law International BV, The Netherlands
5. Daske, H., Hail, L., Leuz, C. and Verdi, R. (2008) “Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences”, *Journal of Accounting Research*, vol. 46, pp. 1085-1142.
6. Dimitriou, M. & Stavropoulos, A. (2014). *Impact of IFRS on Financial Statements in Greece: Application in a Multinational Company*
7. Floropoulos I., Georgakopoulou E. and Spathis C., (2010). “The transition from the Greek accounting system to IFRS: evidence from the manufacturing sector”, *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, List of Issues, vol. 2, pp. 4-19
8. Francis, J. & Lennox, C., (2008), “Selection models in accounting research”, Working Paper, University of Missouri at Columbia, USA.
9. Georgakopoulou, E., Spathis, C. and Floropoulos, I., (2010). “The Transition from the Greek Accounting System to IFRS: Evidence from the Manufacturing Sector”. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 2(1): 4-19.
10. Iatridis G. and Dalla K. (2011),” The impact of IFRS implementation on Greek listed companies: An industrial sector and stock market index analysis”, *International Journal of Managerial Finance*, Vol.7, No.3: 284-303.

11. Jeter, D., Chaney, K. (2007). "Advanced Accounting". 3rd Edition, Wiley
12. Karampinis, L. & Hevas, D. (2011). "Mandating IFRS in an Unfavorable Environment: The Greek Experience", *The International Journal of Accounting* 46: 304-332
13. Lemus, E. (2014). "The Similarities and Differences between the Financial Reporting Standards under United States. GAAP versus IFRS". *Global Journal of Management and Business Research: Accounting and Auditing*. Volume 14 Issue 3 Version 1.0 Year 2014
14. 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*: 59-74
15. Palea, V. (2013). "IAS/IFRS and financial reporting quality: Lessons from the European experience". *China Journal of Accounting Research* 6: 247-263.
<http://dx.doi.org/10.1016/j.cjar.2013.08.003>
16. Papadatos K. & Bellas A. (2011), "Value relevance of Accounting International under Greek and International Financial Reporting Standards: The influence of Firm – Specific characteristics", *International Research Journal of Finance and Economics*, Vol.76: 6-23
17. Pazarskis M., Alexandrakis A., Notopoulos P., Kydros D. (2011), "IFRS Adoption Effects in Greece: Evidence from the IT Sector", *MIBES Transactions*, Vol.5, No.2: 101-111
18. 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: 62-78
19. Spathis, C. & Georgakopoulou, E. (2007). "The adoption of IFRS in South Eastern Europe: the case of Greece". *International Journal of Financial Services Management*, Vol. 2, Nos. 1/2, 2007
20. Tsalavoutas, I. & Dionysiou, D. (2014). «Value relevance of IFRS mandatory disclosure requirements», *Journal of Applied Accounting Research*, Vol 15, Τεύχος 1: 22-42.
21. Voria.gr. (2014). Οι πέντε θετικές αλλαγές που φέρνουν τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα. *Voria* [online]. Δημοσιεύτηκε 20.11.2014 στο

<https://www.voria.gr/article/oi-pente-thetikes-allages-pou-fernoun-ta-ellinika-logistika-protupa> [Ανακτήθηκε 28.06.2021]