

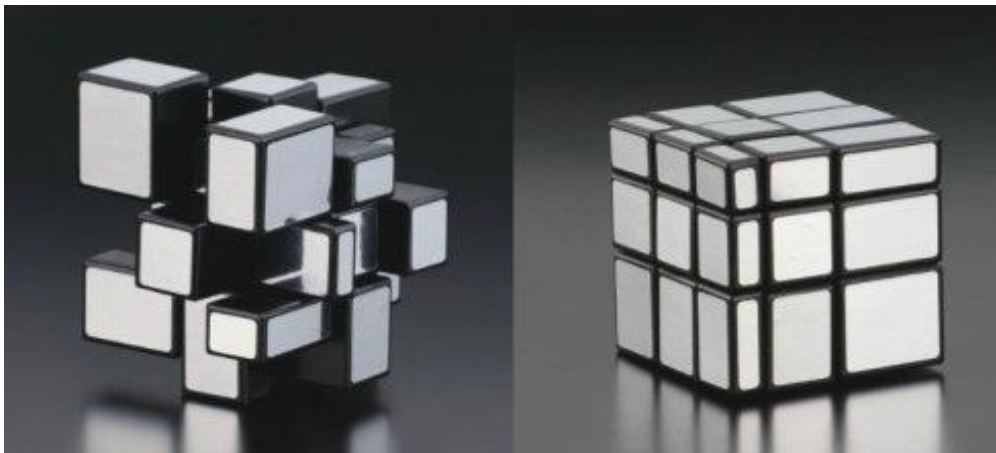
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

---

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ  
ΧΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

**«ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»**



της

ΒΑΓΕΝΑ ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: κος Π. ΤΑΧΥΝΑΚΗΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη Λογιστική και Χρηματοοικονομική με κατεύθυνση Λογιστικής

Οκτώβριος 2011

*Η εργασία είναι αφιερωμένη  
στον πατέρα μου, Αργύρη.*

## Ευχαριστίες

Η εν λόγω διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια του Μεταπτυχιακού Προγράμματος Σπουδών στην Λογιστική και Χρηματοοικονομική του Πανεπιστημίου Μακεδονίας και είναι αφιερωμένη στον πατέρα μου, ο οποίος στήριξε τόσο οικονομικά, όσο και ηθικά, αλλά και με κάθε άλλο τρόπο την προσπάθειά μου να πραγματοποιήσω τις μεταπτυχιακές μου σπουδές και να ολοκληρώσω την παρούσα εργασία.

Στο σημείο αυτό, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον αδερφό μου για τη βοήθεια που μου προσέφερε, καθώς επίσης τους συμφοιτητές και φίλους μου που συνέβαλαν και αυτοί με τον τρόπο τους στην ολοκλήρωση της εργασίας αυτής.

Τέλος, ευχαριστώ θερμά τον επιβλέποντα καθηγητή της διπλωματικής μου εργασίας, Επίκουρο Καθηγητή του Τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, κ. Παναγιώτη Ταχυνάκη, για την συνεργασία, την υποστήριξη και καθοδήγησή του, καθώς επίσης και τον Μιχάλη Σαμαρίνα για την πολύτιμη βοήθεια που μου παρείχε, ιδιαίτερα κατά την εκπόνηση της εμπειρικής έρευνας.

## Περίληψη

Λόγοι κοινωνικοί, πολιτικοί και οικονομικοί, προκαλούν διαφοροποιήσεις στο σύστημα λογιστικής τυποποίησης που αναπτύσσει και εφαρμόζει η κάθε χώρα. Ωστόσο, η παγκοσμιοποίηση που χαρακτηρίζει τη σημερινή εποχή και το άνοιγμα των εθνικών αγορών καθιστούν απαραίτητη την εξάλειψη των εν λόγω λογιστικών διαφορών και την ομοιογενοποίηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρηματικών μονάδων, τόσο σε εθνικό, όσο και σε διεθνές επίπεδο. Η επιτακτικότητα της ανάγκης για εφαρμογή ομοιόμορφων λογιστικών προτύπων σε παγκόσμιο επίπεδο, γίνεται εμφανής ιδιαίτερα στα πλαίσια της κρίσης που χαρακτηρίζει το τελευταίο διάστημα τις αγορές, και του συνεχώς αυξανόμενου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων. Η σημασία της λογιστικής εναρμόνισης με ένα παγκόσμιο, κοινό λογιστικό πλαίσιο κανόνων, μεθόδων και αρχών δεν άργησε να γίνει κατανοητή. Προς αυτήν την κατεύθυνση, ξεκίνησαν οι προσπάθειες για την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, με απώτερο στόχο την εξασφάλιση της διαφάνειας και της υψηλής ποιότητας λογιστικής πληροφόρησης που απαιτείται για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

Καθώς οι εξελίξεις στο χώρο της λογιστικής επιστήμης κινούνται με ραγδαία ταχύτητα, η τήρηση του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου που βρίσκεται στην κορυφή του λογιστικού συστήματος της χώρας μας, είναι προφανές και αναμενόμενο ότι δεν μπορεί στις μέρες μας να καλύψει τις ανάγκες για χρηματοοικονομική πληροφόρηση του επενδυτικού κοινού. Οι ελληνικές επιχειρήσεις υποχρεώθηκαν να ακολουθήσουν τις τρέχουσες αλλαγές και η υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα, προκάλεσε μία σειρά από μεταρρυθμίσεις και ένα πλήθος από σημαντικές επιπτώσεις για το οικονομικό περιβάλλον της χώρας.

Η αναγκαιότητα και η σημασία της λογιστικής εναρμόνισης, καθώς και οι συνέπειες που συνοδεύονται με τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), αποτέλεσαν το βασικότερο κίνητρο για την εκπόνηση της παρούσας διπλωματικής εργασίας και την μελέτη του συγκεκριμένου θέματος. Η διάρθρωση της εν λόγω εργασίας έχει ως εξής.

Στο πρώτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται ορισμένα εισαγωγικά στοιχεία για την έννοια της λογιστικής τυποποίησης και αναφέρονται κάποια Γενικά Λογιστικά Σχέδια που αναπτύχθηκαν σε Ευρωπαϊκές χώρες στα πλαίσια της προσπάθειας για λογιστική τυποποίηση στην Ευρώπη.

Το δεύτερο κεφάλαιο, εισάγει την έννοια της λογιστικής εναρμόνισης, αφού πρώτα αναφέρεται στις αιτίες για τις υπάρχουσες διαφοροποιήσεις ανάμεσα σε λογιστικά συστήματα διαφορετικών χωρών και τις δυσκολίες που προκύπτουν στη διαδικασία της εξάλειψης των συγκεκριμένων διαφορών. Επίσης, τονίζει τη σημασία της λογιστικής εναρμόνισης και παρουσιάζει με χρονικές αναφορές τα βασικότερα σημεία κατά την προσπάθεια που έγινε για την επίτευξη λογιστικής εναρμόνισης, τόσο στην Ευρώπη, όσο και σε διεθνές επίπεδο. Έτσι, δίνεται η ιστορική ανασκόπηση που οδήγησε τελικά στην ανάπτυξη των Δ.Λ.Π.

Στη συνέχεια, περιγράφεται η έννοια, ο σκοπός και η σημασία των εν λόγω προτύπων, αναλύονται οι βασικές αρχές που διέπουν τα πρότυπα και περιγράφεται η διαδικασία της κατάρτισης και υιοθέτησης τους.

Το τέταρτο κεφάλαιο της εργασίας, αναφέρεται στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας, εστιάζοντας στη σύγκριση ανάμεσα στην ελληνική νομοθεσία και τα Διεθνή Πρότυπα. Περιγράφεται με λίγα λόγια, το Ε.Γ.Λ.Σ. και αναλύονται οι διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και του Ελληνικού Λογιστικού Πλαισίου.

Στο πέμπτο κεφάλαιο, περιγράφεται η προσπάθεια εναρμόνισης των ελληνικών επιχειρήσεων μετά την υποχρεωτική εφαρμογή των προτύπων και αναλύονται σε θεωρητικό επίπεδο οι επιπτώσεις από τη χρήση των προτύπων στην Ελλάδα. Τονίζονται οι δυσκολίες των επιχειρήσεων να προσαρμοστούν στις αλλαγές που συνοδεύει η καθιέρωση των προτύπων, αλλά και στα οφέλη που παρέχονται από την εφαρμογή αυτών στον επιχειρηματικό κόσμο.

Οι συνέπειες που προκύπτουν από την καθιέρωση στη χώρα μας των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, εξετάζονται στη συνέχεια μέσα από μια εμπειρική μελέτη. Έτσι, στο έκτο κεφάλαιο, παραθέτονται αναλυτικά και εξετάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας που πραγματοποιήθηκε μέσω ενός ερωτηματολογίου, το οποίο στάλθηκε σε ελληνικές επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Επιπλέον, στο συγκεκριμένο κεφάλαιο, δίνεται αρχικά μία βιβλιογραφική επισκόπηση με παρόμοιες έρευνες που έχουν πραγματοποιηθεί στο παρελθόν, σχετικά με τη χρήση των Δ.Λ.Π.

Τέλος, στον Επίλογο της εργασίας παραθέτονται κάποια γενικά συμπεράσματα σε ότι αφορά τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και την απαιτούμενη προσπάθεια από τις ελληνικές επιχειρηματικές μονάδες να προσαρμόσουν το Ε.Γ.Λ.Σ. στα πρότυπα, ώστε να επιτευχθεί πλήρης λογιστική εναρμόνιση.

# Πίνακας Περιεχομένων

Κατάλογος Πινάκων .....	viii
Κατάλογος Διαγραμμάτων .....	x
Παραρτήματα.....	xii
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.....	xii
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2.....	xiv
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3.....	xvii
Βιβλιογραφία .....	xx
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....	1
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ .....	6
2.1    Δυσκολίες Λογιστικής Εναρμόνισης.....	6
2.2    Σημασία Λογιστικής Εναρμόνισης.....	7
2.3    Λογιστική Εναρμόνιση στην Ε.Ε. ....	10
2.4    Διεθνής Τάση για Λογιστική Εναρμόνιση.....	13
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ .....	17
3.1    Έννοια και Σκοπός .....	17
3.2    Γενικές Αρχές .....	19
3.3    Όργανα Κατάρτισης των Δ.Λ.Π. ....	23
3.3.1  Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) .....	23
3.3.2  Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (IASB) .....	23
3.3.3  Συμβουλευτικό Όργανο Προτύπων (Standards Advisory Council - SAC) .....	24
3.3.4  Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC) 24	
3.4    Διαδικασία Έκδοσης Προτύπων .....	25

3.5	Πλαίσιο Κατάρτισης.....	27
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΙ Δ.Λ.Π.....		28
4.1	Ελληνική Πραγματικότητα .....	28
4.2	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	29
4.3	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.....	30
4.3.1	Σκοπός του Ε.Γ.Λ.Σ.....	31
4.3.2	Βασικές Αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.....	32
4.4	Βασικές Διαφορές Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π.....	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ .....		41
5.1	Δυσκολίες Αναπροσαρμογής.....	45
5.2	Οφέλη από Χρήση των Δ.Λ.Π.....	47
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΞΕΤΑΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΠΤΩΣΕΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΟΥΣΙΑΖΕΙ Η ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ .....		49
6.1	Σκοπός Εμπειρικής Μελέτης.....	49
6.2	Μεθοδολογία Έρευνας.....	49
6.3	Επισκόπηση Βιβλιογραφίας.....	52
6.4	Ταυτότητα Δείγματος .....	55
6.5	Αποτελέσματα Έρευνας.....	58
6.5.1	Έλεγχος Ανεξαρτησίας $\chi^2$ .....	83
6.5.2	Έλεγχος Συσχέτισης Pearson .....	91
6.5.3	Ανάλυση One Way ANOVA .....	95
6.6	Γενικά Συμπεράσματα .....	97
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....		98

## Κατάλογος Πινάκων

Πίνακες	Σελίδες
Πίνακας 1: Ημερομηνία Ενσωμάτωσης 4 <sup>ης</sup> και 7 <sup>ης</sup> Οδηγίας στις χώρες της Ε.Ε.	12
Πίνακας 2: Διαφορές Δ.Λ.Π. – Ε.Λ.Π.	35
Πίνακας 3: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση Β5 αναλογικά με το φύλλο	83
Πίνακας 4: Chi-Square Test για Ερώτηση Β5 αναλογικά με το φύλλο	84
Πίνακας 5: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση Γ9 αναλογικά με το φύλλο	84
Πίνακας 6: Chi-Square Test για Ερώτηση Γ9 αναλογικά με το φύλλο	84
Πίνακας 7: Κατανομή Συχνότητας Ερώτησης Γ10 αναλογικά με το φύλλο	84
Πίνακας 8: Chi-Square Test για Ερώτηση Γ10 αναλογικά με το φύλλο	85
Πίνακας 9: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση Α2 αναλογικά με την ηλικία	85
Πίνακας 10: Chi-Square Test για Ερώτηση Α2 αναλογικά με την ηλικία	86
Πίνακας 11: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση Γ5 αναλογικά με την ηλικία	86
Πίνακας 12: Chi-Square Test για Ερώτηση Γ5 αναλογικά με την ηλικία	86
Πίνακας 13: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση Α5 αναλογικά με το επίπεδο εκπαίδευσης	87
Πίνακας 14: Chi-Square Test για Ερώτηση Α5 αναλογικά με το επίπεδο εκπαίδευσης	87

Πίνακας 15: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση B2 αναλογικά με το επίπεδο εκπαίδευσης	87
Πίνακας 16: Chi-Square Test για Ερώτηση B2 αναλογικά με το επίπεδο εκπαίδευσης	87
Πίνακας 17: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση A3 αναλογικά με την παρακολούθηση επιμορφωτικών προγραμμάτων για Δ.Λ.Π.	88
Πίνακας 18: Chi-Square Test για για Ερώτηση A3 αναλογικά με την παρακολούθηση επιμορφωτικών προγραμμάτων για Δ.Λ.Π.	89
Πίνακας 19: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση A4 αναλογικά με την παρακολούθηση επιμορφωτικών προγραμμάτων για Δ.Λ.Π.	89
Πίνακας 20: Chi-Square Test για Ερώτηση A4 αναλογικά με την παρακολούθηση επιμορφωτικών προγραμμάτων για Δ.Λ.Π.	89
Πίνακας 21: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση Γ1 αναλογικά με την παρακολούθηση επιμορφωτικών προγραμμάτων για Δ.Λ.Π.	90
Πίνακας 22: Chi-Square Test για Ερώτηση Γ1 αναλογικά με την παρακολούθηση επιμορφωτικών προγραμμάτων για Δ.Λ.Π.	90
Πίνακας 23: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση Γ5 αναλογικά με την παρακολούθηση επιμορφωτικών προγραμμάτων για Δ.Λ.Π.	90
Πίνακας 24: Chi-Square Tests για Ερώτηση Γ5 αναλογικά με την παρακολούθηση επιμορφωτικών προγραμμάτων για Δ.Λ.Π.	90
Πίνακας 25: Αποτελέσματα ανάλυσης ANOVA	96

## Κατάλογος Διαγραμμάτων

Διαγράμματα	Σελίδες
Διάγραμμα 1: Όργανα Κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων	25
Διάγραμμα 2: Φύλλο Ερωτηθέντων	56
Διάγραμμα 3: Ηλικία Ερωτηθέντων	56
Διάγραμμα 4: Επίπεδο Εκπαίδευσης Εργαζομένων	56
Διάγραμμα 5: Μορφή Εταιρείας	57
Διάγραμμα 6: Αριθμός Εργαζομένων της Εταιρείας	57
Διάγραμμα 7: Παρακολούθηση Προγραμμάτων Επιμόρφωσης Δ.Λ.Π.	58
Διάγραμμα 8: 'Α Μέρος – Ερώτηση 1	59
Διάγραμμα 9: 'Α Μέρος – Ερώτηση 2	60
Διάγραμμα 10: 'Α Μέρος – Ερώτηση 3	61
Διάγραμμα 11: 'Α Μέρος – Ερώτηση 4	62
Διάγραμμα 12: 'Α Μέρος – Ερώτηση 5	63
Διάγραμμα 13: 'Β Μέρος – Ερώτηση 1	64
Διάγραμμα 14: 'Β Μέρος – Ερώτηση 2	65
Διάγραμμα 15: 'Β Μέρος – Ερώτηση 3	66

Διάγραμμα 16: ‘Β Μέρος – Ερώτηση 4	67
Διάγραμμα 17: ‘Β Μέρος – Ερώτηση 5	68
Διάγραμμα 18: ‘Β Μέρος – Ερώτηση 6	69
Διάγραμμα 19: ‘Β Μέρος – Ερώτηση 7	70
Διάγραμμα 20: ‘Γ Μέρος – Ερώτηση 1	71
Διάγραμμα 21: ‘Γ Μέρος – Ερώτηση 2	72
Διάγραμμα 22: ‘Γ Μέρος – Ερώτηση 3	73
Διάγραμμα 23: ‘Γ Μέρος – Ερώτηση 4	74
Διάγραμμα 24: ‘Γ Μέρος – Ερώτηση 5	75
Διάγραμμα 25: ‘Γ Μέρος – Ερώτηση 6	76
Διάγραμμα 26: ‘Γ Μέρος – Ερώτηση 7	77
Διάγραμμα 27: ‘Γ Μέρος – Ερώτηση 8	78
Διάγραμμα 28: ‘Γ Μέρος – Ερώτηση 9	79
Διάγραμμα 29: ‘Γ Μέρος – Ερώτηση 10	80
Διάγραμμα 30: ‘Γ Μέρος – Ερώτηση 11	81
Διάγραμμα 31: ‘Γ Μέρος – Ερώτηση 12	82

# Παραρτήματα

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1: ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ Δ.Λ.Π. – Δ.Π.Χ.Α.<sup>1</sup>

- Δ.Λ.Π. 1 – Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων
- Δ.Λ.Π. 2 – Αποθέματα
- Δ.Λ.Π. 7 – Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Δ.Λ.Π. 8 – Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη
- Δ.Λ.Π. 10 – Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού
- Δ.Λ.Π. 11 – Συμβάσεις Κατασκευής
- Δ.Λ.Π. 12 – Φόροι Εισοδήματος
- Δ.Λ.Π. 16 – Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις
- Δ.Λ.Π. 17 – Μισθώσεις
- Δ.Λ.Π. 18 – Χρηματοπιστωτικά μέσα
- Δ.Λ.Π. 19 – Παροχές σε εργαζομένους
- Δ.Λ.Π. 20 – Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης
- Δ.Λ.Π. 21 – Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος
- Δ.Λ.Π. 23 – Κόστος Δανεισμού
- Δ.Λ.Π. 24 – Γνωστοποιήσεις συνδεδεμένων μερών
- Δ.Λ.Π. 27 – Ενοποιημένες και ατομικές οικονομικές καταστάσεις
- Δ.Λ.Π. 28 – Επενδύσεις σε συγγενείς επιχειρήσεις
- Δ.Λ.Π. 29 – Παρουσίαση οικονομικών στοιχείων σε υπερπληθωριστικές οικονομίες

---

<sup>1</sup> <http://www.taxheaven.gr>

- Δ.Λ.Π. 31 – Συμμετοχές σε κοινοπραξίες
- Δ.Λ.Π. 32 – Χρηματοοικονομικά Μέσα - Παρουσίαση
- Δ.Λ.Π. 33 – Κέρδη ανά μετοχή
- Δ.Λ.Π. 34 – Ενδιάμεση χρηματοοικονομική αναφορά
- Δ.Λ.Π. 36 – Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων
- Δ.Λ.Π. 37 – Προβλέψεις, ενδεχόμενες υποχρεώσεις και ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία: Δ.Λ.Π. 38 – Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία
- Δ.Λ.Π. 39 – Χρηματοοικονομικά μέσα: Αναγνώριση και επιμέτρηση
- Δ.Λ.Π. 40 – Επενδύσεις σε ακίνητα
- Δ.Λ.Π. 41 – Γεωργία

Στα παραπάνω πρότυπα έρχονται να συμπληρώσουν στοιχεία τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, που επίσης ονομάζονται και Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Τα συγκεκριμένα πρότυπα είναι οχτώ:

- Δ.Π.Χ.Α. 1: Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
- Δ.Π.Χ.Α. 2: Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών
- Δ.Π.Χ.Α. 3: Συνενώσεις Επιχειρήσεων
- Δ.Π.Χ.Α. 4: Ασφαλιστήρια Συμβόλαια
- Δ.Π.Χ.Α. 5: Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία που κατέχονται προς πώληση και διακοπείσες δραστηριότητες
- Δ.Π.Χ.Α. 6: Έρευνα και αξιολόγηση ορυκτών πόρων
- Δ.Π.Χ.Α. 7: Χρηματοοικονομικά μέσα: Γνωστοποιήσεις
- Δ.Π.Χ.Α. 8: Λειτουργικοί τομείς

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 2: ΚΑΝΟΝΙΣΜΟΙ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΓΙΑ ΥΙΟΘΕΤΗΣΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.<sup>2</sup>

Η Επιτροπή της Ευρωπαϊκής Ένωσης υιοθέτησε τα Δ.Λ.Π και Δ.Π.Χ.Π., καθώς και τις Διερμηνείες της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών με την παρακάτω σειρά Κανονισμών οι οποίοι ανάγκασαν όλα τα κράτη μέλη σε υποχρεωτική εφαρμογή.

- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 της Επιτροπής της 29ης Σεπτεμβρίου 2003, για την υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 707/2004 της Επιτροπής της 6ης Απριλίου 2004, που τροποποιεί τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Δ.Λ.Π. σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 2086/2004 της Επιτροπής της 19ης Νοεμβρίου 2004, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Δ.Λ.Π. σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά την ενσωμάτωση του Δ.Λ.Π. 39.
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 2236/2004 της Επιτροπής της 29ης Δεκεμβρίου 2004, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Δ.Λ.Π. σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά τα Δ.Π.Χ.Π. 1, 3, 4 και 5, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 1, 10, 12, 14, 16 έως 19, 22, 27, 28 και 31 έως 41 και τις διερμηνείες της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών 9, 22, 28 και 32.
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 2237/2004 της Επιτροπής της 29ης Δεκεμβρίου 2004, που τροποποιεί τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Δ.Λ.Π σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά το Δ.Λ.Π. 32 και τη διερμηνεία Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π. 1.

---

<sup>2</sup> Δρ. Μιχαήλ Δ. Παζάρσκης, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», σημειώσεις Τμήματος Λογιστικής ΤΕΙ Σερρών.

- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 2238/2004 της Επιτροπής της 29ης Δεκεμβρίου 2004, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Δ.Λ.Π. σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά το Δ.Π.Χ.Π. 1, τα Δ.Λ.Π. 1 έως 10, 12 έως 17, 19 έως 24, 27 έως 38, 40 και 41, καθώς και τις διερμηνείες Μ.Ε.Δ. 1 έως 7, 11 έως 14, 18 έως 27 και 30 έως 33.
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 211/2005 της Επιτροπής της 4ης Φεβρουαρίου 2005, που τροποποιεί τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Δ.Λ.Π. σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά τα Δ.Π.Χ.Π. 1 και 2 και τα Δ.Λ.Π. 12, 16, 19, 32, 33, 38 και 39.
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1751/2005 της Επιτροπής της 25ης Οκτωβρίου 2005, που τροποποιεί τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά το Δ.Π.Χ.Π. 1, το Δ.Λ.Π. 39 και τη Μ.Ε.Δ. 12.
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1073/2005 της Επιτροπής της 7ης Ιουλίου 2005, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά τη διερμηνεία Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π. 2.
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1864/2005 της Επιτροπής της 15ης Νοεμβρίου 2005, που τροποποιεί τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Δ.Λ.Π. σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 1 και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 32 και 39.
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1910/2005 της Επιτροπής της 8ης Νοεμβρίου 2005, για τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 1 και 6, τα Δ.Λ.Π. 1, 16, 19, 24, 38 και 39 και τις Διερμηνείες της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης 4 και 5.
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 2106/2005 της Επιτροπής της 21ης Δεκεμβρίου 2005, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 της Επιτροπής για την υιοθέτηση

ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, όσον αφορά το Δ.Λ.Π. 39.

- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 108/2006 της Επιτροπής της 11ης Ιανουαρίου 2006, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων Δ.Λ.Π. σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά τα Δ.Π.Χ.Π. 1, 4, 6 και 7, τα Δ.Λ.Π. 1, 14, 17, 32, 33, και 39, και τη διερμηνεία 6 της Επιτροπής Διερμηνειών των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.).
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 708/2006 της 8ης Μαΐου 2006, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση ορισμένων διεθνών λογιστικών προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 21 και τη διερμηνεία 7 της Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1329/2006 της Επιτροπής της 8ης Σεπτεμβρίου 2006, για τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 για την υιοθέτηση Δ.Λ.Π. σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά τις διερμηνείες 8 και 9 της Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 611/2007 της Επιτροπής της 1ης Ιουνίου 2007, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 περί της υιοθέτησης ορισμένων Δ.Λ.Π. σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά τη Διερμηνεία 11 της Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 610/2007 της επιτροπής της 1ης Ιουνίου 2007, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 περί της υιοθέτησης ορισμένων Δ.Λ.Π. σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά τη Διερμηνεία 10 της Επιτροπής Διερμηνειών των Δ.Π.Χ.Π.
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 1358/2007 της Επιτροπής της 21ης Νοεμβρίου 2007, για την τροποποίηση του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 1725/2003 περί της υιοθέτησης ορισμένων Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σύμφωνα με τον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου όσον αφορά το Δ.Π.Χ.Π. 8.

### ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3: ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΛΟΓΙΟ ΕΜΠΕΙΡΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Γενικά στοιχεία (Σημειώνετε με X στο αντίστοιχο κουτάκι)

Φύλο	Άντρας	Γυναίκα

Ηλικία	20-35	35-50	> 50

Επίπεδο εκπαίδευσης	Δευτεροβάθμια εκπαίδευση	Πανεπιστημιακή εκπαίδευση	Μεταπτυχιακό	Διδακτορικό

Μορφή Εταιρίας	A.E	O.E	E.E	E.Π.E	Ατομική

Αριθμός Εργαζομένων	< 10	10-100	> 100

Έχετε παρακολουθήσει προγράμματα επιμόρφωσης για τα Δ.Λ.Π.	ΝΑΙ	ΟΧΙ

<b>Μέρος Α' : ΔΙΑΦΟΡΕΣ Ε.Λ.Π. – Δ.Λ.Π.</b>	Καθόλου	Σε μικρό βαθμό	Μέτρια	Σε μεγάλο βαθμό	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
1. Οι λογιστικές πληροφορίες των Δ.Λ.Π. είναι κατανοητές σε σχέση με τα Ε.Λ.Π.;					
2. Τα Δ.Λ.Π. παρέχουν περισσότερη ομοιομορφία και συνέπεια ώστε να διευκολύνουν τη λήψη οικονομικών αποφάσεων;					
3. Υπάρχει περισσότερη εμπιστοσύνη από τους χρήστες ως προς την αξιοπιστία των λογιστικών δεδομένων που παρέχονται με τα Δ.Λ.Π.;					
4. Υπάρχει δυνατότητα σύγκρισης ανάμεσα στις πληροφορίες που προκύπτουν τα Δ.Λ.Π. και εκείνες που παρέχονται μέσω των Ε.Λ.Π.;					
5. Η ταυτόχρονη λειτουργία των Δ.Λ.Π. και των Ε.Λ.Π. δημιουργεί σύγχυση στη λειτουργία της αγοράς;					
<b>Μέρος Β' : ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.</b>	Καθόλου	Σε μικρό βαθμό	Μέτρια	Σε μεγάλο βαθμό	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
1. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δημιούργησε την ανάγκη ανασυγκρότησης της οικονομικής διεύθυνσης της επιχείρησής σας;					
2. Οι κανόνες των Δ.Λ.Π. είναι περίπλοκοι και απαιτούν επαρκώς κατάλληλα εκπαιδευμένα στελέχη;					
3. Η εκπαίδευση του προσωπικού σχετικά με την κατανόηση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι επαρκής;					
4. Έγιναν έγκαιρα οι απαιτούμενες νομοθετικές παρεμβάσεις για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.;					
5. Το θεσμικό και νομοθετικό πλαίσιο στη χώρα μας έχει εναρμονιστεί πλήρως για την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.;					
6. Τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται ομοιόμορφα για όλες τις υπόχρεες επιχειρήσεις;					
7. Οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησής σας καλύπτουν πλήρως και ορθά τις απαιτήσεις των Δ.Λ.Π.;					

<b>Μέρος Γ' ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.</b>	Καθόλου	Σε μικρό βαθμό	Μέτρια	Σε μεγάλο βαθμό	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
1. Ο τρόπος εφαρμογής των Δ.Λ.Π. παρέχει την δυνατότητα παρουσίασης επιθυμητών λογιστικών μεγεθών;					
2. Η χρήση των Δ.Λ.Π. μπορεί να λειτουργήσει καταλυτικά και να ενισχύσει σημαντικά το έργο των εποπτικών αρχών;					
3. Έχει βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα του ελέγχου ώστε να εξασφαλίζονται τα συμφέροντα των μετόχων από εταιρικές απάτες;					
4. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει επιφέρει αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου;					
5. Η χρήση των Δ.Λ.Π. έχει διευκολύνει την κεφαλαιακή συμμετοχή ξένων επενδυτών;					
6. Έχουν διευκολυνθεί οι σχέσεις με ξένους πελάτες και αλλοδαπούς από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.;					
7. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει συμβάλει στην αύξηση της πιστοληπτικής ικανότητας των επιχειρήσεων απέναντι στο τραπεζικό σύστημα;					
8. Τα Δ.Λ.Π. έχουν συμβάλει στον εκσυγχρονισμό των διοικητικών συστημάτων;					
9. Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αύξησε το κόστος λειτουργίας του λογιστηρίου;					
10. Πιστεύετε ότι το κόστος από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. μπορεί να ανακτηθεί μακροπρόθεσμα μέσω διαφόρων ωφελειών;					

## Βιβλιογραφία

- Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκος, «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Ανάλυση Ερμηνεία», Έκδοση ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ, Αθήνα 1988
- Γρηγοράκος Γ. Θεόδωρος, «Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γενική και Αναλυτική Λογιστική)», Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα 2001
- EMMANOYHΛ I. ΣΑΚΕΛΛΗΣ, «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Ανάλυση και Ερμηνεία της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής», Εκδόσεις «ΒΡΥΚΟΥΣ», τόμος Α'
- Α. Παπαναστασάτου, «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», εκδόσεις Α. Σταμούλης, Πειραιάς 1992
- Κόντος, «Λογιστική Τραπεζών και εταιρειών Leasing & Factoring», β' έκδοση, Αθήνα 2010
- Κ. Καραμάνης και Β. Παπαδάκης, «Η Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. (ΔΠΧΠ) στην Ελλάδα, Επιπτώσεις για Ελεγκτές, Λογιστές, Επιχειρήσεις και Εποπτικές Αρχές», Αθήνα, Σεπτέμβριος 2008
- Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., «Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε Συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο - Θεωρία και Πράξη», Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη, 2006
- Χέβας Δ., Παπαδάκη Α., «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα, 2004
- Ιωάννης Α. Φίλος, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Οδηγός Πρώτης εφαρμογής», Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ 2003
- Βλάχος Χ., Λουκά Α., «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Εκδόσεις Global Training, Αθήνα 2007
- Κανονισμός (ΕΚ) αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 19<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002 για την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

- Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Τεύχος πρώτο, 20 Μαρτίου 2002
- Χρήστος Μπαϊρακτάρης, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) IFRS», πανεπιστημιακές σημειώσεις, 15 Μαΐου 2008
- Δρ. Μιχαήλ Δ. Παζάρσκης, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», σημειώσεις Τμήματος Λογιστικής ΤΕΙ Σερρών
- Πρωτονόλης Νικόλαος, «Η αλήθεια για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Λογιστής, Μάρτιος 2002
- Ιορδάνης Ν. Φλωρόπουλος, «Η πρόμη υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.: Η περίπτωση των μικρών και μεσαίου μεγέθους Ελληνικών επιχειρήσεων»
- Κώστας Παπαθανασίου, «Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα»
- Π. Αλεξιάκης «Τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα θα φέρουν ξένους επενδυτές», 17/02/2002
- Grant Thornton (συλλογική συγγραφή), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. – αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση αναθεωρημένη
- Αποστολίδου Μαρία, «Τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι ελληνικές επιχειρήσεις με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π.: Εμπειρική Έρευνα», 2009

## Ξένη Βιβλιογραφία

- Patrick R. Delaney, Barry J. Epstein, James R. Adler, Michael F. Foran “GAAP: interpretation and application”, 1985
- John Blake and Oriol Amat, “European Accounting”, Great Britain 1993
- Jade Balle, “How Was GAAP Developed?”
- C.W. Nobes and R.H. Parker, “Issues in Multinational Accounting, Oxford”, Philip Allan 1988
- C. Nobes, Robert B. Parker, Robert H. Parker, “Comparative international accounting”, 2008
- Irena Jindřichovská, “International Differences in Accounting: The Birth of an Accounting Harmonization Process”
- Christian Leuz and Peter Wysocki, “Economic Consequences of Financial Reporting and Disclosure Regulation, July 2008
- Zarzeski, M. (1996) "Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices", *Accounting Horizons*
- Floropoulos, J. and Moschidis, O. (2004) "Are the small enterprises ready for the implementation of IFRS? The case of Greece", *East-West Journal of Economics and Business*
- European Commission (1995) Accounting Harmonisation: A New Strategy Vis-à-vis International Harmonisation.com 95 (508), Brussels.
- European Commission (2002) Uniform Rules for International Accounting Standards from 2005 onwards.com (2001) 80.
- Haller, A. and Kepler J. «Financial accounting developments in the E.U.: past events and future prospects», *European Accounting Review*, 2002

## Χρήσιμες Ιστοσελίδες

- <http://www.taxheaven.gr>
- [http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή\\_Λογιστικά\\_Πρότυπα](http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή_Λογιστικά_Πρότυπα)
- <http://www.euro2day.gr/specials/topics/135/articles/60649/Article.aspx>
- <http://www.mbasociety.gr/uploads/BW2008/Bairaktaris.pdf>
- [http://www.ehow.com/about\\_4707464\\_how-was-gaap-developed.html](http://www.ehow.com/about_4707464_how-was-gaap-developed.html)
- [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508\\_el.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_el.pdf)
- <http://research.altec.gr/iris/html/dlp.htm>
- <http://www.scribd.com/doc/40245726/ΔΛΠ-ΓΕΝΙΚΑ>
- [http://www.econ.uoi.gr/prosopikes\\_selides/koumanakos/logistiki1/genika\\_paradektes\\_logistikes\\_praktikes.pdf](http://www.econ.uoi.gr/prosopikes_selides/koumanakos/logistiki1/genika_paradektes_logistikes_praktikes.pdf)
- [http://www.hcmc.gr/photos/Statistics/files/Papathanasiou\\_Presentation.pdf](http://www.hcmc.gr/photos/Statistics/files/Papathanasiou_Presentation.pdf)
- [http://www.expertfinance.gr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=63:article3&catid=34:latest-news&Itemid=65](http://www.expertfinance.gr/index.php?option=com_content&view=article&id=63:article3&catid=34:latest-news&Itemid=65)
- <http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=140457>

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η σύγχρονη αγορά και κοινωνία, διακρίνεται από σύγχρονες τεχνολογικές εξελίξεις, από την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας και τον έντονο ανταγωνισμό μεταξύ επιχειρηματικών μονάδων διαφόρων κλάδων της οικονομίας. Με δεδομένη την απελευθέρωση των μεταφορών κεφαλαίων και των επενδύσεων πέρα από τα εθνικά σύνορα κάθε κράτους, που χαρακτηρίζει τις τελευταίες δεκαετίες, καθίσταται απαραίτητη η ανάγκη για την ύπαρξη διαφάνειας και αξιοπιστίας στη λογιστική πληροφόρηση που παρέχει κάθε επιχείρηση με σκοπό τη χρήση τους στη λήψη οικονομικών αποφάσεων και τη δημιουργία εμπιστοσύνης στην εταιρική διακυβέρνηση των επιχειρήσεων.

Η λογιστική, όπως όλοι γνωρίζουμε, αποτελεί για τους ανθρώπους που σχετίζονται με οποιονδήποτε τρόπο με μια οικονομική οντότητα, τη γλώσσα επικοινωνίας και κατανόησης της οικονομικής πληροφορίας που απορρέει από τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης. Το σημαντικότερο αντικείμενο της λογιστικής, αποτελεί η παροχή πληροφοριών στους λήπτες επιχειρηματικών αποφάσεων, οι οποίοι αντλούν τις σχετικές πληροφορίες από τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται στις επιχειρήσεις. Είναι γενικά παραδεκτό, ότι η σημασία των πληροφοριακών στοιχείων για τους χρήστες αποκτά μεγαλύτερη σπουδαιότητα, όταν η πληροφόρηση μπορεί να είναι διαχρονικά συγκρίσιμη στα πλαίσια τόσο της ίδιας της επιχείρησης όσο και μεταξύ επιχειρήσεων διαφόρων κλάδων της οικονομίας.

<sup>3</sup>Θα μπορούσαμε να πούμε ότι η έννοια της λογιστικής τυποποίησης αναφέρεται στη διαδικασία ακριβοδίκαιης και ομοιόμορφης λογιστικής σχεδίασης, πρώτα σε επίπεδο επιχείρησης, καθώς επίσης και σε επίπεδο κλάδου, χώρας, αλλά και σε διεθνή κλίμακα. Σκοπός της λογιστικής τυποποίησης είναι η εξασφάλιση της συγκέντρωσης ομοιογενών και σωστών πληροφοριακών στοιχείων σχετικά με τη χρηματοοικονομική θέση και τη παραγωγική δραστηριότητα όλων των οικονομικών μονάδων της χώρας. Με αυτόν τον τρόπο συμβάλλει στην ελαχιστοποίηση του βαθμού υποκειμενικότητας των λογιστικών εργασιών.

---

<sup>3</sup> ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι. ΣΑΚΕΛΛΗΣ, «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Ανάλυση και Ερμηνεία της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής», Εκδόσεις «ΒΡΥΚΟΥΣ», τόμος Α'.

Ωστόσο, η έννοια της τυποποίησης δεν απορρέει μόνο από τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές και συνεπώς η λογιστική τυποποίηση δεν σημαίνει πάντα ομοιομορφοποίηση και συγκρισιμότητα, καθώς τείνει να συγκεράσει την ανάγκη ενιαίας παρουσίασης των λογιστικών δεδομένων για γενικότερους σκοπούς, με την ανάγκη προσαρμογής των οικονομικών καταστάσεων, σε ιδιαίτερες συνθήκες, για συγκεκριμένους σκοπούς και μέσα σε επιμέρους οικονομικές μονάδες. Πολλές φορές, παρατηρείται αυθαιρεσία που χωρίς να αντιβαίνει τις λογιστικές αρχές, καταστρέφει τη συγκρισιμότητα των στοιχείων. Έτσι, με την καθιέρωση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου επιδιώκεται η τυποποίηση των λογιστικών μεγεθών με την ευρεία έννοια της λέξεως και η εξασφάλιση ομοιομορφίας σε εθνικό, τουλάχιστον, επίπεδο.

<sup>4</sup>Στο τέλος του 19<sup>ου</sup> αιώνα, παρατηρείται νομοθετική κίνηση σε πολλές χώρες για τη λήψη νομοθετικών μέτρων σχετικά με τον τρόπο σύνταξης και το περιεχόμενο του ισολογισμού των ανώνυμων εταιρειών. Σταδιακά, η μία μετά την άλλη, οι προηγμένες χώρες άρχισαν να περιλαμβάνουν στις εμπορικές τους νομοθεσίες σχετικές διατάξεις για τη διενέργεια της απογραφής, την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και γενικούς κανόνες για την σύνταξη του ισολογισμού και του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως». Με τη λήψη των νομοθετικών αυτών μέτρων κάθε χώρα αποσκοπούσε να επιτύχει την κατάρτιση ειλικρινών, σαφών και ομοιόμορφων οικονομικών καταστάσεων.

Επί πολλά χρόνια, οι επιχειρήσεις εντάσσονταν και λειτουργούσαν ως οντότητες μέσα στα στενά πλαίσια του εθνικού τους περιβάλλοντος. Ωστόσο, με την πάροδο των χρόνων, άρχισε να γίνεται ολοένα και περισσότερο φανερό ότι για την κατάρτιση αληθών και ομοιόμορφων οικονομικών καταστάσεων, δεν είναι αρκετοί οι κανόνες περί καταρτίσεως τους, αλλά απαιτείται η θέσπιση κανόνων αναφορικά με το περιεχόμενο και τον τρόπο λειτουργίας των τηρητέων λογαριασμών, από τους οποίους πηγάζει ο ισολογισμός και ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως». Με άλλα λόγια, απαιτείται τυποποίηση ολόκληρης της λογιστικής λειτουργίας και της λογιστικής απεικόνισης της επιχειρηματικής δράσης μιας οικονομικής μονάδας.

Επιπλέον, η ανάγκη και ταυτόχρονα η ευκαιρία, των επιχειρήσεων να δραστηριοποιηθούν πέραν των εθνικών τους συνόρων γέννησε την ανάγκη για μια διεθνή τυποποίηση της γλώσσας με την οποία συνεννοούνταν όσοι εμπλέκονται με τη λογιστική. Με τη διεθνοποίηση της αγοράς

---

<sup>4</sup> Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκος, «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Ανάλυση Ερμηνεία», Έκδοση ΣΩΜΑΤΟΣ ΟΡΚΩΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ, Αθήνα 1988.

δημιουργήθηκε θέμα ως προς τον τρόπο σύνταξης και παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας επιχειρηματικής οντότητας, η οποία επιθυμούσε να δραστηριοποιηθεί πέρα από τα εθνικά της σύνορα. Έτσι, άρχισε να γίνεται αντιληπτή η ανάγκη για καθιέρωση ενός ενιαίου συνόλου κανόνων, αρχών και μεθόδων αποτύπωσης και παρουσίασης των λογιστικών πληροφοριών που να καταγράφει και να παρακολουθεί τη δράση της επιχείρησης, τόσο σε εθνικό όσο και σε κοινοτικό και διεθνές επίπεδο, ώστε να εξασφαλιστεί η συγκέντρωση ομοιογενών, αξιόπιστων και ορθών στοιχείων και πληροφοριών σχετικά με την περιουσιακή διάρθρωση τους, τη χρηματοοικονομική κατάσταση και δραστηριότητα τους.

<sup>5</sup>Ενώ λοιπόν η διαφοροποίηση μεταξύ των Εθνικών Λογιστικών Προτύπων δημιουργεί πλήθος δυσκολιών στην πληροφόρηση των χρηστών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, παράλληλα η συγκρισιμότητα αυτών όσον αφορά επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε πολλές διαφορετικές χώρες είναι σχεδόν αδύνατη. Αν και από τα τέλη της δεκαετίας του '70 ήδη πολλές επιχειρήσεις, κυρίως μεγάλες, είχαν διαπιστώσει την ανάγκη της παρουσίασης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων, με τέτοιο τρόπο ώστε να είναι περισσότερο κατανοητή από τις διεθνείς κεφαλαιαγορές, εντούτοις μόλις τα τελευταία χρόνια υπήρξαν θεαματικές αλλαγές, κυρίως στις Η.Π.Α., αλλά και στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Με τον τρόπο αυτό επιτεύχθηκε η ενίσχυση της εμπιστοσύνης των επενδυτών για την ομαλή λειτουργία των χρηματαγορών, μετά από μια σειρά σημαντικών ζημιών που υπέστησαν οι εν λόγω επενδυτές, σε μεγάλες εταιρείες, όπως η Enron και η World.com στην Αμερική, αλλά και η Ahold στην Ευρώπη. Οι συγκεκριμένοι επενδυτές υπέστησαν σημαντικές απώλειες των επενδύσεών τους, λόγω της σημαντικής πτώσης των τιμών των μετοχών των παραπάνω εταιρειών, η οποία προήλθε εξαιτίας της αναμόρφωσης των οικονομικών στοιχείων.

Από τα παραπάνω, έγινε κατανοητό παγκοσμίως πως η εναρμόνιση των εγχώριων λογιστικών προτύπων κάθε χώρας με αυτά διεθνούς εμβέλειας και αποδοχής ήταν κάτι παραπάνω από επιβεβλημένη. Η διαδικασία της εναρμόνισης της χρηματοοικονομικής πληροφορίας μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση είχε ως σημείο εκκίνησης την Τέταρτη Κοινοτική Οδηγία (Ιούλιος 1978), και την Έβδομη Κοινοτική Οδηγία (Ιούνιος 1983). Η ενσωμάτωση

---

<sup>5</sup> Ιορδάνης Ν. Φλωρόπουλος, «Η πρώτη υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.: Η περίπτωση των μικρών και μεσαίου μεγέθους Ελληνικών επιχειρήσεων», 2006.

λοιπόν της 4<sup>ης</sup> και 7<sup>ης</sup> Οδηγίας στα εθνικά δίκτυα όλων των χωρών μελών της Ευρωπαϊκή Ένωσης αποτέλεσε κύρια φροντίδα που τελικά σήμερα έχει ολοκληρωθεί.

<sup>6</sup>Το έγγραφο «Accounting Harmonisations: A new strategy vis-a-vis International Harmonisation» (1995), το οποίο αναφέρει την ανάγκη εμφάνισης μιας Ευρωπαϊκής στρατηγικής για τη λογιστική εναρμόνιση, υπήρξε και εξακολουθεί να αποτελεί ένα από τα περισσότερο σημαντικά έγγραφα στη λογιστική εναρμόνιση της τελευταίας δεκαετίας. Το κείμενο υπογραμμίζει τις αδυναμίες των παραπάνω Οδηγιών και την ανικανότητα τους να εξαλείψουν πλήρως τις υπάρχουσες διαφοροποιήσεις ανάμεσα στα εθνικά λογιστικά συστήματα, και τονίζει την ανάγκη για την εύρεση νέων λύσεων και την ανάπτυξη μίας στρατηγικής που θα οδηγήσει στην ολοκλήρωση της προσπάθειας για λογιστική εναρμόνιση. <sup>7</sup>Η άποψη για την εξαιρετική σημαντικότητα αυτού του αρχικά επισημάνθηκε το 1997 από μεμονωμένες φωνές μέσα στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στη συνέχεια υιοθετήθηκε από το σύνολό της. Βλέποντας τα πράγματα εκ των υστέρων, διαπιστώνουμε ότι η άποψη αυτή εξακολουθεί να είναι ισχυρή ακόμη και σήμερα, αφού η μακρόχρονη επίδραση του συγκεκριμένου κειμένου οδήγησε στη νομοθετική κατ' αρχήν υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

Η νομοθετική υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αποτελεί το πρώτο βήμα της ολοκλήρωσης της λογιστικής εναρμόνισης στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σημειώνεται ότι από το 2005 περίπου 7.000 εισηγμένες σε Χρηματιστήρια της Ευρωπαϊκής Ένωσης εταιρείες έπρεπε να αρχίσουν να χρησιμοποιούν τα Δ.Λ.Π. <sup>8</sup>Αντικειμενικός στόχος των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων που εκδίδει το International Accounting Standards Board (IASB) είναι η προαγωγή ενός κοινού, υψηλής ποιότητας και αξιόπιστου πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για χρήση στις διεθνείς αγορές. Η υιοθέτηση των προτύπων αυτών, το 2005 από την Ευρωπαϊκή Ένωση, έχει από πολλούς χαρακτηριστεί ως το σημαντικότερο γεγονός των τελευταίων δεκαετιών στο χώρο της Λογιστικής και γενικότερα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, σε παγκόσμιο επίπεδο.

---

<sup>6</sup> European Commission (1995) Accounting Harmonisation: A New Strategy Vis-à-vis International Harmonisation.com 95 (508), Brussels.

<sup>7</sup> Ιορδάνης Ν. Φλωρόπουλος, «Η πρόωγη υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.: Η περίπτωση των μικρών και μεσαίου μεγέθους Ελληνικών επιχειρήσεων», 2006.

<sup>8</sup> Κ. Καραμάνης και Β. Παπαδάκης, «Η Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. (ΔΠΧΠ) στην Ελλάδα, Επιπτώσεις για Ελεγκτές, Λογιστές, Επιχειρήσεις και Εποπτικές Αρχές», Αθήνα, Σεπτέμβριος 2008.

Σε ότι αφορά την Ελλάδα, μετά την εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.) και την υιοθέτηση των λογιστικών οδηγιών της Ε.Ο.Κ. στη δεκαετία του 1980, η εισαγωγή των Δ.Λ.Π. αποτελεί την λογιστική επανάσταση του 21ου αιώνα, με δεδομένη τη διαφορά φιλοσοφίας μεταξύ Ε.Γ.Λ.Σ. και Δ.Λ.Π.. Η επιτυχία ενός τέτοιου μεγέθους και σημασίας εγχειρήματος απαιτεί καλό σχεδιασμό, συντονισμό ενεργειών και συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων: κράτος και εποπτικοί φορείς, ορκωτοί ελεγκτές και διοικήσεις των υποκείμενων επιχειρήσεων.

Γενικά, η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. έχει επιφέρει σημαντικές επιδράσεις σε ολόκληρο το λογιστικό σύστημα και σημαντικές επιπτώσεις σε όλους τους φορείς που εμπλέκονται με τη λογιστική. Βάσει των προτύπων, η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης προσπαθεί να παρουσιάσει όσο το δυνατόν πληρέστερα και πιο αξιόπιστα την πραγματική εικόνα της επιχείρησης, με κύριο γνώμονα την ορθότερη και αποτελεσματικότερη ενημέρωση του επενδυτικού κοινού και όλων των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων.

Μέχρι σήμερα, η IASC έχει εκδώσει συνολικά 41 πρότυπα. Η επικέντρωση της Επιτροπής παραμένει στα ουσιώδη στοιχεία πληροφόρησης, κατά την έκδοση ενός Δ.Λ.Π.. Με αυτόν τον τρόπο, προσπαθεί να κάνει τα πρότυπα όσο το δυνατόν πιο κατανοητά και πλήρη, ώστε να μπορούν να εφαρμοστούν αποτελεσματικά σε παγκόσμια βάση. Για τον σκοπό αυτό, τα πρότυπα αναθεωρούνται συνεχώς, λαμβάνοντας υπόψη τις τρέχουσες ανάγκες πληροφόρησης του κοινού, γι' αυτό και ορισμένα από αυτά έχουν εκδοθεί στο παρελθόν και αντικατασταθεί με αναθεωρημένα ή καινούρια πρότυπα. Έτσι, αξιοσημείωτο είναι ότι πολλά πρότυπα (Δ.Λ.Π. 3, 4, 5, 6, 9, 13, 25, 26, 30, 35) έχουν καταργηθεί, ενσωματωθεί ή υπερκαλυφθεί από άλλα πρότυπα.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ

### 2.1 Δυσκολίες Λογιστικής Εναρμόνισης

Η σπουδαιότητα της λογιστικής τυποποίησης άρχισε να γίνεται ευρέως αντιληπτή στο τέλος του 19ου αιώνα και οι οικονομικά αναπτυγμένες χώρες στην προσπάθεια τους να πετύχουν μία ορθολογικότερη οργάνωση των οικονομιών τους, ξεκίνησαν να εφαρμόζουν η καθεμία το δικό της Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Στο δυτικό κόσμο, είχαν αναπτυχθεί δύο βασικά μοντέλα λογιστικής τυποποίησης. Το πρώτο είναι το λεγόμενο γαλλογερμανικό μοντέλο, το οποίο πρωτοεμφανίστηκε στη Γαλλία το 17<sup>ο</sup> αιώνα με κρατική πρωτοβουλία και το δεύτερο μοντέλο, είναι το αγγλοσαξονικό, το οποίο ξεκίνησε στη Μεγάλη Βρετανία τον 19<sup>ο</sup> αιώνα.

Παρόλο που πολλά Γενικά Λογιστικά Σχέδια είχαν τη βάση τους σε άλλα, ωστόσο, κάθε χώρα είχε αναπτύξει και τηρούσε τους δικούς της λογιστικούς κανόνες. Η λογιστική τυποποίηση που ακολουθούσε κάθε χώρα ήταν ανάλογη με τις ανάγκες που καλούταν να εξυπηρετήσει κάθε Εθνικό Λογιστικό Σχέδιο. Είναι προφανές επομένως, ότι οι λογιστικές διαδικασίες, πρακτικές και μέθοδοι παρουσίαζαν μία ποικιλία από διαφοροποιήσεις ανάμεσα σε επιχειρήσεις διαφορετικών χωρών.<sup>9</sup> Η προσπάθεια και η απαιτούμενη διαδικασία προκειμένου να επιτευχθεί μείωση και εξάλειψη στις υπάρχουσες διαφορές ανάμεσα στα διαφορετικά λογιστικά συστήματα τυποποίησης ορίζεται ως λογιστική εναρμόνιση (accounting harmonization).

Οι εν λόγω διαφορές οφείλονται γενικά σε μία σειρά οικονομικών, κοινωνικών και άλλων παραγόντων. Τα εθνικά λογιστικά συστήματα μπορεί να δέχονται επιρροές από διάφορες οικονομικές ή λογιστικές θεωρίες που έχουν αναπτυχθεί σε μία χώρα. Για παράδειγμα, στη Φιλανδία είχε αναπτυχθεί μία λογιστική προσέγγιση που έδινε έμφαση στις ταμειακές ροές μιας επιχείρησης με αποτέλεσμα πολλά λογιστικά συστήματα να δίνουν σημασία στην καλύτερη δυνατή παρουσίαση και απεικόνιση των ταμειακών ροών.

Πολύ σημαντικό ρόλο παίζει επίσης, το οικονομικό σύστημα κάθε χώρας, τα διάφορα στοιχεία και χαρακτηριστικά που επηρεάζουν την οικονομία της, καθώς επίσης και οι πηγές

---

<sup>9</sup> John Blake and Oriol Amat, “European Accounting”, Great Britain 1993.

άντλησης χρηματικών κεφαλαίων σε κάθε χώρα, οι οποίες μπορεί να απαιτούν παροχή υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης.<sup>10</sup> Σύμφωνα με τους Nobes και Parker, οι επιχειρήσεις κάθε χώρας ανταποκρίνονται διαφορετικά στις ανάγκες για χρηματοδότηση και οι διαφορές ανάμεσα στις πηγές χρηματοδότησης είναι και η βασικότερη αιτία των διαφοροποιήσεων που επικρατούν στα εθνικά συστήματα λογιστικής τυποποίησης.

<sup>11</sup>Μαζί με τις πηγές χρηματοδότησης, στις κύριες αιτίες λογιστικής δυσαρμονίας μπορούμε να κατατάξουμε το υπάρχον νομικό πλαίσιο κάθε χώρας, τις πολιτιστικές διαφορές και τις διαφορετικές κουλτούρες που συναντάμε από χώρα σε χώρα, ενώ σημαντικό παράγοντα αποτελεί και το φορολογικό σύστημα και η σύνδεση που υπάρχει ανάμεσα στη λογιστική και τη φορολογία. Σε ορισμένες χώρες, για παράδειγμα, οι πληροφορίες που παρέχονται μέσα σε λογιστικές καταστάσεις χρησιμοποιούνται από τις φορολογικές αρχές προκειμένου να καθορίσουν το φορολογικό εισόδημα.

<sup>12</sup>Άλλες δυσκολίες που παρατηρούνται κατά την προσπάθεια λογιστικής εναρμόνισης, μπορεί να προκύψουν λόγω εθνικιστικών απόψεων, οι οποίες προκαλούν σε κάθε χώρα το συναίσθημα ότι το λογιστικό σύστημα που τηρεί είναι επαρκές. Τέλος, οι δυσκολίες και οι λόγοι λογιστικής δυσαρμονίας μπορεί να οφείλονται στις διαφορές που προκύπτουν από τη διαδικασία της μετάφρασης ενός λογιστικού σχεδίου από μία γλώσσα σε άλλη.

## 2.2 Σημασία Λογιστικής Εναρμόνισης

Παρά τις παραπάνω δυσκολίες, η έννοια της λογιστικής εναρμόνισης συνοδεύεται από ένα πλήθος πλεονεκτημάτων. Η καθιέρωση του λογιστικού σχεδιασμού σε κάθε χώρα, προσέφερε μεν μία ποικιλία από οφέλη και βελτίωσε σε μεγάλο βαθμό την οικονομία πολλών χωρών, ωστόσο, η εφαρμογή των εθνικών λογιστικών σχεδίων περιορίζει τα οφέλη που προέρχονται,

---

<sup>10</sup> C.W.Nobes and R.H.Parker, “Issues in Multinational Accounting, Oxford”, Philip Allan 1988.

<sup>11</sup> Irena Jindřichovská, “International Differences in Accounting: The Birth of an Accounting Harmonization Process”.

<sup>12</sup> C. Nobes, Robert B. Parker, Robert H. Parker, “Comparative international accounting”, 2008.

μέσω της ομοιομορφίας και της ακριβοδίκαιης παρουσίασης των οικονομικών στοιχείων, σε εθνικό μόνο επίπεδο.

<sup>13</sup>Οι διαφορές που παρουσίαζε κάθε χώρα στη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, επηρεασμένη τόσο από τις διαφορετικές ανάγκες των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων, όσο και από μία ποικιλία κοινωνικών, οικονομικών, νομικών και λοιπών συνθηκών, όπως αναφέρθηκε, δημιουργούσαν θέματα και δυσκολίες. Συχνά, παρατηρούνταν φαινόμενα όπου ισολογισμοί επιχειρήσεων που ανήκαν στον ίδιο κλάδο παρουσίαζαν σημαντικές διαφορές εξαιτίας του διαφορετικού τρόπου κατάρτισης τους. Το γεγονός αυτό συντελούσε στην ανυπαρξία διαχρονικής παρακολούθησης της ίδιας της εταιρείας καθώς επίσης, καθιστούσε αδύνατη τη διακλαδική σύγκριση.

<sup>14</sup>Επιπλέον, η μη ύπαρξη διεθνών κανόνων σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων υποχρέωνε κάθε επιχείρηση η οποία επιθυμούσε να δραστηριοποιηθεί πέρα από τα εθνικά της σύνορα, ή να αναζητήσει κεφάλαια στις διεθνείς κεφαλαιαγορές, να συντάξει πολλές διαφορετικές καταστάσεις αναλόγως τη χώρα στην οποία αυτές απευθύνονταν κάθε φορά. Το γεγονός αυτό αποτελούσε επαχθή εργασία και απαιτούσε από την επιχείρηση αυξημένα έξοδα σύνταξης λογιστικών καταστάσεων, καθιστώντας σαφές ανταγωνιστικό μειονέκτημα. Κατά συνέπεια, στα πλαίσια της διεθνοποίησης της αγοράς, γίνεται φανερή η ανάγκη για ομοιόμορφη κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο.

<sup>15</sup>Για κάθε ατομική επιχείρηση που επιθυμούσε να επεκτείνει τη δράση της στο εξωτερικό, η λογιστική εναρμόνιση θα μείωνε τις εργασίες και το χρόνο που απαιτούσαν οι διάφορες προσαρμογές στις οικονομικές καταστάσεις, προκειμένου αυτές να συνάδουν με τα λογιστικά πρότυπα άλλης χώρας και να ανταποκρίνονται στις ανάγκες και απαιτήσεις των επιχειρήσεων του εξωτερικού. Ταυτόχρονα, και ως αποτέλεσμα των μειωμένων εργασιών, η επιχείρηση θα αποκτούσε σημαντικό όφελος από τη μείωση των εξόδων και του κόστους που απαιτεί η διαδικασία κατάρτισης οικονομικών καταστάσεων.

---

<sup>13</sup> Ιωάννης Α. Φίλος, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Οδηγός Πρώτης εφαρμογής», Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ 2003.

<sup>14</sup> ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι. ΣΑΚΕΛΛΗΣ, «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Ανάλυση και Ερμηνεία της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής», Εκδόσεις «ΒΡΥΚΟΥΣ», τόμος Α'.

<sup>15</sup> John Blake and Oriol Amat, "European Accounting", Great Britain 1993.

Επίσης, η παγκοσμιοποίηση της κεφαλαιαγοράς, πέρα από τις ευκαιρίες επενδύσεων που δημιουργήσε, συνοδεύεται από σημαντικούς κινδύνους. Προκειμένου συνεπώς, να ασκείται αποτελεσματικός έλεγχος στους κινδύνους που βρίσκονται στην αγορά και να βελτιώνεται κατ' επέκταση η αποτελεσματικότητα των αγορών, είναι προφανές ότι απαιτείται ένα διεθνές πλαίσιο λογιστικών κανόνων με το οποίο θα είναι συμβατοί οι ρυθμιστικοί κανόνες κάθε χώρας. Τα συστήματα τόσο εσωτερικού, όσο και εξωτερικού ελέγχου αποκτούν μεγαλύτερη ακεραιότητα και αξιοπιστία, ενώ διευκολύνεται η ελεγκτική εργασία και καθίσταται πιο αποτελεσματική η μέτρηση της αποδοτικότητας μιας αγοράς.

<sup>16</sup>Η εναρμόνιση της λογιστικής πληροφόρησης κάθε χώρας με ένα ενιαίο λογιστικό σχέδιο εξασφαλίζει το στοιχείο της συγκρισιμότητας, μέσω της οποίας βελτιώνεται σε σημαντικά μεγάλο βαθμό η λήψη των οικονομικών αποφάσεων. Η ελεύθερη κυκλοφορία συγκρίσιμων πληροφοριών αποτελεί σημαντική προϋπόθεση για την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και συμβάλλει στην τόνωση του ανταγωνισμού.

<sup>17</sup>Παράλληλα, η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων τόσο ανάμεσα σε επιχειρήσεις μίας χώρας, όσο και μεταξύ επιχειρήσεων διαφορετικών χωρών, δίνει τη δυνατότητα στους επενδυτές και τους λήπτες επιχειρηματικών αποφάσεων να εξετάσουν αποτελεσματικά όλες τις διαθέσιμες πληροφορίες και τα απαραίτητα στοιχεία που θα τους βοηθήσουν να επιλέξουν την επιχειρηματική κίνηση με το λιγότερο δυνατό κίνδυνο. Έτσι, θα αρθούν τα εμπόδια που αφορούν την αξιοπιστία των ξένων οικονομικών καταστάσεων και κατά συνέπεια, θα ωφεληθεί η διαδικασία της διεθνούς επένδυσης, θα ενισχυθεί η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και θα βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα της αγοράς.

Τέλος, χάρη στη λογιστική εναρμόνιση, οι πολυεθνικές επιχειρήσεις θα απολαμβάνουν ένα πλήθος από οφέλη που σχετίζονται με τη διαχείριση και την οργάνωση των διαφόρων πληροφοριακών δεδομένων στα διάφορα υποκαταστήματα των εν λόγω επιχειρήσεων. Η λογιστική εναρμόνιση θα διευκολύνει την επικοινωνία και την ανταλλαγή οικονομικών στοιχείων ανάμεσα στα καταστήματα των πολυεθνικών εταιρειών.

---

<sup>16</sup> «Λογιστική Εναρμόνιση: Μια νέα στρατηγική έναντι της διεθνούς εναρμόνισης», ανάκτηση από: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508\\_el.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_el.pdf)

<sup>17</sup> Christian Leuz and Peter Wysocki, “Economic Consequences of Financial Reporting and Disclosure Regulation”, July 2008.

## 2.3 Λογιστική Εναρμόνιση στην Ε.Ε.

Ενώ κάθε χώρα εφάρμοζε το δικό της λογιστικό σχέδιο και ακολουθούσε το δικό της πλαίσιο κανόνων ως προς την οικονομική οργάνωση, στα πλαίσια της ραγδαίας παγκοσμιοποίησης άρχισαν να γίνονται αντιληπτά τα οφέλη που θα μπορούσε να προσδώσει στην αποτελεσματικότητα της αγοράς και τη βελτίωση της Ευρωπαϊκής οικονομίας η λογιστική εναρμόνιση με ένα κοινό για τα ευρωπαϊκά κράτη πρότυπο λογιστικών κανόνων.

<sup>18</sup>Μετά από συζητήσεις που έγιναν σε τρία συνέδρια (το 1951 στο Παρίσι, το 1952 στις Βρυξέλλες και το 1955 πάλι στο Παρίσι), στα οποία είχαν συμμετοχή οικονομικοί και λογιστικοί εμπειρογνώμονες από διάφορες χώρες, κυρίως Γάλλοι και Βέλγοι, συστήθηκε η επιτροπή με την ονομασία «Commission du Plan International». Η εν λόγω επιτροπή αποφάσισε να λάβει σαν βάση των εργασιών της λογιστικό σχέδιο που εκπονήθηκε από το Γάλλο οικονομολόγο και λογιστή - πραγματογνώμονα M. J. Antonioz, το έτος 1946, και το οποίο είχε υποβληθεί στην Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης της Γαλλίας. Τελικά, η παραπάνω διεθνής Επιτροπή εκπόνησε «Διεθνές Λογιστικό Σχέδιο», το οποίο δεν παρουσιάζει σοβαρές διαφορές από το Γαλλικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Το ενδιαφέρον για το διεθνές αυτό λογιστικό σχέδιο με την πάροδο του χρόνου ατόνησε.

Από το 1951 και μετά, η Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα ανακίνησε πολλές φορές το θέμα ενός ενιαίου σχεδίου με το οποίο θα συμβάδιζαν όλες οι χώρες - μέλη της Ε.Ο.Κ. Η κίνηση αυτή αποσκοπούσε στην ελεύθερη ροή κεφαλαίων ανάμεσα στις χώρες της Ε.Ο.Κ. με απώτερο σκοπό την επίτευξη της οικονομικής ολοκλήρωσης. Τελικά, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή επεδίωξε την εναρμόνιση και τη σύγκλιση των κανόνων που διέπουν τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των κρατών μελών της με την έκδοση κατευθυντηρίων Οδηγιών (Directives) οι οποίες θα πρέπει να ενσωματώνονται στους αντίστοιχους νόμους των κρατών - μελών.

Η έναρξη της διαδικασίας της εναρμόνισης της χρηματοοικονομικής πληροφορίας ανάμεσα στα κράτη των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων σηματοδοτήθηκε τον Ιούλιο του 1978, με την έκδοση της Τέταρτης Οδηγίας. Με την Τέταρτη Οδηγία (78/660/ΕΟΚ) ρυθμίστηκαν ορισμένα

---

<sup>18</sup> ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ Ι. ΣΑΚΕΛΛΗΣ, «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Ανάλυση και Ερμηνεία της Γενικής και Αναλυτικής Λογιστικής», Εκδόσεις «ΒΡΥΚΟΥΣ», τόμος Α'.

πολύ σοβαρά θέματα που έπρεπε να νομοθετηθούν από τις χώρες - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Οι διατάξεις της 4ης Οδηγίας της Ε.Ο.Κ. υποχρεώνουν όλες τις Ανώνυμες Εταιρείες, καθώς και τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης να τηρούν ετήσιους λογαριασμούς και αποβλέπουν τόσο στην προστασία των συμφερόντων των εταίρων και των τρίτων με την κατάλληλη κατάρτιση και δημοσίευση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, όσο και στην εφαρμογή ενιαίων λογιστικών αρχών, σχετικά με την αποτίμηση των αποθεμάτων, τις αποσβέσεις κ.α. <sup>19</sup>Το περιεχόμενο της 4<sup>ης</sup> Οδηγίας καθιέρωσε μία κοινή μορφή για την παρουσίαση των λογιστικών δεδομένων στην Ε.Ε. και περιλάμβανε ρυθμίσεις που αφορούν κυρίως τις οικονομικές εκθέσεις των διοικητικών στελεχών, τις σημειώσεις (Notes) στον ισολογισμό μιας ατομικής επιχείρησης, καθώς και το λογαριασμό «Αποτελέσματα Χρήσεως» .

Οι εν λόγω ρυθμίσεις της 4ης Οδηγίας της Ε.Ο.Κ. δεν αποτελούν «Γενικό Λογιστικό Σχέδιο» με τη σημασία που αποδίδεται σήμερα στον όρο αυτόν, θεωρούνται όμως ουσιώδεις, επειδή καθιερώνουν και επιβάλλουν κανόνες σχετικούς με την ορολογία των λογαριασμών και τη σύνταξη των δημοσιευομένων οικονομικών και λογιστικών καταστάσεων που προορίζονται για την πλήρη πληροφόρηση των μετόχων, των τρίτων που συναλλάσσονται με τις οικονομικές μονάδες, του επενδυτικού κοινού και όλων των σχετικών φορέων. <sup>20</sup>Γενικά, η Τέταρτη Οδηγία δεν έχει ως στόχο να επιτευχθεί πλήρης τυποποίηση των λογιστικών κανόνων αλλά επιδιώκει κυρίως τη συγκρισιμότητα και ισοδυναμία των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Τον Ιούνιο του 1983, εκδόθηκε από το Συμβούλιο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων η Έβδομη Οδηγία (83/349/ΕΟΚ), η οποία έχει τη βάση της στην Τέταρτη Οδηγία και αφορά ιδιαίτερα στους ενοποιημένους λογαριασμούς των ομίλων εταιρειών. Οι ρυθμίσεις της Έβδομης οδηγίας εξαρτώνται τόσο από τον έλεγχο, όσο και τον εταιρικό τύπο της μητρικής εταιρείας. Σε γενικές γραμμές, σύμφωνα με την εν λόγω Οδηγία η μητρική εταιρεία θα πρέπει να εμφανίζει ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις για όλες τις θυγατρικές του ομίλου και επίσης, να δημοσιεύει μία ενοποιημένη ετήσια έκθεση στην οποία θα εμφανίζεται η χρηματοοικονομική εικόνα και κατάσταση του ομίλου ως ενιαίας οντότητας.

---

<sup>19</sup> Kristina Artsberg, “International accounting standardisation vis-à-vis European accounting harmonization”.

<sup>20</sup> «Λογιστική Εναρμόνιση: Μια νέα στρατηγική έναντι της διεθνούς εναρμόνισης», ανάκτηση από [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508\\_el.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_el.pdf)

Ο πίνακας 1 που ακολουθεί παρουσιάζει τη χρονική στιγμή κατά την οποία ενσωματώθηκαν οι συγκεκριμένες οδηγίες στα εθνικά δίκτυα των χωρών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Πίνακας 2: Ημερομηνία Ενσωμάτωσης 4<sup>ης</sup> και 7<sup>ης</sup> Οδηγίας στις χώρες της Ε.Ε.

Χώρα Μέλος	4 <sup>η</sup> Οδηγία	7 <sup>η</sup> Οδηγία	Χώρα Μέλος	4 <sup>η</sup> Οδηγία	7 <sup>η</sup> Οδηγία
Αυστρία	1996	1996	Ιταλία	1991	1991
Βέλγιο	1984	1990	Λουξεμβούργο	1984	1988
Δανία	1981	1990	Ολλανδία	1983	1989
Φινλανδία	1992	1992	Πορτογαλία	1989	1991
Γαλλία	1983	1985	Ισπανία	1989	1991
Γερμανία	1985	1985	Σουηδία	1995	1995
Ελλάδα	1986	1986	Αγγλία	1981	1989
Ιρλανδία	1986	1992			

ΠΗΓΗ: Haller, A. and Kepler J. (2002) «Financial accounting developments in the E.U.: past events and future prospects», *European Accounting Review*, 11 (1): 153-190.

Ο αρχικός σκοπός της Ευρωπαϊκής Ένωσης για λογιστική εναρμόνιση υπέκρυπτε μία δέσμευση τουλάχιστον στα βασικά θέματα για όλες τις επιχειρήσεις ανεξάρτητα από το μέγεθός τους.<sup>21</sup> Τόσο η Τέταρτη, όσο και η Έβδομη Οδηγία, παρόλο που επέτρεπαν τη διατήρηση διαφόρων λογιστικών παραδόσεων που υπήρχαν στα κράτη μέλη πριν από τη θέσπισή τους, είχαν μεγάλο αντίκτυπο, καθώς κατάφεραν να πετύχουν σημαντική βελτίωση στην ποιότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Οι Οδηγίες αυτές επέτρεψαν τη γενική βελτίωση του

<sup>21</sup> «Λογιστική Εναρμόνιση: Μια νέα στρατηγική έναντι της διεθνούς εναρμόνισης», ανάκτηση από: [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508\\_el.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/com-95-508/com-95-508_el.pdf)

επιπέδου των λογιστικών προτύπων, μέσω της καλύτερης συγκρισιμότητας των λογαριασμών, καθώς και μέσω της αμοιβαίας αναγνώρισης των λογαριασμών στο πλαίσιο της εισαγωγής τίτλων σε χρηματιστήρια αξιών σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση. Κατά συνέπεια, βελτιώθηκαν οι προϋποθέσεις για τη διενέργεια διασυνοριακών επιχειρηματικών συναλλαγών.

Ωστόσο, παρά το αντίκτυπο και τη σημασία που είχαν για την Ευρωπαϊκή οικονομία, οι Ευρωπαϊκές Κοινοτικές Οδηγίες δεν κατάφεραν να λύσουν όλα τα προβλήματα που αντιμετώπιζαν οι ευρωπαϊκές επιχειρήσεις και ιδιαίτερα επιχειρήσεις με διεθνή προσανατολισμό. Προκειμένου να διατηρηθεί η πρόοδος που επιτεύχθηκε με τις Ευρωπαϊκές Οδηγίες και να είναι σε θέση η Ευρωπαϊκή Ένωση να αντεπεξέλθει στις σημαντικές προκλήσεις που αντιμετωπίζει έπρεπε να δοθούν δραστικότερες λύσεις και να ληφθούν μέτρα σε διεθνές επίπεδο.

## **2.4 Διεθνής Τάση για Λογιστική Εναρμόνιση**

<sup>22</sup>Στα πλαίσια του ανταγωνισμού και της παγκοσμιοποίησης της οικονομίας άρχισε να εμφανίζεται η ανάγκη στο επενδυτικό κοινό και τις επιχειρήσεις για πραγματική ενημέρωση αναφορικά με την πορεία και την οικονομική δραστηριότητα των εταιρειών, στις οποίες επένδυαν τα κεφάλαιά τους. Με το άνοιγμα των εθνικών αγορών, οι επιχειρήσεις αρχίζουν να στρέφονται προς τις διεθνείς κεφαλαιαγορές και χρηματαγορές προκειμένου να αντλήσουν χρηματικά κεφάλαια. Η αύξηση των επενδύσεων σε επιχειρήσεις ξένων χωρών διεθνώς, η συνεχώς διευρυνόμενη στενή οικονομική επαφή των διαφόρων χωρών μεταξύ τους και η αλληλεξάρτηση των οικονομιών τους, δημιούργησε την ανάγκη για την ύπαρξη ενός ενιαίου και διεθνούς πλαισίου κανόνων. Έτσι, γεννήθηκε νωρίς η ιδέα της λογιστικής τυποποίησης σε διεθνές επίπεδο, δηλαδή της εκπονήσεως ενός παγκόσμιου λογιστικού σχεδίου, το οποίο θα εφαρμοζόταν, με ελαφρές μόνο διαφοροποιήσεις, από όλες τις χώρες.

<sup>23</sup>Οι Γενικά Αποδεκτές Λογιστικές Αρχές (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP) είναι απόρροια της περιπλοκότητας του οικονομικού περιβάλλοντος μέσα στο οποίο

---

<sup>22</sup> «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», ανάκτηση από: <http://www.scribd.com/doc/40245726/ΔΛΠ-ΓΕΝΙΚΑ>

<sup>23</sup> Patrick R Delaney, Barry J. Epstein, James R. Adler, Michael F. Foran “GAAP: interpretation and application”, 1985.

δραστηριοποιούνται οι σύγχρονες επιχειρήσεις και έχουν ως αντικειμενικό σκοπό τη συγκρισιμότητα των λογιστικών πληροφοριακών στοιχείων. Αφορούν την μέτρηση της οικονομικής δραστηριότητας, την εμφάνιση της πραγματικής εικόνας της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης και την παρουσίαση της οικονομικής δραστηριότητας συμπυκνωμένης μέσα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Πρόκειται για έναν τεχνικό όρο στην χρηματοοικονομική λογιστική που εμφανίστηκε στην Αμερική τη δεκαετία του '30 και περικλείει τους κανόνες συμπεριφοράς, τις αρχές και τις διαδικασίες που είναι απαραίτητες για να οριοθετηθεί η αποδεκτή λογιστική πρακτική σε κάθε περίπτωση.

Με την πάροδο των χρόνων, την εξέλιξη της τεχνολογίας και την παγκοσμιοποίηση της οικονομίας γίνονταν όλο και πιο έντονη η ανάγκη για λογιστική εναρμόνιση με κάποιο παγκόσμιο πλαίσιο λογιστικών κανόνων.<sup>24</sup> Ιδιαίτερα μετά από τη χρηματιστηριακή κρίση του 1929, άρχισε να ριζώνει η πεποίθηση πως η καθιέρωση ενιαίων λογιστικών αρχών και κανόνων αποτελούσε μία από τις βασικότερες προϋποθέσεις. Έτσι, μέσα από πιέσεις ξεκίνησαν οι πρώτες προσπάθειες για τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, τη δεκαετία του 1930, που οδήγησαν στη δημιουργία του Αμερικανικού Ινστιτούτου Λογιστών (American Institute of Accountants - AIA). Το 1933, μετατράπηκε στο Αμερικανικό Ινστιτούτο Δημόσιων Ορκωτών Λογιστών (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) και συνεργάστηκε με το Χρηματιστήριο της Νέας Υόρκης, με σκοπό τη δημιουργία κανόνων που θα διέπουν τις λογιστικές διαδικασίες. Η λειτουργία και το έργο του AICPA αποτέλεσε την πρώτη επίσημη προσπάθεια για την καθιέρωση των Γενικά Αποδεκτών Λογιστικών Αρχών (GAAP).

Το 1934, δημιουργήθηκε η Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, η οποία στην συνέχεια μετεξελίχτηκε στο πανίσχυρο όργανο SEC (Securities and Exchange Commission). Η SEC αποτελούσε κρατικό οργανισμό που στόχο είχε την λογιστική τυποποίηση, όμως δεν είχε την οικονομική δυνατότητα για την διάθεση μεγάλων κονδυλίων για έρευνα και λειτουργία των σχετικών οργάνων. Για τον λόγο αυτό, το 1938 η SEC δίνει την αρμοδιότητα της στον ιδιωτικό τομέα, ο οποίος θα μπορούσε να εξασφαλίσει κεφάλαια και επιπλέον να διαθέσει την απαιτούμενη σε τέτοιες περιστάσεις ανεξαρτησία αποφάσεων και επιλογών. Η SEC είναι υπεύθυνη μέχρι και σήμερα για τη θέσπιση και την διατήρηση των Γενικά Αποδεκτών

---

<sup>24</sup> Jade Balle, "How Was GAAP Developed?", ανάκτηση από: [http://www.ehow.com/about\\_4707464\\_how-was-gaap-developed.html](http://www.ehow.com/about_4707464_how-was-gaap-developed.html)

Λογιστικών Αρχών, όπως είναι η αρχή της αντικειμενικότητας, η αρχή της συντηρητικότητας, η αρχή της συνέπειας των λογιστικών μεθόδων κ.α.

Στη συνέχεια, δημιουργήθηκαν διάφορα σχήματα υπεύθυνα για την λογιστική τυποποίηση, που ανήκαν στον ιδιωτικό τομέα, ωστόσο διάφορες αδυναμίες, σχετικές με τους σκοπούς και τη λειτουργία των σχημάτων αυτών, οδήγησαν τελικά στη δημιουργία το 1972, της Αμερικανικής Επιτροπής Καθορισμού Λογιστικών και Χρηματοοικονομικών Προτύπων (Financial Accounting Standards Board - FASB). Η συγκεκριμένη Επιτροπή αποτέλεσε πρωτοπορία των Η.Π.Α., καθότι μέχρι εκείνη τη στιγμή δεν υπήρχε παγκοσμίως κάποιο παρόμοιο σώμα. Πρόκειται για έναν ανεξάρτητο ιδιωτικό φορέα που διαδραμάτισε σημαντικό ρόλο στον καθορισμό των Λογιστικών Προτύπων, και παραμένει μέχρι σήμερα το κύριο όργανο λογιστικής τυποποίησης, στις Η.Π.Α. Στην εν λόγω Επιτροπή, μετέχουν επτά μόνιμα μέλη, από τα οποία τα τέσσερα επιλέγονται από όσους ασκούν δημόσια το επάγγελμα του λογιστή και οι τρεις είναι γνώστες χρηματοοικονομικών θεμάτων.

<sup>25</sup>Στα υπόλοιπα κράτη επικρατούσαν κυρίως τα τοπικά πρότυπα, τα οποία ικανοποιούσαν τις συγκεκριμένες ανάγκες κάθε χώρας, ανάλογα με την οικονομική της ανάπτυξη και το πολιτικό της σύστημα. Το 1973, ξεκίνησε η προσπάθεια για τη δημιουργία προτύπων που θα ίσχυαν σε παγκόσμια κλίμακα και έτσι ιδρύθηκε στο Λονδίνο η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee - IASC) από αντιπροσώπους επαγγελματιών οργανώσεων από Αυστραλία, Καναδά, Γαλλία, Γερμανία, Ιαπωνία, Μεξικό, Ολλανδία, Ηνωμένο Βασίλειο και Ηνωμένες Πολιτείες. Μέχρι το 2001, η IASC εξέδωσε σαράντα ένα πρότυπα που είναι γνωστά με την ονομασία Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Δ.Λ.Π. (International Accounting Standards – IAS).

Στη συνέχεια, η IASC, ακολουθώντας το πρότυπο του αμερικάνικου FASB, άλλαξε την οργανωτική της δομή και μετονομάστηκε τον Απρίλιο του 2001, σε Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board - IASB). Τον Ιούλιο του 2001, με αντιπροσώπους από περισσότερες από 91 χώρες, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, ανέλαβε δράση προκειμένου να καθοριστούν πρότυπα υψηλής ποιότητας που θα εφαρμόζονται με συνέπεια και θα προωθούν τη σύγκλιση όλων των λογιστικών προτύπων.

---

<sup>25</sup> Γ. Κόντος, «Λογιστική Τραπεζών και εταιρειών Leasing & Factoring», β' έκδοση, Αθήνα 2010.

<sup>26</sup>Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή εκφράζει την προτίμηση της στην υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και το Φεβρουάριο του 2001, συγκροτεί το τεχνικό όργανο European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) και την Κανονιστική Επιτροπή Λογιστικών Θεμάτων (Accounting Regulatory Committee (ARC). Το EFRAG είναι το όργανο κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων της Ε.Ε. το οποίο συνεργάζεται με το IASB για μελλοντικές αλλαγές στα υπάρχοντα Δ.Λ.Π. και στην κατάρτιση νέων Προτύπων και προτείνει στην ARC την αποδοχή τους. Αποτελείται από δύο κυρίως όργανα, το τεχνικό (Technical Expert Group) και το εποπτικό (Supervisory Board) και τα μέλη του προέρχονται από επαγγελματικά σωματεία της Ε.Ε. (λογιστών, ελεγκτών) και επιτροπές Κεφαλαιαγορών και χρηματαγορών αυτής.

Το Σεπτέμβριο του 2002, δημοσιεύτηκε ο Κανονισμός (Ε.Κ.) 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ε.Ε. για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π, στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων. Τον Ιούλιο του 2003, η Ρυθμιστική Επιτροπή Λογιστικής (ARC) επικύρωσε όλα τα Δ.Λ.Π. που ίσχυαν στις 14 Σεπτεμβρίου 2002, εκτός από το Δ.Λ.Π. 32 και Δ.Λ.Π. 39 και τις σχετικές προς αυτά διερμηνείες.

Μετά το 2003, τα πρότυπα τα οποία δημιουργούνταν φέρουν το όνομα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (International Financial Reporting Standards - IFRS). Από τη 1.1.2005 η εφαρμογή των Λογιστικών Διεθνών Προτύπων καθιερώθηκε ως υποχρεωτική για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002, από 1.1.2005 όλες οι εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους - μέλους, καταρτίζουν ενοποιημένους λογαριασμούς και κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους, και είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο οφείλουν να καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

---

<sup>26</sup> «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», ανάκτηση από: <http://www.scribd.com/doc/40245726/ΔΛΠ-ΓΕΝΙΚΑ>.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

### 3.1 Έννοια και Σκοπός

<sup>27,28</sup>Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), που πλέον είναι γνωστά ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.), εκπονούνται από την IASC με σκοπό την προαγωγή ενός παγκόσμιου, ενιαίου και υψηλής ποιότητας πλαισίου χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για χρήση στις διεθνείς αγορές. Τα Δ.Λ.Π. ορίζονται ως η κωδικοποίηση γενικά αποδεκτών λογιστικών αρχών, κανόνων, μεθόδων, κανονισμών, διαδικασιών και πολιτικών, η καθιέρωση των οποίων οδηγεί σε ομοιόμορφη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, στην αποτίμηση των λογιστικών μεγεθών με ενιαίο τρόπο και κατά συνέπεια, στην παροχή ακριβών, αξιόπιστων και ομοιόμορφων χρηματοοικονομικών πληροφοριών σε διεθνές επίπεδο.

<sup>29</sup>Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν λογιστικές πρακτικές υπό τη μορφή νόμων, με τους οποίους καλούνται να εναρμονιστούν υποχρεωτικά οι ελληνικές επιχειρήσεις, μετά από κοινοτική οδηγία. Μετά από μια μικρή καθυστέρηση στην επιτακτικότητα της εφαρμογής τους, καθίστανται υποχρεωτικά από το 2006 και έπειτα, αρχικά για τις εισηγμένες εταιρείες, συμπεριλαμβανομένων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, αλλά και για τις υπόλοιπες εταιρείες.

<sup>30</sup>Για την έγκριση ενός Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου το οποίο θα εφαρμόζεται στην Κοινότητα, το πρότυπο είναι ανάγκη, καταρχήν, να ανταποκρίνεται στη βασική απαίτηση που διέπει τις οδηγίες του Συμβουλίου, δηλαδή η εφαρμογή του να οδηγεί σε μια πραγματική και αμερόληπτη απεικόνιση της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης. Ακόμη,

---

<sup>27</sup> <http://research.altec.gr/iris/html/dlp.htm>

<sup>28</sup> Χρήστος Μπαϊρακτάρης, «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) IFRS», πανεπιστημιακές σημειώσεις, 15 Μαΐου 2008. Ανάκτηση από: <http://www.mbasociety.gr/uploads/BW2008/Bairaktaris.pdf>

<sup>29</sup> [http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή\\_Λογιστικά\\_Πρότυπα](http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή_Λογιστικά_Πρότυπα)

<sup>30</sup> Κανονισμός (ΕΚ) αριθ.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 19<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002 για την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων.

σύμφωνα με τα συμπεράσματα του Συμβουλίου της 17<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002, το πρότυπο αυτό πρέπει να προάγει το ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και, τέλος, να ανταποκρίνεται σε θεμελιώδη κριτήρια όσον αφορά την ποιότητα των πληροφοριών που απαιτούνται για τις οικονομικές καταστάσεις προκειμένου να είναι εύχρηστες.

Σήμερα, η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν αποτελεί μία απλή υποχρέωση για τις επιχειρηματικές οντότητες, αλλά είναι μία πρόκληση για κάθε επιχείρηση ώστε να μετρήσει τις δυνάμεις της σε διεθνές επίπεδο και ένα απαραίτητο μέσο για την επίτευξη αποτελεσματικής επιχειρηματικής λειτουργίας. Παράλληλα, τα Δ.Λ.Π. αποτελούν ένα πολύτιμο εργαλείο για τις διοικήσεις και τους οικονομικούς αναλυτές, η ορθή χρήση του οποίου μπορεί να προσδώσει στην επιχείρηση το ανταγωνιστικό πλεονέκτημα που θα την καθιερώσει στις διεθνείς αγορές.

<sup>31,32</sup>Σε γενικές γραμμές ο λόγος που η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. καθίσταται απαραίτητη, έγκειται στην ανάγκη δημιουργίας προϋποθέσεων για την αποτελεσματικότερη οικονομική και διοικητική λειτουργία των επιχειρήσεων. Η καθιέρωση ενός ενιαίου πλαισίου συνόλου κατανοητών, επιβλητέων και υψηλής ποιότητας Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, αποσκοπεί στην πιστή και δίκαιη απεικόνιση όλων των επιχειρησιακών δραστηριοτήτων, προκειμένου να ενισχύεται η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων στην εσωτερική αγορά και να διευκολύνεται ο ανταγωνισμός των εταιρειών, καθώς και η λήψη οικονομικών αποφάσεων.

<sup>33</sup>Για την επίτευξη των παραπάνω η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καλείται, σύμφωνα με το καταστατικό της, να δημοσιεύει τα λογιστικά πρότυπα με βάση τα οποία θα γίνεται η σύνταξη και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και την κατά γράμμα τήρηση αυτών των προτύπων και να επιδιώκει τη σύγκλιση των εθνικών λογιστικών προτύπων με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης για την επίτευξη λύσεων υψηλής ποιότητας.

<sup>34</sup>Η IASC οφείλει γενικότερα να εργάζεται για τη βελτίωση και εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαδικασιών που σχετίζονται με την παρουσίαση

---

<sup>31</sup> <http://www.euro2day.gr/specials/topics/135/articles/60649/Article.aspx>

<sup>32</sup> <http://www.mbasociety.gr/uploads/BW2008/Bairaktaris.pdf>

<sup>33</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias/Γενικά>

<sup>34</sup> <http://research.altec.gr/iris/html/dlp.htm>

των οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να ελαχιστοποιούνται οι διαφορές στις οικονομικές καταστάσεις, που μπορεί να οφείλονται σε μία ποικιλία κοινωνικών και νομικών συνθηκών, να διαφυλάσσεται η εμπιστοσύνη προς τις χρηματοπιστωτικές αγορές και να διευκολύνεται η κυκλοφορία κινητών αξιών σε διασυνοριακό και διεθνές επίπεδο.

Τα μέχρι σήμερα δημοσιευμένα Δ.Λ.Π. είναι 34 και ορίζουν τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να παρακολουθούνται και κατά συνέπεια να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, οι υποχρεώσεις της τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στις κεφαλαιαγορές της Ευρωπαϊκής Ένωσης συμβάλει γενικά στην προστασία των επενδυτών και τη διατήρηση ενός κλίματος εμπιστοσύνης στις χρηματοπιστωτικές αγορές αποσκοπώντας στην αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία τους. Ταυτόχρονα, βελτιώνονται οι όροι ανταγωνιστικότητας των επιχειρήσεων και διευκολύνονται οι επενδυτές στην αξιόπιστη εκτίμηση των επιδόσεων των επιχειρήσεων.

### **3.2 Γενικές Αρχές**<sup>35, 36, 37</sup>

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα βασίζονται σε ορισμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά και σε γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, οι οποίες έχουν πολλά κοινά σημεία με τις βασικές λογιστικές αρχές που επιβάλλει το λογιστικό σχέδιο και η λογιστική θεωρία, προκειμένου να διασφαλίζεται η αντικειμενικότητα, η εγκυρότητα και η αξιοπιστία τους. Πιο αναλυτικά, οι βασικές αρχές και «παραδοχές» που διέπουν τα Δ.Λ.Π. παρουσιάζονται παρακάτω.

---

<sup>35</sup> <http://www.scribd.com/doc/40245726/ΔΛΠ-ΓΕΝΙΚΑ>

<sup>36</sup> Γενικά Παραδεκτές Λογιστικές Αρχές (G.A.A.P), ανάκτηση από:  
[http://www.econ.uoi.gr/prosopikes\\_selides/koumanakos/logistiki1/genika\\_paradektes\\_logistikes\\_praktikes.pdf](http://www.econ.uoi.gr/prosopikes_selides/koumanakos/logistiki1/genika_paradektes_logistikes_praktikes.pdf)

<sup>37</sup> Γ. Κόντος, «Λογιστική Τραπεζών και εταιρειών Leasing & Factoring», β' έκδοση, Αθήνα 2010

➤ **Αρχή της Επιχειρηματικής Οντότητας**

Σύμφωνα με την έννοια της ξεχωριστής λογιστικής οντότητας (Accounting Entity), οι κανόνες της λογιστικής θεωρίας εφαρμόζονται σε κάθε επιχείρηση χωριστά και επιπλέον μια επιχειρηματική μονάδα πρέπει να θεωρείται τελείως ανεξάρτητη από τους ιδιοκτήτες της. Επιχείρηση και επιχειρηματίας λαμβάνονται ως δύο ξεχωριστές έννοιες.

➤ **Αρχή της Περιοδικότητας**

Η αρχή της περιοδικότητας ή αρχή της λογιστικής χρήσης (Time period principle) αφορά την ανάγκη για υπολογισμό αποτελεσμάτων σε τακτά χρονικά διαστήματα με σκοπό να αποφεύγονται σημαντικά προβλήματα κατά την κατάρτιση οικονομικών συντάξεων. Με βάση την αρχή της περιοδικότητας, η ζωή της επιχείρησης χωρίζεται σε ίσα χρονικά διαστήματα (λογιστική χρήση), με σκοπό τον ετήσιο υπολογισμό των αποτελεσμάτων της λογιστικής μονάδας και την κατάρτιση της χρηματοοικονομικής της κατάστασης.

➤ **Αρχή της Συνέχειας της Επιχειρηματικής Δραστηριότητας**

Η αρχή της Συνεχιζόμενης Δραστηριότητας (Going Concern principle) τονίζει ότι αν η διοίκηση μίας την οικονομικής μονάδας δεν αναμένεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές στο άμεσο μέλλον, η επιχείρηση θα πρέπει να παρουσιάζει συνεχιζόμενη δραστηριότητα, η οποία θα φαίνεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, για ακαθόριστο χρονικό διάστημα.

➤ **Αρχή των Δεδουλευμένων Εσόδων – Εξόδων**

Σύμφωνα με τη μέθοδο των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων, οι υπεύθυνοι για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να συμπεριλάβουν τα έσοδα και τα έξοδα στη διαχειριστική χρήση που αφορούν, ανεξάρτητα από το χρόνο είσπραξης ή πληρωμής τους. Έσοδα ή έξοδα προηγούμενων χρήσεων δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και συνεπώς, κάθε χρήση θεωρείται ανεξάρτητη από την άλλη.

### ➤ **Αρχή της Νομισματικής Μονάδας**

Με βάση την αρχή της Νομισματικής Μονάδας (Monetary Unit principle), απαιτείται η χρήση νομισματικής μονάδας προκειμένου να πραγματοποιηθεί η καταγραφή των συναλλαγών που λαμβάνουν χώρα σε μία επιχείρηση με ομοιόμορφο τρόπο.

### ➤ **Αρχή της Αυτοτέλειας**

Η Αρχή της Αυτοτέλειας των χρήσεων (Accrual Accounting), σημαίνει τον ακριβοδίκαιο διαχωρισμό των οικονομικών γεγονότων, συναλλαγών, αποτελεσμάτων που πραγματοποιήθηκαν στη συγκεκριμένη χρήση, ώστε να είναι ακριβή τα αποτελέσματα των επιμέρους χρήσεων.

### ➤ **Αρχή της Συντηρητικότητας**

Σύμφωνα με τη βασική λογιστική αρχή της Συντηρητικότητας (Conservatism principle), σε κάθε διαχειριστική χρήση πρέπει να περιλαμβάνονται μόνο τα έσοδα που έχουν ήδη πραγματοποιηθεί και όχι τα προβλεπόμενα έσοδα. Ωστόσο, πραγματοποιούνται προβλέψεις για τα πιθανά έξοδα που αφορούν τη χρήση που κλείνει. Επιπλέον, σε κάθε χρήση πρέπει να λογίζονται οι αποσβέσεις και οι προβλέψεις που αφορούν τη χρήση, ανεξάρτητα από το αν προκύπτει κέρδος ή ζημία. Σε κάθε περίπτωση, με άλλα λόγια, η αρχή της συντηρητικότητας υποχρεώνει στην επιλογή εκείνης της μεθόδου που θα μας δώσει τα συντηρητικότερα αποτελέσματα.

### ➤ **Αρχή της Αντικειμενικότητας**

Η αρχή της Αντικειμενικότητας (Objective principle) τονίζει ότι μία πληροφορία δεν πρέπει να περιέχει το στοιχείο της μεροληψίας προκειμένου να είναι αξιόπιστη και υποχρεώνει στην αντικειμενική απόδειξη του ύψους της αξίας των μέσων δράσης και των υποχρεώσεων μίας λογιστικής μονάδας.

### ➤ **Αρχή της Συνέπειας των Λογιστικών Μεθόδων**

Η αρχή της Συνέπειας των Λογιστικών Μεθόδων (Consistency principle) υποχρεώνει τις εκάστοτε επιχειρήσεις, κατά την κατάρτιση και σύνταξη των λογιστικών καταστάσεων, να εφαρμόζουν τις ίδιες μεθόδους και διαδικασίες που χρησιμοποιήθηκαν την

προηγούμενη λογιστική χρήση, ώστε να μην αλλοιώνεται η διαχρονική χρηματοοικονομική εικόνα της λογιστικής μονάδας.

#### ➤ **Αρχή της Αξιοπιστής Παρουσίασης**

Σύμφωνα με την αρχή της Αξιοπιστίας (Reliability principle), οι οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών που καταρτίζονται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θα πρέπει να συμμορφώνονται απαραίτητως με όλες τις αρχές των προτύπων και να παρουσιάζουν με τρόπο ακριβοδίκαιο και αξιόπιστο τη χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης. Η εφαρμογή των εν λόγω αρχών και κανόνων θα πρέπει να είναι πολύ προσεκτική ούτως ώστε να μην παραποιούνται τα οικονομικά δεδομένα των εταιρειών προς παραπληροφόρηση των χρηστών των καταστάσεων.

#### ➤ **Η αρχή της Συγκρισιμότητας**

Οι διαχρονικές καταστάσεις πρέπει να είναι διαχρονικά συγκρίσιμες έτσι ώστε οι χρήστες να εκτιμούν τις τάσεις και να προβαίνουν σε προβλέψεις για το μέλλον. Η εφαρμογή της λογιστικής αρχής της Συγκρισιμότητας (Comparability principle) υποχρεώνει στην δημοσίευση των λογιστικών και οικονομικών δεδομένων στο τέλος κάθε λογιστικής χρήσης, τουλάχιστον δύο συνεχόμενων ετών, έτσι ώστε να είναι δυνατή η εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με την πορεία της επιχείρησης διαχρονικά.

#### ➤ **Η αρχή της Ουσιαστικότητας των λογιστικών πληροφοριών**

Σύμφωνα με την αρχή της Ουσιαστικότητας (Materiality principle), οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να είναι σύντομες αλλά ταυτόχρονα να είναι συνοπτικές. Οφείλουν να συμπεριλαμβάνουν τις πιο κρίσιμες και ουσιαστικές πληροφορίες και μόνο τα σημαντικά λογιστικά δεδομένα, ώστε να γίνεται εύκολα αντιληπτή η γενική χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

### **3.3 Όργανα Κατάρτισης των Δ.Λ.Π.** <sup>38, 39, 40</sup>

Σε γενικές γραμμές τα κύρια όργανα που μέχρι σήμερα είναι υπεύθυνα για τη θέσπιση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, καθώς και ο βασικός ρόλος ή οι αρμοδιότητες του κάθε ενός σχετικά με την κατάρτιση των προτύπων μπορούν να περιγραφούν παρακάτω:

#### **3.3.1 Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC)**

Η IASC είναι ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα την πολιτεία του Delaware των Η.Π.Α. Η επιτροπή απαρτίζεται σήμερα από είκοσι δύο μέλη που ονομάζονται Επίτροποι (trustees). Προκειμένου να εξασφαλιστεί μία ευρεία διεθνής βάση, τα είκοσι δύο μέλη προέρχονται από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές, καθώς επίσης και διαφορετικές επαγγελματικές τάξεις. Η IASC αποτελείται από θεματοφύλακες, το διοικητικό συμβούλιο, την επιτροπή διερμηνειών και τη συμβουλευτική επιτροπή.

#### **3.3.2 Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (IASB)**

Το IASB ακολουθώντας την οργάνωση του αντίστοιχου αμερικάνικου FASB, υπάγεται σε ίδρυμα της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASC) και εδρεύει στο Λονδίνο. Αποτελεί μια ανεξάρτητη αρχή και έχει την ευθύνη κατάρτισης και έκδοσης των Λογιστικών προτύπων. Αποτελείται από δεκατέσσερα μέλη, εκ των οποίων τα δώδεκα είναι πλήρους απασχόλησης με δικαίωμα ψήφου και τα δύο είναι μέλη μερικής απασχόλησης. Τα μέλη του συμβουλίου επιλέγονται από την IASC με κριτήριο επιλογής τη δημιουργία μίας ομάδας που θα συνδυάζει τις τεχνικές ικανότητες, την εμπειρία σε θέματα διεθνών αγορών και επιχειρήσεων

---

<sup>38</sup> [http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή\\_Λογιστικά\\_Πρότυπα](http://el.wikipedia.org/wiki/Διεθνή_Λογιστικά_Πρότυπα).

<sup>39</sup> [http://www.taxheaven.gr/pages/ias/Σχετικά\\_με\\_IASB\\_και\\_IFRIC](http://www.taxheaven.gr/pages/ias/Σχετικά_με_IASB_και_IFRIC).

<sup>40</sup> Γ. Κόντος, «Λογιστική Τραπεζών και εταιρειών Leasing & Factoring», β' έκδοση, Αθήνα 2010.

και την ευρύτερη γνώση των συνθηκών που επικρατούν στις αγορές. Στόχος του συμβουλίου είναι η συνεισφορά την ανάπτυξη παγκόσμιων λογιστικών προτύπων υψηλών προδιαγραφών. Πιο συγκεκριμένα, το IASB έχει ως βασικές αρμοδιότητες την πλήρη ευθύνη για την ανάπτυξη και έκδοση των Δ.Π.Χ.Π, καθώς και των Προσχεδίων του Προτύπων (Exposure Draft). Πριν από την έκδοση κάθε προτύπου, το Διεθνές συμβούλιο πρέπει να δημοσιεύει ένα προσχέδιο του Προτύπου, το οποίο και τίθεται στη διάθεση των ενδιαφερομένων για σχολιασμό.

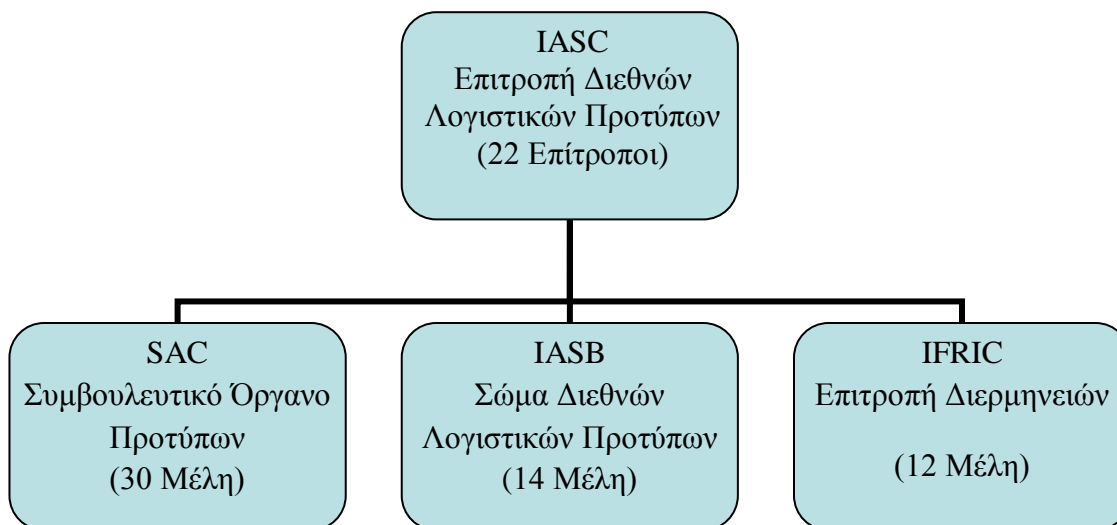
### **3.3.3 Συμβουλευτικό Όργανο Προτύπων (Standards Advisory Council - SAC)**

Το SAC αποτελεί το επίσημο συμβουλευτικό όργανο του IASB και απαρτίζεται από περισσότερα από τριάντα μέλη που αποτελούν ένα ευρύ φάσμα εκπροσώπων από διαφορετικές γεωγραφικές περιοχές και από διαφορετικούς επαγγελματικούς χώρους. Μέλη της επιτροπής είναι εκπρόσωποι φορέων, οικονομικοί αναλυτές, ακαδημαϊκοί, ελεγκτές, μέλη επαγγελματικών λογιστικών οργανισμών και επενδυτικών ομίλων που επηρεάζονται από και ενδιαφέρονται για τις εργασίες του IASB. Τα μέλη του συμβουλευτικού συμβουλίου διορίζονται από τους διαχειριστές και η θητεία τους διαρκεί τρία χρόνια. Οι κύριες αρμοδιότητες της SAC είναι η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών προς το Διεθνές Συμβούλιο σχετικά με τα τρέχοντα έργα και η πληροφόρηση του συμβουλίου για τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων στους χρήστες αυτών. Για την επίτευξη του σκοπού του SAC πραγματοποιούνται τρεις συνεδριάσεις με το συμβούλιο διεθνών προτύπων. Στην πραγματικότητα η Συμβουλευτική Επιτροπή συνδέει το IASB με τις επιτροπές λογιστικής τυποποίησης σε κάθε χώρα.

### **3.3.4 Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC)**

Η Επιτροπή Διερμηνειών αποτελείται από δώδεκα μέλη, τα οποία διορίζονται από τους επιτρόπους. Η διάρκεια της θητείας τους ανέρχεται σε τρία έτη και σκοπός τους είναι η διευκόλυνση του έργου του Συμβουλίου για την ορθή εφαρμογή των προτύπων, εκδίδοντας οδηγίες, λύσεις και παραδείγματα εφαρμογής. Η επιτροπή συνεδριάζει όταν αυτό απαιτείται και

η βασική αρμοδιότητά της είναι η ερμηνεία των Προτύπων και η έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με ασάφειες, αποκλίσεις και θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα Πρότυπα (Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π.).



*Διάγραμμα 1: Όργανα Κατάρτισης Διεθνών Λογιστικών Προτύπων*

### 3.4 Διαδικασία Έκδοσης Προτύπων<sup>41, 42</sup>

Η εκπόνηση των Δ.Λ.Π. γίνεται μέσω μίας διεθνούς διαδικασίας στην οποία εμπλέκονται λογιστές, χρηματοοικονομικοί αναλυτές και άλλοι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η διαδικασία της έκδοσης ξεκινάει με την επιλογή των θεμάτων προς εξέταση και μελέτη και την έκδοση σχεδίων κατά θέμα που πραγματοποιείται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών. Τα εν λόγω σχέδια υποβάλλονται στο Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων προς έγκριση. Το προσωπικό του Συμβουλίου

<sup>41</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/ias>

<sup>42</sup> Βλάχος Χ., Λουκά Α., 2007 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2007, Εκδόσεις Global Training, Αθήνα.

προσδιορίζει και εξετάζει όλα τα επιμέρους ζητήματα που σχετίζονται με ένα λογιστικό θέμα, ενώ πραγματοποιούνται επίσης, συζητήσεις με το Συμβουλευτικό Όργανο Προτύπων αναφορικά με το θέμα αυτό. Όταν εγκρίνεται ένα σχέδιο, τουλάχιστον από οκτώ μέλη του συμβουλίου, εκδίδεται ένα Προσχέδιο Πρότυπο που διαβιβάζεται στους ενδιαφερόμενους, δηλαδή σε λογιστικές οργανώσεις, κυβερνήσεις και χρηματιστηριακές αρχές προκειμένου να μελετηθούν, να υπάρξει ανταλλαγή απόψεων και σχόλια, τα οποία λαμβάνονται υπόψη από το Συμβούλιο και έτσι γίνονται οι απαιτούμενες τροποποιήσεις στα αρχικά σχέδια. Για να πάρει τη μορφή ενός λογιστικού προτύπου πρέπει να εγκριθεί από τα τρία τέταρτα του συμβουλίου.

<sup>43</sup>Η διαδικασία για την υιοθέτηση νέων Δ.Π.Χ.Π. και διερμηνειών, την αντικατάσταση ή τροποποίηση ήδη υιοθετηθέντων Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Π. και διερμηνειών έχει ως εξής:

- Το IASB αποφασίζει την υιοθέτηση και δημοσίευση μιας τροποποίησης ή αντικατάστασης ενός προτύπου ή μιας διερμηνείας.
- Η EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group), η οποία λειτουργεί συμβουλευτικά τόσο προς το IASB, όσο και προς την Ευρωπαϊκή Επιτροπή για την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Π., δημοσιεύει την πρόταση της για την υιοθέτηση ή όχι ενός προτύπου, για δημόσια διαβούλευση. Η δημόσια διαβούλευση διαρκεί ένα μήνα.
- Μέσα σε δύο μήνες από τη δημοσίευση ενός προτύπου από το IASB, η EFRAG θα πρέπει να υποβάλλει στην Ευρωπαϊκή Επιτροπή, τη γνώμη της για την υιοθέτησή του ή όχι.
- Αν η EFRAG εκδώσει θετική γνώμη για την υιοθέτηση ενός προτύπου, τότε σχέδιο του σχετικού κανονισμού υποβάλλεται στην επιτροπή ARC στην οποία συμμετέχουν εκπρόσωποι από τις χώρες μέλη, προκειμένου αυτή να ψηφίσει την υιοθέτησή του ή όχι.
- Μετά τη σύμφωνη γνώμη της ARC, εκδίδεται από την Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και δημοσιεύεται ο σχετικός κανονισμός.

---

<sup>43</sup> Δρ. Μιχαήλ Δ. Παζάρσκη, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», σημειώσεις Τμήματος Λογιστικής ΤΕΙ Σερρών.

### 3.5 Πλαίσιο Κατάρτισης<sup>44</sup>

Το 1989 δημιουργήθηκε από την IASC το Πλαίσιο Κατάρτισης (Framework) για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Πρόκειται για ένα εννοιολογικό πλαίσιο που θέτει τις αρχές στις οποίες στηρίζεται η κατάρτιση και αξιολόγηση των προτύπων. Συνεπώς, δεν αποτελεί πρότυπο, αλλά τη βάση για τη δημιουργία των Δ.Λ.Π.. Μέσω του Πλαισίου δίνεται η δυνατότητα στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, να αντλήσουν αξιόπιστες πληροφορίες και στους ελεγκτές, να σχηματίζουν ευκολότερα γνώμη ως προς το εάν οι καταστάσεις είναι σύμφωνες με τα Δ.Λ.Π. Σκοπός του πλαισίου είναι να παρέχει βοήθεια:

- Στην IASC, για την ανάπτυξη νέων προτύπων και την εναρμόνιση τους με τις υπάρχουσες πρακτικές, καθώς και για αναθεώρηση των υφιστάμενων Δ.Λ.Π..
- Στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, ώστε να κατανοήσουν αν οι πληροφορίες που κατά την κατάρτιση των καταστάσεων έχουν εφαρμοστεί οι αρχές που διέπουν τα Δ.Λ.Π..
- Στους ελεγκτές, προκειμένου να συμπεράνουν κατά πόσο οι καταστάσεις ανταποκρίνονται στις απαιτήσεις και τις αρχές των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

---

<sup>44</sup> Πρωτοψάλτης Νικόλαος, «Η αλήθεια για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», Μάρτιος 2002.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΙ Δ.Λ.Π.

### 4.1 Ελληνική Πραγματικότητα

Γενικότερα, θα λέγαμε ότι πριν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., το καθεστώς λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα, το διέκρινε η έλλειψη οργανικής συνοχής, και ο έντονος φορολογικός προσανατολισμός. Η αποκάλυψη λογιστικών πληροφοριών ήταν άμεσα συνδεδεμένη με τις απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας, με αποτέλεσμα να δίνεται λιγότερη έμφαση στην αξιόπιστη και ακριβοδίκαιη παρουσίαση λογιστικών δεδομένων και πληροφοριών.

<sup>45</sup>Μέχρι τη δεκαετία του '90, ο υποχρεωτικός έλεγχος των επιχειρήσεων, που λάμβανε χώρα κυρίως για τη διασφάλιση των συμφερόντων των μετοχών, ήταν αποκλειστικά προνόμιο ενός σώματος ορκωτών ελεγκτών, που στην οργανωτική του δομή ήταν φαινομενικά πολιτική υπηρεσία. Το 1991, θεσμοθετήθηκε στην Ελλάδα το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.), το οποίο συνεχίζοντας την προσπάθεια μετάφρασης, έκδοσης και διανομής των Δ.Λ.Π. στις ελληνικές επιχειρήσεις που είχε ξεκινήσει από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών (Σ.Ο.Λ.), κατάφερε ώστε να έχουν εκδοθεί μέχρι σήμερα, όλα τα σε ισχύ Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Παρόλο που οι ελληνικές επιχειρήσεις ήταν αρνητικές στην υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. για αρκετά χρόνια, καθώς δεν ήταν προετοιμασμένες να δεχτούν μία τέτοια δραστική αλλαγή στις διαδικασίες που χρησιμοποιούσαν, η ανάγκη για αξιόπιστη παρουσίαση πληροφοριών στους επενδυτές και οι απαιτήσεις για συγκρισιμότητα που είχαν γεννηθεί στα πλαίσια της παγκοσμιοποίησης και του ανταγωνισμού, άρχισε να ωριμάζει την ιδέα της εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Βασικός στόχος ήταν η εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων παρέχοντας ακριβείς πληροφορίες για την οικονομική θέση της επιχειρηματικής οντότητας, την αποδοτικότητα της και τις ταμειακές της ροές, με μακροπρόθεσμο σκοπό τη δημιουργία ενός κλίματος εμπιστοσύνης στους επενδυτές.

---

<sup>45</sup> Ιορδάνης Ν. Φλωρόπουλος, «Η πρώτη υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.: Η περίπτωση των μικρών και μεσαίου μεγέθους Ελληνικών επιχειρήσεων».

<sup>46</sup>Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται στη χώρα μας από 1.1.2003, σύμφωνα με τον νόμο 2992/2002, υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Α.Ε. και επιλέγουν τους τακτικούς από το νόμο ελεγκτές τους από Σ.Ο.Ε.Α. Με τη ρύθμιση αυτή έγινε προσπάθεια εκ μέρους της Ελλάδας να εναρμονισθεί πλήρως με τα Δ.Λ.Π., ώστε να εξασφαλισθεί η ομοιομορφία και συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο. Από 1.1.2005 η Ευρωπαϊκή Ένωση, η οποία αναγνώρισε το σημαντικό ρόλο των Δ.Λ.Π. στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανονισμών, πρακτικών και αρχών, πρότεινε την υποχρεωτική εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

## 4.2 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

<sup>47</sup>Πριν από την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα επικρατούσε ο όρος Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.). Ο όρος αυτός δεν είναι επίσημος, ωστόσο τον χρησιμοποιούμε για να αναφερθούμε στο σύνολο της λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας, καθώς επίσης, και στις αρχές και τους κανόνες που αφορούν τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, τις πληροφορίες που εμφανίζονται και την τήρηση των λογιστικών βιβλίων μιας επιχειρηματικής οντότητας.

Στην κορυφή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων συναντάμε το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, η τήρηση του οποίου έγινε υποχρεωτική από το 1992 με το Π.Δ. 186/1992 (άρθρο 7) για τις όλες επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.). Παράλληλα, εκπονήθηκαν και τέθηκαν σε υποχρεωτική εφαρμογή και άλλα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια: το Τραπεζικό, των Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων, των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης, των Δήμων και Κοινοτήτων και των Δημοσίων Μονάδων Υγείας.

Τα λογιστικά αυτά σχέδια καλύπτουν το εννοιολογικό περιεχόμενο σημαντικών λογιστικών όρων και θεωριών, θέμα στο οποίο δίνεται ιδιαίτερη σημασία και βαρύτητα από τα

---

<sup>46</sup> Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Τεύχος πρώτο, 20 Μαρτίου 2002.

<sup>47</sup> Καραγιώργος Θ., Πετρίδης Α., «Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε Συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο - Θεωρία και Πράξη», Εκδόσεις Γερμανός, Θεσσαλονίκη, 2006.

λογιστικά πρότυπα. Επιπλέον, οι λογιστικές αρχές στην Ελλάδα βασίζονται στον Νόμο 2190/1920 για την λειτουργία των Ανωνύμων Εταιρειών, και τις προσθήκες του, ο οποίος περιείχε και τις κύριες διατάξεις λογιστικής τυποποίησης.

Στη συνέχεια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων έχουμε τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ - ΠΔ.186/1992), όπου συναντάμε διατάξεις σχετικά με τον τρόπο τεκμηρίωσης των λογιστικών γεγονότων και διατάξεις λογιστικής τυποποίησης. Τέλος, συναντάμε τον κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994), καθώς και μία σειρά μικρότερης σημασίας νομοθετήματα όπως το ΠΔ.299/2003 για τις αποσβέσεις των Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων.

### **4.3 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο**

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτέλεσε το βασικό άξονα της λογιστικής εξέλιξης της χώρας μας και της ανάπτυξης της λογιστικής τυποποίησης, που διαδέχθηκε ομαλά και σταδιακά ένα παλαιό και απαρχαιωμένο λογιστικό σύστημα, και αποτέλεσε την κοινή γλώσσα των λογιστών, οικονομολόγων και φοροτεχνικών.

<sup>48</sup>Ο θεσμός του λογιστικού σχεδίου καθιερώθηκε στη χώρα μας με τον Νόμο 1041/1980. Σύμφωνα με το άρθρο 48 του Νόμου: «Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινομήσεως των λογιστικών μεγεθών, που αποσκοπεί στην τυποποίηση των υπό των οικονομικών μονάδων της χώρας τηρουμένων λογαριασμών, στην κατά ενιαίο τρόπο λειτουργία και συλλειτουργία αυτών, στη βάση παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, στη σύνταξη και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων και στον εν γένει σχεδιασμό της λογιστικής σε εθνική κλίμακα».

Με άλλα λόγια το Ε.Λ.Γ.Σ. ορίζεται ως ένα σύνολο αρχών και κανόνων που επιτρέπουν σε όλες τις οικονομικές μονάδες να χειρίζονται κατά ομοιόμορφο τρόπο παρόμοια λογιστικά γεγονότα και να συντάσσουν λογιστικές καταστάσεις ομοιόμορφες ως προς την εμφάνιση και το περιεχόμενο των κονδυλίων τους. Προβλέπει δηλαδή, τον τρόπο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν: i) τον ισολογισμό, ii) τον Λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσης, iii) τον Πίνακα διαθέσεως Αποτελεσμάτων και iv) το Προσάρτημα.

---

<sup>48</sup> Α. Παπαναστασάτου, «Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», εκδόσεις Α. Σταμούλης, Πειραιάς 1992.

Με το άρθρο 7 του Νόμου 1882/1990 καθιερώθηκε υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ. από όλες τις εταιρείες που σύμφωνα με τον νόμο υπόκεινται σε έλεγχο από το Σώμα Ορκωτών Λογιστών με εξαίρεση αρχικά τις βιομηχανικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις. Ωστόσο, από το 1993 η εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου γίνεται υποχρεωτική για όλες τις οικονομικές μονάδες που πληρούν ένα κατώτατο όριο ακαθόριστων κερδών.

#### **4.3.1 Σκοπός του Ε.Γ.Λ.Σ.<sup>49</sup>**

Οι σκοποί που υπηρετεί το Ε.Γ.Λ.Σ. σύμφωνα με τον Νόμο 1041/1981 είναι οι εξής:

- Η τυποποίηση των υπό των οικονομικών μονάδων της χώρας τηρούμενων λογαριασμών, καθώς επίσης και η λειτουργία αυτών με ενιαίο τρόπο.
- Η χρήση ενιαίων κανόνων, αρχών και μεθόδων για την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων.
- Η ομοιόμορφη σύνταξη και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών, λογαριασμών αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών καταστάσεων, προκειμένου να είναι αληθής και ομοιόμορφη η απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.

---

<sup>49</sup> Χέβας Δ., Παπαδάκη Α., «Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο», Εκδόσεις Οικονομικού Πανεπιστημίου Αθηνών, Αθήνα, 2004.

### 4.3.2 Βασικές Αρχές του Ε.Γ.Λ.Σ.<sup>50</sup>

Οι βασικές αρχές που διέπουν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο οι ακόλουθες:

- Η αρχή της αυτονομίας, που επισημαίνει ότι το σχέδιο λογαριασμών κατανέμεται σε τρία μέρη, καθένα από τα οποία λειτουργεί ως ιδιαίτερο και ανεξάρτητο λογιστικό κύκλωμα.
- Η αρχή της κατ' είδος συγκεντρώσεως των αποθεμάτων, εξόδων και εσόδων σύμφωνα με την οποία, οι λογαριασμοί που σχετίζονται με αποθέματα, έξοδα και τα έσοδα διαρθρώνονται με βάση το είδος των κονδυλίων.
- Η αρχή της καταρτίσεως του «Λογαριασμού Γενικής Εκμεταλλεύσεως» με λογιστικές εγγραφές, με βάση την οποία τα οργανικά έσοδα με τα αντίστοιχα οργανικά έξοδα μεταφέρονται στον λογαριασμό «80 Γενική Εκμετάλλευση».

### 4.4 Βασικές Διαφορές Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π.

<sup>51</sup>Σε σχέση με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο έχει διαφορετικό γενικό προσανατολισμό και διαφορετική φιλοσοφία. Σε γενικές γραμμές, τα Δ.Λ.Π. είναι πιο ελαστικά, ευρύτερου περιεχομένου και αποσκοπούν στην καθιέρωση ενιαίων αρχών που συνθέτουν το πλαίσιο της λογιστικής πρακτικής, ενώ το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπει μια σειρά από κανόνες που πρέπει να ακολουθούνται στην πράξη και έχει περισσότερο λεπτομερείς και αυστηρές απαιτήσεις.

<sup>52</sup>Οι συνηθέστερες και οι πιο βασικές διαφορές ανάμεσα στα Δ.Λ.Π. και τα Ε.Λ.Π., μπορούν να ενταχθούν σε δυο κύριες κατηγορίες. Η πρώτη αφορά τις συντασσόμενες οικονομικές καταστάσεις και το πληροφοριακό περιεχόμενο που παρέχεται από αυτές. Η δεύτερη κατηγορία αναφέρεται στη διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση συγκεκριμένων θεμάτων, περιπτώσεων και γεγονότων.

---

<sup>50</sup> <http://www.taxheaven.gr/pages/log-sxedio>

<sup>51</sup> [http://www.econ.uoi.gr/prosopikes\\_selides/koumanakos/.../logistiki\\_tipopioisi.ppt](http://www.econ.uoi.gr/prosopikes_selides/koumanakos/.../logistiki_tipopioisi.ppt)

<sup>52</sup> Ιωάννης Α. Φίλος, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Οδηγός Πρώτης εφαρμογής», Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ 2003.

Η σύνταξη ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων, η οποία είναι υποχρεωτική κατά τα Διεθνή Πρότυπα, σήμερα αποτελεί αντικείμενο που έχει καλυφθεί και από την ελληνική νομοθεσία. Ωστόσο, σύμφωνα με τον ελληνικό νόμο, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις δεν απαιτείται η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, σε αντίθεση με τα Δ.Λ.Π., όπου επιβάλλεται η κατάρτιση του. Κατά συνέπεια, υπάρχει σημαντική πιθανότητα να περιλαμβάνονται σφάλματα στις κατά ενοποιημένες καταστάσεις Αποτελεσμάτων Χρήσεως που δημοσιεύονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., τα οποία σφάλματα δεν είναι δυνατόν να επισημαίνονται πάντοτε από τους ελεγκτές, αλλά ακόμα και όταν επισημαίνονται δεν υπάρχει το σαφές πλαίσιο ώστε να γίνεται πάντοτε η αναγκαία λογιστική εγγραφή.

Επιπλέον, ενώ τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα απαιτούν την κατάρτιση τη Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, η ελληνική νομοθεσία δεν επιβάλει τη σύνταξη τέτοιας κατάστασης ή πίνακα. Το κενό αυτό, όσο αφορά τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, καλύπτεται στο μεγαλύτερο βαθμό με την εμφάνιση των σχετικών με τις μεταβολές ιδίων κεφαλαίων στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, ο οποίος όμως, όπως αναφέρθηκε δεν τηρείται σε περιπτώσεις ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων.

Όσον αφορά την Κατάσταση Ταμειακών Ροών επίσης, με βάση τα Δ.Λ.Π., η κατάρτιση της είναι υποχρεωτική για όλες τις οικονομικές μονάδες, ενώ σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία επιβάλλεται μόνο για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες. Μία προφανής αιτία για τη μη απαίτηση της ελληνικής νομοθεσίας για κατάρτιση Κατάστασης Ταμειακών Ροών είναι το γεγονός ότι η κατάσταση αυτή δεν βοηθά στον υπολογισμό της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται επίσης, ότι κατά τα Δ.Λ.Π. υπάρχουν δύο μέθοδοι παρουσίασης των Καταστάσεων Ταμειακών Ροών, η άμεση μέθοδος και η έμμεση μέθοδος. Παρόλα αυτά, η απόφαση της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς να υποχρεώσει τις εισηγμένες εταιρείες να καταρτίζουν και να δημοσιεύουν Κατάσταση Ταμειακών Ροών (έστω με μία από τις δύο μεθόδους) αποτέλεσε ένα σημαντικό βήμα σύγκλισης της ελληνικής νομοθεσίας προς τα Δ.Λ.Π.

Διαφορές που αφορούν τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π και εκείνες που συντάσσονται με βάση τα όσα επιβάλουν τα Ε.Λ.Π, μπορούμε να διακρίνουμε και στο Προσάρτημα. Συγκεκριμένα, τα Διεθνή Πρότυπα απαιτούν να περιλαμβάνονται στο προσάρτημα πολύ περισσότερες πληροφορίες από όσες απαιτεί η ελληνική νομοθεσία. Για παράδειγμα, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. απαιτείται, μεταξύ άλλων, η παροχή πληροφοριών που αφορούν συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις (Δ.Λ.Π. 24), η παροχή

δεδομένων σχετικά με τη διαφορά που προκύπτει στην αξία των αποθεμάτων, όταν χρησιμοποιείται η μέθοδος LIFO, σε σχέση με άλλη μέθοδο αποτίμησης (Δ.Λ.Π. 2), καθώς και η παροχή πληροφοριών σχετικά με το μισθωμένο με χρηματοδοτική μίσθωση (leasing) εξοπλισμό και το χρονικό διαχωρισμό των μελλοντικών πληρωμών (Δ.Λ.Π. 17).

Ακόμα, συναντάμε διαφορές σχετικά με τη δομή και το περιεχόμενο του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης, οι κυριότερες εκ των οποίων είναι οι ακόλουθες:

- Το ποσό του φόρου εισοδήματος που προκύπτει και αφορά την κλειόμενη χρήση, κατά τα Δ.Λ.Π. παρουσιάζεται ως τελευταίο αφαιρετικό κονδύλι στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και όχι σε Πίνακα Διάθεσης. Έτσι, η κατά Δ.Λ.Π. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης δείχνει τόσο τα Αποτελέσματα προ φόρων, όσο και τα Αποτελέσματα μετά από φόρους.

- Στον ισολογισμό που συντάσσεται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., δεν δίνεται ανάλυση της αξίας των ενσώματων ή ασώματων παγίων σε επιμέρους κατηγορίες. Στον ισολογισμό αναφέρονται μόνο τα συνολικά μεγέθη, ενώ η ανάλυση σε κατηγορίες και η παροχή πληροφόρησης για το ύψος των αποσβέσεων, δίνεται στο προσάρτημα.

- Τόσο τα δικαιώματα της μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων, όσο και οι επιχορηγήσεις κατά τα Δ.Λ.Π. πρέπει να εμφανίζονται σε ιδιαίτερο κονδύλι, έξω από τα ίδια κεφάλαια, σε αντίθεση με τις απαιτήσεις των Ε.Λ.Π., όπου πρέπει να περιλαμβάνονται και να παρουσιάζονται ως στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων.

Σχετικά με τη δεύτερη κατηγορία διαφορών ανάμεσα στα Διεθνή και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, παραθέτουμε παρακάτω έναν αναλυτικό πίνακα, όπου διαφαίνονται οι βασικές διαφορές αναφορικά με τη λογιστική αντιμετώπιση συγκεκριμένων περιπτώσεων, όπως είναι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, οι προβλέψεις, οι συμμετοχές, τα έξοδα πολυτελούς απόσβεσης, τα χρεόγραφα, οι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου, καθώς και οι αναβαλλόμενοι φόροι.

Πίνακας 3: Διαφορές Δ.Λ.Π. – Ε.Λ.Π.

	<b>Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.)</b>	<b>Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο (Ε.Λ.Π.)</b>
<b>1</b>	<b>Πάγια</b>	
	Οι συντελεστές αποσβέσεως των παγίων καθορίζονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους.	Οι συντελεστές αποσβέσεως των παγίων και οι πρόσθετες αποσβέσεις καθορίζονται από τη νομοθεσία.
	Οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται σύμφωνα με εκθέσεις ειδικών εκτιμητών.	Οι αναπροσαρμογές των παγίων γίνονται σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.
	Τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια, εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή αν πρόκειται για περίπτωση χρηματοδοτικού τύπου (financial lease).	Τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια δεν εμφανίζονται σε καμία περίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή.
<b>2</b>	<b>Προβλέψεις</b>	
	Οι προβλέψεις γίνονται βάσει τεκμηριωμένων στοιχείων και εκτιμήσεων της εταιρείας και αφορούν μεταξύ άλλων: <ul style="list-style-type: none"> <li>• επισφαλείς απαιτήσεις</li> <li>• αποζημίωση προσωπικού</li> <li>• υποτιμήσεις αποθεμάτων</li> <li>• ενδεχόμενες υποχρεώσεις</li> </ul>	Στο λογιστικό πλαίσιο υπάρχουν, στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, αντίστοιχες διατάξεις, όμως στην πράξη αδυνατίζουν λόγω ύπαρξης: <ul style="list-style-type: none"> <li>• φορολογικής αναγνώρισης μόνο σε συγκεκριμένα πλαίσια, που τίθενται από τη φορολογική νομοθεσία και</li> <li>• αντικρουόμενων διατάξεων</li> </ul>
<b>3</b>	<b>Συμμετοχές</b>	
	Στον ισολογισμό των επιχειρήσεων, οι συμμετοχές σε θυγατρικές εταιρείες εμφανίζονται με τη μέθοδο της ενοποίησης και οι συμμετοχές σε συγγενείς εταιρείες με τη μέθοδο της καθαρής θέσης.	Στον ατομικό ισολογισμό των επιχειρήσεων οι συμμετοχές, ασχέτως ποσοστού συμμετοχής, αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας.

<b>4</b>	<b>Έξοδα πολυετούς απόσβεσης</b>	
	<p>Τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, μόνο αν πληρούνται πέντε προϋποθέσεις και παραμένουν εκεί μόνο αν συνεχίζουν να πληρούνται οι προϋποθέσεις αυτές.</p> <p>Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης (και των εξόδων έρευνας και ανάπτυξης) γίνεται με συστηματικό τρόπο στα έτη που αναμένεται όφελος.</p>	<p>Όλα τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης, χωρίς προϋποθέσεις.</p> <p>Η απόσβεση των εξόδων πολυετούς απόσβεσης γίνεται εφάπαξ ή τμηματικά και ισόποσα σε περίοδο που δεν υπερβαίνει τα πέντε έτη.</p>
<b>5</b>	<b>Χρεόγραφα</b>	
	<p>Αφού πρώτα χαρακτηριστούν τα χρεόγραφα (ύπαρξη διαφορετικών χαρτοφυλακίων) η αποτίμηση γίνεται κατά κατηγορία και υπάρχει δυνατότητα για: (α) καταχώρηση στη μικρότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας ή (β) στην τρέχουσα αξία (άσχετα αν αυτή είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη από την αξία κτήσεως).</p>	<p>Αποτιμώνται και παρουσιάζονται στον ισολογισμό στην κατ' είδος (και για τις τράπεζες στη συνολικά) χαμηλότερη τιμή μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας. Οι απαιτήσεις του Κ.Β.Σ. είναι διαφορετικές.</p>
<b>6</b>	<b>Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου</b>	
	<p>Ως βασική μέθοδος προτείνεται η άμεση επιβάρυνση των αποτελεσμάτων, ενώ επιτρέπεται εναλλακτικά να προσαυξηθεί το κόστος των παγίων (συνεπώς με περαιτέρω αύξηση των αποσβέσεων).</p>	<p>Καταχωρούνται σε λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης και αποσβένονται σε διάστημα ως και πέντε έτη.</p>
<b>7</b>	<b>Αναβαλλόμενοι Φόροι (deferred taxes)</b>	
	<p>Αναβαλλόμενοι φόροι υπάρχουν όταν υπάρχει ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση ορισμένων εσόδων ή εξόδων, μεταξύ των λογιστικών βιβλίων και των φορολογικών υπολογισμών.</p>	<p>Δεν γίνεται καμία εγγραφή σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους.</p>

<sup>53</sup>Πιο αναλυτικά, σχετικά με την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων υπάρχουν σημαντικές διαφορές οι οποίες αφορούν τα παρακάτω επιμέρους θέματα:

➤ Διόρθωση σημαντικών λαθών στις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων

Από την ισχύουσα ελληνική νομοθεσία δεν προβλέπεται η διόρθωση σημαντικών λαθών στις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων. Αντίθετα, στο Δ.Λ.Π. 8 προβλέπεται ότι σε περίπτωση σημαντικών λαθών στις οικονομικές καταστάσεις προηγούμενων χρήσεων, οι επιχειρήσεις πρέπει να αναπροσαρμόζουν τις καταστάσεις αυτές μέσω του λογαριασμού «Αποτελέσματα εις νέον» (Δ.Λ.Π. 8).

➤ Καταχώρηση συναλλαγματικών διαφορών

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 και του Ε.Λ.Γ.Σ., οι συναλλαγματικές διαφορές, που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε ευρώ των πάσης φύσεως απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, καταχωρούνται είτε στα έξοδα εγκαταστάσεως (π.χ. χρεωστικές συναλλαγματικές αποτιμήσεως δανείων σε ξένο νόμισμα για την απόκτηση ενσώματων πάγιων στοιχείων), είτε στο παθητικό (π.χ. πιστωτικές συναλλαγματικές αποτιμήσεως απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα), είτε στα αποτελέσματα (π.χ. χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές αποτιμήσεως υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα). Αντίθετα, στα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι, οι πάσης φύσεως συναλλαγματικές διαφορές καταχωρούνται απ' ευθείας στα αποτελέσματα χρήσεως (Δ.Λ.Π. 21).

➤ Λογιστικές εκτιμήσεις Διοικήσεως

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 και του Ε.Γ.Λ.Σ., η αποτίμηση του συνόλου, σχεδόν των περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση διατάξεις της νομοθεσίας και καθορισμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους. Αντίθετα, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., η αποτίμηση σχεδόν όλων των περιουσιακών στοιχείων γίνεται με βάση λογιστικές εκτιμήσεις της Διοικήσεως (π.χ. εκτίμηση εύλογης αξίας παγίων στοιχείων και καθορισμός ωφέλιμης ζωής τους για την αποτίμηση των στοιχείων αυτών, εκτίμηση της εισπραξιμότητας των απαιτήσεων για την αποτίμηση τους, κτλ.).

---

<sup>53</sup> Δρ. Μιχαήλ Δ. Παζάρσκης, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», σημειώσεις Τμήματος Λογιστικής ΤΕΙ Σερρών.

➤ Αξία κτήσεως άυλων και πάγιων περιουσιακών στοιχείων που η αξία τους διακανονίζεται στο μέλλον

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 και το Ε.Γ.Λ.Σ., αξία κτήσεως των άυλων και πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι, γενικά, το τίμημα που καταβάλλεται για την απόκτηση των στοιχείων αυτών, ανεξαρτήτως του χρόνου καταβολής του τιμήματος. Αντίθετα, στα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι η αξία κτήσεως των άυλων και πάγιων περιουσιακών στοιχείων, που ο διακανονισμός της αξίας τους γίνεται στο μέλλον, είναι η παρούσα αξία των αντίστοιχων οφειλομένων δόσεων, δηλαδή δεν περιλαμβάνονται οι τόκοι των δόσεων (Δ.Λ.Π. 16).

➤ Καταχώρηση δαπανών έρευνας και ανάπτυξης

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία τις διατάξεις του Ν.2190/1920 και του Ε.Γ.Λ.Σ., οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης μπορεί να κεφαλαιοποιηθούν, εφόσον αφορούν τη δημιουργία άυλου περιουσιακού στοιχείου. Αντίθετα, στα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι οι δαπάνες έρευνας καταχωρούνται πάντοτε, στα αποτελέσματα χρήσεως, ενώ οι δαπάνες ανάπτυξης κεφαλαιοποιούνται υπό ορισμένες αυστηρές προϋποθέσεις (Δ.Λ.Π. 38).

➤ Αποτίμηση βιολογικών περιουσιακών στοιχείων

Στο Ε.Γ.Λ.Σ. δεν υπάρχουν ειδικές διατάξεις, σχετικά με την αποτίμηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων, και συνεπώς, εμφανίζονται στην αξία κτήσεως (δεν διενεργούνται αποσβέσεις). Αντίθετα, στα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ότι τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία και τα αγροτικά προϊόντα πρέπει να αποτιμώνται στις εύλογες αξίες. Οι μεταβολές από την αποτίμηση στις εύλογες αξίες καταχωρούνται στα αποτελέσματα (Δ.Λ.Π. 41).

➤ Λογιστική των χρηματοδοτικών μισθώσεων

Από τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας προβλέπεται ότι, τα ακίνητα της χρηματοδοτικής μισθώσεως καταχωρούνται σε λογαριασμούς ουσίας του εκμισθωτή και σε λογαριασμούς τάξεως του μισθωτή, ενώ στα Δ.Π.Χ.Π. προβλέπεται ακριβώς το αντίθετο. Ως αξία κτήσεως καταχωρείται η παρούσα αξία των μελλοντικών μισθωμάτων. Λογίζονται αποσβέσεις στα βιβλία του μισθωτή, καθώς και τόκοι μισθωμάτων. Στα βιβλία του εκμισθωτή καταχωρείται αντίστοιχη χρηματοοικονομική απαίτηση (Δ.Λ.Π. 17).

➤ Καταχώρηση ιδίων μετοχών

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 και του Ε.Γ.Λ.Σ., οι ίδιες μετοχές καταχωρούνται ως στοιχείο ενεργητικού με την αξία κτήσεως τους και παράλληλα σχηματίζεται ισόποσο αποθεματικό που εμφανίζεται στα ίδια κεφάλαια. Τα κέρδη ή ζημίες από την πώλησή τους καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως. Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π. προβλέπεται ότι οι ίδιες μετοχές εμφανίζονται αφαιρετικά των ιδίων κεφαλαίων. Τα κέρδη ή ζημίες από την πώλησή τους καταχωρούνται απ' ευθείας στη καθαρή θέση (Δ.Λ.Π. 32).

➤ Εμφάνιση μερισμάτων προς τους μετόχους

Σύμφωνα με τον Ν. 2190/1920 και το Ε.Γ.Λ.Σ., τα προτεινόμενα από το Δ.Σ. μερίσματα εμφανίζονται ως υποχρέωση πριν ακόμη εγκριθούν από τη Γενική Συνέλευση των Μετόχων. Αντίθετα, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π., τα μερίσματα εμφανίζονται ως υποχρέωση μόνον όταν εγκριθούν προς διανομή από το αρμόδιο όργανο της Εταιρείας.

➤ Εμφάνιση επιχορηγήσεων

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920, οι επιχορηγήσεις εμφανίζονται στα Ίδια Κεφάλαια και αποσβένονται (μεταφορά στα αποτελέσματα) ανάλογα του χρόνου αποσβέσεως των επιχορηγηθέντων παγίων. Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π. προβλέπεται ότι, οι επιχορηγήσεις πρέπει να εμφανίζονται εκτός της κατηγορίας των Ιδίων Κεφαλαίων και αποσβένονται, ομοίως, ανάλογα του χρόνου αποσβέσεως των επιχορηγηθέντων παγίων (Δ.Λ.Π. 20).

➤ Καταχώρηση του αποτελέσματος συμβάσεων κατασκευής έργων

Στις διατάξεις του κωδ. Ν. 2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ. δεν γίνεται ρητή αναφορά για τις συμβάσεις κατασκευής έργων. Όμως, από τα άρθρα 42 και 43 του Ν. 2190/1920, εμμέσως πλην σαφώς προκύπτει ότι πρέπει να εφαρμόζεται η μέθοδος της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης, αφού σε κάθε χρήση, λογίζονται τα έσοδα και τα έξοδα που την αφορούν, ανεξαρτήτως του χρόνου είσπραξης ή πληρωμής τους. Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π. προβλέπεται ότι, τα έσοδα και έξοδα που αφορούν τις συμβάσεις κατασκευής έργων πρέπει να καταχωρούνται στα αποτελέσματα, σύμφωνα με το στάδιο ολοκλήρωσης των συμβάσεων κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, δηλαδή προβλέπεται η εφαρμογή της μεθόδου της ποσοστιαίας ολοκλήρωσης (Δ.Λ.Π. 11).

➤ Έκτακτα αποτελέσματα

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 και Ε.Γ.Λ.Σ., έκτακτα αποτελέσματα προκύπτουν από την μη συνήθη δραστηριότητα της επιχείρησης (π.χ. συναλλαγματικές διαφορές, πώληση πάγιων κ.λπ.). Αντίθετα, στα Δ.Λ.Π. προβλέπεται ότι, έκτακτα αποτελέσματα προκύπτουν μόνον σε σπάνιες περιπτώσεις (π.χ. απαλλοτριώσεις παγίων, καταστροφές κ.λπ.).

➤ Εμφάνιση κερδών κατά μετοχή

Από τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 και του Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προβλέπεται η εμφάνιση στις οικονομικές καταστάσεις των κερδών κατά μετοχή. Αντίθετα, από το Δ.Λ.Π. 33 προβλέπεται η εμφάνιση των κερδών κατά μετοχή στις οικονομικές καταστάσεις.

➤ Αποπληθωρισμός οικονομικών καταστάσεων

Από τις διατάξεις της ισχύουσας νομοθεσίας δεν προβλέπεται αποπληθωρισμός των οικονομικών καταστάσεων επιχειρήσεων που εδρεύουν στις υπερ-πληθωριστικές οικονομίες. Αντίθετα από το Δ.Λ.Π. 29 προβλέπεται, αναλυτικά, η μέθοδος αποπληθωρισμού των ανωτέρω οικονομικών καταστάσεων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Παρά τις υφιστάμενες διαφορές και τις δυσκολίες προσαρμογής που προέκυψαν ως αποτέλεσμα, σήμερα τα Δ.Λ.Π. και τα Δ.Π.Χ.Α. που υιοθέτησε η Ευρωπαϊκή Ένωση έχουν ενσωματωθεί σε μεγάλο βαθμό, τόσο με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, όσο και με τον νόμο 2190/20, και η νομοθετική καθιέρωση των Δ.Λ.Π. για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών εταιρείες από το 2003 και μετά, ενίσχυσε τις διαδικασίες λογιστικής τυποποίησης στην Ελλάδα.

<sup>54</sup>Η Ελληνική Πολιτεία εναρμονίσθηκε στις οδηγίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής αρχικά με τον νόμο 2992/2002 και στη συνέχεια, με ένα πλήθος άλλων νόμων που προσαρμόζουν την ελληνική νομοθεσία στις απαιτήσεις των Δ.Λ.Π. Πιο αναλυτικά ο κανονισμός του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου 1606/2002/ΕΚ/19.7.2002 που αφορά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. ορίζει ότι:

- Η απόφαση ως προς τη δυνατότητα εφαρμογής στην Κοινότητα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, λαμβάνεται από την Επιτροπή και τα υιοθετούμενα Δ.Λ.Π. δημοσιεύονται εξ' ολοκλήρου σε καθεμία από τις επίσημες γλώσσες της Κοινότητας, στην Επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (άρθρο 3).
- Από 01.01.2005 οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, οι μετοχές των οποίων είναι εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους μέλους, καταρτίζονται υποχρεωτικά με βάση τα υιοθετούμενα Δ.Λ.Π. Τα κράτη μέλη δύνανται να επεκτείνουν την υποχρέωση και στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και στις ενοποιημένες ή/και στις ετήσιες των μη εισηγμένων εταιρειών (άρθρο 5).
- Ο παρών Κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος μέλος (άρθρο 11).

<sup>55</sup>Σήμερα, η υποχρέωση για την τήρηση των Δ.Λ.Π. στη χώρα μας καλύπτει τις παρακάτω εταιρίες:

---

<sup>54</sup> Γρηγοράκος Γ. Θεόδωρος, «Ανάλυση – Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Γενική και Αναλυτική Λογιστική)», Εκδόσεις Σάκκουλας, Αθήνα 2001.

<sup>55</sup> Δρ. Μιχαήλ Δ. Παζάρσκη, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», σημειώσεις Τμήματος Λογιστικής ΤΕΙ Σερρών.

- εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά
- οι συνδεδεμένες με αυτές που είναι εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά
- οι μη εισηγμένες και οι μη συνδεδεμένες Α.Ε. και Ε.Π.Ε. εφόσον εγκριθεί με απόφαση Γενικής Συνέλευσης
- δημόσιες επιχειρήσεις (Α.Ε.)
- πιστωτικά και χρηματοδοτικά ιδρύματα που έχουν την μορφή της Α.Ε.

<sup>56</sup>Ήδη, αρκετά χρόνια πριν από 2002, αρκετές εταιρείες στην Ελλάδα είχαν ξεκινήσει να συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις ακολουθώντας τους κανόνες των Δ.Λ.Π. Κάποιες από αυτές τις εταιρείες ήταν θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων, οι οποίες ήταν υποχρεωμένες βάσει της ελληνικής νομοθεσίας να συντάσσουν και να δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο. Παράλληλα όμως, για λόγους ικανοποίησης αναγκών της μητρικής εταιρείας τους, συνέτασσαν και οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, τις οποίες απέστειλλαν στις μητρικές εταιρείες, συνοδευόμενες από το πιστοποιητικό ελέγχου των ελεγκτών τους.

Άλλες ελληνικές εταιρείες που συνέτασσαν οικονομικές καταστάσεις στηριζόμενες στα Δ.Λ.Π., ακόμη και είκοσι περίπου χρόνια πριν την υποχρεωτική καθιέρωση τους στη χώρα μας, ανήκαν στην κατηγορία επιχειρήσεων που είχαν αντλήσει, ή που επιθυμούσαν να αντλήσουν, κεφάλαια από το εξωτερικό. Επιπλέον, ιδιαίτερα εταιρείες που δραστηριοποιούνταν στη ναυτιλία, οι οποίες είχαν περιορισμένες υποχρεώσεις όσον αφορά τη σύνταξη οικονομικών καταστάσεων κατά την ελληνική νομοθεσία, αλλά που οι συναλλαγές τους, κυρίως στο εξωτερικό, είχαν μεγαλύτερες απαιτήσεις χρησιμοποίησαν από πολύ νωρίς τα Δ.Λ.Π.

Κάποιες από τις παραπάνω περιπτώσεις εταιρειών κρατούσαν ταυτόχρονα και παράλληλα, δύο σελις λογιστικών βιβλίων. Το ένα ήταν σύμφωνο με τα Ε.Λ.Π., ενώ το δεύτερο ακολουθούσε τα Δ.Λ.Π.. Άλλες εταιρείες ωστόσο, κυρίως εκείνες που αναζητούσαν πηγές άντλησης κεφαλαίων στο εξωτερικό, κατάρτιζαν οικονομικές τους καταστάσεις βάσει τα Δ.Λ.Π. συνοδευόμενες με εξω-λογιστικό προσδιορισμό στο τέλος κάθε χρήσης, με βάση τις έτοιμες κατά τα Ε.Λ.Π. αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις.

---

<sup>56</sup> Ιωάννης Α. Φίλος, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Οδηγός Πρώτης εφαρμογής», Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ 2003.

Με το πέρασμα των χρόνων, όλο και περισσότερες ελληνικές επιχειρήσεις άρχιζαν να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, συνοδευόμενες βέβαια και με τις απαιτούμενες οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονταν σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. Ιδιαίτερα οι μεγάλες επιχειρήσεις, λόγω του εύρους της δραστηριότητας που αναπτύσσουν παρουσιάζουν συνήθως μεγαλύτερη ευχέρεια στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. Από την άλλη ωστόσο, οι μικρότερες από τις εισηγμένες επιχειρήσεις προσπαθούν με λιγότερα μέσα και με μικρότερη ή μηδενική εμπειρία να ανταποκριθούν στο έργο αυτό.

Επίσημα στοιχεία τα οποία ανακοινώθηκαν σε ημερίδα που οργανώθηκε για τα Δ.Λ.Π. από το Χ.Α.Α. στις 8.3.2002, αναφέρουν ότι: «.. 27 εταιρείες (που αντιπροσωπεύουν το 53% της συνολικής κεφαλαιοποίησης) συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις και με βάση τα Δ.Λ.Π. είτε λόγω εισαγωγής τους σε ξένα χρηματιστήρια είτε από ανάγκη παρουσίασης αυτών των οικονομικών καταστάσεων σε αναλυτές και επενδυτές...».

Επίσης, σε ημερίδα που οργανώθηκε από την Ένωση Ελληνικών Τραπεζών και τον Σύνδεσμο Εισηγμένων εταιρειών στο Χ.Α.Α. στις 10.9.2002 συμμετείχαν οι οικονομικοί διευθυντές έξι μεγάλων εταιρειών (και ομίλων) και παρουσίασαν σημαντικά σημεία από τις εμπειρίες σχετικά με την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στις εταιρείες αυτές. Οι εταιρείες που εκπροσωπήθηκαν ήταν η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος, η ALPHA Τράπεζα Πίστωσης, η Coca Cola, η ΔΕΗ, η TITAN και η ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΝ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ.

Σε αρκετά δημοσιεύματα έχουν αναφερθεί επωνυμίες αρκετών ακόμη ελληνικών επιχειρήσεων που έχουν συντάξει οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π., όπως για παράδειγμα η Εμπορική Τράπεζα, η Cosmote κ.α., ενώ κάποιες εταιρείες έχουν περιλάβει σε απολογισμούς τους τις οικονομικές καταστάσεις τους με βάση τα Δ.Λ.Π. (Eurobank, ΟΠΑΠ, Ελληνικά Πετρέλαια κ.λπ.).

<sup>57</sup>Μετά από το 2002, όπου άρχισε υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στη χώρα μας, σηματοδοτήθηκε μία ριζική αλλαγή στον τρόπο της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης από πλευράς των ελληνικών επιχειρήσεων. Σύμφωνα με το άρθρο 13 του Νόμου 3229/2004, οι εισηγμένες στη χρηματιστηριακή αγορά Ανώνυμες Εταιρείες συντάσσουν τόσο τις ετήσιες

---

<sup>57</sup> Κώστας Παπαθανασίου, «Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα», ανάκτηση από: [http://www.hcmc.gr/photos/Statistics/files/Papathanasiou\\_Presentation.pdf](http://www.hcmc.gr/photos/Statistics/files/Papathanasiou_Presentation.pdf)

οικονομικές καταστάσεις, όσο και ενδιάμεσες, τριμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τις αρχές των Δ.Λ.Π.. Οι πρώτες τριμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύθηκαν χωρίς να προηγηθεί έλεγχος Ορκωτών Ελεγκτών, ενώ από τις πρώτες εξαμηνιαίες οικονομικές καταστάσεις και μετά, οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται πλέον ελεγμένες.

Μέσω της υιοθέτησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων απομακρύνθηκαν οι ιδιαιτερότητες του ελληνικού λογιστικού σχεδίου και οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων έγιναν πλέον εύκολα κατανοητές και αξιοποιήσιμες σε ευρωπαϊκό και παγκόσμιο επίπεδο.<sup>58</sup> Στις προσπάθειες των ελληνικών επιχειρήσεων για εφαρμογή των Δ.Λ.Π., σημαντικό βοηθητικό ρόλο έπαιξε η Μετάφραση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Αρχικά η μεγάλο τμήμα της έγινε από το Σ.Ο.Λ., η οποία στη συνέχεια ολοκληρώθηκε από το Σ.Ο.Ε.Λ., με τη συμμετοχή κυρίως των ορκωτών ελεγκτών - λογιστών Πρωτοψάλτη Ν., Αισιόπουλου Κ. και Λουμιώτη Β.. Από το 2003, ξεκίνησε μια νέα εργασία μετάφρασης των Δ.Λ.Π., από ομάδα εργασίας στην οποία συμμετέχουν ακαδημαϊκοί και εκπρόσωποι των μεγαλύτερων εταιρειών ορκωτών ελεγκτών. Το αποτέλεσμα αυτής της εργασίας αποτέλεσε και το επίσημο κείμενο της ελληνικής νομοθεσίας.

Αξιοσημείωτο είναι τέλος, ότι σχετικά με τη δυσκολία των εργασιών μετατροπής από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα αντίστοιχα Διεθνή Πρότυπα, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. φαίνεται να είναι αρκετά εύκολη, σε περιπτώσεις όπου μία επιχείρηση αναπτύσσει νέα επιχειρηματική δράση και συνεπώς δεν έχει ήδη στα βιβλία της καταχωρήσει με βάση τους κανόνες των Ε.Λ.Π., ούτε κάποιες παρελθούσες δραστηριότητες για τις οποίες να προβλεπόταν διαφορετική αντιμετώπιση στις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας από αυτή που προβλέπεται σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

---

<sup>58</sup> Ιωάννης Α. Φίλος, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Οδηγός Πρώτης εφαρμογής», Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ 2003.

## 5.1 Δυσκολίες Αναπροσαρμογής

Παρά τις αξιόλογες προσπάθειες που έχουν πραγματοποιηθεί για τους σκοπούς της πλήρους υιοθέτησης των Δ.Λ.Π. στον ελληνικό επιχειρηματικό κόσμο, οι συνθήκες που επικρατούν στη χώρα μας προκάλεσαν μία σειρά από δυσκολίες και προβλήματα στη διαδικασία της προσαρμογής του ελληνικού νομοθετικού πλαισίου σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Είναι διαφορετικές από ότι στις άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Παρότι η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είναι προφανές ότι έχει επιφέρει σημαντικά πλεονεκτήματα και βοηθάει κατά βάση τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων, όπως υποψήφιους επενδυτές, πιστωτές, πελάτες και μετόχους, η Ελλάδα είναι μία χώρα στην οποία δεσπόζουν οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις και το γεγονός αυτό προκαλεί αμφιβολίες για το αν και κατά πόσο τα οφέλη που συνοδεύονται από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα μπορέσουν να αντισταθμίσουν το αντίστοιχο οικονομικό κόστος που επιφέρει η καθιέρωση τους στις ελληνικές μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

<sup>59</sup>Σε γενικές γραμμές τα βασικότερα προβλήματα που παρουσιάστηκαν στη διαδικασία εισαγωγής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και τα οποία προκάλεσαν αυξημένα κόστη, εντοπίζονται κυρίως στη δυσκολία συλλογής και επεξεργασίας των απαιτούμενων για κάθε χρήση χρηματοοικονομικών πληροφοριών, καθώς και στην έλλειψη ολοκληρωμένης και επαρκούς γνώσης σχετικά με τα Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Α., σε συνδυασμό με την έλλειψη στελεχών που να διαθέτουν εμπειρία στην εφαρμογή των προτύπων. Επιπλέον, αξιοσημείωτο είναι ότι γενικά η δυσκολία της πρόκλησης δεν είχε εκτιμηθεί όπως έπρεπε από τους εμπλεκόμενους φορείς.

<sup>60</sup>Πιο αναλυτικά, ένα βασικό πρόβλημα που προκύπτει με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας αφορά στην έλλειψη ειδικών γνώσεων που απαιτούνται από φοροτεχνικούς λογιστές, για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων σύμφωνα με τους κανόνες που απαιτούν τα Δ.Λ.Π. Προκειμένου να εφαρμοσθεί η επιβάλλομενη από τα Δ.Λ.Π. νομοθεσία, είναι απαραίτητη η εκμάθηση των λογιστών που είναι υπεύθυνοι για την κατάρτιση και

---

<sup>59</sup> Κώστας Παπαθανασίου, «Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα», [http://www.hcmc.gr/photos/Statistics/files/Papathanasiou\\_Presentation.pdf](http://www.hcmc.gr/photos/Statistics/files/Papathanasiou_Presentation.pdf).

<sup>60</sup> [www.naftemporiki.gr/premium/archive/story.asp?id=1067797](http://www.naftemporiki.gr/premium/archive/story.asp?id=1067797)

παρουσίαση χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε ότι αφορά τις χρησιμοποιούμενες σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. μεθόδους, πρακτικές και διαδικασίες. Γενικότερα πρέπει να υπάρχει επαρκής ενημέρωση για όλες τις σχετικές αλλαγές που προκύπτουν.

Προς αυτήν την κατεύθυνση, αυξάνεται σε σημαντικό βαθμό και το συνολικό το κόστος από την τήρηση βιβλίων, καθώς πολλές εταιρείες αναγκάζονται να αναβαθμίσουν τα πληροφοριακά συστήματα που έχουν στη διάθεση τους. Επιπροσθέτως, πέρα από το κόστος για την επιμόρφωση των στελεχών των επιχειρήσεων και το κόστος στις μεταβολές των μηχανογραφικών προγραμμάτων, υπάρχει και το κόστος της προσέλευσης και της απασχόλησης νέου προσωπικού, εξειδικευμένου στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Η εναρμόνιση των λογιστικών πρακτικών μια εταιρείας με βάση τις επιταγές των Δ.Λ.Π. έχει άμεσες επιπτώσεις και στην διοίκηση της επιχείρησης. Με την υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων η διοίκηση έχει ενεργή συμμετοχή στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Το «κλείσιμο του ισολογισμού» δεν είναι πια υπόθεση μόνο των οικονομικών υπηρεσιών μίας επιχείρησης, αλλά είναι υπόθεση όλης της διοίκησης της επιχείρησης. Κατ' επέκταση, κατά τη μετάβασή τους στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι επιχειρήσεις επιβαρύνονται με σημαντικά διοικητικά έξοδα, γεγονός που έχει ιδιαίτερες συνέπειες στην ανταγωνιστικότητά τους. Εντούτοις, αξιοσημείωτο είναι ότι αν δεν συμμετέχει ενεργά όλη η διοίκηση και όλα τα επιμέρους τμήματα της επιχείρησης, το αποτέλεσμα της προσπάθειας, η σύνταξη δηλαδή των οικονομικών καταστάσεων, δεν θα είναι επιτυχές.

Σε γενικές γραμμές, η μεγαλύτερη δυσκολία τόσο των λογιστών, όσο και των περισσότερων ελεγκτών, δεν αποδίδεται στην απαιτούμενη εκπαίδευση αναφορικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και την εκμάθηση των νέων κανόνων και μεθόδων, αλλά έγκειται στην αποδέσμευση από τους «παραδοσιακούς» λογιστικούς κανόνες. Η διαδικασία μετάβασης από την ελληνική λογιστική πρακτική στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι αναμφισβήτητα αρκετά δύσκολη. Το πιο σημαντικό στοιχείο μίας επιτυχημένης επικοινωνιακής πολιτικής με το επενδυτικό κοινό, είναι η συμφωνία της παρουσίασης των αποτελεσμάτων που συντάχθηκαν βάσει του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου με τα αντίστοιχα δεδομένα που προέκυψαν από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα για τα πρώτα τουλάχιστον χρόνια. Από την άλλη όμως, η ταυτόχρονη εφαρμογή τόσο των Ε.Λ.Π. όσο και των Δ.Λ.Π. ενδέχεται να προκαλεί σύγχυση στη λειτουργία της αγοράς.

## 5.2 Οφέλη από Χρήση των Δ.Λ.Π.

Παρά τα παραπάνω προβλήματα που προέκυψαν κατά την εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στη χώρα μας, μπορούμε εύκολα να διακρίνουμε τη δεδομένη προσφορά από τη χρήση των Δ.Λ.Π., όσον αφορά τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση για τις ελληνικές εταιρείες και οι μέχρι τώρα ενδείξεις φανερώνουν ενθαρρυντικά στοιχεία για το μέλλον.

Γενικά, με την καθιέρωση και την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τις επιχειρηματικές οντότητες τοποθετείται μια κοινή βάση σύγκρισης των χρηματοοικονομικών και λογιστικών καταστάσεων των διάφορων εταιρειών, γεγονός που διευκολύνει τους επενδυτές στη λήψη οικονομικών αποφάσεων σχετικά με την τοποθέτηση των επενδύσιμων κεφαλαίων τους στην κατά τη γνώμη τους πιο αποδοτική επιχείρηση. Με την χρήση των προτύπων εξασφαλίζεται σε μεγαλύτερο βαθμό η ομοιομορφία, η αξιοπιστία, η συνέπεια, η ουσιαστικότητα και η συνέπεια των λογιστικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο, γεγονός που είναι αναμενόμενο να ενισχύει την εμπιστοσύνη των επενδυτών και όλων όσων εμπλέκονται με τη λογιστική, όχι μόνο προς όφελος των ιδίων, αλλά και της οικονομίας και της κοινωνίας γενικότερα.

Μέσα από την αντικειμενική, συγκρίσιμη και υψηλής ποιότητας πληροφόρηση των οικονομικών καταστάσεων και των λοιπών χρηματοοικονομικών αναφορών, μέσω της οποίας διασφαλίζεται ο θεσμικός, αλλά και ο ιδιώτης επενδυτής, εξυπηρετείται κατ' επέκταση η δημιουργία προϋποθέσεων για μία ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων και χρήματος. Παράλληλα, εξασφαλίζεται η δημιουργία ενιαίων πηγών αντλήσεως συγκρίσιμου και ομοιόμορφου πληροφοριακού υλικού, πολύτιμου τόσο για την ίδια την οικονομική μονάδα, όσο και για τον κλάδο στον οποίο αυτή ανήκει, καθώς και για τον προγραμματισμό της οικονομίας της χώρας.

Επιπλέον, θεωρείται ότι η ακριβοδίκαιη, αξιόπιστη και υψηλής ποιότητας πληροφόρηση που παρέχεται μέσω της καθιέρωσης των Δ.Λ.Π., έχει προσδώσει κύρος στην ελληνική επιχείρηση και έχει βελτιώσει την πιστοληπτική ικανότητα τόσο στο εσωτερικό, όσο και στο εξωτερικό. Η διεθνοποίηση των επιχειρήσεων έχει διευκολυνθεί με την κεφαλαιακή συμμετοχή ξένων θεσμικών επενδυτών και επιχειρήσεων, καθώς και μέσω της συνεργασίας με αλλοδαπούς πελάτες ή της σύναψης στρατηγικών συμμαχιών με ξένες επιχειρήσεις. Γενικά, φαίνεται ότι η χρήση των Δ.Λ.Π. βελτιώνει τις σχέσεις των επιχειρήσεων με ξένους συνεργάτες και ενισχύεται σε μεγάλο βαθμό η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και κινητών αξιών.

<sup>61</sup>Όσον αφορά ειδικότερα τις μικρομεσαίες επιχειρήσεις, οι οποίες κατέχουν δεσπόζουσα θέση στη χώρα μας, τα αποτελέσματα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων είναι αμφιλεγόμενα, καθώς πολλοί υποστηρίζουν την άποψη ότι το οικονομικό κόστος από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. ενδεχομένως να είναι μεγαλύτερο από τα ουσιαστικά οφέλη που θα επιφέρει. Ωστόσο, εν μέσω της οικονομικής κρίσης που διανύουμε, η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. μπορεί να κριθεί σωτήρια, καθώς με αυτόν τρόπο αυξάνεται η ανταγωνιστικότητα τους και γίνονται πιο ελκυστικές προς του επενδυτές του εξωτερικού, προσελκύοντας ξένα κεφάλαια. Γενικά, αναμένεται να ανοίξουν δρόμοι εναλλακτικής χρηματοδότησης των επιχειρηματικών τους πλάνων.

Συμπερασματικά, η επιβολή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα και η καθιέρωση ενός ενιαίου πλαισίου αρχών, μεθόδων και διαδικασιών που υπαγορεύουν τα Δ.Λ.Π., έχει φέρει θετικές επιπτώσεις στην οικονομική θέση και την αποδοτικότητα των επιχειρήσεων, όχι μόνο στη, αλλά και στην ελληνική αγορά. Η προσφορά των Δ.Λ.Π. στις ελληνικές επιχειρήσεις, τόσο όσον αφορά την πρόσβαση σε πηγές χρηματοδότησης, όσο και στη διευκόλυνση της διεθνοποίησης τους, αναγνωρίζεται πλέον ως πολύτιμη. Χαρακτηριστικά, ο διευθύνων σύμβουλος της εταιρείας Ernst&Young κ. Χ. Γκλαβάνης, επισημαίνει τα κυριότερα πλεονεκτήματα από τη χρήση των Δ.Λ.Π. και αναφέρει ότι: <sup>62</sup>«Τα οφέλη της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. για τις ελληνικές εταιρείες είναι μεταξύ άλλων: α) η μεγαλύτερη διαφάνεια στην παρουσίαση οικονομικών πληροφοριών και στην τελική μείωση του κόστους κεφαλαίου είτε μετοχικού είτε δανειακού, β) η ευκολότερη πρόσβαση σε χρηματιστήρια του εξωτερικού και δυνατότητα εισαγωγής σε μια ενιαία αγορά κεφαλαίου στην Ε.Ε., γ) η ύπαρξη ευκαιριών για επαναξιολόγηση εσωτερικών διαδικασιών, συστημάτων, αλλά και στρατηγικής».

---

<sup>61</sup>«Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. μικρομεσαίων επιχειρήσεων στην Ελλάδα», ανάκτηση από: [http://www.expertfinance.gr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=63:article3&catid=34:latest-news&Itemid=65](http://www.expertfinance.gr/index.php?option=com_content&view=article&id=63:article3&catid=34:latest-news&Itemid=65)

<sup>62</sup> Π. Αλεξιάκης «Τα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα θα φέρουν ξένους επενδυτές», 17/02/2002, ανάκτηση από: <http://www.tovima.gr/finance/article/?aid=140457>

# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΞΕΤΑΣΗ ΤΩΝ ΕΠΙΠΤΩΣΕΩΝ ΠΟΥ ΠΑΡΟΥΣΙΑΖΕΙ Η ΧΡΗΣΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π. ΣΤΙΣ ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

## **6.1 Σκοπός Εμπειρικής Μελέτης**

Η έρευνα που διεξάχθηκε στα πλαίσια της παρούσας διπλωματικής εργασίας αφορά επιχειρήσεις στην Ελλάδα, οι οποίες από το 2005 εφαρμόζουν στις λογιστικές τους διαδικασίες τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Γενικά, το αντικείμενο της έρευνας αποτελεί η αξιολόγηση της διαδικασίας της λογιστικής εναρμόνισης των ελληνικών λογιστικών κανόνων με τις αρχές και τις ρυθμίσεις που ορίζουν τα Δ.Λ.Π.. Ο απώτερος σκοπός και το κύριο μέλημα της μελέτης που πραγματοποιήθηκε είναι η εξαγωγή συμπερασμάτων σχετικά με τις επιπτώσεις που προκύπτουν για τις ελληνικές επιχειρήσεις από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π..

## **6.2 Μεθοδολογία Έρευνας**

Στα πλαίσια της έρευνας, πραγματοποιήθηκε για την εκπλήρωση του παραπάνω σκοπού, η εκπόνηση ενός ερωτηματολογίου το οποίο στάλθηκε σε ελληνικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Το εν λόγω ερωτηματολόγιο αποτελείται από 24 συνολικά ερωτήσεις που αφορούν τη χρήση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Οι ερωτήσεις διακρίνονται σε τρία βασικά μέρη. Το πρώτο αναφέρεται στις υπάρχουσες διαφορές ανάμεσα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Οι ερωτήσεις αναφέρονται τόσο σε επιμέρους διαφορές, όσο και στη δυσκολία ή τη σύγχυση που ενδεχομένως προκαλείται από τις διαφοροποιήσεις αυτές. Το δεύτερο μέρος του ερωτηματολογίου αφορά στη διαδικασία της λογιστικής εναρμόνισης με τα Δ.Λ.Π. και εξετάζει κατά πόσο οι ελληνικές επιχειρήσεις ήταν έτοιμες για την εφαρμογή των προτύπων, κατά πόσο δυσκολεύτηκαν να προσαρμοστούν στους κανόνες που επιβάλουν τα Δ.Λ.Π. και κατά πόσο χρειάστηκαν σημαντικές αναπροσαρμογές στη διάρθρωση των επιχειρήσεων. Τέλος, στο τρίτο μέρος του

ερωτηματολογίου εξετάζονται ορισμένες βασικές επιπτώσεις που έχουν επιφέρει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και εξάγονται συμπεράσματα σχετικά με τα οφέλη που μπορεί να προσδώσει η χρήση των Δ.Λ.Π. έναντι των μειονεκτημάτων και των δυσκολιών με απώτερο σκοπό μία γενική αξιολόγηση των προτύπων.

Οι απαντήσεις που δόθηκαν κυμαίνονται, ανάλογα με το βαθμό στον οποίο πιστεύει κάθε ένας από τους ερωτηθέντες τη θέση που εκφράζει η ερώτηση, με βάση την παρακάτω κλίμακα:

Καθόλου	Σε μικρό βαθμό	Μέτρια	Σε μεγάλο βαθμό	Σε πολύ μεγάλο βαθμό
0	1	2	3	4

Τα αποτελέσματα του ερωτηματολογίου παρουσιάζονται παρακάτω με διαγραμματική μορφή, όπου απεικονίζονται με τη χρήση ποσοστών οι απαντήσεις που δόθηκαν από τις επιχειρήσεις που συμμετείχαν στη διεξαγωγή της έρευνας. Η δημιουργία των διαγραμμάτων έγινε με τη χρήση του excel. Το ίδιο πρόγραμμα χρησιμοποιήθηκε προκειμένου να πραγματοποιηθεί επεξεργασία των δεδομένων και μία σε βάθος ανάλυση που θα οδηγήσει στην καλύτερη δυνατή ερμηνεία των αποτελεσμάτων. Προς αυτήν την κατεύθυνση πραγματοποιήθηκαν τρία διαφορετικά εμπειρικά τεστ.

Αρχικά έλαβε χώρα το λεγόμενο τεστ ανεξαρτησίας (test of independence), που είναι επίσης γνωστό ως  $X^2$  τεστ ( $\chi^2$  test). Το συγκεκριμένο τεστ χρησιμοποιείται κυρίως ανάμεσα σε δύο μεταβλητές, για ένα δείγμα, τα δεδομένα του οποίου έχουν την μορφή συχνοτήτων, και ελέγχει την ανεξαρτησία ανάμεσα σε μία μεταβλητή κατηγορίας (nominal variable) και σε μία μεταβλητή διάταξης (ordinal variable). Με άλλα λόγια, ο έλεγχος αυτός πραγματοποιήθηκε προκειμένου να εξεταστεί αν υπάρχει ή όχι συνάφεια ή σχέση εξάρτησης ανάμεσα στα χαρακτηριστικά των ερωτηθέντων και τις απαντήσεις που έδωσαν. Στην περίπτωση που η τιμή που αντιστοιχεί στην στατιστική σημαντικότητα (statistical significance) είναι μικρότερη από 0.05, σημαίνει ότι πιθανολογείται η ύπαρξη μίας σχέσης εξάρτησης.

Στη συνέχεια, εκπονήθηκε ο στατιστικός έλεγχος συσχέτισης του Pearson. Ο συντελεστής συσχέτισης Pearson (r) είναι ένα αριθμητικό μέτρο ή δείκτης του μεγέθους της συσχέτισης μεταξύ δύο συνόλων τιμών. Κυμαίνεται σε μέγεθος από +1.00 μέχρι -1.00 περνώντας και από το 0.00. Αν η στατιστική σημαντικότητα είναι μικρότερη από 0.05 σημαίνει ότι κατά πάσα πιθανότητα υπάρχει συσχέτιση ανάμεσα στις μεταβλητές. Η ύπαρξη θετικού

προσήμου στον συντελεστή συσχέτισης σημαίνει ότι υπάρχει θετική συσχέτιση ανάμεσα στις χρησιμοποιούμενες μεταβλητές. Δηλαδή, οι τιμές μιας μεταβλητής αυξάνονται όταν αυξάνονται και οι τιμές της άλλης μεταβλητής. Αντιθέτως, ένα αρνητικό πρόσημο συνεπάγεται αρνητική συσχέτιση, που σημαίνει ότι οι τιμές της μιας μεταβλητής μεταβάλλονται αντιστρόφως ανάλογα με τις τιμές της άλλης. Αξιοσημείωτο είναι ότι, όταν ο συντελεστής συσχέτισης ισούται με 1.00, σημαίνει μια τέλεια συσχέτιση μεταξύ των δύο μεταβλητών. Με άλλα λόγια, ένα γράφημα διασποράς των δύο μεταβλητών θα δείξει ότι όλα τα σημεία προσαρμόζονται απόλυτα σε μια ευθεία γραμμή. Στην περίπτωση της συγκεκριμένης έρευνας, η εξέταση με τη χρήση του συντελεστή συσχέτισης Pearson πραγματοποιήθηκε προκειμένου να ελεγχθεί αν δύο μεταξύ τους ερωτήσεις από το ερωτηματολόγιο παρουσιάζουν κάποια σχέση και αν οι απαντήσεις που δόθηκαν σε δύο διαφορετικά ερωτήματα είναι ανάλογες ή ενδεχομένως αντιστρόφως ανάλογες.

Τέλος, για την ολοκλήρωση της συγκεκριμένης εμπειρικής μελέτης χρησιμοποιήθηκε η στατιστική μέθοδος της ανάλυσης της διακύμανσης (One Way ANalysis Of VAriance – One Way ANOVA), με την οποία η μεταβλητότητα που υπάρχει σε ένα σύνολο δεδομένων διασπάται στις επιμέρους συνιστώσες της με στόχο την κατανόηση της σημαντικότητας των διαφορετικών πηγών προέλευσής της. Στην περίπτωση μας, για την εκπόνηση του συγκεκριμένου ελέγχου, χρησιμοποιήθηκε ως ανεξάρτητη μεταβλητή το μέγεθος των επιχειρήσεων, ανάλογα με τον αριθμό των εργαζομένων. Τα δεδομένα δηλαδή, του δείγματος διακρίθηκαν σε τρεις κατηγορίες, ανάλογα με την προέλευσή τους: επιχειρήσεις μικρού μεγέθους (με αριθμό εργαζομένων μικρότερο από 10), επιχειρήσεις μεσαίου μεγέθους (με αριθμό εργαζομένων από 10 έως 100) και επιχειρήσεις μεγάλου μεγέθους (με αριθμό εργαζομένων μεγαλύτερο από 100). Η διάκριση αυτή έγινε προκειμένου να εξεταστεί αν υπάρχει σύγκλιση ή απόκλιση απόψεων και των απαντήσεων που δόθηκαν ανάλογα με το μέγεθος της κάθε εταιρείας που συμμετείχε στην έρευνα. Για την εξαγωγή των αποτελεσμάτων χρησιμοποιούνται δύο διαφορετικές υποθέσεις. Η μηδενική υπόθεση ( $H_0$ ) δηλώνει ότι δεν υπάρχουν στατιστικά σημαντικές διαφορές μεταξύ των τριών ομάδων στις οποίες διακρίθηκαν οι επιχειρήσεις. Η εναλλακτική υπόθεση ( $H_1$ ) αντίθετα, αναφέρεται στην ύπαρξη στατιστικά σημαντικών διαφορών που σημαίνει ότι οι απόψεις των ερωτηθέντων παρουσιάζουν διαφορές ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης που εκπροσωπεί ο καθένας. Αν η στατιστική σημαντικότητα παίρνει τιμή μεγαλύτερη από 0.05, εκτιμάται ότι υπάρχει απόκλιση συμπεριφορών.

### 6.3 Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

Η ιδέα για την εκπόνηση της συγκεκριμένης έρευνας προήλθε από παρόμοιες σχετικές έρευνες οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί στο παρελθόν για την εκπλήρωση διαφόρων σκοπών. Η ενότητα αυτή αναφέρεται σε ορισμένες από τις εν λόγω μελέτες και δίνονται συνοπτικά αποτελέσματα που έχουν διεξαχθεί από τις σχετικές έρευνες που αφορούν την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε ελληνικές επιχειρήσεις.

<sup>63</sup>Το 2003, ξεκίνησε η εμπειρική μελέτη της εταιρείας Grant Thornton, η οποία είχε σκοπό να αποτυπώσει και να αναλύσει τις επιδράσεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης στα χρηματοοικονομικά μεγέθη των εισηγμένων στο Χ.Α.Α. ελληνικών επιχειρήσεων. Στα πλαίσια της δράσης της εταιρείας, καθιερώθηκε η διενέργεια έρευνας σε ετήσια βάση, προκειμένου να γίνεται εξέταση των επιπτώσεων από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π σε βάθος χρόνου. Για τη διεξαγωγή των αποτελεσμάτων συγκεντρώθηκαν στοιχεία και δεδομένα που απεικονίζονται στις δημοσιευμένες καταστάσεις. Η άντληση των απαραίτητων στοιχείων έγινε από τις γνωστοποιήσεις και σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων στο Χ.Α.Α. εταιρειών, για κάθε χρήση. Μεταξύ άλλων, η έρευνα αναδεικνύει τα πρότυπα που είχαν τις σημαντικότερες επιπτώσεις και απεικονίζει τις επιδράσεις ανά κλάδο και κεφαλαιοποίηση. Παράλληλα, εξετάζει τον βαθμό επάρκειας και πληρότητας της παρεχόμενης χρηματοοικονομικής πληροφόρησης για συγκεκριμένες γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από τα Δ.Π.Χ.Π. Αξιοσημείωτη είναι η ανησυχητική διαπίστωση, ότι ένας ορισμένος αριθμός επιχειρήσεων τείνει να παρουσιάζει ελλείψεις ή ελλειπείς παραθέσεις των απαιτούμενων σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. γνωστοποιήσεων. Σε γενικές γραμμές, ωστόσο, τα αποτελέσματα της έρευνας παρουσιάζονται θετικά. Το βασικό συμπέρασμα της μελέτης της Grant Thornton είναι ότι στην πλειονότητά τους, οι ελληνικές επιχειρήσεις εφαρμόζουν ορθά τα Δ.Π.Χ.Π. και προσαρμόζονται συνεχώς στις αυξανόμενες απαιτήσεις για την αποτελεσματική παροχή χρηματοοικονομικής πληροφόρησης και ότι οι υπάρχουσες αδυναμίες δεν ακυρώνουν τα οφέλη της αξιοπιστίας των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων και της ενίσχυσης των χρηματοοικονομικών μεγεθών, που παρουσιάζει η πλειοψηφία των ελληνικών επιχειρήσεων.

---

<sup>63</sup> Grant Thornton (συλλογική συγγραφή), «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S. – αναλυτική παρουσίαση, Γ' έκδοση αναθεωρημένη.

<sup>64</sup>Το Σεπτέμβριο του 2008, πραγματοποιήθηκε από το Οικονομικό Πανεπιστήμιο Αθηνών (ΑΣΟΕΕ) μία εμπειρική έρευνα με θέμα την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα και τις επιπτώσεις αυτής για ελεγκτές, λογιστές, επιχειρήσεις και εποπτικές αρχές. Η έρευνα διεξάχθηκε από τον αναπληρωτή καθηγητή Λογιστικής Κ. Καραμάνη και τον καθηγητή Στρατηγικής Β. Παπαδάκη του Τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου. Η μελέτη εξετάζει μέσω ερωτηματολογίου τις ευρύτερες επιπτώσεις, αλλά και τα προβλήματα που παρουσιάστηκαν από τη χρήση των Δ.Λ.Π.. Βασικοί συμμετέχοντες στην εκπόνηση της έρευνας είναι οι Ορκωτοί Ελεγκτές και Διευθυντές/Λογιστές των επιχειρήσεων οι οποίοι διαδραματίζουν πρωταγωνιστικό ρόλο όσον αφορά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.. Τα αποτελέσματα της έρευνας αναδεικνύουν μία σειρά από προβλήματα και αδυναμίες που συνοδεύουν τη χρήση των Δ.Λ.Π. στις ελληνικές επιχειρήσεις και που σχετίζονται με το ζήτημα του εκσυγχρονισμού της ελληνικής οικονομίας. Τα βασικότερα από αυτά τα προβλήματα συνοψίζονται στην μη ολοκληρωμένη εναρμόνιση του νομοθετικού περιβάλλοντος, στην έλλειψη επαρκούς γνώσης από τους ενδιαφερόμενους φορείς σχετικά με εξειδικευμένα θέματα που αφορούν τα Δ.Λ.Π., τη δυνατότητα παρουσίασης επιθυμητών λογιστικών μεγεθών και την ύπαρξη προβλημάτων στη λειτουργία της αγοράς λόγω των διαφορών που υπάρχουν ανάμεσα στα Δ.Λ.Π. και τα Ε.Λ.Π. Ωστόσο, η έρευνα έδειξε ότι παρά τα παραπάνω προβλήματα τα Δ.Λ.Π. αξιολογούνται θετικά ως προς ορισμένα ποιοτικά χαρακτηριστικά και υπερέρχουν σαφώς των ελληνικών λογιστικών προτύπων σε μια σειρά από διάφορα κριτήρια.

<sup>65</sup>Μία ακόμα αξιοσημείωτη εμπειρική έρευνα αποτελεί η εργασία του Ιορδάνη Φλωρόπουλου με τίτλο: «Η πρόωπη υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.: η περίπτωση των μικρών και μεσαίου μεγέθους ελληνικών επιχειρήσεων», η οποία έλαβε χώρα το 2009. Βασικός σκοπός της έρευνας αυτής ήταν η διερεύνηση του επιπέδου ετοιμότητας και γνώσης ή εξοικείωσης των λογιστών στην εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στις μικρές και μεσαίου μεγέθους ελληνικές επιχειρήσεις. Η ερευνά πραγματοποιήθηκε με την αποστολή ενός ερωτηματολογίου αποτελούμενου από 14 ερωτήσεις σε 70 επιχειρήσεις. Χρησιμοποιώντας το τεστ ανεξαρτησίας  $X^2$  η ανάλυση έδειξε ότι:

---

<sup>64</sup> Κ. Καραμάνης και Β. Παπαδάκης, «Η Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. (ΔΠΧΠ) στην Ελλάδα, Επιπτώσεις για Ελεγκτές, Λογιστές, Επιχειρήσεις και Εποπτικές Αρχές», Αθήνα, Σεπτέμβριος 2008.

<sup>65</sup> Ιορδάνης Ν. Φλωρόπουλος, «Η πρόωπη υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.: Η περίπτωση των μικρών και μεσαίου μεγέθους Ελληνικών επιχειρήσεων», 2006.

- (α) το επίπεδο ετοιμότητας για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δεν ήταν ανεξάρτητο από την κατάταξη της επιχείρησης σε εισηγμένη ή μη εταιρία,
- (β) το επίπεδο ετοιμότητας για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τους λογιστές δεν ήταν ανεξάρτητο από το μέγεθος της επιχείρησης,
- (γ) το επίπεδο ετοιμότητας για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δεν ήταν ανεξάρτητο από τον κλάδο δραστηριότητας της επιχείρησης,
- (δ) το επίπεδο μόρφωσης των λογιστών δεν ήταν ανεξάρτητο από το μέγεθος της επιχείρησης,
- ε) τα χρόνια επαγγελματικής προϋπηρεσίας δεν ήταν ανεξάρτητα από το μέγεθος της επιχείρησης. Αντίθετα, δεν παρατηρήθηκε καμία συνάφεια στην κατάταξη της επιχείρησης σε εισηγμένη ή μη και στο επίπεδο γνώσης ή εξοικείωσης των λογιστών για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π..

<sup>66</sup>Τέλος, μία παρόμοια εμπειρική μελέτη σχετική με τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι ελληνικές επιχειρήσεις με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. εκπονήθηκε το 2009, στα πλαίσια του Πανεπιστημίου Μακεδονίας για σκοπούς διπλωματικής εργασίας με τη συνεργασία του κ. Χ. Νεγκάκη. Για το σκοπό της συγκεκριμένης έρευνας, χρησιμοποιήθηκε ένα σχετικό ερωτηματολόγιο με 16 ερωτήσεις το οποίο αποστάλθηκε σε 20 επιχειρήσεις, καθώς και ο έλεγχος συσχέτισης Pearson για περισσότερη ανάλυση. Σε γενικές γραμμές, τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π. συνάντησε αρκετά προβλήματα, με σημαντικότερο, ίσως, την έλλειψη επαρκούς γνώσης των κανόνων, αρχών και διαδικασιών που αυτά πρεσβεύουν. Η πολυπλοκότητα των Δ.Λ.Π. και ιδιαίτερα όσον αφορά τον τομέα της φορολογίας όπου παρουσιάζονται σημαντικές διαφορές με βάση τα όσα ίσχυαν σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, προκαλεί δυσκολίες στην κατανοητότητα των λογιστικών κανόνων που επιβάλλουν τα Δ.Π.Χ.Π., ο βαθμός των οποίων σχετίζεται και με το επίπεδο εκπαίδευσης του κάθε ερωτώμενου. Ωστόσο, τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης έρευνας φανερώνουν επίσης τη συμβολή των Δ.Λ.Π. σε πολλούς τομείς, όπως η αύξηση της πιστοληπτικής ικανότητας των επιχειρήσεων απέναντι στο τραπεζικό σύστημα και η ενίσχυση του ελεγκτικού έργου.

---

<sup>66</sup>Αποστολίδου Μαρία, «Τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι ελληνικές επιχειρήσεις με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Π.:Εμπειρική Έρευνα», 2009.

## 6.4 Ταυτότητα Δείγματος

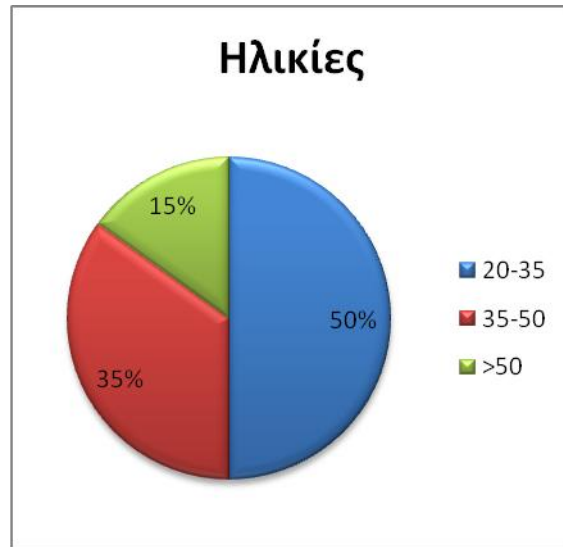
Στη διαδικασία εξαγωγής συμπερασμάτων από την έρευνα που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια της συγκεκριμένης εργασίας, συμμετείχαν τελικά 34 εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών επιχειρήσεις. Για τη συγκέντρωση των αποτελεσμάτων, η μέθοδος που ακολουθήθηκε ήταν η αποστολή του ερωτηματολογίου μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, σε όλες τις εταιρείες κάθε κλάδου, που σύμφωνα με την επίσημη ιστοσελίδα του Χ.Α.Α. ([www.ase.gr](http://www.ase.gr)) είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Αρχικά ο αριθμός των απαντήσεων δεν ήταν ικανοποιητικός και προέβηκα σε τηλεφωνική επικοινωνία με ορισμένες από τις εταιρείες προκειμένου να τους ενημερώσω προσωπικά για την έρευνα στα πλαίσια της διπλωματικής εργασίας και να παρακαλέσω για τη συμπλήρωση και αποστολή του ερωτηματολογίου. Σημαντικό ρόλο ωστόσο, στη συγκέντρωση απαντήσεων έπαιξαν οι προσωπικές επαφές με εταιρείες που θα μπορούσαν να συμμετάσχουν στην έρευνα, κυρίως του πατέρα μου αλλά και φίλων. Η συγκέντρωση όλων των ερωτηματολογίων πραγματοποιήθηκε μέσα σε ένα διάστημα δύο περίπου εβδομάδων (από 12 Οκτωβρίου μέχρι 29 Οκτωβρίου).

Στη συνέχεια αυτής της ενότητας, παρουσιάζονται με τη μορφή γραφημάτων όλα τα στοιχεία και τα χαρακτηριστικά του δείγματος που χρησιμοποιήθηκε για το σκοπό της μελέτης αυτής. Η παράθεση των γραφημάτων θα βοηθήσει στην σε βάθος ανάλυση που θα γίνει στη συνέχεια, προκειμένου να καταλήξουμε ενδεχομένως σε κάποια περαιτέρω σημαντικά αποτελέσματα. Οι ερωτήσεις που αφορούν τα γενικά στοιχεία των συμμετεχόντων βρίσκονται στην αρχή του ερωτηματολογίου και οι απαντήσεις που δόθηκαν παραθέτονται με την εμφάνιση της κατανομής συχνοτήτων σε ποσοστά (πραγματοποιήθηκε στρογγυλοποίηση των ποσοστών).

➤ Όσον αφορά λοιπόν πρώτα από όλα, το φύλλο και την ηλικία των προσώπων που απάντησαν στο ερωτηματολόγιο και που αποτέλεσαν το δείγμα της στατιστικής έρευνας, παρατηρούμε στα παρακάτω διαγράμματα ότι το μεγαλύτερο μέρος των ερωτηθέντων (70%) αποτελεί αντρικό πληθυσμό, ενώ οι ηλικίες κυμαίνονται κυρίως μέχρι τα πενήντα με το μεγαλύτερο ποσοστό (50%) να καλύπτει ηλικίες από 20 έως 35 χρόνια και με ποσοστό 35% από 30 έως 50 χρόνια.

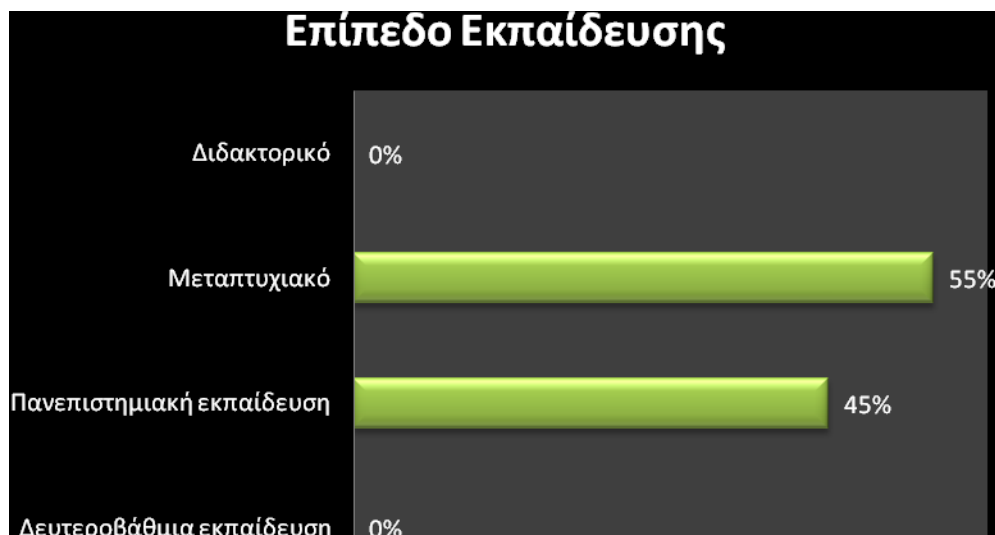


Διάγραμμα 2: Φύλλο Ερωτηθέντων



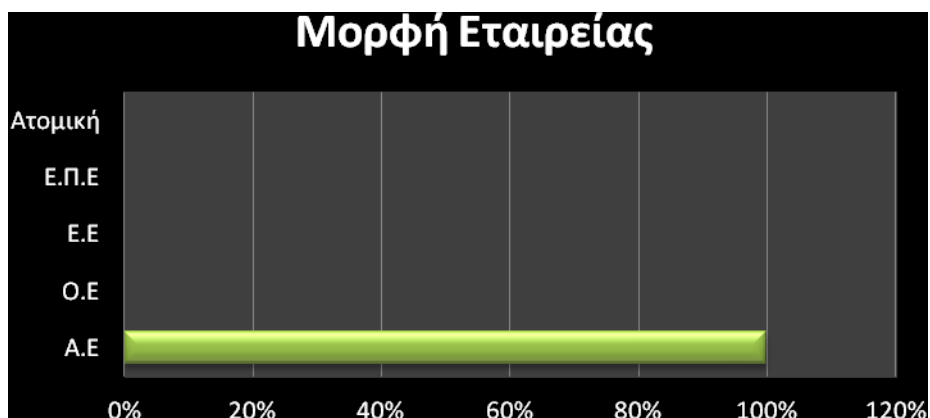
Διάγραμμα 3: Ηλικία Ερωτηθέντων

➤ Το επόμενο διάγραμμα αφορά το επίπεδο μόρφωσης και εκπαίδευσης του κάθε ατόμου που συμμετείχε στην έρευνα. Είναι προφανές, ότι όλοι από τους ερωτηθέντες έχουν πανεπιστημιακή εκπαίδευση, ενώ ένα μεγάλο μέρος από αυτούς έχει ολοκληρώσει και μεταπτυχιακές σπουδές.



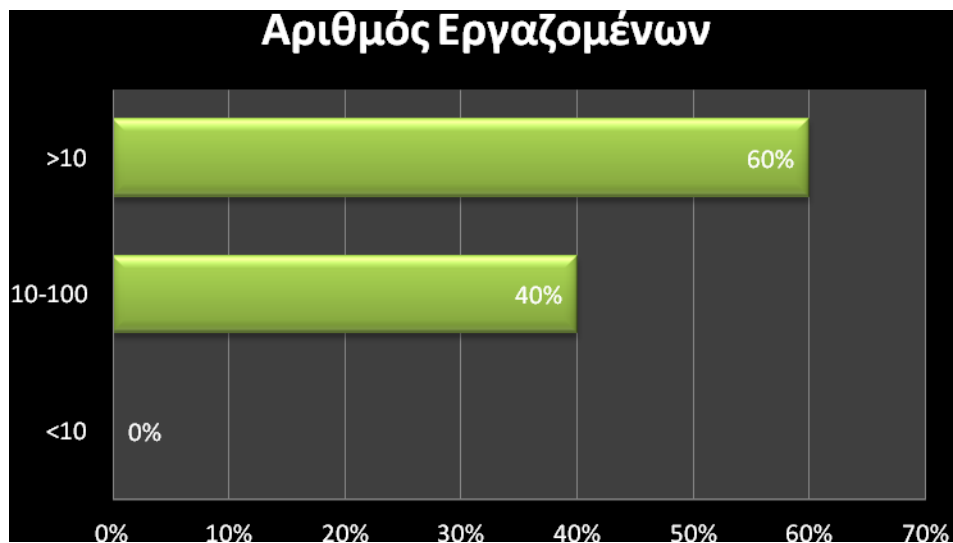
Διάγραμμα 4: Επίπεδο Εκπαίδευσης Εργαζομένων

- Στην ερώτηση σχετικά με την μορφή της εταιρείας όλοι οι ερωτηθέντες απάντησαν ότι πρόκειται για Ανώνυμη Εταιρεία. Συνεπώς το 100% των απαντήσεων ήταν «Α.Ε.»



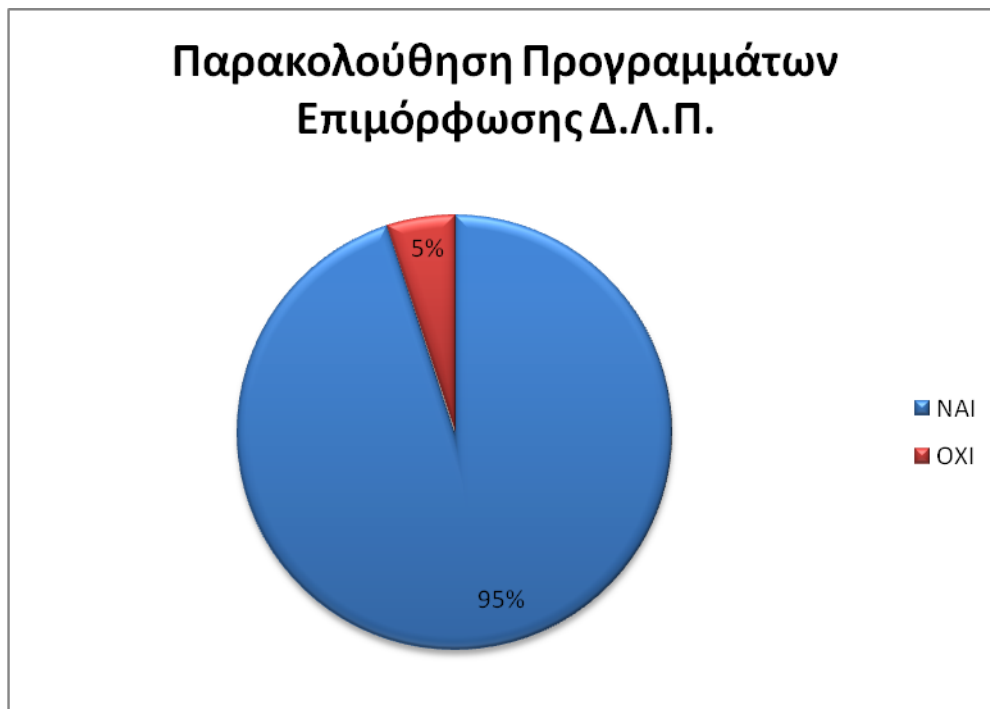
Διάγραμμα 5: Μορφή Εταιρείας

- Επιπλέον, όπως απεικονίζεται στο παρακάτω διάγραμμα, οι εταιρείες που συμμετείχαν στην έρευνα ήταν κατά 40% μεσαίου μεγέθους και κατά 60% με αριθμό εργαζομένων πάνω από εκατό. Αυτό σημαίνει ότι τα αποτελέσματα της έρευνας δεν αφορούν επιχειρηματικές μονάδες μικρότερου μεγέθους.



Διάγραμμα 6: Αριθμός Εργαζομένων της Εταιρείας

➤ Τέλος, στο παρακάτω διάγραμμα απεικονίζεται το κατά πόσο οι συμμετέχοντες στην έρευνα έχουν παρακολουθήσει ή όχι προγράμματα επιμόρφωσης σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, προκειμένου να αποκτήσουν μία εξειδίκευση και να είναι σε θέση να κατανοούν όσο το δυνατόν καλύτερα τις διαδικασίες και τους λογιστικούς κανόνες που ορίζουν τα Δ.Λ.Π. Οι απαντήσεις που δόθηκαν έδειξαν ότι με συντριπτική πλειοψηφία (περίπου 95%), οι ερωτηθέντες έχουν παρακολουθήσει σχετικά προγράμματα.



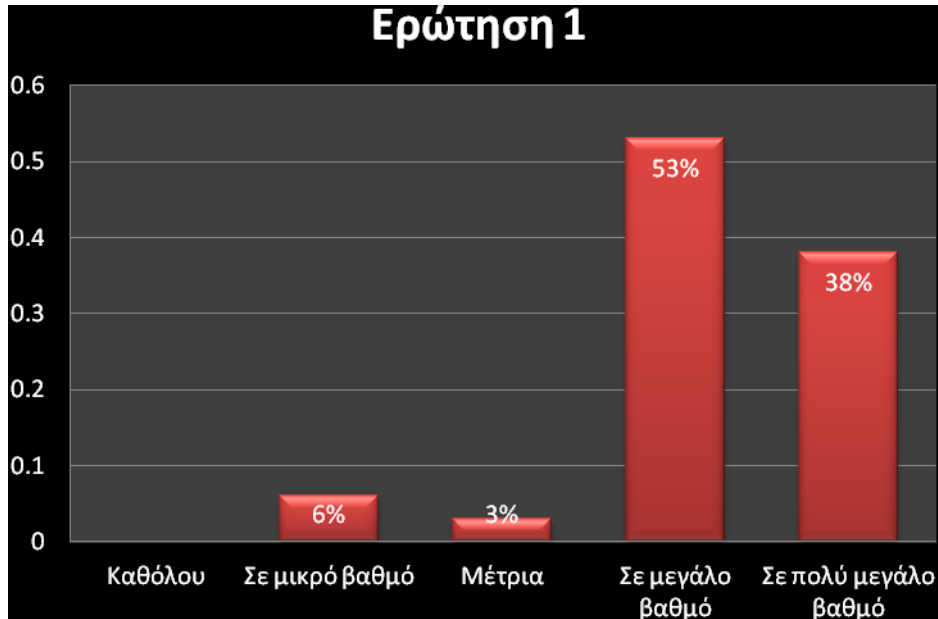
Διάγραμμα 7: Παρακολούθηση Προγραμμάτων Επιμόρφωσης Δ.Λ.Π.

## 6.5 Αποτελέσματα Έρευνας

Στην ενότητα αυτή, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας που προέκυψαν σύμφωνα με τις απαντήσεις που δόθηκαν σε κάθε ερώτηση που αφορά τη χρήση των Δ.Λ.Π. Δίνονται όλες οι ερωτήσεις του ερωτηματολογίου συνοδευόμενες από το διάγραμμα που απεικονίζει την κατανομή συχνότητας για κάθε απάντηση που δόθηκε, με τη χρήση ποσοστών.

## Μέρος Α': ΔΙΑΦΟΡΕΣ Ε.Λ.Π. – Δ.Λ.Π.

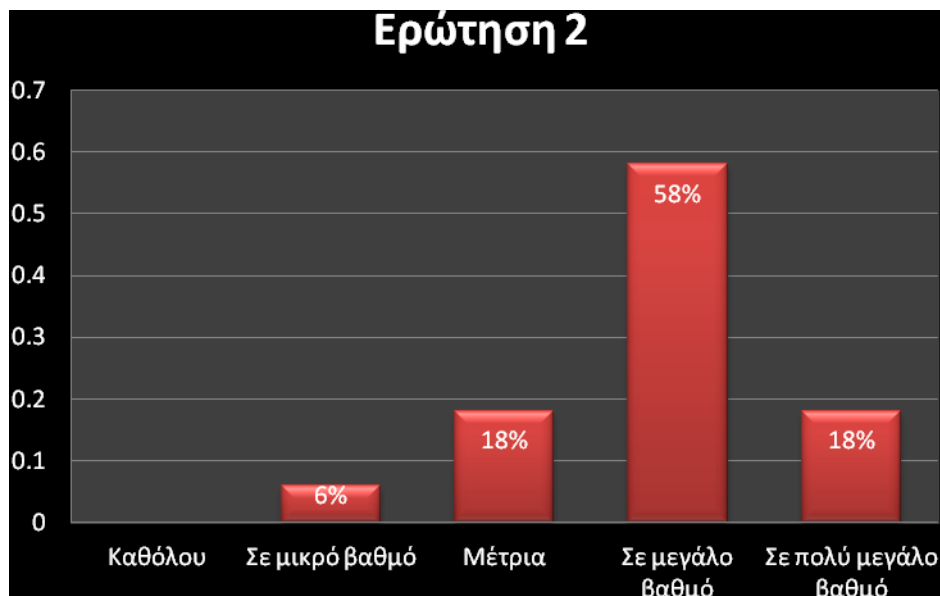
**Ερώτηση 1:** «Οι λογιστικές πληροφορίες των Δ.Λ.Π. είναι κατανοητές σε σχέση με τα Ε.Λ.Π.»



Διάγραμμα 8: Α Μέρος - Ερώτηση 1

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, το πρώτο μέρος από τις ερωτήσεις του ερωτηματολογίου επικεντρώνεται σε σύγκριση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε σχέση με το Ελληνικό Νομοθετικό Πλαίσιο. Η πρώτη ερώτηση αναφέρεται στο στοιχείο της κατανοητότητας που θεωρείται ότι προσδίδουν τα Δ.Λ.Π. στις λογιστικές πληροφορίες. Σύμφωνα με τις απαντήσεις που δόθηκαν, είναι φανερό ότι τα λογιστικά δεδομένα που παρέχονται με τα Διεθνή Πρότυπα παρουσιάζουν μεγαλύτερη κατανοητότητα συγκριτικά με τα αντίστοιχα δεδομένα που παρέχονται σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Για την ακρίβεια, το 53% των ερωτηθέντων πιστεύει ότι η κατανοητότητα των λογιστικών πληροφοριών έχει βελτιωθεί σε μεγάλο βαθμό, ενώ ένα ποσοστό της τάξης 38% απάντησε ότι η βελτίωση πραγματοποιήθηκε σε πολύ μεγάλο βαθμό και ένα μικρό μόνο ποσοστό της τάξης του 6% θεωρεί ότι η βελτίωση δεν ήταν τόσο σημαντική.

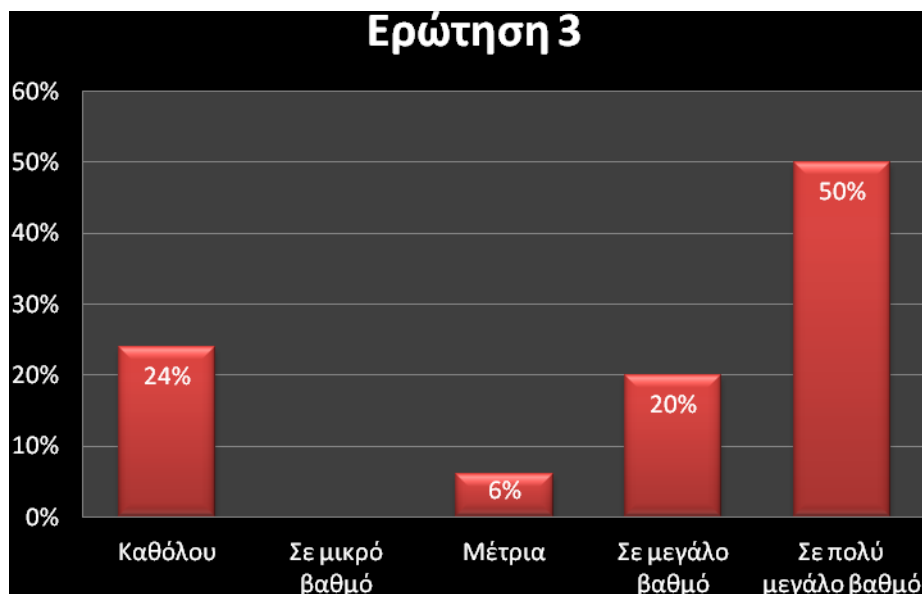
**Ερώτηση 2: «Τα Δ.Λ.Π. παρέχουν περισσότερη ομοιομορφία και συνάφεια ώστε να διευκολύνουν τη λήψη οικονομικών αποφάσεων;»**



*Διάγραμμα 9: Α Μέρος - Ερώτηση 2*

Δύο επιπλέον βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά που διέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι αυτά της συνάφειας των λογιστικών πληροφοριών και του ομοιόμορφου τρόπου, τόσο της σύνταξης, όσο και της παρουσίασης των λογιστικών και οικονομικών καταστάσεων. Τα στοιχεία της ομοιομορφίας και της συνάφειας διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη διευκόλυνση της λήψης οικονομικών αποφάσεων από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με τις απαντήσεις που δόθηκαν κατά την έρευνα, το 58% των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. πιστεύουν ότι σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται με βάση την ελληνική νομοθεσία, οι λογιστικές πληροφορίες που δίνονται μέσω της χρήσης των Δ.Λ.Π. χαρακτηρίζονται σε μεγάλο βαθμό από περισσότερη συνάφεια και ομοιομορφία. Το 18% μάλιστα θεωρεί ότι η διαφορά σε σχέση με τα Ε.Λ.Π. είναι σημαντική, σε πολύ μεγάλο βαθμό. Ωστόσο, ένα ποσοστό της τάξης, επίσης, 18% θεωρεί ότι η διαφορά ανάμεσα στα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Λ.Π. ως προς τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά παρουσιάζεται σε μέτριο βαθμό και ένα αμελητέο ποσοστό 6% ότι η διαφορά είναι μικρή.

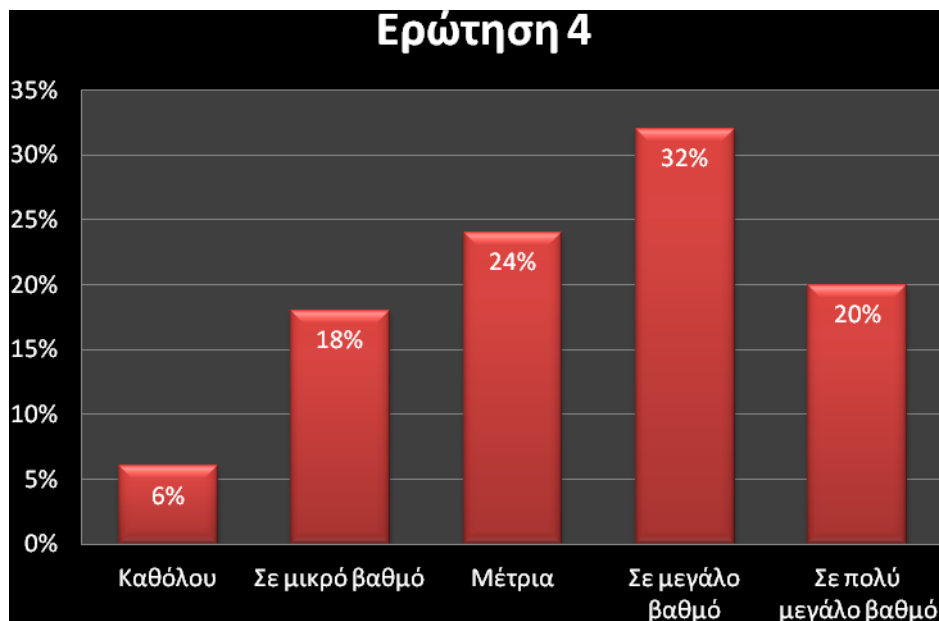
**Ερώτηση 3: «Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. οδηγηθήκατε στην γνωστοποίηση των ακινητοποιήσεων και των επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται μέσω χρηματοδοτικών μισθώσεων;»**



*Διάγραμμα 10: Α Μέρος - Ερώτηση 3*

Κατά την παρουσίαση και ανάλυση των διαφορών που υπάρχουν ανάμεσα στα Διεθνή και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, αναφέρθηκε ότι η χρήση των Δ.Λ.Π. επιτάσσει τα μισθωμένα με χρηματοδοτική μίσθωση πάγια να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή αν πρόκειται για περίπτωση χρηματοδοτικού τύπου (financial lease), ενώ σύμφωνα με τις ελληνικές νομοθετικές διατάξεις, τα ακίνητα που κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση δεν εμφανίζονται σε καμία περίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή. Με ποσοστό 50%, οι ερωτηθέντες συμφωνούν σε πολύ μεγάλο βαθμό ότι με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. οι επιχειρήσεις προχώρησαν σε γνωστοποίηση των επενδύσεων που κατέχονται μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης και ένα ποσοστό 20%, επίσης συμφώνησε ότι η αλλαγή αυτή επήλθε σε μεγάλο βαθμό. Ένα όχι ασήμαντο ποσοστό 24% ωστόσο, δηλώνει ότι η επιχείρησή τους δεν οδηγήθηκε καθόλου σε τέτοιου είδους γνωστοποιήσεις και ένα 6% υποστηρίζει ότι πραγματοποιήθηκαν γνωστοποιήσεις μισθωμένων παγίων, αλλά όχι σε μέτριο βαθμό.

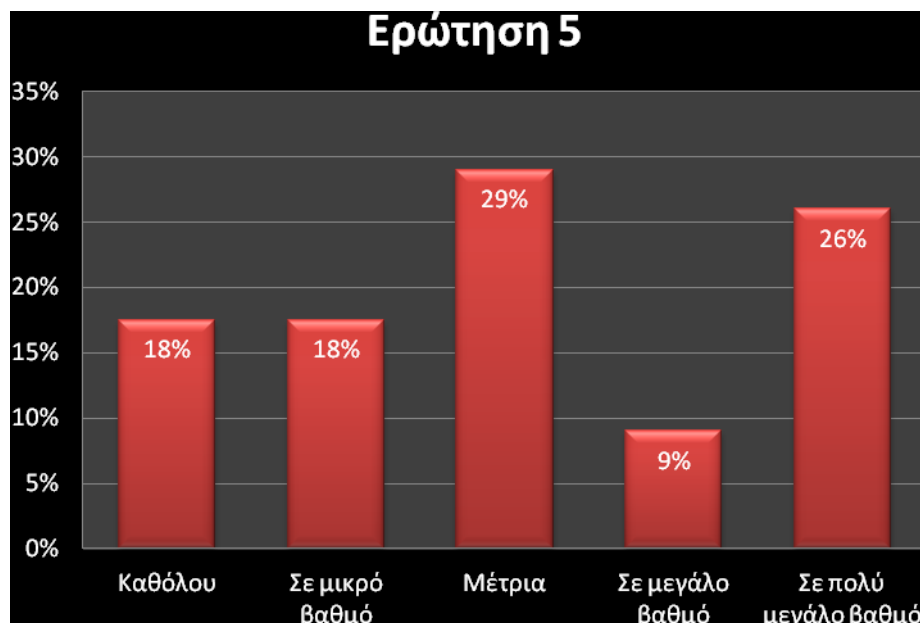
**Ερώτηση 4: «Η εταιρεία σας έρχεται αντιμέτωπη με την γνωστοποίηση ευαίσθητων πληροφοριών μετά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.»»**



*Διάγραμμα 11: Α Μέρος - Ερώτηση 4*

Με την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. οι επιχειρήσεις καλούνται να παρουσιάζουν στοιχεία και δεδομένα που ενδεχομένως θεωρούνται ευαίσθητα, προκειμένου οι χρήστες να έχουν μία πλήρη και σαφή εικόνα για τη δράση της επιχείρησης. Έτσι, στη συγκεκριμένη ερώτηση το 24% των ερωτηθέντων, απάντησε ότι η εταιρεία τους έρχεται αντιμέτωπη με γνωστοποίηση τέτοιων πληροφοριών σε ένα μέτριο επίπεδο, ενώ οι περισσότερες επιχειρήσεις με ποσοστά 32% και 20% αντίστοιχα, συμφώνησαν ότι η εταιρεία τους έρχεται πλέον αντιμέτωπη με την κοινοποίηση περισσότερων και ευαίσθητων ενδεχομένως δεδομένων σε μεγάλο βαθμό και σε πολύ μεγάλο βαθμό. Ένα αμελητέο ποσοστό της τάξης 6%, δήλωσε ότι σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα η επιχείρηση τους δεν προβαίνει σε γνωστοποιήσεις τέτοιων πληροφοριών και επίσης το 18% των επιχειρήσεων που συμμετείχαν στην έρευνα δήλωσε ότι τέτοιου είδους γνωστοποιήσεις πραγματοποιούνται σε μικρό βαθμό συγκριτικά πάντα με τα Ε.Λ.Π.

**Ερώτηση 5: «Η ταυτόχρονη λειτουργία των Δ.Λ.Π. και των Ε.Λ.Π. δημιουργεί σύγχυση στη λειτουργία της αγοράς;»**

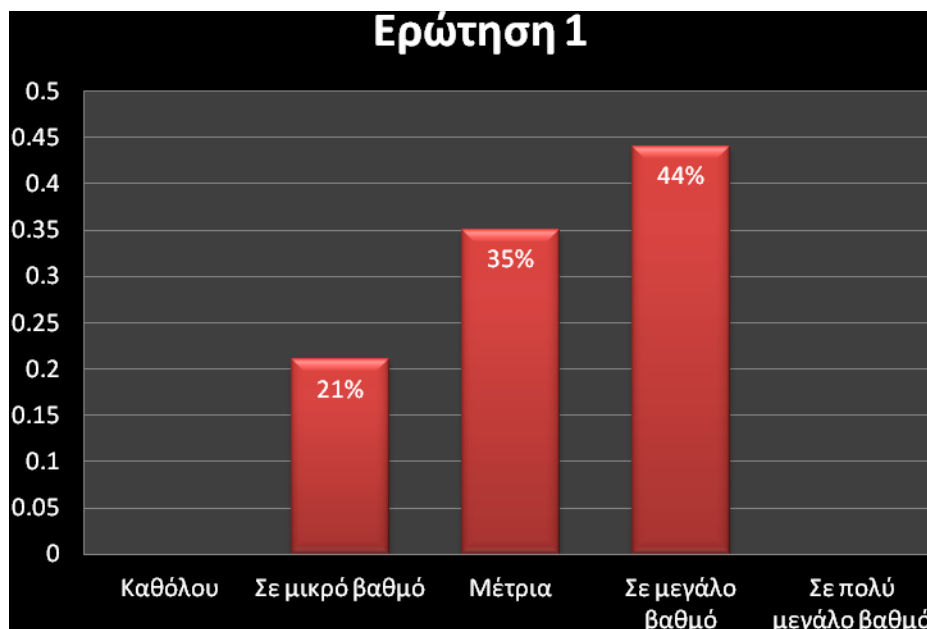


*Διάγραμμα 12: Α Μέρος - Ερώτηση 5*

Η τελευταία ερώτηση της πρώτης ομάδας ερωτήσεων αναφέρεται στην ταυτόχρονη λειτουργία των Δ.Λ.Π. και των Ε.Λ.Π. στη χώρα μας και εξετάζει το κατά πόσο η ταυτόχρονη αυτή λειτουργία μπορεί να επιφέρει σύγχυση στη λειτουργία της αγοράς. Οι απαντήσεις έδειξαν ότι οι απόψεις δίστανται με 29% των ερωτηθέντων να απαντάει «μέτρια». Μία μερίδα από τους ερωτηθέντες διαφωνεί για την ύπαρξη ή το μέγεθος της σύγχυσης στην ελληνική αγορά (με ποσοστά 18%), ενώ από την άλλη, ένα μέρος (26%) θεωρεί ότι υπάρχει σύγχυση λόγω της ταυτόχρονης λειτουργίας των Δ.Λ.Π. και των Ε.Λ.Π. και μάλιστα σε σημαντικά μεγάλο βαθμό.

## Μέρος Β': ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π

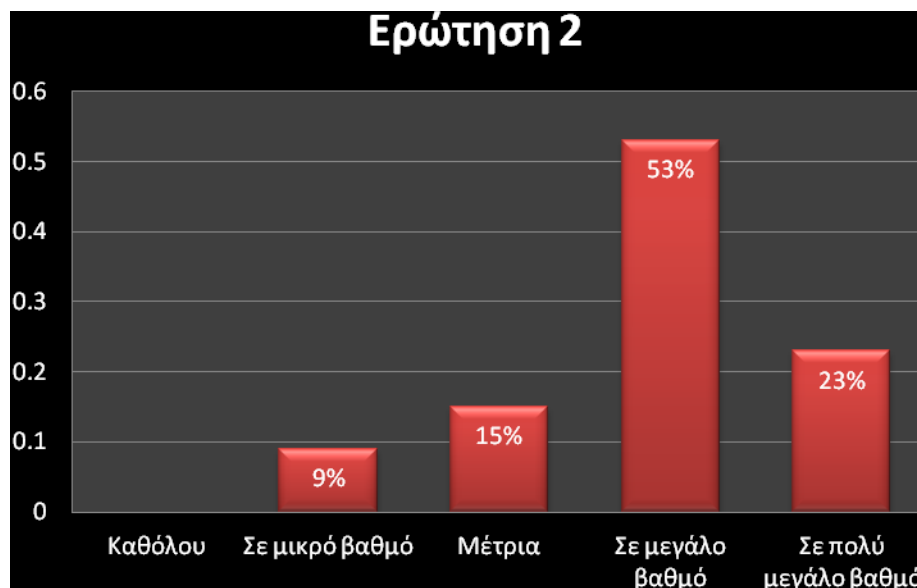
**Ερώτηση 1:** «Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δημιούργησε την ανάγκη ανασυγκρότησης της οικονομικής διεύθυνσης της επιχείρησής σας;»



Διάγραμμα 13: Β Μέρος - Ερώτηση 1

Η δεύτερη ομάδα ερωτήσεων, η οποία αφορά τις αναπροσαρμογές που ενδεχομένως προκάλεσε η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από τις ελληνικές επιχειρήσεις, ξεκινάει με τη συγκεκριμένη ερώτηση, σχετικά με το αν και κατά πόσο δημιουργήθηκε η ανάγκη για ανασυγκρότηση της οικονομικής διεύθυνσης σε μία εταιρεία. Είναι προφανές, ότι ένα μεγάλο ποσοστό (44%) συμφωνεί πως η χρήση των Δ.Λ.Π. προκάλεσε σε μεγάλο βαθμό αναδιοργάνωση και ανασυγκρότηση των οικονομικών τμημάτων στις ελληνικές επιχειρηματικές μονάδες. Ένα ποσοστό 35% θεωρεί ότι η ανάγκη παρουσιάστηκε σε μέτριο βαθμό, ενώ ένα μικρότερο ποσοστό (21%) υποστηρίζει ότι δεν υπήρξε μεγάλη ανάγκη για ανασυγκρότηση της οικονομικής διεύθυνσης στην εταιρεία τους.

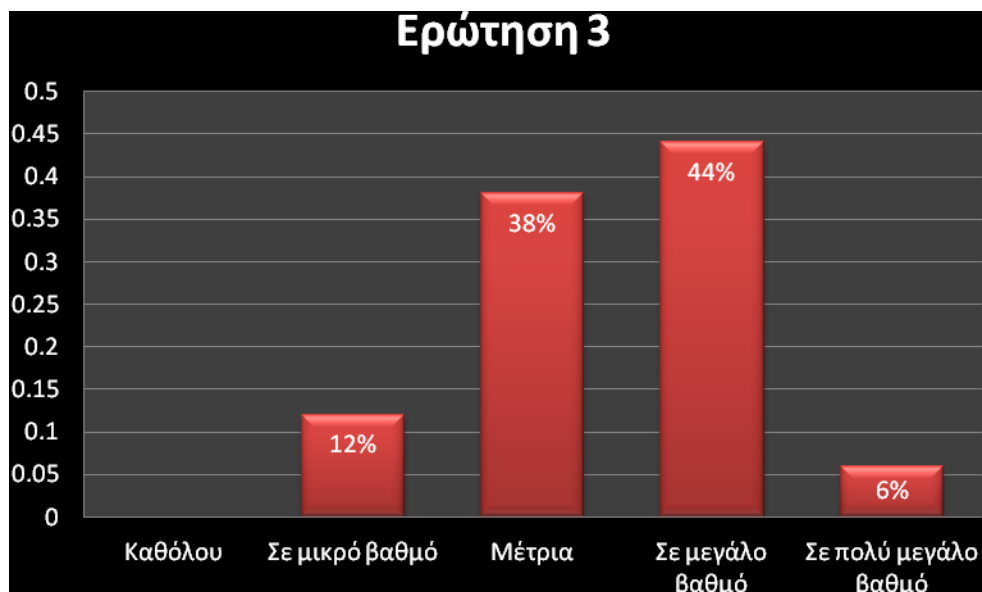
**Ερώτηση 2: «Οι κανόνες των Δ.Λ.Π. είναι περίπλοκοι και απαιτούν επαρκώς κατάλληλα εκπαιδευμένα στελέχη;»**



*Διάγραμμα 14: 'B Μέρος - Ερώτηση 2*

Τα αποτελέσματα της παραπάνω ερώτησης έδειξαν ότι η πλειοψηφία των ερωτηθέντων υποστηρίζει πως η ανάγκη για επαρκώς κατάλληλα εκπαιδευμένα στελέχη είναι ιδιαίτερα μεγάλη. Η έλλειψη ολοκληρωμένης και επαρκούς γνώσης σχετικά με τα Δ.Λ.Π., οι κανόνες των οποίων είναι περισσότερο περίπλοκοι σε σχέση με τους κανόνες που επιβάλλουν τα Ε.Λ.Π., καθιστούν απαραίτητη την ανάγκη για εκπαιδευμένα στελέχη. Το 53% συμφωνεί ότι η απαίτηση για εκπαιδευμένα στελέχη είναι μεγάλη, το 23% απάντησε ότι η ανάγκη παρουσιάζεται σε πολύ μεγάλο βαθμό και ένα ποσοστό 15% απάντησε «μέτρια». Τέλος, με ποσοστό 9% οι υπόλοιποι απάντησαν ότι το εξειδικευμένο προσωπικό απαιτείται σε μικρό βαθμό.

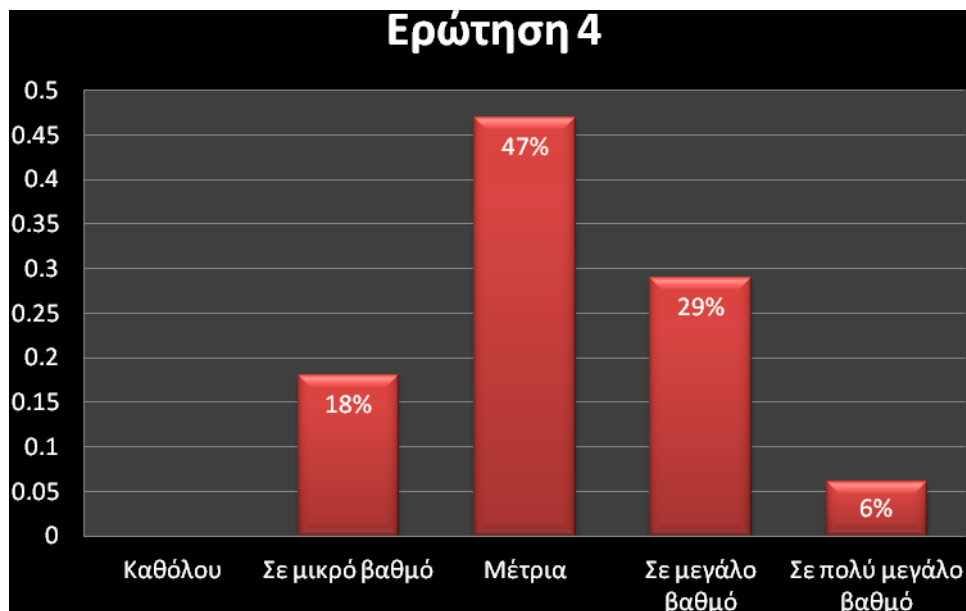
**Ερώτηση 3: «Η εκπαίδευση του προσωπικού σχετικά με την κατανόηση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι επαρκής;»**



*Διάγραμμα 15: Β Μέρος - Ερώτηση 3*

Το παραπάνω διάγραμμα που απεικονίζει τα αποτελέσματα της τρίτης ερώτησης δείχνει ότι το 44% των ερωτηθέντων πιστεύουν ότι η εκπαίδευση του προσωπικού σχετικά με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι επαρκής σε μεγάλο βαθμό, ενώ ένα μόλις 12% θεωρεί ότι το προσωπικό των εταιρειών δεν είναι πλήρως εκπαιδευμένο ή στο βαθμό που θα έπρεπε για την κατανόηση των λογιστικών κανόνων που διέπουν τα Δ.Λ.Π.. Το 38% απάντησε ότι η εκπαίδευση είναι μέτρια επαρκής, ενώ ένα ποσοστό της τάξης 6% θεωρεί ότι το προσωπικό στην επιχείρησή τους είναι εκπαιδευμένο σε πολύ μεγάλο βαθμό.

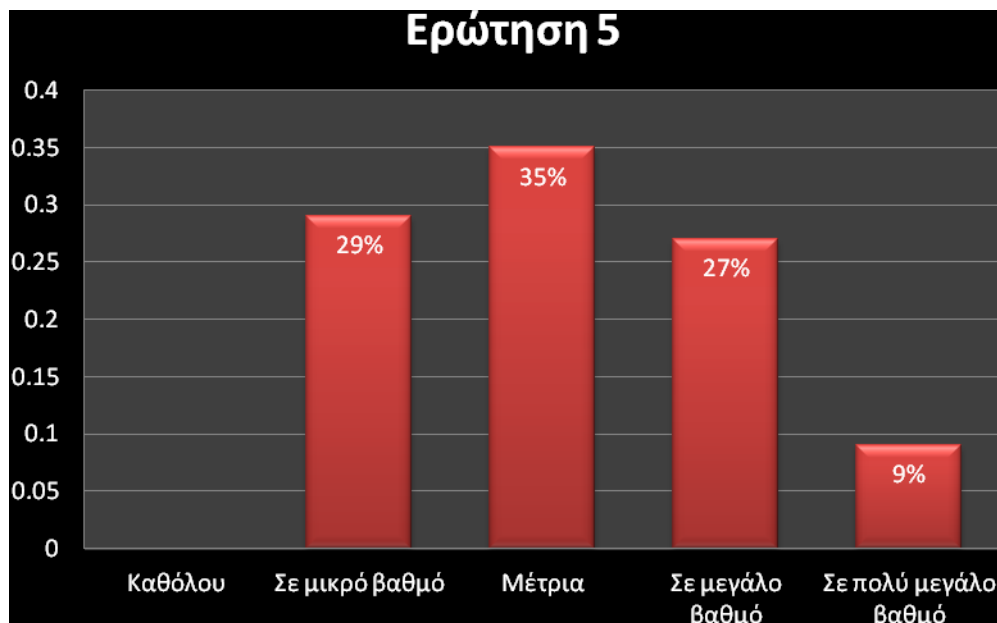
**Ερώτηση 4: «Έγιναν έγκαιρα οι απαιτούμενες νομοθετικές παρεμβάσεις για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.»**



*Διάγραμμα 16: Β μέρος - Ερώτηση 4*

Σχετικά με την λογιστική εναρμόνιση των ελληνικών νομοθετικών διατάξεων με τις ρυθμίσεις που ορίζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ένα μέρος των ερωτηθέντων με ποσοστό 18% θεωρεί ότι δεν έγιναν στη χώρα μας έγκαιρα οι απαιτούμενες νομοθετικές παρεμβάσεις για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Το μεγαλύτερο μέρος (47%) απάντησε ότι οι νομοθετικές παρεμβάσεις που ήταν απαραίτητες κατά την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π έγιναν σε μέτριο βαθμό, ενώ με ποσοστά 29% και 6% οι υπόλοιποι από τους ερωτηθέντες απάντησαν θετικά («σε μεγάλο βαθμό» και «σε πολύ μεγάλο βαθμό» αντίστοιχα).

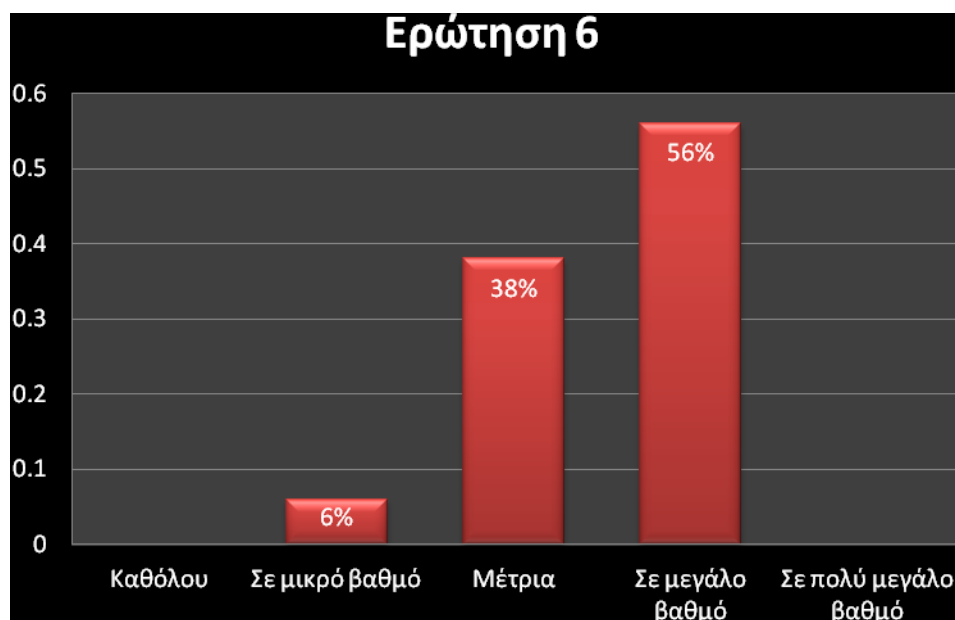
**Ερώτηση 5: «Το θεσμικό και νομοθετικό πλαίσιο στη χώρα μας έχει εναρμονιστεί πλήρως για την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.»**



*Διάγραμμα 17: Β Μέρος - Ερώτηση 5*

Όπως φαίνεται στο παραπάνω διάγραμμα, στην ερώτηση για το αν το νομοθετικό πλαίσιο της χώρας μας έχει εναρμονιστεί πλήρως με τις ρυθμίσεις και τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, από τις απαντήσεις που δόθηκαν προκύπτουν τα ακόλουθα αποτελέσματα. Το μεγαλύτερο ποσοστό (35%) απάντησε «μέτρια», ενώ το επόμενο μεγαλύτερο ποσοστό (29%) αντιστοιχεί στο τμήμα των ερωτηθέντων που δεν πιστεύουν ότι οι κανόνες της ελληνικής νομοθεσίας έχουν εναρμονιστεί σε μεγάλο βαθμό με τους λογιστικούς κανόνες που επιβάλλει η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. Το 27% ωστόσο, έχει την ακριβώς αντίθετη γνώμη, ενώ ένα ποσοστό 9% απάντησε ότι η εναρμόνιση έχει πραγματοποιηθεί σε πολύ μεγάλο βαθμό.

**Ερώτηση 6: «Τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται ομοιόμορφα για όλες τις υπόχρεες επιχειρήσεις;»**



*Διάγραμμα 18: Β Μέρος - Ερώτηση 6*

Στην επόμενη ερώτηση η οποία αναφέρεται στην ομοιομορφία που επιβάλουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στην παρουσίαση των λογιστικών πληροφοριών ανάμεσα στις επιχειρήσεις, η πλειοψηφία των ερωτηθέντων απάντησε με ποσοστό 56%, ότι ως προς τον τρόπο εφαρμογής των Δ.Λ.Π. τηρείται σε μεγάλο βαθμό ομοιομορφία για όλες τις υπόχρεες επιχειρήσεις. Το 38% έδωσε την απάντηση «μέτρια» και ένα αμελητέο ποσοστό της τάξης 6% θεωρεί ότι η ομοιομορφία ανάμεσα στις ελληνικές επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα Δ.Λ.Π. τηρείται σε μικρό βαθμό.

**Ερώτηση 7: «Οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησής σας καλύπτουν πλήρως και ορθά τις απαιτήσεις των Δ.Λ.Π.»**

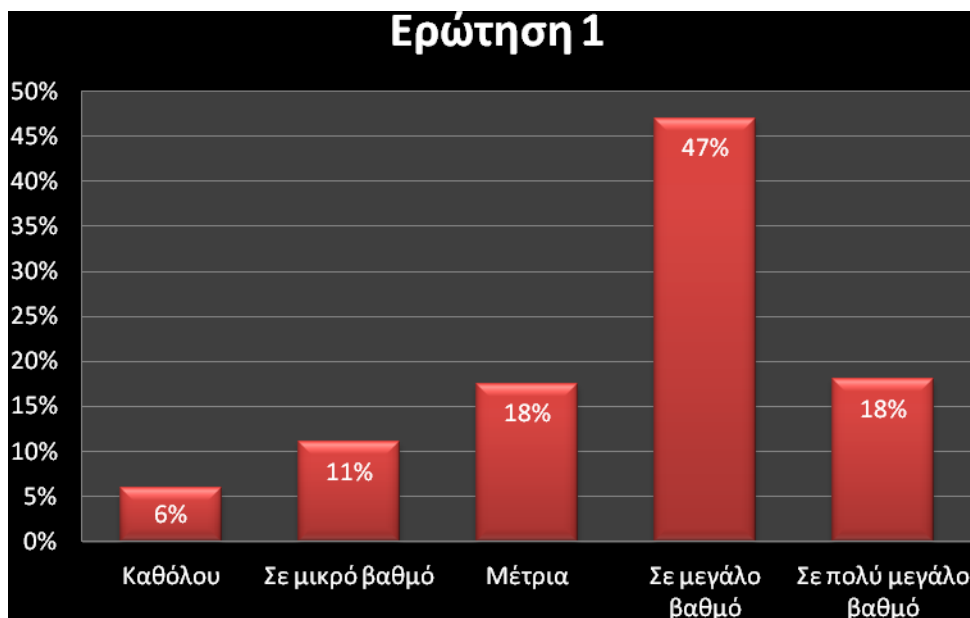


*Διάγραμμα 19: Β Μέρος - Ερώτηση 7*

Η τελευταία ερώτηση για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π αναφέρεται στο κατά πόσο η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σε μία εταιρεία γίνεται σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Δ.Λ.Π. Από το διάγραμμα είναι προφανές ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις τηρούν και εφαρμόζουν ορθά στην κατάρτιση των οικονομικών τους καταστάσεων τους κανόνες που ορίζουν τα Δ.Λ.Π. Ένα πολύ μεγάλο ποσοστό (62%) υποστηρίζει ότι οι οικονομικές και λογιστικές καταστάσεις των εταιρειών ανταποκρίνονται σε πολύ μεγάλο βαθμό ορθά στις απαιτήσεις των Δ.Λ.Π. και το υπόλοιπο 38% ότι οι απαιτήσεις καλύπτονται κατά μεγάλο βαθμό.

## Μέρος Γ': ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π.

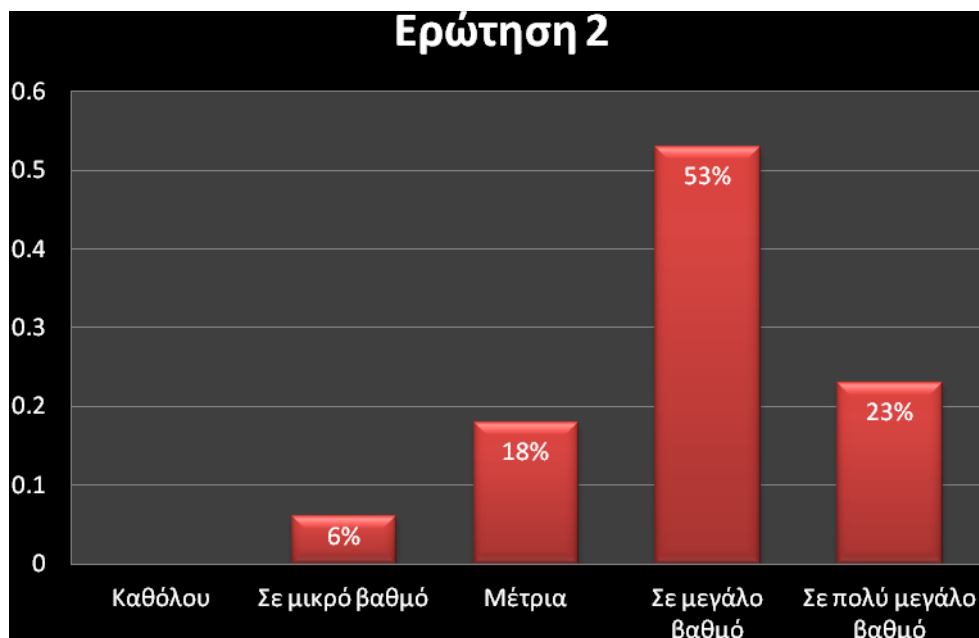
**Ερώτηση 1:** «Ο τρόπος εφαρμογής των Δ.Λ.Π. παρέχει την δυνατότητα παρουσίασης επιθυμητών λογιστικών μεγεθών;»



Διάγραμμα 20: Γ Μέρος - Ερώτηση 1

Οι ερωτήσεις του τρίτου μέρους αφορούν ορισμένες από τις επιπτώσεις που μπορεί να προκύψουν σε μία επιχείρηση στη χώρα μας από τη χρήση των Δ.Λ.Π. Η πρώτη ερώτηση αναφέρεται στο κατά πόσο η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. μπορεί να συμβάλει στην παρουσίαση επιθυμητών λογιστικών μεγεθών. Συνολικά, το μεγαλύτερο μέρος των ερωτηθέντων απάντησε θετικά, με ποσοστό 47% να απαντάει ότι η παρουσίαση επιθυμητών λογιστικών μεγεθών μπορεί να συμβεί σε πολύ μεγάλο βαθμό και 18% ότι μπορεί να συμβεί σε πολύ μεγάλο βαθμό, ενώ ποσοστό της τάξεως επίσης 18%, αντιστοιχεί στην απάντηση «μέτρια». Ένα πολύ μικρό ποσοστό μόνο (6%) απάντησε ότι η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. δεν παρέχει τη δυνατότητα παρουσίασης των επιθυμητών λογιστικών μεγεθών και επίσης, με ποσοστό 11% οι υπόλοιποι απάντησαν ότι υπάρχει αυτή η δυνατότητα σε μικρό όμως βαθμό.

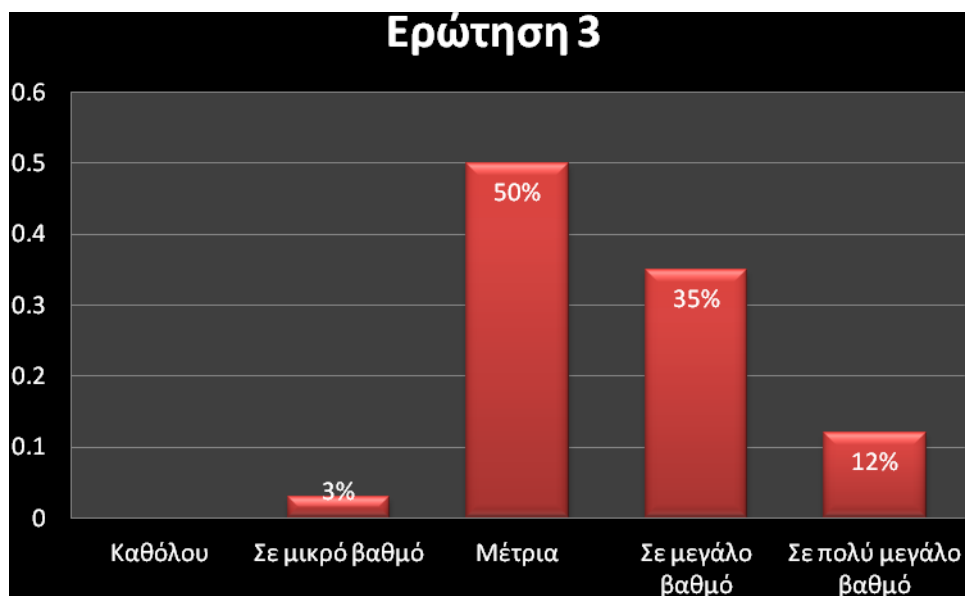
**Ερώτηση 2: «Υπάρχει περισσότερη εμπιστοσύνη από τους χρήστες ως προς την αξιοπιστία των λογιστικών δεδομένων που παρέχονται με τα Δ.Λ.Π.»**



*Διάγραμμα 21: Τ Μέρος - Ερώτηση 2*

Όσον αφορά το στοιχείο της αξιοπιστίας στην παρουσίαση των λογιστικών πληροφοριών, είναι προφανές, από το παραπάνω διάγραμμα, η συμβολή των Δ.Λ.Π. στην παροχή αξιόπιστων δεδομένων. Με ποσοστά 53% και 23%, οι ερωτηθέντες πιστεύουν ότι με τη χρήση των Δ.Λ.Π. παρέχεται περισσότερη αξιοπιστία στην παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων, σε μεγάλο και σε πολύ μεγάλο βαθμό αντίστοιχα. Το γεγονός αυτό προσδίδει αδιαμφισβήτητητα και μεγαλύτερη εμπιστοσύνη στους χρήστες των οικονομικών αποφάσεων και διευκολύνει τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

**Ερώτηση 3: «Υπάρχει δυνατότητα σύγκρισης ανάμεσα στις πληροφορίες που προκύπτουν τα Δ.Λ.Π. και εκείνες που παρέχονται μέσω των Ε.Λ.Π.»**



*Διάγραμμα 22: 7 Μέρος – Ερώτηση 3*

Στο διάγραμμα αυτό φαίνεται ότι οι μισοί από τους ερωτηθέντες (50%) πιστεύουν πως υπάρχει σε μέτριο βαθμό μία δυνατότητα σύγκρισης ανάμεσα στις πληροφορίες που προκύπτουν από τα Δ.Λ.Π. και εκείνες που παρέχονται μέσω των Ε.Λ.Π. Η δυνατότητα μίας τέτοιας σύγκρισης είναι προφανές ότι μπορεί να διευκολύνει τόσο τις λογιστικές διαδικασίες όσο και τη λήψη οικονομικών αποφάσεων. Ενθαρρυντικό είναι το γεγονός, ότι μόλις ένα ποσοστό 3% από τους συμμετέχοντες στην έρευνα πιστεύει ότι η δυνατότητα σύγκρισης είναι ελάχιστη. Αντίθετα, με ποσοστά 35% και 12% οι υπόλοιποι απάντησαν ότι η εν λόγω σύγκριση είναι εφικτή σε σημαντικά μεγάλο βαθμό.

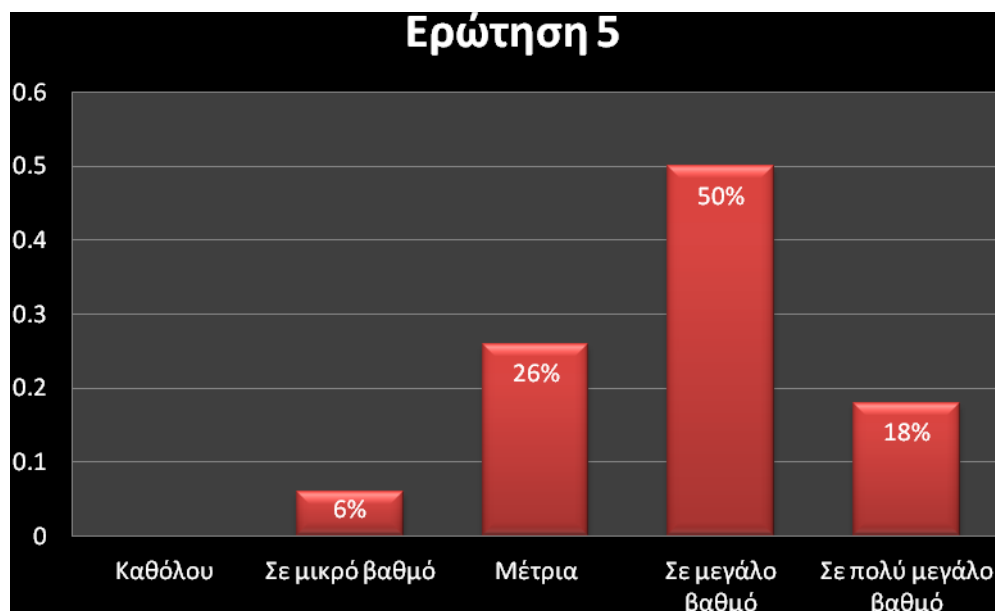
**Ερώτηση 4: «Η χρήση των Δ.Λ.Π. μπορεί να λειτουργήσει καταλυτικά και να ενισχύσει σημαντικά το έργο των εποπτικών αρχών;»**



*Διάγραμμα 23: 7 Μέρος - Ερώτηση 4*

Η παραπάνω ερώτηση αφορά το έργο των εποπτικών αρχών και τις επιπτώσεις που μπορεί να έχει η χρήση των Δ.Λ.Π. στην ελεγκτική εργασία, πέρα από τις λογιστικές διαδικασίες. Το μεγαλύτερο ποσοστό (38%) πιστεύει η συμβολή των Δ.Λ.Π. στο έργο των εποπτικών αρχών δεν είναι μεγάλη. Ωστόσο, ένα όχι αμελητέο ποσοστό (18%) απάντησε ότι η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. μπορεί να έχει καταλυτικό ρόλο και να ενισχύσει σε πολύ μεγάλο βαθμό το ελεγκτικό έργο. Επιπλέον, με ποσοστό 26% κάποιοι απάντησαν ότι η συμβολή των Δ.Λ.Π. είναι μεγάλη και το 18% ότι η αποτελεσματικότητα που μπορεί να προσφέρει η εφαρμογή των Διεθνών λογιστικών κανόνων είναι μέτριου βαθμού.

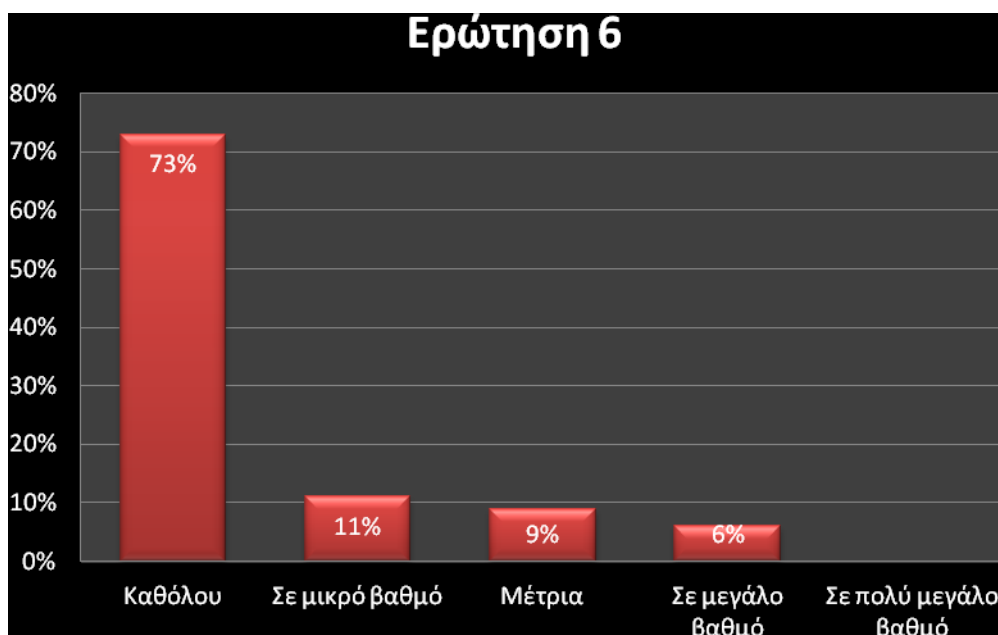
**Ερώτηση 5: «Έχει βελτιωθεί η αποτελεσματικότητα του ελέγχου ώστε να εξασφαλίζονται τα συμφέροντα των μετόχων από εταιρικές απάτες;»**



*Διάγραμμα 24: Γ Μέρος - Ερώτηση 5*

Όσον αφορά και πάλι το ελεγκτικό έργο και την αποτελεσματικότητα του σε σχέση με τα Δ.Λ.Π., το 50% των ερωτηθέντων συμφωνούν ότι η υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. μπορεί να εξασφαλίσει σε μεγάλο βαθμό τα συμφέροντα των μετόχων από διάφορες εταιρικές απάτες, μέσω της βελτίωσης της αποτελεσματικότητας του έργου των εποπτικών αρχών. Το γεγονός αυτό είναι ιδιαίτερα σημαντικό, καθώς φαινόμενα λογιστικών σφαλμάτων αλλά και απατών, όπως συνέβη και στις περιπτώσεις των εταιρειών Enron, World.com και άλλων που αναφέρθηκαν νωρίτερα, ήταν ιδιαίτερα συχνά στο παρελθόν με αποτέλεσμα να κλονίζεται η εμπιστοσύνη των επενδυτών. Σε αντίθεση, το ποσοστό των ερωτηθέντων που πιστεύουν ότι η αποτελεσματικότητα των ελεγκτικών διαδικασιών δεν μπορούν να βελτιωθούν σε τέτοιο βαθμό ώστε να αυξήσουν σημαντικά την εμπιστοσύνη των μετόχων, αντιστοιχεί μόλις σε ένα 6%.

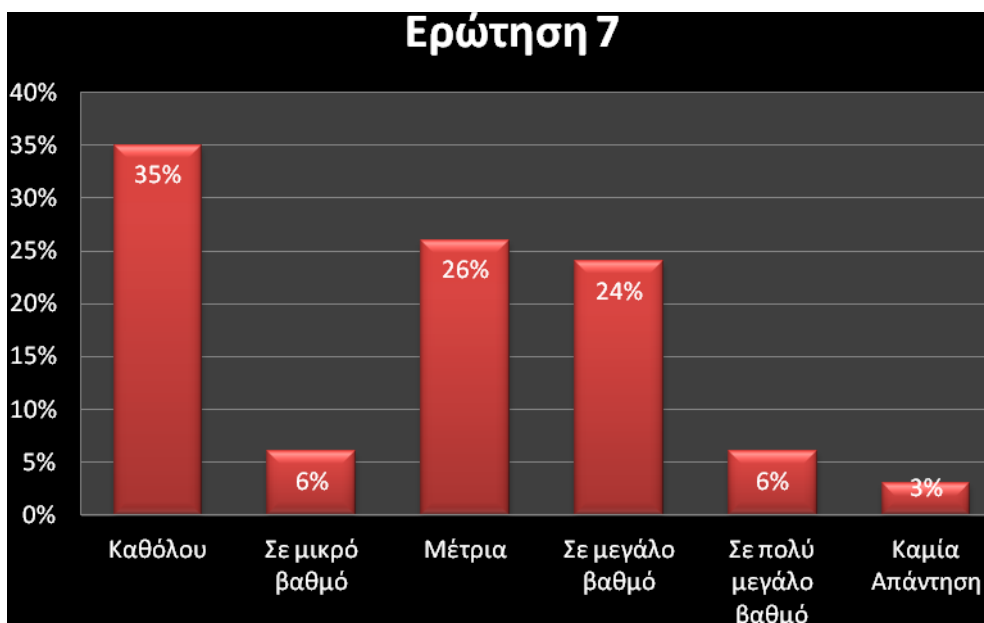
**Ερώτηση 6: «Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει επιφέρει αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου;»**



*Διάγραμμα 25: Γ Μέρος - Ερώτηση 6*

Παρά τα παραπάνω, στη ερώτηση σχετικά με το κατά πόσο η χρήση των Δ.Λ.Π. έχει επιφέρει αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου σε μία επιχείρηση, η πλειοψηφία με ποσοστό 73% και με σημαντικά μεγάλη διαφορά από τις υπόλοιπες απαντήσεις που δόθηκαν, απάντησε ότι η μέχρι τώρα εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων δεν έχει επιφέρει καμία αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Ωστόσο, σε ορισμένα ερωτηματολόγια που απαντήθηκαν δόθηκε στη συγκεκριμένη ερώτηση η αξιολογική διευκρίνιση, ότι ενώ το μετοχικό κεφάλαιο δεν επηρεάστηκε καθόλου, η Καθαρή Θέση της επιχείρησης επηρεάστηκε σε πολύ μεγάλο μάλιστα βαθμό, καθώς με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αυξήθηκαν τα Ιδία Κεφάλαια, μέσω αποθεματικού αναπροσαρμογής.

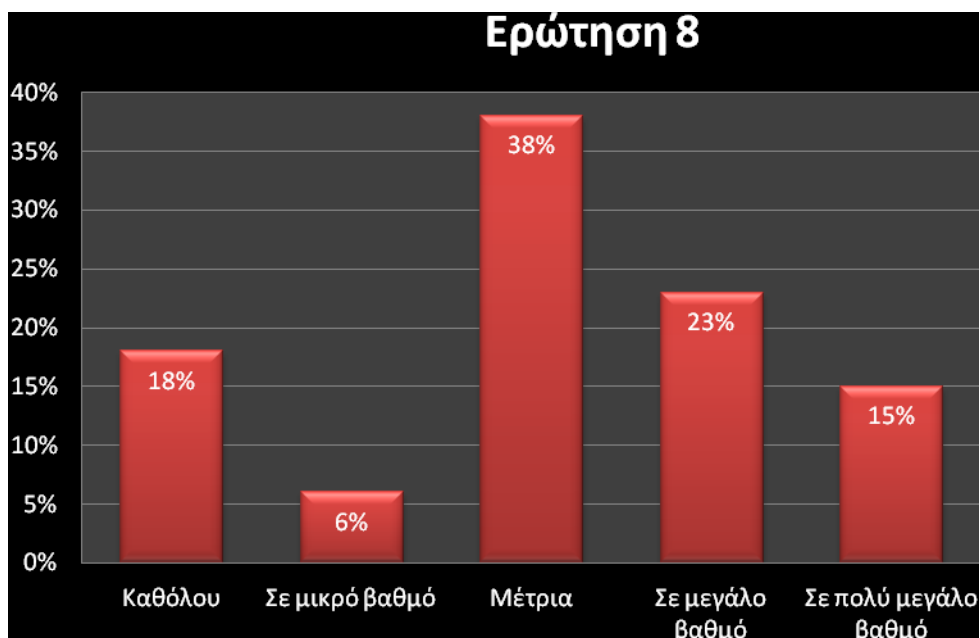
**Ερώτηση 7: «Η χρήση των Δ.Λ.Π. έχει διευκολύνει την κεφαλαιακή συμμετοχή ξένων επενδυτών;»**



*Διάγραμμα 26: Τ Μέρος - Ερώτηση 7*

Σχετικά με τις επιπτώσεις από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. στην κεφαλαιακή συμμετοχή ξένων επενδυτών, ένα σημαντικό ποσοστό των εταιρειών που συμμετείχαν στην έρευνα (της τάξης 24%) απάντησε ότι η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. προσέλκυσε σε μεγάλο βαθμό ξένους επενδυτές. Ωστόσο, ένα μεγαλύτερο ποσοστό ( 35%) απάντησε ότι η κεφαλαιακή συμμετοχή από ξένους επενδυτές δεν αυξήθηκε καθόλου, ενώ με ποσοστά 26% και 6% ορισμένοι απάντησαν ότι η αύξηση ήταν είτε σε μέτριο ή σε πολύ μικρό βαθμό.

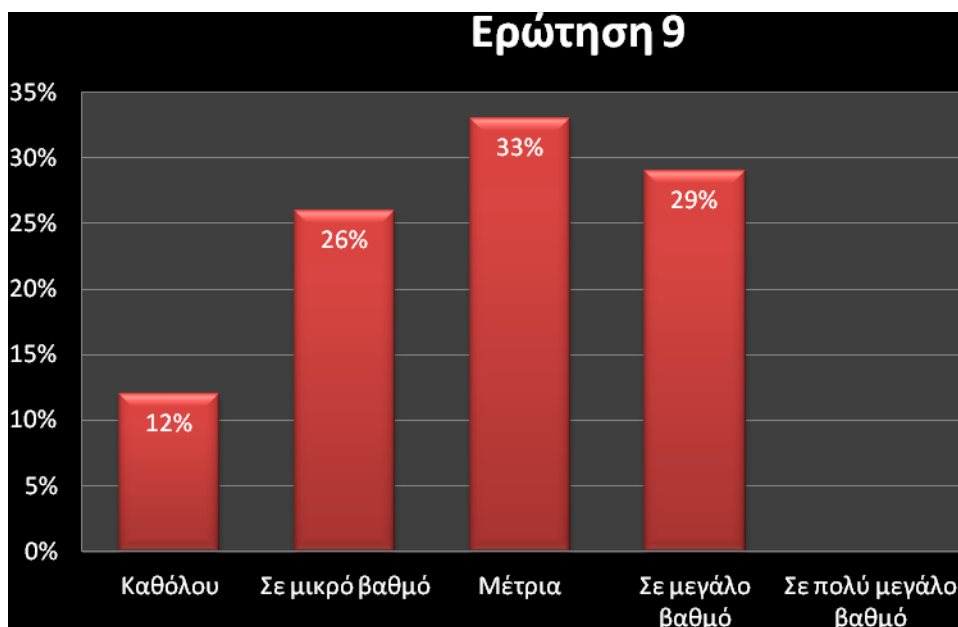
**Ερώτηση 8: «Έχουν διευκολυνθεί οι σχέσεις με ξένους πελάτες και αλλοδαπούς από την εφαρμογή των Δ.Α.Π.»**



*Διάγραμμα 27: 1<sup>ο</sup> Μέρος - Ερώτηση 8*

Πέρα από την προσέλκυση ξένων επενδυτών, η παραπάνω ερώτηση αφορά τη διευκόλυνση των σχέσεων και των συναλλαγών με ξένους φορείς, είτε είναι πελάτες, είτε είναι προμηθευτές, είτε είναι μέτοχοι, ή οτιδήποτε άλλο. Στην ερώτηση αυτή, ένα μεγάλο μέρος απάντησε θετικά (με ποσοστά 23% και 15%), ενώ το 38% των ερωτηθέντων απάντησαν ότι η διευκόλυνση δεν είναι ούτε μικρή αλλά ούτε και μεγάλη («μέτρια»). Ωστόσο, υπάρχει και ένα μέρος των ερωτηθέντων με ποσοστό 18% που θεωρεί ότι οι σχέσεις με αλλοδαπούς πελάτες δεν έχει επηρεαστεί καθόλου.

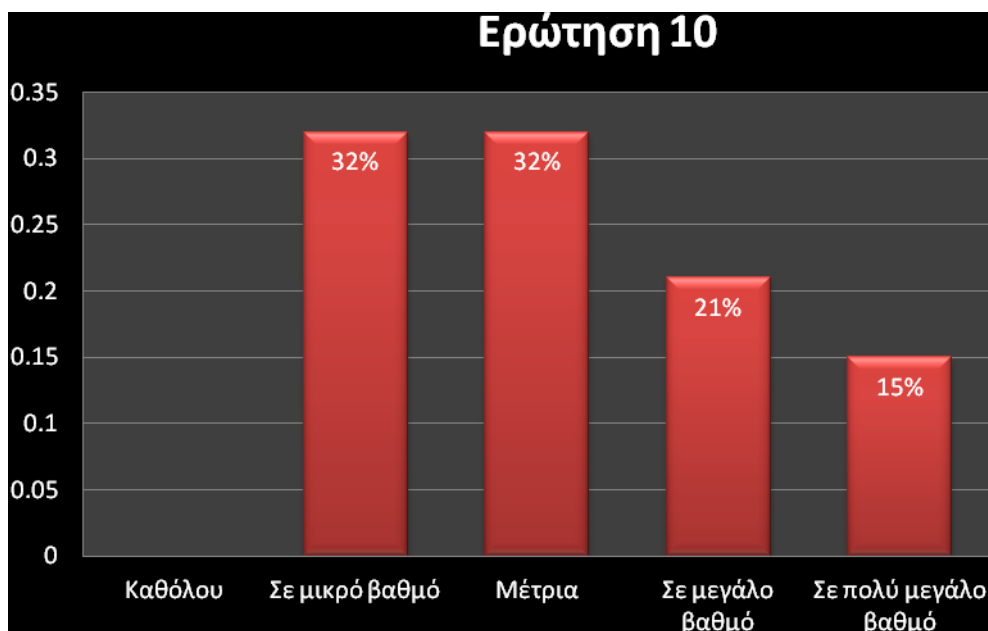
**Ερώτηση 9: «Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει συμβάλει στην αύξηση της πιστοληπτικής ικανότητας των επιχειρήσεων απέναντι στο τραπεζικό σύστημα;»**



*Διάγραμμα 28: 1<sup>ο</sup> Μέρος - Ερώτηση 9*

Τα αποτελέσματα των απαντήσεων που δόθηκαν στην ερώτηση σχετικά με επίδραση των Δ.Λ.Π. στην πιστοληπτική ικανότητα των επιχειρηματικών μονάδων απέναντι στο τραπεζικό σύστημα, έδειξαν ότι το μεγαλύτερο ποσοστό (33%) απάντησε πως η χρήση των λογιστικών κανόνων, μεθόδων και αρχών που επιβάλουν τα Δ.Λ.Π. έχει αυξήσει σε μέτριο βαθμό την πιστοληπτική ικανότητα των εταιρειών στον τραπεζικό κλάδο. Ακολουθεί με ποσοστό 29% η απάντηση ότι η πιστοληπτική ικανότητα έχει επηρεαστεί σε μεγάλο βαθμό και στη συνέχεια, με 26%, όσοι πιστεύουν ότι πιστοληπτική ικανότητα έχει αυξηθεί σε μικρό βαθμό. Τέλος, με ποσοστό 12% υπάρχει και η άποψη ότι η πιστοληπτική ικανότητα των επιχειρήσεων στο συγκεκριμένο τομέα δεν έχει δεχτεί καμία αύξηση.

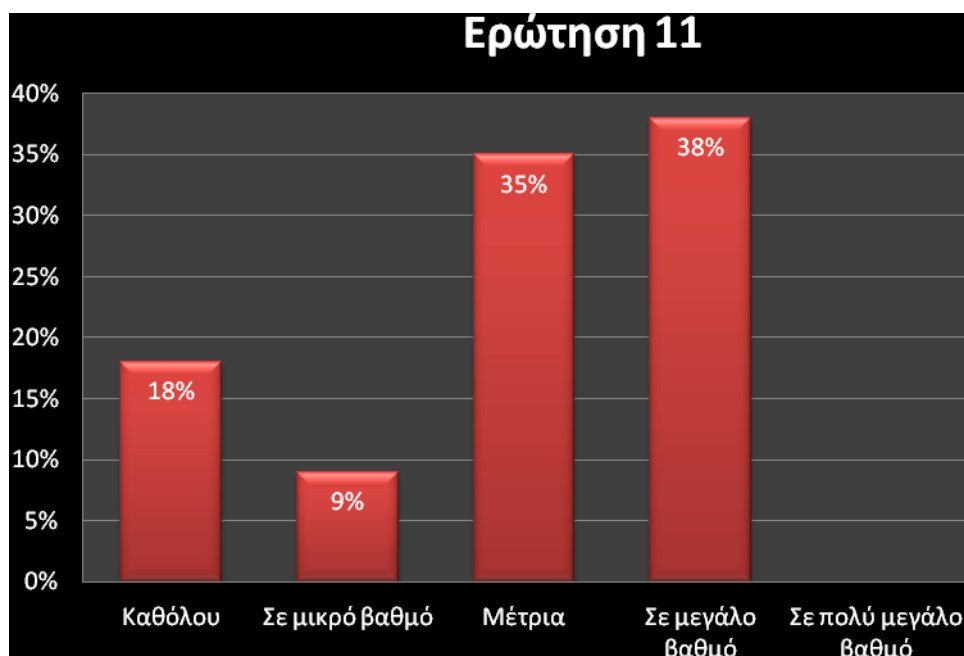
**Ερώτηση 10: «Τα Δ.Λ.Π. έχουν συμβάλει στον εκσυγχρονισμό των διοικητικών συστημάτων;»**



*Διάγραμμα 29: Γ Μέρος – Ερώτηση 10*

Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων σε μία εταιρεία θεωρείται ότι απαιτεί εξειδικευμένο προσωπικό αλλά και σύγχρονα διοικητικά συστήματα. Στην ερώτηση αυτή, το 32% από τους ερωτηθέντες υποστήριξε ότι τα διοικητικά συστήματα στην εταιρεία τους έχουν εκσυγχρονιστεί σε ένα μικρό βαθμό, με ποσοστό επίσης 32%, κάποιοι απάντησαν ότι ο εκσυγχρονισμός ήταν σε μέτριο επίπεδο, ενώ με ποσοστά 21% και 15% αντίστοιχα, οι υπόλοιποι δήλωσαν ότι τα διοικητικά συστήματα στην επιχείρησή τους έχουν εκσυγχρονιστεί σε αρκετά μεγάλο και πολύ μεγάλο βαθμό.

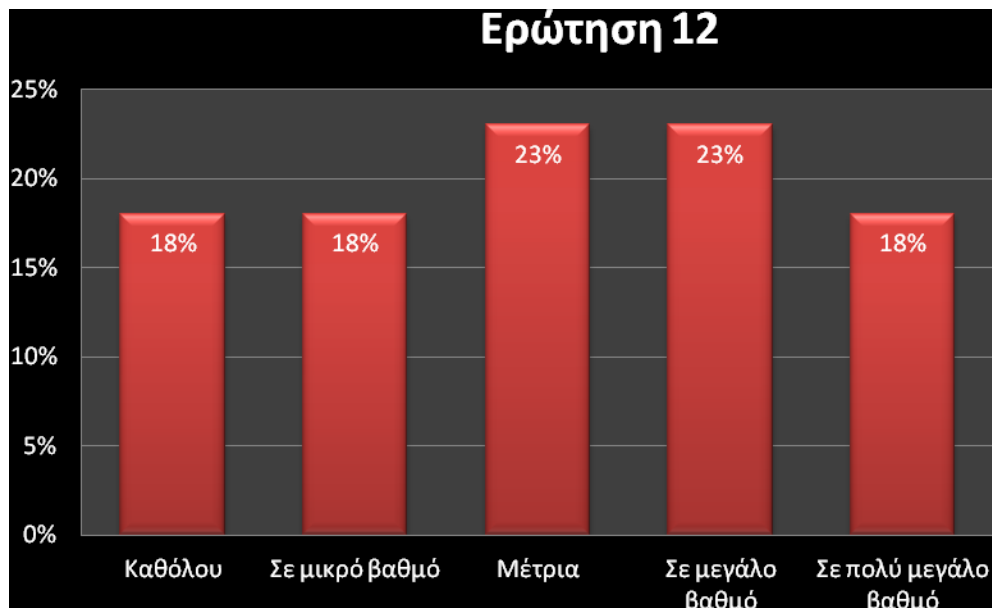
### Ερώτηση 11: «Η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. αύξησε το κόστος λειτουργίας του λογιστηρίου;»



Διάγραμμα 30: 1<sup>ο</sup> Μέρος - Ερώτηση 11

Όπως έχει αναφερθεί παραπάνω, οι απαιτήσεις των Δ.Λ.Π. για εξειδικευμένο και κατάλληλα εκπαιδευμένο προσωπικό, καθώς και για σύγχρονα διοικητικά και λογιστικά συστήματα, μπορούν να επιφέρουν, όπως είναι αναμενόμενο, σημαντική αύξηση στο λειτουργικό κόστος μίας επιχειρηματικής οντότητας. Η έρευνα που πραγματοποιήθηκε επιβεβαιώνει την παραπάνω απόψη, καθώς το 38% των ερωτηθέντων υποστήριξε πως η χρήση των Δ.Λ.Π. στην εταιρεία τους οδήγησε σε αύξηση του κόστους της λειτουργίας του λογιστηρίου σε σημαντικό βαθμό. Ένα αμελητέο ποσοστό της τάξης 9% απάντησε ότι η αύξηση του κόστους δεν έχει δεχτεί μεγάλη αυξήση, ενώ με ποσοστό 18%, ορισμένοι θεωρούν ότι το λειτουργικό κόστος του λογιστηρίου της εταιρείας δεν έχει δεχτεί καμία επίδραση.

**Ερώτηση 12 : «Πιστεύετε ότι το κόστος από την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. μπορεί να ανακτηθεί μακροπρόθεσμα μέσω διαφόρων ωφελειών;»**



*Διάγραμμα 31: Γ Μέρος - Ερώτηση 12*

Η τελευταία ερώτηση του ερωτηματολογίου που χρησιμοποιήθηκε για τους σκοπούς της έρευνας, αναφέρεται στο κατά πόσο μπορεί η όχι να αντισταθμιστεί μακροπρόθεσμα το αυξημένο κόστος που προκύπτει από τη χρήση των Δ.Λ.Π. με τα διάφορα οφέλη που προσφέρει η εφαρμογή των λογιστικών κανόνων διεθνούς εμβέλειας. Οι απόψεις, είναι προφανές από το παραπάνω διάγραμμα, ότι είναι μοιρασμένες, φανερώνοντας την αβεβαιότητα και την αμφιβολία γύρω από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π.. Με ίδιο ποσοστό (18%), ορισμένοι πιστεύουν σε πολύ μεγάλο βαθμό πως το λειτουργικό κόστος από τη χρήση των Δ.Λ.Π. μπορεί να ανακτηθεί, ενώ κάποιοι εξέφρασαν την άποψη ότι δεν μπορεί το κόστος να ανακτηθεί, ή ότι η εξάλειψη του αποτελεί μικρή μόνο πιθανότητα. Επιπλέον, το 23% απάντησε πως πιστεύει σε μεγάλο βαθμό την περίπτωση εξάλειψης του κόστους από τις ωφέλειες που συνοδεύουν τα Δ.Λ.Π., ενώ τέλος, οι υπόλοιποι από τους ερωτηθέντες δεν πιστεύουν ιδιαίτερα στο ενδεχόμενο αυτό, αλλά ούτε και το αποκλείουν.

### 6.5.1 Έλεγχος Ανεξαρτησίας $X^2$

Μετά την παράθεση των αποτελεσμάτων από τις απαντήσεις που δόθηκαν στο ερωτηματολόγιο, προχωράμε σε μία βαθύτερη ανάλυση ξεκινώντας με την πραγματοποίηση του ελέγχου ανεξαρτησίας ( $X$  τεστ προκειμένου να εξετάσουμε αρχικά αν υπάρχει σχέση εξάρτησης ανάμεσα στα στοιχεία των συμμετεχόντων (που αποτελούν μεταβλητές κατηγορίας) και τις απαντήσεις που δόθηκαν στις σχετικές με τα Δ.Λ.Π ερωτήσεις (μεταβλητές διάταξης). Οι πίνακες που ακολουθούν δείχνουν την ύπαρξη τέτοιας σχέσης ανάμεσα σε ορισμένες από τις μεταβλητές.

Για την ακρίβεια, στους έξι πρώτους πίνακες παρατηρούμε ότι, παρόλο που φαίνεται παράδοξο οι απαντήσεις να σχετίζονται με το φύλλο του ερωτώμενου, οι απαντήσεις που δόθηκαν στις ερωτήσεις B5, Γ9 και Γ10 του ερωτηματολογίου φαίνεται να παρουσιάζουν μία εξάρτηση από την μεταβλητή του φύλλου, καθώς οι αντίστοιχες τιμές στατιστικής σημαντικότητας είναι μικρότερες από 0.05. Για παράδειγμα στην ερώτηση Γ11 που αφορά το αν αυξήθηκε το κόστος της λειτουργίας του λογιστηρίου, η πλειοψηφία των αντρών (οι οποίοι συμβολίζονται με την τιμή «0») έδωσε αρνητική απάντηση, ενώ καμία από τις γυναίκες (τιμή «1» δεν πιστεύει ότι η χρήση του Δ.Λ.Π. δεν αύξησε το λειτουργικό κόστος του λογιστηρίου της επιχείρησης (πίνακας 7). Ωστόσο, υπογραμμίζουμε ότι η εμφάνιση αυτής της σχέσης πιθανολογείται να είναι τυχαίο γεγονός.

Πίνακας 3: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση B5 αναλογικά με το φύλλο

		QB5				Total
		1	2	3	4	
SEX	0	8	10	6	0	24
	1	2	2	3	3	10
Total		10	12	9	3	34

Πίνακας 4: Chi-Square Test για Ερώτηση B5 αναλογικά με το φύλλο

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	8,632 <sup>a</sup>	3	,035

Πίνακας 5: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση Γ9 αναλογικά με το φύλλο

		QC9					Total
		0	1	2	3	4	
SEX	0	4	8	4	8	0	24
	1	0	1	6	2	1	10
Total		4	9	10	10	1	34

Πίνακας 6: Chi-Square Test για Ερώτηση Γ9 αναλογικά με το φύλλο

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	10,452 <sup>a</sup>	4	,033

Πίνακας 7: Κατανομή Συχνότητας Ερώτησης Γ10 αναλογικά με το φύλλο

		QC10				Total
		1	2	3	4	
SEX	0	11	8	3	2	24
	1	0	3	3	4	10
Total		11	11	6	6	34

Πίνακας 8: Chi-Square Test για Ερώτηση Γ10 αναλογικά με το φύλλο

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	9,844 <sup>a</sup>	3	,020

Στη συνέχεια εξετάζονται όλες οι απαντήσεις σε σχέση με την ηλικία των ερωτηθέντων και συμπεραίνουμε ότι οι ερωτήσεις που αναφέρονται στην συμβολή των Δ.Λ.Π. τόσο στη διευκόλυνση της λήψης οικονομικών αποφάσεων, όσο και στη βελτίωση της αποτελεσματικότητας του ελεγκτικού έργου, παρουσιάζουν μία τιμές στατιστικής σημαντικότητας 0.022 και 0.049 αντίστοιχα, γεγονός που σημαίνει ότι εφόσον η στατιστική σημαντικότητα είναι έστω και οριακά μικρότερη του 0.05 η ηλικία των ερωτηθέντων έπαιξε ενδεχομένως κάποιο ρόλο στην απάντηση του κάθε ένα. Στον πίνακα 9 συγκεκριμένα, μπορούμε να δούμε ότι το σύνολο των ερωτηθέντων που παρουσιάζουν ηλικία μεγαλύτερη από 50 και ενδεχομένως διαθέτουν περισσότερα χρόνια εργασιακής εμπειρίας, απάντησαν θετικά («σε μεγάλο βαθμό») στην ερώτηση σχετικά με τη διευκόλυνση της λήψης οικονομικών αποφάσεων λόγω της ομοιομορφίας και συνάφειας που χαρακτηρίζουν τα Δ.Λ.Π., χωρίς ωστόσο να είναι ιδιαίτερα ενθουσιώδεις, όπως μία μερίδα των νεότερων ηλικιών που απάντησαν ότι η συμβολή των Δ.Λ.Π. στον συγκεκριμένο τομέα είναι σημαντική σε πολύ μεγάλο βαθμό. Αντίστοιχα, στην ερώτηση Γ5 η πλειοψηφία των μεγαλύτερων σε ηλικία ερωτηθέντων απάντησε ότι θεωρεί την ύπαρξη βελτίωσης της αποτελεσματικότητας του ελέγχου σε πολύ μεγάλο βαθμό (πίνακας 11).

Πίνακας 9: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση Α2 αναλογικά με την ηλικία

		QA2				Total
		1	2	3	4	
AGE	0	1	0	5	5	11
	1	1	6	10	1	18
	2	0	0	5	0	5
Total		2	6	20	6	34

Πίνακας 10: Chi-Square Test για Ερώτηση Α2 αναλογικά με την ηλικία

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	14,825 <sup>a</sup>	6	,022

Πίνακας 11: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση Γ5 αναλογικά με την ηλικία

	QC5				Total
	1	2	3	4	
AGE 0	0	2	7	2	11
1	1	6	10	1	18
2	1	1	0	3	5
Total	2	9	17	6	34

Πίνακας 12: Chi-Square Test για Ερώτηση Γ5 αναλογικά με την ηλικία

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	12,625 <sup>a</sup>	6	,049

Όσον αφορά το επίπεδο της εκπαίδευσης των ερωτηθέντων, οι πίνακες 14 και 16 φανερώνουν μία πιθανή σχέση εξάρτησης ανάμεσα στο επίπεδο της εκπαίδευσης του κάθε ένα από τους συμμετέχοντες, με δύο από τις ερωτήσεις του ερωτηματολογίου. Η μεγάλη πλειοψηφία από το σύνολο των ερωτηθέντων οι οποίοι έχουν ολοκληρώσει μεταπτυχιακές σπουδές (τιμή «2» του πίνακα 13 και 15) απάντησε ότι αναγνωρίζει την ύπαρξη σύγχυσης στη λειτουργία της αγοράς λόγω της ταυτόχρονης λειτουργίας των Δ.Λ.Π. και των Ε.Λ.Π.. Έτσι, μπορούμε να πούμε ότι η συγκεκριμένη απάντηση σχετίζεται με το επίπεδο εκπαίδευσης με στατιστική σημαντικότητα 0.012 (πίνακας 14).

Πίνακας 13: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση A5 αναλογικά με το επίπεδο εκπαίδευσης

		QA5					Total
		0	1	2	3	4	
EDUC	1	3	5	0	2	5	15
	2	3	1	10	1	4	19
Total		6	6	10	3	9	34

Πίνακας 14: Chi-Square Test για Ερώτηση A5 αναλογικά με το επίπεδο εκπαίδευσης

	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	8,196 <sup>a</sup>	3	,042

Πίνακας 15: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση B2 αναλογικά με το επίπεδο εκπαίδευσης

		QB2				Total
		1	2	3	4	
EDUC	1	0	4	10	1	15
	2	3	1	8	7	19
Total		3	5	18	8	34

Πίνακας 16: Chi-Square Test για Ερώτηση B2 αναλογικά με το επίπεδο εκπαίδευσης

	Value	Df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	9,179 <sup>a</sup>	3	,027

Η ερώτηση B2 αφορά τον βαθμό περιπλοκότητας των κανόνων των Δ.Λ.Π. και το κατά πόσο αυτός απαιτεί επαρκώς κατάλληλα εκπαιδευμένα στελέχη. Και πάλι οι απαντήσεις που δόθηκαν φαίνεται να έχουν σχέση με το επίπεδο εκπαίδευσης του κάθε ερωτώμενου με στατιστική σημαντικότητα 0.027, καθώς μπορούμε να δούμε στον πίνακα 15 ότι το μεγαλύτερο με σημαντική διαφορά μέρος των συμμετεχόντων που έχουν πραγματοποιήσει μεταπτυχιακές σπουδές συμφωνούν σε μεγάλο και σε πολύ μεγάλο βαθμό σχετικά με την επιτακτικότητα της ανάγκης για επαρκώς εκπαιδευμένα στελέχη.

Παρακάτω τέλος, παραθέτονται οι πίνακες που αναδεικνύουν την ύπαρξη ενδεχόμενης σχέσης εξάρτησης ορισμένων ερωτήσεων αναφορικά με το αν οι συμμετέχοντες στην έρευνα έχουν παρακολουθήσει ή όχι κάποια προγράμματα επιμόρφωσης σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Παρόλο που, όπως είδαμε παραπάνω, σχεδόν όλοι οι ερωτηθέντες έχουν παρακολουθήσει κάποια σχετικά με τα Δ.Λ.Π. προγράμματα επιμόρφωσης με ποσοστό 95%, αξίζει ωστόσο, να σημειωθεί το γεγονός ότι σε αρκετές ερωτήσεις, όπως στις ερωτήσεις A3 και A4 που σχετίζονται με τις γνωστοποιήσεις, στην ερώτηση Γ1 που αφορά την παροχή ή όχι της δυνατότητας παρουσίασης επιθυμητών λογιστικών μεγεθών και στην ερώτηση Γ5, η οποία αναφέρεται στην αποτελεσματικότητα του ελέγχου, τα άτομα που δεν έχουν παρακολουθήσει σχετικά επιμορφωτικά προγράμματα (με τιμή στους πίνακες «1»), έχουν δώσει τις ίδιες απαντήσεις οι οποίες παρουσιάζουν ορισμένη απόκλιση από την πλειοψηφία των υπόλοιπων απαντήσεων. Επομένως, είναι πιθανό στις συγκεκριμένες απαντήσεις που δόθηκαν να διαδραμάτισε κάποιο ρόλο το γεγονός ότι ορισμένοι από τους ερωτηθέντες δεν είχαν παρακολουθήσει προγράμματα επιμόρφωσης σχετικά με τα Δ.Λ.Π..

Πίνακας 17: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση A3 αναλογικά με την παρακολούθηση επιμορφωτικών προγραμμάτων για Δ.Λ.Π.

		QA3				Total
		0	2	3	4	
PROGS	0	8	2	5	17	32
	1	0	0	2	0	2
Total		8	2	7	17	34

Πίνακας 18: Chi-Square Test για για Ερώτηση Α3 αναλογικά με την παρακολούθηση επιμορφωτικών προγραμμάτων για Δ.Λ.Π.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	8,196 <sup>a</sup>	3	,042

Πίνακας 19: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση Α4 αναλογικά με την παρακολούθηση επιμορφωτικών προγραμμάτων για Δ.Λ.Π.

	QA4					Total
	0	1	2	3	4	
PROGS 0	2	6	8	12	4	32
1	0	0	0	0	2	2
Total	2	6	8	12	6	34

Πίνακας 20: Chi-Square Test για Ερώτηση Α4 αναλογικά με την παρακολούθηση επιμορφωτικών προγραμμάτων για Δ.Λ.Π.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	9,917 <sup>a</sup>	4	,042

Πίνακας 21: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση Γ1 αναλογικά με την παρακολούθηση επιμορφωτικών προγραμμάτων για Δ.Λ.Π.

		QC1					Total
		0	1	2	3	4	
PROGS	0	2	2	6	16	6	32
	1	0	2	0	0	0	2
Total		2	4	6	16	6	34

Πίνακας 22: Chi-Square Test για Ερώτηση Γ1 αναλογικά με την παρακολούθηση επιμορφωτικών προγραμμάτων για Δ.Λ.Π.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	15,938 <sup>a</sup>	4	,003

Πίνακας 23: Κατανομή Συχνότητας για Ερώτηση Γ5 αναλογικά με την παρακολούθηση επιμορφωτικών προγραμμάτων για Δ.Λ.Π.

		QC5				Total
		1	2	3	4	
PROGS	0	1	9	17	5	32
	1	1	0	0	1	2
Total		2	9	17	6	34

Πίνακας 24: Chi-Square Tests για Ερώτηση Γ5 αναλογικά με την παρακολούθηση επιμορφωτικών προγραμμάτων για Δ.Λ.Π.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	9,917 <sup>a</sup>	3	,019

## 6.5.2 Έλεγχος Συσχέτισης Pearson

Για την πραγματοποίηση του ελέγχου συσχέτισης Pearson, εισάγουμε ορισμένες από τις ερωτήσεις που αφορούν τη χρήση και τις επιπτώσεις των Δ.Λ.Π. (δηλαδή μόνο μεταβλητές διάταξης) προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη ή όχι κάποιας σχέσης ανάμεσα στις απαντήσεις των ερωτήσεων αυτών. Ο έλεγχος της σημαντικότητας γίνεται με το ίδιο τρόπο όπως και στον έλεγχο ανεξαρτησίας ( $\chi^2$ ), δηλαδή αν η τιμή είναι μικρότερη ή ίση από 0.05 τότε υπάρχει σχέση εξάρτησης μεταξύ των δύο μεταβλητών. Ο πίνακας που προέκυψε από τη διαδικασία του συγκεκριμένου ελέγχου οδήγησε στη διεξαγωγή των εξής συμπερασμάτων:

- Η πρώτη ερώτηση του Ά μέρους φαίνεται ότι παρουσιάζει μια σχέση εξάρτησης με την ερώτηση Α2, με στατιστική σημαντικότητα 0.042. Το γεγονός αυτό οδηγεί στην εκτίμηση ότι η κατανοητότητα των κανόνων των Δ.Λ.Π. συνδέεται και με την ομοιομορφία που αυτά παρέχουν. Με άλλα λόγια, πολλοί από τους ερωτηθέντες που απάντησαν στην πρώτη ερώτηση ότι οι λογιστικές πληροφορίες των Δ.Λ.Π. είναι περισσότερο κατανοητές σε σχέση με τα Ε.Λ.Π., θεωρούν επίσης, στον ίδιο περίπου βαθμό, ότι τα Δ.Λ.Π. παρέχουν περισσότερη ομοιομορφία και συνάφεια σε σχέση με τους κανόνες της ελληνικής νομοθεσίας και διευκολύνουν έτσι τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.
- Επιπλέον, παρατηρούμε μία θετική σχέση εξάρτησης ανάμεσα στις ερωτήσεις Α3 και Α4 που αφορούν τις γνωστοποιήσεις. Με στατιστική σημαντικότητα 0.12 συμπεραίνουμε ότι ενδέχεται, η πλειοψηφία όσων πιστεύουν ότι με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. η επιχείρηση τους οδηγήθηκε στη γνωστοποίηση των ακινητοποιήσεων και των επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται μέσω χρηματοδοτικών μισθώσεων, να απάντησαν με τον ίδιο ή με παρόμοιο τρόπο και στην ερώτηση Α4 για το αν η επιχείρηση έρχεται αντιμέτωπη με τη γνωστοποίηση ευαίσθητων πληροφοριών.
- Ομοίως, οι απαντήσεις που δόθηκαν στην τέταρτη ερώτηση του Ά μέρους πιθανότατα σχετίζονται επίσης, και με τις απαντήσεις που δόθηκαν στην πέμπτη ερώτηση που αφορά τη δημιουργία ή όχι σύγχυσης στη λειτουργία της αγοράς λόγω της ταυτόχρονης λειτουργίας των Δ.Λ.Π. και των Ε.Λ.Π. Το παραπάνω συμπέρασμα προκύπτει από την τιμή στατιστικής σημαντικότητας που σύμφωνα με τον πίνακα αντιστοιχεί σε 0.049.

- Κάποια συσχέτιση φαίνεται να παρουσιάζουν και η ερώτηση A2 με την ερώτηση B1 σχετικά με την ανάγκη δημιουργίας ανασυγκρότησης της οικονομικής διεύθυνσης της επιχείρησης. Παρότι η σχέση αυτή είναι πιθανό να παρουσιάστηκε τυχαία, αξίζει να σημειώσουμε ότι οι απαντήσεις συγκλίνουν σε κάποιο βαθμό (στατιστική σημαντικότητα 0.042).
- Οι ερωτήσεις B1 σχετικά με το αν η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δημιούργησε την ανάγκη ανασυγκρότησης της οικονομικής διεύθυνσης μιας επιχείρησης και B2 που αφορά την απαίτηση κατάλληλα εκπαιδευμένων στελεχών, είναι φανερό ότι κρύβουν μία επίσης θετική συσχέτιση. Η στατιστική σημαντικότητα με τιμή 0.022 δείχνει ότι σε μεγάλο βαθμό ορισμένες από τις απαντήσεις της πρώτης ερώτησης συμφωνούν με τις απαντήσεις στη δεύτερη ερώτηση. Άρα, οδηγούμαστε εύκολα στο συμπέρασμα ότι μεγάλο μέρος όσων πιστεύουν ότι απαιτήθηκε ανασυγκρότηση της οικονομικής διεύθυνσης, απάντησαν και ότι η χρήση των Δ.Λ.Π. απαιτεί επαρκώς εκπαιδευμένα στελέχη.
- Όσον αφορά την ερώτηση B3, σχετικά το βαθμό επαρκούς εκπαίδευσης του προσωπικού της επιχείρησης, παρατηρούμε ότι ενδέχεται να συνδέεται με την ερώτηση A2, σχετικά με την ομοιομορφία και τη συνάφεια των διεθνών λογιστικών κανόνων. Η σχέση που συνδέει τις δύο ερωτήσεις είναι θετική με στατιστική σημαντικότητα 0.5 γεγονός που συνεπάγεται ότι, σύμφωνα με τις απαντήσεις, όσο περισσότερο θεωρούν κάποιοι ότι τα Δ.Λ.Π. παρέχουν συνάφεια, τόσο σε γενικές γραμμές, πιστεύεται και ότι η εκπαίδευση του προσωπικού είναι επαρκής.
- Σημαντική συσχέτιση παρουσιάζεται επίσης, σύμφωνα με τον πίνακα, ανάμεσα στις ερωτήσεις B4 και B5 με στατιστική σημαντικότητα 0.001. Από το παραπάνω γεγονός εκτιμάμε ότι, μεγάλη μερίδα όσων απάντησαν θετικά στην ερώτηση αν έγιναν έγκαιρα οι απαιτούμενες νομοθετικές παρεμβάσεις για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π, πιστεύουν αντίστοιχα και στον ίδιο πιθανότατα βαθμό, ότι το θεσμικό και νομοθετικό πλαίσιο στη χώρα μας έχει εναρμονιστεί πλήρως για την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π.
- Στη συνέχεια, η ερώτηση B7 για το αν οι οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης καλύπτουν πλήρως και ορθά τις απαιτήσεις των Δ.Λ.Π., παρουσιάζει σχέση εξάρτησης τόσο με την ερώτηση A2, όσο και με την ερώτηση B6, οι οποίες αφορούν την ομοιομορφία που παρέχουν τα πρότυπα και την ομοιόμορφη εφαρμογή τους για όλες τις υπόχρεες επιχειρήσεις. Με στατιστική σημαντικότητα 0.047 και 0.021 αντίστοιχα, οι απαντήσεις της ερώτησης B7 φαίνεται ότι κυμαίνονται ανάλογα με τις απαντήσεις που δόθηκαν στις άλλες δύο ερωτήσεις.

- Με την ερώτηση A2 σχετίζεται ενδεχομένως και η ερώτηση 2 του Γ' μέρους περί αξιοπιστίας των Δ.Λ.Π. (στατιστική σημαντικότητα 0.029). Έτσι, οδηγούμαστε στην εκτίμηση ότι στον βαθμό που υποστήριξαν κάποιοι ότι τα Δ.Λ.Π. παρέχουν περισσότερη ομοιομορφία από τα Ε.Λ.Π., θεωρούν αντίστοιχα ότι τα Δ.Λ.Π. προσφέρουν αξιοπιστία που οδηγεί τους χρήστες σε μεγαλύτερη εμπιστοσύνη.
- Στατιστική σημαντικότητα της τάξεως 0.001 παρουσιάζει και η ερώτηση Γ3 με την ερώτηση Γ1. Σε μεγάλο βαθμό, οι απαντήσεις που δόθηκαν στην ερώτηση για τη δυνατότητα παρουσίασης επιθυμητών λογιστικών μεγεθών, συνδέονται με τις απαντήσεις στην ερώτηση περί δυνατότητας σύγκρισης ανάμεσα στις πληροφορίες που παρέχουν τα Δ.Λ.Π. και τα Ε.Λ.Π..
- Επιπλέον, με τον ίδιο βαθμό στατιστικής σημαντικότητας (0.001), ο πίνακας έδειξε ότι στην ερώτηση Γ4 δόθηκαν παρόμοιες απαντήσεις με την ερώτηση Γ2. Συνεπώς, οι απόψεις για την ενίσχυση του έργου των εποπτικών αρχών εξαρτώνται σε ένα σημείο από τις απαντήσεις σχετικά με την αξιοπιστία που παρέχουν τα Δ.Λ.Π. και την εμπιστοσύνη που υπάρχει από τους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων.
- Ο έλεγχος Pearson έδειξε επίσης, ότι η ερώτηση Γ5 για τη βελτίωση του ελεγκτικού έργου παρουσιάζει εξάρτηση (με αντίστοιχες τιμές στατιστικής σημαντικότητας στις παρενθέσεις) από τις ερωτήσεις A2 (0.020), B3 (0.010), Γ1 (0.008), Γ2 (0.043), Γ3 (0.020) και Γ4 (0.002). Συμπερασματικά, οι απόψεις σχετικά με την ομοιομορφία και την αξιοπιστία που παρέχουν τα Δ.Λ.Π., την εκπαίδευση του προσωπικού, τον τρόπο εφαρμογής των Δ.Λ.Π. σχετικά με τη δυνατότητα παρουσίασης επιθυμητών λογιστικών αποτελεσμάτων, τη δυνατότητα σύγκρισης με τα Ε.Λ.Π. και την ενίσχυση των εποπτικών αρχών, είναι πιθανό να επηρέασαν σε μικρό ή μεγάλο βαθμό τις απαντήσεις που δόθηκαν στην ερώτηση Γ5.
- Επιπροσθέτως, εκτιμάμε ότι η ερώτηση Γ7, αναφορικά με την αύξηση ή όχι της κεφαλαιακής συμμετοχής ξένων επενδυτών, κρύβει κάποια συσχέτιση με τις ερωτήσεις A3 (στατιστική σημαντικότητα 0.049), B1 (στατιστική σημαντικότητα 0.010), Γ4 (στατιστική σημαντικότητα 0.018), αλλά και Γ8, η οποία αφορά τη διευκόλυνση ή όχι των σχέσεων της επιχείρησης με ξένους πελάτες (στατιστική σημαντικότητα 0.001).
- Η ερώτηση Γ8 εμφανίζει επίσης, σχέση εξάρτησης και με την ερώτηση Γ2 περί αξιοπιστίας των Δ.Λ.Π. και εμπιστοσύνης από τους χρήστες (στατιστική σημαντικότητα 0.038).
- Με τις ερωτήσεις Γ7 και Γ8, καθώς επίσης και με την A3, συνδέεται και η ερώτηση Γ9, σχετικά με το κατά πόσο έχουν συμβάλει τα Δ.Λ.Π. σε ενδεχόμενη αύξηση της πιστοληπτικής

ικανότητας της επιχείρησης απέναντι το τραπεζικό σύστημα. Με στατιστική σημαντικότητα 0.000, 0.039 και 0.046 αντίστοιχα, διακρίνουμε αρχικά ότι η πιστοληπτική ικανότητα εξαρτάται σε κάποιο βαθμό από τις σχέσεις με ξένους πελάτες και τη συμμετοχή σε μία επιχείρηση ξένων επενδυτών. Επιπλέον, ενδέχεται να υπάρχει σχέση στις απαντήσεις της συγκεκριμένης ερώτησης με την άποψη ότι τα Δ.Λ.Π. οδηγούν σε γνωστοποιήσεις επενδύσεων σε ακίνητα που κατέχονται μέσω χρηματοδοτικής μίσθωσης.

➤ Αξιοσημείωτο είναι ότι, η ερώτηση Γ10 που αναφέρεται στο βαθμό συμβολής των Δ.Λ.Π. στον εκσυγχρονισμό των διοικητικών συστημάτων, παρουσιάζει μία θετική σχέση εξάρτησης με: τις ερωτήσεις του πρώτου μέρους που αφορούν την κατανοητότητα και την ομοιομορφία των Δ.Λ.Π. (Α1 και Α2), με την ερώτηση Β3 που αναφέρεται στην απαίτηση εξειδικευμένου προσωπικού, καθώς και με τη Β4 που ρωτάει κατά πόσο έγιναν έγκαιρα οι απαιτούμενες νομοθετικές παρεμβάσεις για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Ενώ επίσης, η εν λόγω ερώτηση εξαρτάται θετικά και από όλες σχεδόν τις ερωτήσεις του τρίτου μέρους (Γ2, Γ4, Γ5, Γ7, Γ8, Γ9) και μάλιστα με σημαντικό βαθμό, καθώς η τιμή στατιστικής σημαντικότητας κυμαίνεται από 0 έως 0.004.

➤ Όσον αφορά την ερώτηση Γ11 του ερωτηματολογίου η οποία αναφέρεται στην αύξηση ή όχι του κόστους λειτουργίας του λογιστηρίου, παρατηρούμε ότι οι απαντήσεις που δόθηκαν είναι παρόμοιες και ενδεχομένως έχουν επηρεαστεί, από τις απαντήσεις στις ερωτήσεις: Α5, για την ύπαρξη σύγχυσης στην αγορά, Β2 (με στατιστική σημαντικότητα 0,002) η οποία αναφέρεται στην απαίτηση επαρκώς εκπαιδευμένων στελεχών, καθώς επίσης και με τις ερωτήσεις Γ7, Γ8.

➤ Τέλος, σχετικά με την τελευταία ερώτηση για το κατά πόσο μπορεί να αντισταθμιστεί το κόστος των Δ.Λ.Π. από τα συνοδευόμενα οφέλη, ο έλεγχος συσχέτισης έδειξε καταρχήν, ότι οι απαντήσεις κυμάνθηκαν ανάλογα με τις απαντήσεις στην ερώτηση Β1 περί ενδεχόμενης ανάγκης για ανασυγκρότηση της οικονομικής διεύθυνσης της επιχείρησης σας λόγω χρήσης των Δ.Λ.Π.. Επίσης, με στατιστική σημαντικότητα από 0 έως 0.018, εκτιμάμε ότι η τελευταία ερώτηση παρουσιάζει θετική σχέση εξάρτησης με τις απαντήσεις που δόθηκαν στις περισσότερες από τις ερωτήσεις του Γ μέρους αναφορικά με αυτές καθαυτές τις επιπτώσεις των Δ.Λ.Π. (ερωτήσεις 4, 7, 8, 9, 10, 11)

### 6.5.3 Ανάλυση One Way ANOVA

Ο τρίτος και τελευταίος έλεγχος που πραγματοποιήθηκε, είναι ο λεγόμενος “One Way ANOVA”. Πρόκειται για μία μέθοδο, που όπως αναφέραμε παραπάνω, εξετάζει και αναλύει συμπεριφορές. Στα πλαίσια της συγκεκριμένης εμπειρικής μελέτης, το τεστ ANOVA πραγματοποιήθηκε με διάκριση του δείγματος ανάλογα με τον αριθμό των εργαζομένων. Η ανεξάρτητη, επομένως, μεταβλητή που χρησιμοποιήθηκε είναι το μέγεθος της επιχείρησης. Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αποτελέσματα του συγκεκριμένου ελέγχου, όπου εξετάζουμε και πάλι την τιμή σημαντικότητας προκειμένου να παρατηρήσουμε αν υπάρχει κάποια απόκλιση συμπεριφοράς ανάμεσα στις διαφορετικού μεγέθους επιχειρήσεις. Ωστόσο, στο δείγμα που χρησιμοποιήθηκε για την έρευνα δεν συμπεριλαμβάνονται μικρές επιχειρήσεις με αριθμό εργαζομένων κάτω από 10, γεγονός που ενδεχομένως να φανερώνει ότι οι μικρότερες επιχειρήσεις δεν έχουν αρχίσει να εφαρμόζουν πλήρως τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η έρευνα λοιπόν, εστιάζεται αναγκαστικά σε επιχειρήσεις μεσαίου και μεγάλου μεγέθους. Το συμπέρασμα που εξάγεται από την εξέταση One Way ANOVA, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα, είναι ότι οι απαντήσεις που δόθηκαν από μεγαλύτερες επιχειρήσεις δεν παρουσιάζουν καμία αξιοσημείωτη απόκλιση από τις αντίστοιχες απαντήσεις των μεσαίων επιχειρηματικών μονάδων, καθώς όλες οι τιμές στατιστικής σημαντικότητας είναι μεγαλύτερες από 0.05. Συνεπώς, μπορούμε να συμπεράνουμε ότι σε γενικές γραμμές, οι απόψεις που επικρατούν στις μεγάλες επιχειρήσεις αναφορικά με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. και τις επιπτώσεις που επιφέρει η χρήση τους, κυμαίνονται στο ίδιο επίπεδο, και δηλαδή, συγκλίνουν σε μεγάλο βαθμό, με τις απόψεις που επικρατούν σε επιχειρήσεις μεσαίου μεγέθους.

Πίνακας 25: Αποτελέσματα ανάλυσης ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
QA1	Between Groups	,353	1	,353	,572	,455
	Within Groups	19,764	32	,618		
	Total	20,118	33			
QB1	Between Groups	,011	1	,011	,017	,898
	Within Groups	20,107	32	,628		
	Total	20,118	33			
QB2	Between Groups	,185	1	,185	,242	,626
	Within Groups	24,550	32	,767		
	Total	24,735	33			
QC1	Between Groups	,071	1	,071	,057	,814
	Within Groups	40,164	32	1,255		
	Total	40,235	33			
QC5	Between Groups	,430	1	,430	,652	,425
	Within Groups	21,129	32	,660		
	Total	21,559	33			
QC6	Between Groups	,021	1	,021	,025	,876
	Within Groups	26,450	32	,827		
	Total	26,471	33			
QC7	Between Groups	1,568	1	1,568	,831	,369
	Within Groups	58,492	31	1,887		
	Total	60,061	32			
QC11	Between Groups	,575	1	,575	,468	,499
	Within Groups	39,307	32	1,228		
	Total	39,882	33			

## 6.6 Γενικά Συμπεράσματα

Η εκπόνηση και ολοκλήρωση της παραπάνω έρευνας οδήγησε στη διεξαγωγή ορισμένων βασικών συμπερασμάτων σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Τα αποτελέσματα που προέκυψαν από την έρευνα φανερώνουν, πράγματι, την ύπαρξη δυσκολιών όσον αφορά την κατανόηση και τη σωστή εφαρμογή των κανόνων που επιβάλλουν τα πρότυπα, την απαίτηση επαρκούς εκπαίδευσης και την απαίτηση σύγχρονων διοικητικών και πληροφοριακών συστημάτων. Αξιοσημείωτο είναι ότι, σχεδόν όλοι οι ερωτώμενοι, ανεξαρτήτως ηλικίας, έχουν παρακολουθήσει προγράμματα επιμόρφωσης σχετικά με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, γεγονός που καταδεικνύει, αφενός την επιτακτικότητα της ανάγκης για επιμόρφωση και επαρκή εκπαίδευση προκειμένου να γίνονται κατανοητά όσα ορίζονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., και αφετέρου τη χρησιμότητα των προγραμμάτων αυτών και τα οφέλη που προσδίδει η γνώση γύρω από τους κανόνες, τις διαδικασίες και τις μεθόδους των Δ.Λ.Π..

Παρά τα παραπάνω προβλήματα, το κύριο συμπέρασμα που προκύπτει από την έρευνα είναι ότι τα Δ.Λ.Π. αποτελούν αδιαμφισβήτητα ένα σημαντικό εργαλείο και τόσο η χρησιμότητα τους, όσο και η υπεροχή τους σε σχέση με τα Ε.Λ.Π. γίνεται κατανοητή από την πλειοψηφία των επιχειρηματιών και λογιστών. Μέσα από την παρουσίαση και την εξέταση των αποτελεσμάτων της έρευνας αναδεικνύονται πολλά από τα οφέλη της αξιόπιστης, ομοιόμορφης και υψηλής ποιότητας χρηματοοικονομικής πληροφόρησης,

Τέλος, γίνεται αντιληπτό ότι παρά τις διαφορές που υπάρχουν συγκριτικά με το Ε.Γ.Λ.Σ., το θεσμικό και νομοθετικό πλαίσιο στη χώρα μας έχει εναρμονιστεί σε αρκετό βαθμό για την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. και οι μεσαίου ή μεγαλύτερου μεγέθους ελληνικές επιχειρήσεις συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις τηρώντας και εφαρμόζοντας σε πολύ μεγάλο βαθμό τις απαιτήσεις των διεθνών λογιστικών κανόνων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που είναι γνωστά και ως Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, αποτελούν διεθνούς αναγνώρισης και παραδοχής κανόνες, καθώς επίσης παραδεγμένες λογιστικές αρχές και μεθόδους, που προδιαγράφουν τα στοιχεία και τις πληροφορίες που πρέπει να παρατίθενται στις δημοσιοποιούμενες οικονομικές καταστάσεις μιας εταιρείας. Στην πραγματικότητα, ο κύριος σκοπός που υπηρετούν τα Δ.Λ.Π. είναι να καλύψουν την ανάγκη για μία ομοιόμορφη και γενικά αποδεκτή παρουσίαση των οικονομικών στοιχείων των εταιρειών παγκοσμίως, ώστε να επιτυγχάνεται η πληρέστερη πληροφόρηση των επενδυτών και η εύρυθμη λειτουργία των χρηματιστηριακών αγορών.

Η χώρα μας, ως μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) προσάρμοσε την υποχρεωτική εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ., σύμφωνα με τις λογιστικές οδηγίες της Ε.Ε. εισάγοντας σχετικές διατάξεις και στο Ν.2190/20, καθώς και στο Κ.Β.Σ. Σε γενικές γραμμές, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, παρουσιάζουν αρκετές διαφορές, σε σχέση με τα όσα ίσχυαν σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., και η προσπάθεια για την υιοθέτηση τους από τις επιχειρήσεις στη χώρα μας, μετά από την επιβολή της υποχρεωτικής τήρησης τους από την Ευρωπαϊκή Ένωση το 2005, συνοδεύτηκε με μία σειρά από δυσκολίες και προκλήσεις.<sup>67</sup> Παρόλα αυτά, αν λάβουμε υπόψη το γεγονός ότι στην χώρα μας δεσπόζουν μικρές κυρίως επιχειρήσεις, οι οποίες στην πλειοψηφία τους δεν κατέχουν επενδυτικούς τίτλους και ακίνητα, προκύπτει σαφώς, ότι οι αποκλίσεις από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π και των Ελληνικών Προτύπων δεν είναι ιδιαίτερα σημαντικές.

Όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα και με την έρευνα που πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια της παρούσας εργασίας, η ελληνική νομοθεσία έχει εναρμονιστεί σε κάποιο βαθμό με τις επιβαλλόμενες διατάξεις των Δ.Λ.Π.. Ωστόσο, υπάρχουν σημαντικά περιθώρια για την ύπαρξη πλήρους εναρμόνισης με την υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. προκειμένου να εξασφαλίζονται κατά το δυνατό μεγαλύτερο βαθμό οι ωφέλειες που μπορεί να προκύψουν από τη χρήση τους.

Σύμφωνα με τη γνώμη του έγκριτου συγγραφέα και τέως Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή, Θεόδωρου Γ. Γρηγοράκου στο βιβλίο του «Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού

---

<sup>67</sup> Δρ. Μιχαήλ Δ. Παζάρσκης, «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα», σημειώσεις Τμήματος Λογιστικής ΤΕΙ Σερρών.

Λογιστικού Σχεδίου», αναφέρεται ότι για την εξυπηρέτηση των λογιστικών χειρισμών που προβλέπονται από τα Δ.Λ.Π., επιβάλλεται η προσθήκη ορισμένων νέων λογαριασμών στο Ε.Γ.Λ.Σ., καθώς και στα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια του ιδιωτικού Τομέα (Τραπεζών και Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων). Οι εν λόγω λογαριασμοί πρέπει να προστεθούν και στις ανάλογες θέσεις των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων Τραπεζών και Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων. Η προσθήκη των νέων αυτών λογαριασμών σύμφωνα με τον Θεόδωρο Γ. Γρηγοράκο, θα πρέπει να αφορούν το Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές αρχές και μέθοδοι, μεταβολές στις λογιστικές εκτιμήσεις και λάθη», το Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι εισοδήματος», το Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες ακινητοποιήσεις», το Δ.Λ.Π. 17 «Μισθώσεις», το Δ.Λ.Π. 21 «Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος», καθώς τέλος και το Δ.Λ.Π. 36 «Απομείωση αξίας περιουσιακών στοιχείων», καθώς όπως αναφέρθηκε νωρίτερα στην εργασία, τα συγκεκριμένα πρότυπα παρουσιάζουν και σημαντικές διαφορές σε σχέση με τα όσα ίσχυαν για τα συγκεκριμένα θέματα σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία.

Συμπερασματικά, ο δρόμος για την πλήρη υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από όλες τις ελληνικές επιχειρήσεις και η πλήρης λογιστική εναρμόνιση των νομοθετικών ρυθμίσεων που ισχύουν στη χώρα μας, φαίνεται να είναι ακόμα μακρύς.<sup>68</sup> Οι πρώτες ενδείξεις ωστόσο, είναι ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις πέτυχαν στην υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. και στην παροχή αξιόπιστων χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Παρότι διανύουμε μία περίοδο οικονομικής κρίσης, τα προβλήματα προσαρμογής έχουν αρχίσει να ξεπερνιούνται και οι χρήστες των λογιστικών πληροφοριών μπορούν να απολαμβάνουν ήδη τα οφέλη που συνοδεύονται από τη χρήση των Δ.Λ.Π..

---

<sup>68</sup> Κώστας Παπαθανασίου, «Πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα», [http://www.hcmc.gr/photos/Statistics/files/Papathanasiou\\_Presentation.pdf](http://www.hcmc.gr/photos/Statistics/files/Papathanasiou_Presentation.pdf)