



ΕΛΛΗΝΙΚΗ
ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΤΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΟ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΤΟΥ ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΠ

ΤΟΥ

ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ΤΣΙΟΥΚΑΛΑ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ανέστης Λαδάς

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στην
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2018

Ευχαριστίες

Στο σημείο αυτό θα ήθελα να ευχαριστήσω τον υπεύθυνο για την εκπόνηση αυτής της εργασίας καθηγητή κ. Α. Λαδά καθώς και όλους τους καθηγητές για τις πολύτιμη συμβολή τους.

Τέλος ευχαριστώ τους οικείους μου και τους συναδέλφους μου για την υποστήριξη που παρείχαν καθ όλη τη διάρκεια φοίτησης μου στο Μεταπτυχιακό Λογιστική και Χρηματοοικονομική με κατεύθυνση Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Ευχαριστίες	2
Περιεχόμενα.....	3
Περίληψη	4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1:Εισαγωγή	5
1.1Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	5
1.2 Σκοπός της παρούσας εργασίας.....	6
1.3 Δομή της εργασίας	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2:Επισκόπηση βιβλιογραφίας	8
2.1 Εισαγωγικά Στοιχεία.....	8
2.2 Τα Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα.....	9
2.3 Έρευνες αναφορικά με τη συμμόρφωση των επιχειρήσεων με τα Δ.Λ.Π.....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:Θεσμικό πλαίσιο	19
3.1 Εισαγωγή	19
3.2 Άρθρο 29: Βασικές αρχές του προσαρτήματος (Σημειώσεις).....	20
3.3 Άρθρο 30 :Απλοποιήσεις και Απαλλαγές.....	31
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4:Εμπειρική Ανάλυση.....	28
4.1 Αποτελέσματα Έρευνας.....	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5:Συμπεράσματα -Περιορισμοί - Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα	45
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	47
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1.....	50

Περίληψη

Στην παρούσα εργασία με θέμα το "Πληροφοριακό Περιεχόμενο του Προσαρτήματος με βάση τα ΕΛΠ" γίνεται μια εισαγωγική αναφορά για την θέσπιση του Νόμου 4308/14 ο οποίος εισάγει στο απαρχαιωμένο ελληνικό λογιστικό σύστημα, την απλοποιημένη μορφή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Για να γίνουν αντιληπτές στον αναγνώστη οι έννοιες του Νόμου 4308/14 είναι απαραίτητη η ανάλυση των διεθνών πρακτικών. Για το λόγο αυτό, αναλύονται οι αιτίες που οδήγησαν στη δημιουργία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, καθώς και οι σκοποί που αυτά εξυπηρετούν. Ακόμα, ακολουθείται η εμπειριστατωμένη ανάλυση της τήρησης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα και των επιπτώσεων που επέφεραν στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και κατ'επέκταση στην ελληνική οικονομία. Αν και τα πρώτα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εκδόθηκαν και ισχύουν από το 1973 παρατηρείται ότι πολλές εταιρίες στην τήρηση των οικονομικών τους καταστάσεων δεν συμμορφώνονται πλήρως με τους απαιτούμενους κανόνες. Για το σκοπό αυτό, γίνεται έλεγχος των ήδη γνωστοποιημένων μελετών οι οποίες επισημαίνουν τα ποσοστά συμμόρφωσης των επιχειρήσεων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ανά την υφήλιο.

Σκοπός της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι η έρευνα της ορθής τήρησης των οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένα των σημειώσεων από τις οντότητες. Για να επιτευχθεί αυτό, ο συγγραφέας της εργασίας, αναλύει διεξοδικά τα άρθρα 29 & 30 του Νόμου 4308/14 που αφορούν τις θεσμοθετημένες αρχές των σημειώσεων και τις απαλλαγές τους. Έχοντας ως γνώμονα τις παραπάνω πληροφορίες, διενεργείται η κύρια έρευνα της εργασίας στις γνωστοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και συγκεκριμένα στις σημειώσεις τους. Για την ουσιαστική κατανόηση της έρευνας δίνεται διεξοδική πληροφόρηση ως προς τον τρόπο διενέργειας της και των συμπερασμάτων που δημιουργήθηκαν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Στην Ελλάδα μέχρι και το 2014, το ισχύον λογιστικό σύστημα ήταν το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο στόχευε στην τυποποίηση της λογιστικής εργασίας και στην εξασφάλιση ομοιογενών και σαφών πληροφοριών για κάθε επιχείρηση, δίνοντας σημασία κατά κύριο λόγο στην φορολογική αντιμετώπιση των επιχειρήσεων. Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο διέπεται από τρεις αρχές, την αρχή της αυτονομίας των λογαριασμών της λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως, την αρχή του διαχωρισμού και παρακολούθησης σε λογαριασμούς εσόδων και εξόδων. Και τέλος από την αρχή της κατάρτισης του λογαριασμού της γενικής εκμετάλλευσης με τη μεταφορά των λογιστικών υπολοίπων των λογαριασμών αποθεμάτων, αγορών, εξόδων και εσόδων στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης.

Οι μέχρι τότε ενεργοί κανόνες τήρησης βιβλίων και στοιχείων, σε συνδυασμό με την έντονη γραφειοκρατία και τη συνεχή αλλαγή νόμων, εγκυκλίων και ερμηνευτικών πολ. δυσχεράνουν αρκετά την ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας. Επιπλέον, η διεύρυνση των διεθνών οικονομικών συναλλαγών καθώς και οι ολοένα αυξανόμενες απαιτήσεις των επιχειρήσεων και των κρατικών μηχανισμών οδήγησαν την Ελλάδα στην αναζήτηση νέων πρακτικών. Έτσι με την ενσωμάτωση της Ευρωπαϊκής οδηγίας 013/34/ΕΕ και των βέλτιστων διεθνών πρακτικών δημοσιεύθηκε στις 24 Νοεμβρίου στο φύλλο εφημερίδας της κυβέρνησης (ΦΕΚ) ο Νόμος 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και άλλες διατάξεις ο οποίος θα ήταν σε ισχύ από τη 01/01/2015. Ο Νόμος 4308/14 βασίστηκε αρκετά στις διατάξεις των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς καθώς ενσωμάτωσε στα άρθρα του νόμου πολλές από τις αρχές τους. Πιο συγκεκριμένα στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα εφαρμόζονται τα πολλά από τα διεθνή πρότυπα, τα οποία αφορούν τα ενσώματα πάγια, τις μισθώσεις, την απομείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, την επιμέτρηση στην εύλογη αξία και τις λογιστικές πολικές και την διόρθωση λαθών.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα απλοποίησαν τον μέχρι τότε ισχύων Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) και εκσυγχρόνισαν το παλαιωμένο πλέον Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, το οποίο χρησιμοποιήθηκε για τριάντα πέντε συναπτά έτη.

Ο σημαντικότερος στόχος που πέτυχαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ήταν η απλούστευση των λογιστικών κανόνων και η εναρμόνιση τους με τις διεθνής κοινές πρακτικές, περιορίζοντας αποτελεσματικά τη λογιστική πολυνομία.

Ο Νόμος 4308/14 εισήγαγε νέους κανόνες ως προς την εύλογη και καλύτερη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Μέσω αυτών των αλλαγών επιτευχθεί η διαφάνεια και η αξιοπιστία στις οικονομικές καταστάσεις, καθώς πλέον τα στοιχεία που παρουσιάζουν προσεγγίζουν περισσότερο τη πραγματικότητα. Οι εταίροι, οι μέτοχοι, οι τράπεζες και οι επενδυτές έχουν τη δυνατότητα μέσω των οικονομικών καταστάσεων και ειδικότερα μέσω των πληροφοριών που παρέχονται από τις σημειώσεις να αξιολογήσουν λεπτομερώς και ουσιαστικά τη θέση της επιχείρησης. Η χρήσιμη και απλουστευμένη πληροφόρηση που παρέχεται από τις οικονομικές καταστάσεις δύναται να προσελκύσει πλήθος επενδυτών από το εξωτερικό, βελτιώνοντας τη θέση της κάθε επιχείρησης και κατ' επέκταση και της Ελληνικής οικονομίας. Επιπλέον, μέσω της εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Πρότυπων διευκολύνεται η σύγκριση των οικονομικών στοιχείων των Ελληνικών εταιριών με τις αντίστοιχες επιχειρήσεις του εξωτερικού. Τέλος, η σημαντικότερη αλλαγή που επιφέρουν αφορά τον ουσιαστικό και λεπτομερή έλεγχο της λογιστικής και οικονομικής θέσης της επιχείρησης αποσυνδέοντας την ουσιαστικά από τη φορολογική νομοθεσία. Έτσι η λογιστική επιστήμη στην Ελλάδα εξελίσσεται παράλληλα με τις αντίστοιχες πρακτικές του εξωτερικού και βελτιώνεται συνεχώς προς το συμφέρον της Ελληνικής οικονομίας.

1.2 Σκοπός της παρούσας εργασίας

Στη παρούσα εργασία, παρουσιάζεται ο Νόμος 4308/14, ο νόμος δηλαδή που εισάγει στο ελληνικό λογιστικό σύστημα τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τις μεταρρυθμίσεις που αυτά επιφέρουν. Γίνεται προσπάθεια μελέτης και ανάλυσης του

Νόμου και των στόχων που τέθηκαν για την απλοποίηση και την εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με τις διεθνείς πρακτικές.

Δίνεται ιδιαίτερη έμφαση στην ανάλυση των άρθρων 29 & 30 του προαναφερθέντος νόμου, επειδή τα συγκεκριμένα άρθρα αναλύουν την δομή και τη παρουσίαση των λογιστικών Σημειώσεων, οι οποίες συνοδεύουν και ολοκληρώνουν τις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων καθώς και των απαλλαγών που ορίζονται.

Μέσα από την ανάλυση και τη κατανόηση των άρθρων 29 & 30, η παρούσα εργασία δίνει τη δυνατότητα στον αναγνώστη να αντιληφθεί πλήρως τα αποτελέσματα της έρευνας που θα ακολουθήσει. Βαθύτερος στόχος της εργασίας είναι με γνώμονα όλες τις πληροφορίες που συλλέχθηκαν να διενεργηθεί έρευνα σχετική με την ορθή τήρηση των λογιστικών σημειώσεων από τις ελληνικές επιχειρήσεις. Για το σκοπό της έρευνας αυτής, εξετάστηκαν τα στοιχεία που παρέχονται από τις σημειώσεις των οντοτήτων, οι οποίες για διευκόλυνση του αναγνώστη θα ονομαστούν μεταβλητές και θα αφορούν πληροφορίες οι οποίες απορρέουν από τις σημειώσεις. Οι προαναφερθέντες σημειώσεις των διαφόρων οντοτήτων, οι οποίες χρησιμοποιήθηκαν για τη διενέργεια της έρευνας, έχουν υποβληθεί και κοινοποιηθεί στις ιστοσελίδες των επιχειρήσεων καθώς και στην σελίδα του ΓΕΜΗ / Businessportal. Τέλος είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι όλες οι επιχειρήσεις που μετέχουν στην έρευνα επιλέχθηκαν δειγματοληπτικά με σκοπό να μην αλλοιώσουν τα αποτελέσματα της έρευνας.

Με την αποτύπωση του πληροφοριών που παρέχονται για τη διενέργεια της έρευνας, ο συγγραφέας της εργασίας στοχεύει στην εμπειριστατωμένη και ουσιαστική πληροφόρηση για τα ευρήματα αυτής, πετυχαίνοντας τον πρωταρχικό στόχο που τέθηκε, οποίος αφορά την ενημέρωση της λογιστικής και οικονομικής κοινότητας για την ορθή τήρηση των άρθρων 29 & 30 του Νόμου 4308/14.

1.3 Δομή της εργασίας

Έπειτα, στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται μια εκτενής παρουσίαση του θεσμικού πλαισίου των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, καθώς και στις επιπτώσεις της εφαρμογής τους στην Ελλάδα. Στη συνέχεια ακολουθεί η βιβλιογραφική επισκόπηση σε έρευνες σχετικά με τη συμμόρφωση των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων από τις εταιρίες ανα τον κόσμο.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο του Νόμου 4308/14 και συγκεκριμένα των άρθρων 29 και 30, τα οποία αφορούν τις βασικές αρχές των σημειώσεων και τις απαλλαγές που ο νόμος ορίζει.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται η έρευνα που διενεργήθηκε για την ορθή συμπλήρωση των σημειώσεων στις δημοσιευμένες καταστάσεις των ελληνικών οντοτήτων.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παραθέτονται τα συμπεράσματα, οι περιορισμοί καθώς και προτάσεις για περαιτέρω έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Επισκόπηση Βιβλιογραφίας

2.1 Εισαγωγή

Στην εποχή της παγκοσμιοποίησης, της ραγδαίας ανάπτυξης της τεχνολογίας το διεθνές εμπόριο εξελίσσεται με γρήγορους ρυθμούς σε συνδυασμό με τους αυξημένους ρυθμούς ανταγωνιστικότητας. Αυτό είχε ως συνέπεια τη συνεργασία επιχειρήσεων από διάφορα μέρη του κόσμου. Έτσι δημιουργήθηκε ένα μεγάλο πρόβλημα στον οικονομικό τομέα και συγκεκριμένα στα λογιστικά πρότυπα που θα ακολουθούσαν οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνταν διεθνώς. Για το λόγο αυτό δημιουργήθηκαν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π). Ένα ενιαίο σε κανόνες λογιστικό σύστημα που θα μπορούσε να εφαρμοστεί από όλες τις επιχειρήσεις αποφεύγοντας τις διαφορές των λογιστικών συστημάτων κάθε χώρας.

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ή I.F.R.S. – International Financial Reporting Standards) ή Διεθνή Λογιστικά Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, όπως αποκαλούνται σήμερα, αποτελούν ένα πλαίσιο αρχών και κανόνων, στόχος του οποίου είναι η ορθή απεικόνιση της χρηματοοικονομικής θέσης και του αποτελέσματος των εταιρειών στις οικονομικές καταστάσεις, που δημοσιεύονται για την πληροφόρηση των επενδυτικού κοινού.

Μέσα από την εφαρμογή ενιαίων λογιστικών προτύπων εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα μεταξύ των Οικονομικών Καταστάσεων που συντάσσονται από τις επιχειρήσεις. Ο στόχος αυτός επιτυγχάνεται μέσω του περιορισμού του εύρους και της ποικιλίας των διαφορών που εντοπίζονται σε εναλλακτικές λογιστικές πρακτικές και χειρισμούς. Η χρησιμοποίηση ενιαίων λογιστικών προτύπων διευκολύνει την παρουσίαση της φιλοσοφίας που ακολουθείται κατά την προετοιμασία των Οικονομικών Καταστάσεων. Μέσω της χρήσης των λογιστικών προτύπων οι λογιστικές καταστάσεις αποκτούν μεγαλύτερη συνοχή, αφού η σύνταξή τους στηρίζεται σε ένα σύνολο προτύπων και διαδικασιών μεταξύ των οποίων υπάρχει μία

λογιστική συνέχεια και συνέπεια. Αποτέλεσμα του παραπάνω, είναι η αποφυγή αντιφάσεων και αντιθέσεων.

Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είναι το κύριο και πλέον αποδεκτό μέσο έκφρασης της λογιστικής επιστήμης και αποτελούν μία κωδικοποιημένη μορφή λογιστικών πολιτικών και κανόνων που θα πρέπει να εφαρμόζονται για τη σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων. Παρουσιάζουν, επίσης, τον τρόπο σύμφωνα με τον οποίο πρέπει να απεικονίζονται συγκεκριμένες οικονομικές συναλλαγές και γεγονότα. Η συμμόρφωση με τους κανόνες των Προτύπων συμβάλλει σημαντικά στην εύλογη παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, αποτελούν κοινούς λογιστικούς κώδικες που διαφυλάσσουν την εμπιστοσύνη των επενδυτών προς τις χρηματοπιστωτικές αγορές και διευκολύνουν τη διαπραγματεύση κινητών αξιών σε διασυνοριακό και διεθνές επίπεδο. Στα διεθνή λογιστικά πρότυπα υπάγονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.) και οι συναφείς ερμηνείες οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδοθούν. Τα παραπάνω πρότυπα πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας επιχείρησης προς δημοσίευση.

Στην προσπάθεια μας να εξηγήσουμε με απλοποιημένο τρόπο τι είναι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, θα λέγαμε ότι αποτελούν μια ενιαία δέσμη διεθνών λογιστικών προτύπων υψηλής ποιότητας, τα οποία βοηθούν στην σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π μια πλήρης σειρά χρηματοοικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει:

- Κατάσταση Ισολογισμού,
- Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσεως,
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών,
- Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων,
- Σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, οι οικονομικές καταστάσεις που αναφέρθηκαν παραπάνω πρέπει να αντιμετωπίζονται ενιαία και να μην επιτρέπεται η αποσπασματική δημοσιοποίησή τους (Γεωργίου, 2003). Η ευθύνη για την κατάρτιση και δημοσιοποίηση των παραπάνω καταστάσεων ανήκει αποκλειστικά στη Διοίκηση των επιχειρήσεων. Η Διοίκηση για δικούς της λόγους και δική της χρήση, μπορεί να

συντάσσει τις παραπάνω υποχρεωτικές καταστάσεις χωρίς να ακολουθεί τα ΔΛΠ. Αλλά όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συνταχθούν για να δημοσιοποιηθούν, προκειμένου να χρησιμοποιηθούν από εξωτερικούς χρήστες (επενδυτές, μετόχους, κλπ.) τότε πρέπει οπωσδήποτε να ακολουθούνται τα ΔΛΠ.

Οι δύο βασικές αρχές των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να συντάσσονται με την :

Αρχή της Συνέχισης της Επιχείρησης (going concern), δηλαδή ότι η επιχείρηση θα συνεχίσει να λειτουργεί και ότι οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια φωτογραφία της οικονομικής μονάδος κατά το χρόνο σύνταξης αυτών, γιατί σε αντίθετη περίπτωση οι αξίες που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις δεν θα αντιπροσωπεύουν την πραγματικότητα και

Αρχή της Αυτοτέλειας των Χρήσεων, δηλαδή ότι τα αποτελέσματα των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται όταν πραγματοποιούνται (και όχι κατά την είσπραξη ή πληρωμή μετρητών) και καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία και απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων στις οποίες αφορούν (Accrual basis of accounting).

2.2 Τα Δ.Π.Χ.Α. στην Ελλάδα

Έως αυτήν την στιγμή αναφέραμε γενικές και βασικές πληροφορίες σχετικά με τα Δ.Λ.Π. Η υιοθέτηση από την Ευρωπαϊκή Ένωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) το 2005 έφερε την επανάσταση στον τομέα της Λογιστικής για την Ελλάδα, με γνώμονα τη διαφορά φιλοσοφίας μεταξύ των ΔΛΠ και του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου. Η επιτυχής εφαρμογή ενός τέτοιου λογιστικού συστήματος απαιτεί καλό πλάνο σχεδιασμού, συντονισμό ενεργειών και συνεργασία όλων των εμπλεκόμενων τομέων (κρατικός μηχανισμός και ελεγκτικοί φορείς, ορκωτοί ελεγκτές και διοικήσεις των επιχειρήσεων). Οι ελεγκτικές αρχές φαίνεται να υστερούν σημαντικά σε αξιοπιστία, ενώ απαιτείται σοβαρή βελτίωση σε στελέχωση, ανεξαρτησία από πολιτικά και οικονομικά κέντρα εξουσίας και διαφάνεια στη λειτουργία τους.

Είναι σαφές πως τα ΔΛΠ υπερέχουν των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων όσον αφορά τη δυνατότητα κατανόησης, τη συνάφεια, την αξιοπιστία και τη συγκρισιμότητα των λογιστικών καταστάσεων, και την παροχή χρήσιμης πληροφόρησης που συντελεί

στην ορθολογική λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, στην έγκαιρη ανάδειξη κινδύνων, και στη βελτίωση της αξιοπιστίας και της πιστοληπτικής ικανότητας των ελληνικών επιχειρήσεων (Πρωτοψάλτης, 2009)

Ωστόσο η εφαρμογή τους συνοδεύτηκε από αρκετά προβλήματα, όπως έλλειψη επαρκούς καθοδήγησης, ανεπάρκεια καταρτισμένων λογιστών και ελεγκτών, έλλειψη ομοιομορφίας στην εφαρμογή και σημαντικά περιθώρια δημιουργικής λογιστικής. Περαιτέρω το θεσμικό και το νομοθετικό περιβάλλον δεν έχουν εναρμονιστεί πλήρως για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. Ιδιαίτερα οι φορολογικές ρυθμίσεις για την εφαρμογή των Δ.Λ.Π στερούνται πληρότητας και απλότητας, ενώ αφήνουν περιθώρια αμφισβητήσεων εκ μέρους των φορολογικών οργάνων. Ιδιαίτερα τονίζεται η γενικευμένη απαίτηση για εκσυγχρονισμό των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων για μη εισηγμένες επιχειρήσεις, στην κατεύθυνση απάλειψης των αδικαιολόγητων διαφορών με τα ΔΛΠ. Η παράλληλη λειτουργία δύο σημαντικά διαφορετικών λογιστικών μοντέλων κρίνεται ότι δημιουργεί συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού μεταξύ των επιχειρήσεων.

Στην αισιόδοξη πλευρά, η έρευνα εντοπίζει θετικές επιπτώσεις στο εσωτερικό των επιχειρήσεων καθώς τα Δ.Λ.Π θεωρείται ότι παρέχουν χρήσιμη πληροφόρηση για τη λήψη αποφάσεων και αναδεικνύουν κινδύνους και άλλα σημαντικά θέματα, διευκολύνουν τη διεθνοποίηση των ελληνικών επιχειρήσεων και βελτιώνουν την πιστοληπτική τους ικανότητα. Τέλος, οι ελεγκτές εκφράζουν τη γνώμη ότι η διενέργεια ποιοτικού ελέγχου επί του έργου τους μπορεί να συντελέσει στη βελτίωση της αξιοπιστίας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και στην προστασία του κύρους του επαγγέλματος. Συνεπώς είναι καιρός να ενεργοποιηθεί η από ετών ψηφισθείσα σχετική διάταξη της νομοθεσίας καθώς ως σήμερα δεν έχει πραγματοποιηθεί ποτέ δημόσιος ποιοτικός έλεγχος στην Ελλάδα.

Βέβαια ένα άρτιο και ολοκληρωμένο σύστημα εποπτείας της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης σε όλες τις προηγμένες χώρες συμπληρώνεται από τη λειτουργία ενός πειθαρχικού συμβουλίου.

2.3 Έρευνες αναφορικά με τη συμμόρφωση των επιχειρήσεων με τα Δ.Λ.Π.

Οι Pappas και McLeay (2011) προειδοποιούν σύμφωνα με τα αποτελέσματα των ερευνών τους ότι τα δυνητικά οφέλη από τα Δ.Π.Χ.Α. δεν μπορούν να συσσωρευτούν επειδή η επιβολή της νομοθεσίας φαίνεται να είναι αδύναμη σε ορισμένες ευρωπαϊκές χώρες καθώς και σε άλλα μέρη του κόσμου. Η έλλειψη αποτελεσματικής εποπτείας και επιβολής της νομοθεσίας παρέχει στη διοίκηση αδικαιολόγητη διακριτικότητα και τελικά επιτρέπει την ελλιπή και μεροληπτική χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Επίσης, σύμφωνα με την Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών (CESR 2007) μέχρι το 2006 μόνο μία μειοψηφία των χωρών της ΕΕ είχε δημιουργήσει διαδικασίες εκτέλεσης που πληρούν το πρότυπο αριθ. 1 εφαρμογή των προτύπων για τα χρηματοοικονομικά Πληροφορίες στην Ευρώπη. Μόνο 10 από τις 29 χώρες είχαν εγκαταστήσει μερική επιβολή και σε οκτώ χώρες της ΕΕ οι δραστηριότητες επιβολής δεν υπήρχαν καθόλου. Ακόμα, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) τονίζει όλο και περισσότερο όχι μόνο υψηλής ποιότητας παγκοσμίως αναγνωρισμένα λογιστικά πρότυπα, αλλά και τη σημασία της εφαρμογής και την επιβολή.

Προηγούμενες μελέτες έχουν επίσης διαπιστώσει ότι οι εταιρείες οι οποίες ισχυρίζονται ότι εφαρμόζουν διεθνώς αναγνωρισμένα πρότυπα δεν έχουν συμμορφωθεί πλήρως με τη δημοσιοποίηση (Street et al. 1999, Street and Bryant 2000, Street and Gray 2001, Glaum και Street 2003, Abdel salam and Weetman 2007, Hodgdon et al. 2008). Ωστόσο, τα δεδομένα που χρησιμοποιούνται σε αυτές τις μελέτες αφορούν περιόδους κατά τις οποίες η χρήση διεθνώς αναγνωρισμένων προτύπων ήταν κατά βάση εθελοντική και όταν τα ίδια τα πρότυπα δεν ήταν τόσο αναπτυγμένα όσο σήμερα. Επιπλέον, οι προηγούμενες μελέτες συχνά χρησιμοποιούσαν δείγματα από πολύ ετερογενείς περιοχές του κόσμου, π.χ. την Ευρώπη, την Ασία, την Αφρική, συμπεριλαμβανομένων των αναδυόμενων αγορών.

Σύμφωνα με τη μελέτη των Glaum και Schmidt (2013) η οποία βασίζεται στις οικονομικές καταστάσεις του 2005, τριακοσίων πενήντα επτά (357) εταιρειών που αποτελούνται από την κορυφαία χρηματιστηριακή αγορά 17 ευρωπαϊκών χωρών. Σε εταιρικό επίπεδο, το μέγεθος των θέσεων υπεραξίας των εταιρειών, ο τύπος του

ελεγκτή (Big 4 έναντι μη Big 4), η ύπαρξη ελεγκτικών επιτροπών, η έκδοση μετοχών τα ομόλογα και η δομή της ιδιοκτησίας συνδέονται με τη συμμόρφωση. Βρήκαν επίσης από στοιχεία ότι οι επιχειρήσεις στον κλάδο των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών εμφανίζουν υπο-μέση συμμόρφωση. Όσον αφορά τις διαφορές μεταξύ των χωρών, τον έλεγχο για συγκεκριμένους παράγοντες της εταιρείας οι σκανδιναβικές και αγγλοσαξονικές εταιρείες εμφανίζουν υψηλότερη μέση συμμόρφωση, ενώ οι εταιρείες από τη Μέση Ανατολική Ευρώπη εμφανίζουν υπο-μέση συμμόρφωση. Διεξοδικές έρευνες δείχνουν ότι η ισχύς των συστημάτων επιβολής των χωρών και οι πολιτιστικοί παράγοντες συνδέονται με τη συμμόρφωση.

Στην έρευνα τους οι Meek and Thomas (2004) και Hodgdon et al. (2008) θεωρούν ως περιορισμένα αποδεικτικά στοιχεία τις οι υπάρχουσες στον τομέα αυτό έρευνες και καθιστούν αναγκαία την εξέταση των λαθών των αναλυτών σχετικά με τα κέρδη λαμβάνοντας υπόψη τη συμμόρφωση με τα Δ.Π.Χ.Α. σε επίπεδο εταιρείας. Πράγματι, οι Street, Grey, & Bryant (1999) και Street and Gray (2002) διαπιστώνουν ότι η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των Δ.Π.Χ.Α. είναι γενικά πολύ ετερογενής. Αυτό επιβεβαιώνεται για τη Βραζιλία από τον Santos(2014) και Maruranga(2011), οι οποίοι βρίσκουν επίσης χαμηλά επίπεδα συμμόρφωσης στη Βραζιλία. Δεν βρέθηκαν μελέτες στο πλαίσιο της Βραζιλίας, οι οποίες να εξετάζουν τη σχέση μεταξύ της συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των Δ.Π.Χ.Α. και οι αναλυτές προβλέπουν ακρίβεια. Όπως αναφέρθηκε, οι δύο μόνο μελέτες που αξιολογούν την επίδραση της υιοθέτησης των Δ.Π.Χ.Α. στις προβλέψεις των αναλυτών με ακρίβεια (Pessoti, 2012, Gatsios, 2013) έχει τον ίδιο περιορισμό της χρήσης δυαδικών μεταβλητών προσδιορίζοντας πότε οι εταιρείες άρχισαν να αναφέρουν τα Δ.Π.Χ.Α. και μη ελέγχοντας για το επίπεδο της επιχείρησης συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των Δ.Π.Χ.Α..

Οι Mazni, Adwa, Kamisah και Sharoja et al. (2012) μελέτησαν και τεκμηρίωσαν ότι, κατά μέσο όρο, το επίπεδο συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Α. στη Μαλαισία ήταν 88% (διχοτομική μέθοδος) ή 84% (μέθοδος PC) και ότिकाμία από τις εισηγμένες εταιρείες της Μαλαισίας δεν συμμορφώνεται πλήρως με τα Δ.Π.Χ.Α.. Ανεξάρτητος των μεθόδων μέτρησης που χρησιμοποίησαν, διαπίστωσαν ότι καμία από τις εξεταζόμενες εταιρείες δεν έλαβε ειδική ελεγκτική γνώμη παρά τη σημαντική μη συμμόρφωσή τους με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των Δ.Π.Χ.Α.. Είναι επίσης τεκμηριωμένο ότι οι περισσότερες από τις εταιρείες της Μαλαισίας έχουν πρόβλημα συμμόρφωσης με τα ΔΛΠ 36 (Απομείωση περιουσιακών στοιχείων), ΔΛΠ 17(μισθώσεις) και ΔΛΠ 19

(παροχές σε εργαζομένους). Συνεντεύξεις με ελεγκτές αποκαλύπτουν ότι οι παράγοντες μη συμμόρφωσης με αυτά τα πρότυπα θα μπορούσαν να οφείλονται στο υψηλό κόστος συμμόρφωσης (που σχετίζεται με τα πρότυπα ΔΛΠ 36 και ΔΛΠ 19), με την άγνοια των απαιτήσεων γνωστοποίησης από τους συντάκτες (ΔΛΠ 17), επιπλέον ορισμένες από τις γνωστοποιήσεις γίνονται αντιληπτές ως άσχετες στους χρήστες (ΔΛΠ 17 και ΔΛΠ 19) την επιχειρηματική πρακτική (ΔΛΠ 36) και την ευαισθησία ορισμένων πληροφοριών όπως το προσωπικό αμοιβών και παροχών (ΔΛΠ 19). Τελικά κατέληξαν σε δύο συμπεράσματα από τα παραπάνω ευρήματα. Πρώτον, ανεξάρτητα από τα αποδεικτικά στοιχεία για σημαντική μη συμμόρφωση με τη γνωστοποίηση των Δ.Π.Χ.Α., οι απαιτήσεις των εισηγμένων εταιρειών της Μαλαισίας, εξακολουθούν να λαμβάνουν καθαρές εκθέσεις ελέγχου από ελεγκτές. Αυτό δείχνει ότι όχι μόνο υπάρχει έλλειψη διαφάνειας στην Μαλαισία, αλλά υποδεικνύει και την αναποτελεσματικότητα του παρόντος συστήματος για την επιβολή κανονιστικών ρυθμίσεων για τον περιορισμό της μη συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Α. το 2006 στη Μαλαισία.

Μια άλλη γνώμη βάσει έρευνας υποστηρίζει ότι, παράλληλα με την επιτυχία της προσαρμογής των Δ.Π.Χ.Α, η σύγκλιση των λογιστικών προτύπων μπορεί να μην οδηγήσει στη σύγκλιση των λογιστικών πρακτικών εφόσον οι επιχειρήσεις δεν συμμορφώνονται με τα πρότυπα (J.Chen και H.Zhang 2009). Αυτή η ανησυχία επικεντρώνεται κυρίως στις αναδυόμενες οικονομίες, καθώς ενδέχεται να μην έχουν τους λογιστές, τους ελεγκτές και τους ρυθμιστικούς φορείς έτοιμους να υποστηρίξουν την απαραίτητη συμμόρφωση. Ωστόσο, δεν υπάρχει καμία έρευνα που να παρέχει εμπειρικά στοιχεία για τη συζήτηση αυτή. Σε αυτή τη μελέτη, συμβάλλει η λογιστική βιβλιογραφία με τη παροχή εμπειρικών στοιχείων για τις αναπτυσσόμενες οικονομίες που υιοθετούν υψηλής ποιότητας λογιστικά πρότυπα, όπως τα Δ.Π.Χ.Α., αλλά δεν οδηγούν αναγκαστικά σε λογιστικές πρακτικές τύπου IFRS. Από τα στοιχεία που γνωρίζουμε μέχρι σήμερα, αυτή ήταν η πρώτη μελέτη που προσπάθησε να δοκιμάσει εμπειρικά την αποτελεσματικότητα της κανονιστικής επιβολής και του ελέγχου συμμόρφωσης σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. στην Κίνα με τη διερεύνηση της κινεζικής λογιστικής μεταρρύθμισης που έλαβε χώρα το 2001. Διαπιστώνουμε ότι η πολιτική συμμόρφωσης της Κινεζικής Κυβέρνησης για το έτος 2001 σχετικά με τη σύγκλιση της λογιστικής πρακτικής συνέβαλε ιδιαίτερα στη μείωση του εισοδήματος, καθώς η έντονη διαφορά κερδών μεταξύ των κινεζικών επιχειρήσεων βασιζόμενων σε GAAP και των κερδών που βασίζονται στα Δ.Π.Χ.Α., προωθούσε τη σύγκλιση. Διαπίστωσαν

επιπλέον ότι είναι η εφαρμογή της εταιρείας τα πρότυπα που έχουν ως αποτέλεσμα τη μεγαλύτερη πτώση των διαφορών κερδών μεταξύ των επιχειρήσεων δύο δέσμες προτύπων και όχι οι διαφορές στα πρότυπα. Αυτή η πολιτική έχει περιορίσει αποτελεσματικά την ασυνέπεια της εφαρμογής των δύο σειρών προτύπων από τις επιχειρήσεις. Υποστηρίζεται επίσης, ότι η σύγκλιση μπορεί να επηρεαστεί είτε από την έλλειψη κατανόησης των Δ.Π.Χ.Α. από τους τοπικούς επαγγελματίες των λογιστηρίων ή από τη διοίκηση με την ευκαιριακή συμπεριφορά που επιδουκνύει κατά την εφαρμογή των διαφορετικών προτύπων ή και από τα δύο. Επίσης, αποκαλύπτεται στην έρευνα ότι μια επιτροπή ελέγχου έχει διαδραματίσει σημαντικό ρόλο μειώνοντας τη διαφορά των κερδών βάσει των δύο προτύπων, προωθώντας έτσι τη σύγκλιση των λογιστικών πρακτικών της Κίνας. Αυτό είναι ένα ενδιαφέρον εύρημα επειδή, εκτός από το επιχείρημα ότι η έλλειψη ειδικών τοπικών λογιστικών οι επαγγελματίες ενδέχεται να παρουσιάσουν ένα πρόβλημα για τη σύγκλιση της κινέζικης λογιστικής πρακτικής, υποστηρίζει το επιχείρημα που προέβαλε η διαχείριση των αποδοχών βιβλιογραφίας ότι η επιτροπή ελέγχου μπορεί να ελέγξει αποτελεσματικά τις ευκαιριακές συμπεριφέροντας έτσι τον καίριο ρόλο της διαφύλαξης των ενδιαφερόντων. Το εύρημα αυτό υποδηλώνει ότι η εταιρική διακυβέρνηση μπορεί να επηρεάσει τη σύγκλιση της λογιστικής πρακτικής. Το ζήτημα αυτό πρέπει να διερευνηθεί περαιτέρω. Ωστόσο οι ερευνητές, δεν βρήκαν επαρκή στοιχεία τόσο στη βιβλιογραφία όσο και στην πράξη για να υποστηρίξουν μια κοινή εικασία, που θα μπορούσαν να έχουν οι διεθνείς έγκριτοι ελεγκτές ώστε να βελτιώσουν τη σύγκλιση της λογιστικής πρακτικής, ιδίως στην ανάπτυξη χωρών των οποίων οι τοπικά εκπαιδευμένοι λογιστές ενδέχεται να μην διαθέτουν επαρκή εμπειρία συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Α.. Οι διεθνείς αξιόπιστοι ελεγκτές δεν υπερβαίνουν με τις επιδόσεις τους, τους κινεζικούς τοπικούς CPA όσον αφορά τη συμμόρφωση με τα Δ.Π.Χ.Α.. Μια σημαντική πολιτική για αυτό το συμπέρασμα είναι ότι η κινεζική κυβέρνηση πρέπει να είναι προσεκτική με τη προώθηση της συμμετοχής διεθνών ελεγκτικών εταιρειών όπως τις Big 4 στην Κινεζική αγορά. Αυτό ισχύει ιδιαίτερα όταν οι διεθνείς εταιρείες υψηλού προφίλ χρεώνουν πολύ υψηλότερη χρέωση από τους αντίστοιχους κινέζους τοπικούς ομολόγους τους, αλλά δεν βοηθούν απαραίτητα την Κίνα να βελτιώσει τη συμμόρφωσή της με τα Δ.Π.Χ.Α.

Οι Demir και Bahadır (2014) με τη μελέτη τους διερεύνησαν την έκταση της συμμόρφωσης με τις διεθνείς προδιαγραφές (IFRS) από τις εισηγμένες εταιρείες στην Τουρκία. Με βάση το δείγμα 168 εταιρειών διερεύνησαν τον βαθμό συμμόρφωσης

των εταιρειών με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των Δ.Π.Χ.Α. στις οικονομικές τους καταστάσεις για το έτος. Τα επίπεδα συμμόρφωσης κυμαίνονται από 64% έως 92%, με μέσο όρο 79%. Τα αποτελέσματα αποκαλύπτουν σημαντικό βαθμό μη συμμόρφωσης. Το συνολικό επίπεδο συμμόρφωσης με τις γνωστοποιήσεις των Δ.Π.Χ.Α. σχετίζεται θετικά με τις εταιρείες οι οποίες ελέγχθηκαν από μεγάλες ελεγκτικές εταιρείες. Η συμμόρφωση συνδέεται επίσης αρνητικά με το επίπεδο μόχλευσης. Άλλα χαρακτηριστικά της εταιρείας, όπως η κερδοφορία, η εταιρεία το μέγεθος και η ηλικία καθορίζονται στατιστικά ασήμαντα για την εξήγηση του επιπέδου συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Α. Τα ευρήματα προστίθενται στις αυξανόμενες ανησυχίες όσον αφορά την έλλειψη αποτελεσματικής παρακολούθησης στην τουρκική κεφαλαιαγορά. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι το επίπεδο συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Α. των τουρκικών εταιρειών είναι 0.79. Είναι χαμηλότερο από το επίπεδο συμμόρφωσης που αποκαλύπτεται στην Αυστραλία (0, 94 · Toweretai., 1999), Γερμανία (0, 81 · Glaum & Street, 2003), Κόλπος Συνεργαζόμενα κράτη μέλη (0, 82, Al-Shammari et al., 2008), Κουβέιτ (0, 82, Al-Shammari, 2011) και το Μπαχρέιν (0, 81 · Juhmani, 2012). Αυτό δείχνει ότι οι εθνικοί μηχανισμοί παρακολούθησης και εφαρμογής στην Τουρκία πρέπει να βελτιωθούν. Τα αποτελέσματα της πολυμεταβλητής ανάλυσης έδειξαν ότι η συμμόρφωση με τις γνωστοποιήσεις διαφέρει επίσης με τη μόχλευση και το μέγεθος της ελεγχόμενης εταιρείας . Η μόχλευση σχετίζεται αρνητικά με το επίπεδο συμμόρφωσης με τη γνωστοποίηση. Αυτό σημαίνει ότι οι τουρκικές εταιρείες που είναι με την επιφύλαξη υψηλότερου δημόσιου κινδύνου μετοχικού κεφαλαίου λόγω του μεγάλου ποσού συμμετοχής σε χρηματοδότηση περισσότερο με τα Δ.Π.Χ.Α. προκειμένου να ικανοποιηθούν οι ανάγκες των μετόχων για ενημέρωση.

Στη μελέτη των Glaum, Schmidt, Street και Vogel et al. (2012) , αναλύεται η υποχρεωτική συμμόρφωση για ένα μεγάλο δείγμα ευρωπαϊκών εταιρειών οι οποίες εφαρμόζουν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.). Εστιάζοντας στις αποκαλύψεις που απαιτούνται από το Δ.Π.Χ.Α. 3 “Συνενώσεις Επιχειρήσεων” και το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36 Απομείωση Αξίας Ενεργητικού, διαπιστώθηκε σημαντική μη συμμόρφωση. Τα επίπεδα συμμόρφωσης τα οποία καθορίζονται από κοινού από τις μεταβλητές της εταιρείας και της χώρας, υποδεικνύουν ότι οι λογιστικές παραδόσεις και άλλοι ειδικοί για κάθε χώρα παράγοντες εξακολουθούν να διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο παρά την υιοθέτηση της χρήσης των Δ.Π.Χ.Α.. Σχετικά με την εταιρεία, προσδιορίστηκαν ως παράγοντες η σημασία των θέσεων υπεραξίας, της προηγούμενης εμπειρίας με τα Δ.Π.Χ.Α., ο τύπος

του ελεγκτή, η ύπαρξη επιτροπών ελέγχου, η έκδοση μετοχών ή ομολόγων κατά την περίοδο αναφοράς ή το έτος, η δομή της ιδιοκτησίας και ο κλάδος των χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών . Σχετικά με τη χώρα, η ισχύς του συστήματος επιβολής και του μεγέθους της εθνικής χρηματιστηριακής αγοράς συνδέονται με τη συμμόρφωση. Και οι δύο παράγοντες επηρεάζουν άμεσα τη συμμόρφωση, και μετριοπατούν και μεσολαβούν σε ορισμένους παράγοντες της εταιρείας. Τελικά, ο εθνικός πολιτισμός μέσω των εθνικών παραδόσεων σε συνδυασμό με τους παράγοντες της εταιρείας, επηρεάζει τη συμμόρφωση.

Η μελέτη εξετάζει τη συμμόρφωση για ένα ευρύ δείγμα ευρωπαϊκών εταιρειών που υποβάλλουν υποχρεωτικά Δ.Π.Χ.Α.. Εστιάζοντας στις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το Δ.Π.Χ.Α. 3 «Συνενώσεις επιχειρήσεων» και το ΔΛΠ 36 «Απομείωση αξίας» των περιουσιακών στοιχείων », εντοπίστηκαν σημαντικά ποσοστά μη συμμόρφωση. Η εις βάθος ανάλυση δείχνει ότι η ταυτόχρονη συμμόρφωση καθορίζεται από τους παράγοντες της εταιρείας και της χώρας, παρέχοντας έτσι στοιχεία τα οποία αποδυνκνείουν ότι οι λογιστικές παραδόσεις και άλλοι ειδικοί για κάθε χώρα παράγοντες εξακολουθούν να παίζουν σημαντικό ρόλο στη συμμόρφωση, παρά τη χρήση κοινών προτύπων αναφοράς. Στην εταιρεία ως σημαντικοί παράγοντες που επηρεάζουν τη συμμόρφωση αναγνωρίζονται οι εξής :η σημασία των θέσεων υπεραξίας, της προηγούμενης εμπειρίας με τα Δ.Π.Χ.Α., ο τύπος του ελεγκτή, η ύπαρξη ελεγκτικών επιτροπών, η έκδοση μετοχών ή ομολόγων κατά την περίοδο αναφοράς ή την επόμενη περίοδο, η δομή της ιδιοκτησίας και η βιομηχανία Στο επίπεδο της χώρας, παρέχονται αποδείξεις ότι η ισχύς του συστήματος επιβολής και το μέγεθος της εθνικής χρηματιστηριακής αγοράς διαδραματίζουν σημαντικό ρόλο στη συμμόρφωση. Και οι δύο παράγοντες που αναφέρθηκαν στο επίπεδο της χώρας επηρεάζουν όχι μόνο την συμμόρφωση της χώρας αλλά και της εταιρείας. Τέλος, αποδεικνύεται περίτρανα ότι ο εθνικός πολιτισμός με τη μορφή της δύναμης των εθνικών παραδόσεων που διατηρούνται σε συνδιασμό με τους παράγοντες της εταιρείας επηρεάζει τη συμμόρφωση .

Σκοπός της μελέτης των Amoako, και Kwabena (2010) είναι ο προσδιορισμός του βαθμού συμμόρφωσης των εισηγμένων τραπεζών στην Γκάνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, με ιδιαίτερη αναφορά στα χρηματοοικονομικά πρότυπο Δ.Π.Χ.Α. 7. Επιδιώκει επίσης να προσδιορίσει τον επίσημο μηχανισμό που χρησιμοποιείται για την παρακολούθηση και επιβολή της συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Α. στην Γκάνα. Επιπρόσθετα, επιδιώκεται ο

προσδιορισμός των προβλημάτων που αντιμετωπίζουν οι τράπεζες κατά τη συμμόρφωση με τα Δ.Π.Χ.Α.. Το επίπεδο υποχρεωτικής συμμόρφωσης με το Δ.Π.Χ.Α. 7 μετρήθηκε με τη χρήση ενός υποχρεωτικού δείκτη γνωστοποίησης (MDI), τον οποίο ο ερευνητής ανέπτυξε από έναν αυτόνομο κατάλογο συμμόρφωσης. Ένας ημι δομημένος οδηγός συνέντευξης χρησιμοποιήθηκε επίσης για τη συλλογή δεδομένων για τη μελέτη. Το δείγμα αποτελείται από έξι εισηγμένες τράπεζες και καλύπτει την περίοδο 2008 και 2009. Τα συνολικά αποτελέσματα αν και δεν είναι απόλυτα δείχνουν υψηλό βαθμό συμμόρφωσης με το Δ.Π.Χ.Α. 7. Η μελέτη αποκαλύπτει την ύπαρξη μηχανισμού παρακολούθησης και εφαρμογής που ο ερευνητής θεωρεί ότι δεν είναι υπερβολικά αυστηρός. Τέλος, η μελέτη εντοπίζει τον αριθμό των κανονιστικών απαιτήσεων που αντιμετωπίζουν οι τράπεζες που έπρεπε να συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α., τα συνεχώς μεταβαλλόμενα Δ.Π.Χ.Α. και την αδυναμία των τραπεζών να αυτοματοποιήσουν τα Δ.Π.Χ.Α. στο σύστημά τους, ως μερικές από τις μείζονες προκλήσεις που αντιμετωπίζουν οι εισηγμένες τράπεζες όσον αφορά τη συμμόρφωση τους με τα Δ.Π.Χ.Α.. Το επίπεδο συμμόρφωσης με την απαίτηση γνωστοποίησης του Δ.Π.Χ.Α. 7 βελτιώθηκε μεταξύ του 2008 και του 2009, καταγράφοντας αντίστοιχα βαθμολογίες 94, 7% και 98, 2%. Διαπιστώθηκε επίσης ότι αν και το συνολικό επίπεδο συμμόρφωσης με την απαίτηση γνωστοποίησης του Δ.Π.Χ.Α. 7 για τα δύο έτη ήταν υψηλό, υπήρχε ένα χάσμα μεταξύ της δήλωσης συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Α. και του επιπέδου συμμόρφωσης των εισηγμένων τραπεζών στην Γκάνα.

Ορισμένες από τις εισηγμένες τράπεζες συμμορφώνονταν με τα Δ.Π.Χ.Α. πριν από την υιοθέτησή τους στη Γκάνα το 2007. Αυτό επηρεάστηκε από το γεγονός ότι είχαν μητρικές εταιρείες στο εξωτερικό και, ως εκ τούτου, έπρεπε να υποβάλουν τα οικονομικά τους στοιχεία, στη μητρική εταιρεία στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς. Συμφωνία με τα Δ.Π.Χ.Α. για σκοπούς ενοποίησης. Ακόμη σύμφωνα με τα παραπάνω, διαπιστώθηκε ότι όλες οι εισηγμένες τράπεζες εμφάνισαν κάποιο πρόβλημα στη συμμόρφωση με τα Δ.Π.Χ.Α.. Τα προβλήματα εξαρτώνται από τον υποκειμενικό χαρακτήρα της ερμηνείας που παρέχουν τα άτομα στο πρότυπο, τον αριθμό κανονιστικών απαιτήσεων που έπρεπε να συμμορφώνονται με τα Δ.Π.Χ.Α., τα συνεχώς μεταβαλλόμενα Δ.Π.Χ.Α. και την αδυναμία των τραπεζών να αυτοματοποιήσουν τα Δ.Π.Χ.Α. για να καταστεί ευκολότερη και ταχύτερη η προετοιμασία των οικονομικών καταστάσεων.

Διαπιστώθηκε επίσης ότι εκτός από την Τράπεζα της Γκάνας, η οποία ελέγχει και εφαρμόζει τη συμμόρφωση των τραπεζών με τα Δ.Π.Χ.Α., οι άλλοι ρυθμιστικοί φορείς βασίζονται στην επιβεβαίωση της συμμόρφωσης των ελεγκτών των αντίστοιχων τραπεζών για να διαπιστωθεί εάν μια συγκεκριμένη τράπεζα συμμορφώνεται ή όχι.

Ο Τσαλαβούτας (2009) παρατήρησε μέσω της έρευνας του ότι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών εισηγμένων εταιρειών επηρεάστηκαν σημαντικά από την υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α.. Το μέσο επίπεδο συμμόρφωσης με τις υποχρεωτικές γνωστοποιήσεις βάσει των Δ.Π.Χ.Α. προσεγγίζει το 80%. Ο αντίκτυπος στο καθαρό εισόδημα και στα ίδια κεφάλαια, ως αποτέλεσμα της μετάβασης στα Δ.Π.Χ.Α., καθώς και του μεγέθους της ελεγκτικής εταιρείας, συνδέεται σημαντικά με το βαθμό συμμόρφωσης των εταιρειών. Δεν εντόπισε καμία αλλαγή στη σχέση αξίας των λογιστικών πληροφοριών μεταξύ 2004 και 2005. Οι προσαρμογές συμφιλίωσης είναι σχετικώς αξιόπιστες και τα επίπεδα των υποχρεωτικών γνωστοποιήσεων έχουν αποτελέσματα αποτίμησης. Η βαθμολογία συμμόρφωσης όπως την υπολόγισε μέσω της διχοτόμου προσέγγισης είναι $Cx = (10/17) = 0,59$ δηλ. 59%. Η βαθμολογία σύμφωνα με την μη σταθμισμένη μέθοδο PC, από την άλλη πλευρά, ήταν $PCx = [(1/3 + 2/5 + 7/9) / 3] = 0,50$ δηλαδή 50%.

Στην Ευρώπη από το 2005 οι ευρωπαϊκές εισηγμένες εταιρείες αναφέρουν τα οικονομικά τους στοιχεία με βάση τα Δ.Π.Χ.Α.. Οι Fekete, Matis και Lukacs et al.(2008) εξέτασαν εάν οι ουγγρικές εισηγμένες εταιρείες συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των Δ.Π.Χ.Α., προσδιορίζοντας ορισμένους παράγοντες που σχετίζονται με το επίπεδο συμμόρφωσης. Αν και η ενοποίηση δεν είναι ένα νέο θέμα για τους Ούγγρους ειδικούς, η ανάλυση επικεντρώνεται στην αποκάλυψη των πτυχών της ενοποίησης, διότι η δημοσίευση των ενοποιημένων λογαριασμών θεωρείται ακόμη προβληματική. Αυτό συμβάλλει στην κατανόησή με δύο τρόπους. Πρώτα απ' όλα, αυτή είναι η πρώτη προσπάθεια μέτρησης του επιπέδου συμμόρφωσης των γνωστοποιήσεων των Δ.Π.Χ.Α. βάσει δεδομένων της Ουγγαρίας. Αν και εστιάζει μόνο στο θέμα της ενοποίησης, παρέχει στοιχεία για σημαντική έλλειψη συμμόρφωσης των φορέων παροχής στοιχείων -η μέση τιμή του δείκτη γνωστοποίησης είναι 0,6169 (62%). Από την άλλη πλευρά, αυτή η μελέτη, έχει βάση προηγούμενη βιβλιογραφία, με αναγνωρισμένους και δοκιμασμένους παράγοντες που σχετίζονται με ένα ορισμένο επίπεδο συμμόρφωσης.

Τα στοιχεία δείχνουν ότι μόνο το μέγεθος της εταιρείας και ο τύπος της βιομηχανίας συνδέονται με την εταιρική συμμόρφωση με τα Δ.Π.Χ.Α.. Αυτά τα

ευρήματα είναι σύμφωνα με τα προηγούμενα ευρήματα και επιβεβαιώνουν ότι μόνο οι μεγάλες εταιρείες μπορούν πραγματικά να επωφεληθούν από την «ευλογία» της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α.. Επίσης κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι οι βιομηχανίες υψηλής τεχνολογίας φαίνεται να συμμορφώνονται περισσότερο, ενδεχομένως για να διατηρήσουν την αξιοπιστία, το κύρος και τέλος να είναι σε θέση να αυξήσουν τα έσοδα τους.

Ο Sucuahi (2013) είχε στόχο με τη μελέτη του να προσδιορίσει το επίπεδο συμμόρφωσης του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Α.) 8 και να καθορίσει άλλες συναφείς πληροφορίες για τη διαμόρφωση επενδυτικών στρατηγικών. Τα θέματα της έρευνας ήταν οι 100 διαφοροποιημένες εταιρείες χαρτοφυλακίου με έδρα τις Φιλιππίνες εξετάζοντας τις ετήσιες οικονομικές εκθέσεις των ετών 2010-2011. Ο Δείκτης Αποκάλυψης Τομέων (SDI) αναπτύχθηκε για να καθορίσει το επίπεδο συμμόρφωσης με το Δ.Π.Χ.Α. 8. Η μελέτη χρησιμοποίησε το μέγεθος της εταιρείας, την εταιρεία, την ηλικία, την ποιότητα του ελέγχου, την αποδοτικότητα, τη μόχλευση, την ανάπτυξη και τη βιομηχανία ως παράγοντες πρόβλεψης του επιπέδου συμμόρφωσης. Το αποτέλεσμα έδειξε υψηλό επίπεδο συμμόρφωσης με το Δ.Π.Χ.Α. 8 - Λειτουργικοί τομείς. Χρησιμοποιώντας ανάλυση πολλαπλής παλινδρόμησης, διαπίστωσε ότι μόνο το μέγεθος της επιχείρησης προβλέπει το επίπεδο συμμόρφωσης με το Δ.Π.Χ.Α. 8. Οι μεγάλες εταιρείες συμμορφώνονται κατά βάση με τις απαιτήσεις της γνωστοποίησης που αναφέρεται στο Δ.Π.Χ.Α. 8 σε σύγκριση με τις μικρότερες εταιρείες. Οι περισσότερες από τις εταιρείες ασχολούνται με την ανάπτυξη ακινήτων και τη χρηματοδοτική μίσθωση. Η μελέτη έδειξε ότι το μέγεθος της επιχείρησης επηρεάζει το επίπεδο συμμόρφωσης με τα Δ.Π.Χ.Α. 8. Αυτό εξηγεί ότι ο επενδυτικός κίνδυνος είναι χαμηλότερος όταν επενδύετε στις μεγαλύτερες εταιρείες σε σύγκριση με τις μικρότερες εταιρείες, δεδομένου ότι οι μεγαλύτερες εταιρείες είναι σε θέση να παρέχουν περισσότερες πληροφορίες. Από την άλλη πλευρά, η μελέτη παρείχε επίσης πληροφορίες για τα λειτουργικά τμήματα από κάθε διαφοροποιημένη εταιρεία. Έδειξε ότι η επιχείρηση Real Estate ήταν δημοφιλής μεταξύ διαφοροποιημένων εταιρειών. Αυτά τα αποτελέσματα συνέβαλαν στην επιχειρηματική βιβλιογραφία παρέχοντας πληροφορίες σχετικά με το πώς αυτές οι εταιρείες ανέφεραν ποια ήταν η λειτουργία του τομέα και ποιοι ήταν οι άλλοι παράγοντες σε μια επενδυτική απόφαση. Τόσο οι τοπικοί όσο και οι ξένοι επενδυτές πρέπει να επανεξετάσουν τις οικονομικές γνωστοποιήσεις που αναφέρονται στην οικονομική έκθεση της εταιρείας πριν αποφασίσουν να επενδύσουν σε αυτή.

Οι Carlin και Finch (2009) αναφέρουν τα ευρήματα μιας μελέτης που αποσκοπεί στην κατανόηση του βαθμού συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης της υπεραξίας και γνωστοποίησης του ΔΛΠ 36 μεταξύ ενός δείγματος εντατικών εταιρειών της Αυστραλίας κατά τα δύο πρώτα έτη υιοθεσίας των Δ.Π.Χ.Α.. Εξέτασαν τις πρακτικές αναφοράς υπεραξίας που υιοθετήθηκαν από το δείγμα 50 μεγάλων εταιρειών εισηγμένων στην Αυστραλία, οι οποίες αποκάλυψαν την ύπαρξη υπεραξίας σε καθένα από τα πρώτα δύο έτη κατά την οποία παρήγαγαν οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.. Η ποιότητα και η τεχνική στην ακρίβεια των γνωστοποιήσεων υπεραξίας που παράγουν οι οργανισμοί αυτοί, μαζί με μια αξιολόγηση σχετικά με τις διακυμάνσεις που αντιμετώπισαν με την πάροδο του χρόνου, παρέχει μια αποδεικτική βάση για ανάλυση. Το έγγραφο βρίσκει συνεχή υψηλά επίπεδα μη συμμόρφωσης με το πρότυπο της λογιστικής υπεραξίας που υποδηλώνει ότι μια βιώσιμη οργανωτική επιλογή εν όψει της αλλαγής είναι να αποτύχει να λάβει μέτρα συμμόρφωσης. Αυτή η οργανωτική απάντηση υπονομεύει τις υποθέσεις συνέπειας και συγκρισιμότητας ως βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α.. Ωστόσο, δεδομένου ότι οι μελέτες αυτές αντλούνται από δεδομένα που αφορούν μόνο το πρώτο έτος της υιοθέτησης, η ερμηνεία του νοήματος και η σημασία των αποτελεσμάτων τους είναι προκλητική. Μια πιθανή εξήγηση ήταν ότι η κακή συμμόρφωση, η οποία παρατηρήθηκε ιδιαίτερα στις εξαιρετικά τεχνικά πυκνές και δύσκολες διατάξεις των εφαρμοστέων λογιστικών προτύπων, μπορεί να εξηγηθεί με αναφορά στην έλλειψη τεχνικής ικανότητας εκ μέρους των οντοτήτων που υποβάλλουν εκθέσεις για την ταχεία αλλαγή των προτύπων. Αυτά τα αποτελέσματα αντικατοπτρίζονται επίσης την ικανότητα του ελεγκτικού επαγγέλματος να επιβάλλει την αλλαγή όταν απαιτείται η όποια μεταβολή.

Οι Mutawaa και Hewaidy (2010) μελέτησαν εμπειρικά την έκταση της συμμόρφωσης των εταιρειών εισηγμένων στο Κουβέιτ με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των ΔΛΠ / Δ.Π.Χ.Α. και παρέιχαν στοιχεία για τους παράγοντες που σχετίζονται με το επίπεδο συμμόρφωσης. Οι παράγοντες που εξετάζονται είναι: το μέγεθος της εταιρείας, η κερδοφορία, η μόχλευση, η ρευστότητα, ο τύπος της βιομηχανίας, ο τύπος του ελεγκτή και η ηλικία της εταιρείας. Για το σκοπό αυτό, ανέπτυξαν ένα δείκτη γνωστοποίησης περιλαμβάνοντας 101 στοιχεία γνωστοποίησης που αντιπροσωπεύουν 12 ΔΛΠ. Τα πορίσματα της μελέτης έδειξαν ότι το συνολικό επίπεδο συμμόρφωσης για τις εταιρείες που συμπεριλήφθηκαν στο δείγμα αντιστοιχεί

κατά μέσο όρο στο 69%. Τέλος κατέληξαν ότι η μη συμμόρφωση μπορεί να οφείλεται σε οικονομικούς λόγους.

Οι Ebrahim και Fattah (2015) σε άρθρο τους εξέτασαν τους παράγοντες της εταιρικής διακυβέρνησης και την ανεξάρτητη ποιότητα του ελέγχου ως προσδιοριστές της συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις αναγνώρισης και γνωστοποίησης των λογιστικών καταστάσεων income tax στην Αίγυπτο. Χρησιμοποιώντας την αρχική υιοθέτηση των Δ.Π.Χ.Α. στην Αίγυπτο, τα αποτελέσματα δείχνουν ότι οι παράγοντες της εταιρικής διακυβέρνησης που υποδηλώνουν το επίπεδο εξειδίκευσης τόσο της διοίκησης όσο και των ιδιοκτητών της εταιρείας (δηλαδή, θεσμική ιδιοκτησία και εξωτερική εκπροσώπηση στο πλοίο) και η αντιληπτή ποιότητα του εμπλεκόμενου ελεγκτή βελτιώνουν τη συμμόρφωση με τις απαιτήσεις του IFRS . Οι εταιρείες με υψηλότερα επίπεδα θεσμικής ιδιοκτησίας και ξένης αντιπροσωπείας στο διοικητικό συμβούλιο έχουν περισσότερες πιθανότητες να συμμετάσχουν σε ελεγκτικό γραφείο με διεθνή συνείδηση και να συμμορφωθούν με τις απαιτήσεις αναγνώρισης και γνωστοποίησης των Δ.Π.Χ.Α.. Τα αποτελέσματα υπογραμμίζουν τη σημασία της επαγγελματικής εξέλιξης και των κανονισμών των τοπικών ελεγκτικών βιομηχανιών στις αναδύμενες χώρες για την πραγματική συμμόρφωση με τις απαιτήσεις των Δ.Π.Χ.Α., όταν έχουν υιοθετηθεί επίσημα σε αυτές τις χώρες.

Οι Hodgdon, Tondkar, Harless και Adhikari et al. (2009) εξέτασαν τη σχέση μεταξύ σφαλμάτων πρόβλεψης κερδών των αναλυτών και συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Α.). Χρησιμοποιώντας έναν πλήρη δείκτη γνωστοποίησης επιλεγμένων Δ.Π.Χ.Α. για τον οποίο προηγουμένως η έρευνα είχε δείξει σημαντική έλλειψη συμμόρφωσης, ανέπτυξαν ένα μη σταθμισμένο και καινοτόμο σταθμισμένο μέτρο γνωστοποίησης των Δ.Π.Χ.Α. συμμόρφωσης. Επισημαίνουν ότι το σφάλμα πρόβλεψης σχετίζεται αρνητικά με τη συμμόρφωση με τα Δ.Π.Χ.Α. και ότι το μέγεθος αυτού του αποτελέσματος είναι μεγαλύτερο όταν ελέγχει για σταθερά αποτελέσματα αναλυτή. Τα ευρήματά τους υποδηλώνουν ότι η συμμόρφωση με τις απαιτήσεις γνωστοποίησης των Δ.Π.Χ.Α. μειώνουν την ασυμμετρία των πληροφοριών και ενισχύουν την ικανότητα των οικονομικών αναλυτών να παρέχουν πιο ακριβείς προβλέψεις. Τα ευρήματά τους υποστηρίζουν επίσης την άποψη ότι η συμμόρφωση με τα λογιστικά πρότυπα είναι εξίσου σημαντική με τα ίδια τα πρότυπα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Θεσμικό πλαίσιο

3.1 Εισαγωγή

Όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως ο Νόμος 4308/14 εισήγαγε πολλές αλλαγές στο ισχύων λογιστικό σύστημα. Κάποιες από αυτές είναι η κατάργηση του απαρχαιωμένου ΕΓΛΣ, η κατάργηση της θεώρηση βιβλίων και στοιχείων και η εισαγωγή των αρχών του δεδουλευμένου και της ορθής πληροφόρησης. Το σκοπό της αρχής της ορθής πληροφόρησης στη οικονομικές καταστάσεις εξυπηρετεί η βελτίωση της χρήσης του γνωστού ως τότε προσαρτήματος . Σκοπός του προσαρτήματος, το οποίο βάση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων θα ονομάζεται πλέον Σημειώσεις είναι η ορθή πληροφόρηση του αναγνώστη των οικονομικών καταστάσεων. Ο νομοθέτης ο οποίος εφάρμοσε τις σημειώσεις πρώτα στα Δ.Λ.Π, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν ως βάση για την δημιουργία των ΕΛΠ, θεώρησε πρόπον, να υπάρχει μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις του Ισολογισμού, των Αποτελεσμάτων Χρήσεις και των Ταμειακών ροών, μια επεξηγηματική κατάσταση για όλες τις παραπάνω πληροφορίες.

Με τη βοήθεια των σημειώσεων ο αναγνώστης λαμβάνει όλη την απαιτούμενη πληροφόρηση που χρειάζεται για να καταλάβει την οικονομική κατάσταση της οντότητας. Πολύς κόσμος μπορεί να αναρωτηθεί γιατί χρειάζονται οι σημειώσεις για τη κατανόηση της θέσης της οντότητας τη στιγμή που παρέχονται από τις οικονομικές καταστάσεις τα στοιχεία του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων. Στο συγκεκριμένο ερώτημα απαντούν οι σημειώσεις, οι οποίες με τη σειρά τους επεξηγούν τα αναρτημένα στις οικονομικές καταστάσεις ποσά, τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθήθηκαν καθώς και τους κανόνες επιμέτρησης που τηρήθηκαν. Ακόμα, ενημερώνουν για τη επιχειρηματική θέση της οντότητας και τους κινδύνους που μπορεί να αντιμετωπίζει και το κατά πόσο αυτοί οι κίνδυνοι επηρεάζουν τη θεμελιώδη αρχή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας.

Οι σημειώσεις αποτελούν ένα χρήσιμο επεξηγηματικό εργαλείο για τη κατανόηση της χρηματοοικονομική θέση της οντότητας, επιτρέποντας σε όλους τους αναγνώστες όντας γνώστες του αντικειμένου ή μη, να λάβουν όλη την απαιτούμενη πληροφόρηση. Ακόμα, πρέπει να αναφερθεί το γεγονός ότι στις σημειώσεις καταγράφονται οι πληροφορίες για όλο το διάστημα της διαχειριστικής χρήσης και μερικές φορές αναγράφονται και γεγονότα που συνέβησαν μετά τη λήξη της χρήσης.

Η πληροφόρηση αυτή υπερτερεί της πληροφόρησης που παρέχεται μόνο από τη κατάσταση του Ισολογισμού όπου αναγράφεται η θέση της επιχείρησης κατά τη 31/12/XX. Η υποβολή των οικονομικών καταστάσεων χωρίς να συνοποβληθούν οι σημειώσεις μπορεί να οδηγήσει σε πλήθος παρερμηνειών και σφαλμάτων τα οποία σε σύντομο χρονικό διάστημα θα βλάψουν την οντότητα. Η εσφαλμένη ή λειψή πληροφόρηση μπορεί να αποτρέψει τους τυχόν επενδυτές από την όποια επένδυση δυσχεραίνοντας την οικονομική κατάσταση της οντότητας. Ακόμα, μπορεί να δημιουργήσει εσφαλμένη εντύπωση στους μετόχους για τα τεκταινόμενα της οντότητας. Από το σύνολο των προαναφερθέντων αναφορών γίνεται αντιληπτή η ανάγκη ύπαρξης σημειώσεων στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Έχοντας επιτύχει την ορθή τήρηση των σημειώσεων θα επιτευχθεί η υψηλότερη ποιότητα στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και καλύτερη κερδοφορία μέσω της διαφάνειας και της σωστής εκτίμησης της θέσης της οντότητας.

3.2 Άρθρο 29: Βασικές αρχές του προσαρτήματος (Σημειώσεις)

Ο νόμος 4308/2014 διατήρησε τη χρήση του προσαρτήματος όπως τηρήθηκε και στο ΕΓΛΣ, διαφοροποίησε όμως τις απαιτήσεις του ως προς την ολοκληρωμένη παροχή πληροφοριών και επεξηγήσεων επί των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Εν ολίγοις το Προσάρτημα αποτελεί τις επεξηγηματικές σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων : της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης, του Ισολογισμού κλπ. Η παρούσα εργασία έχει στόχο να αναλύσει το θεσμικό πλαίσιο του προσαρτήματος των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Πιο συγκεκριμένα θα ακολουθήσει η ανάλυση των άρθρων 29 & 30 του νόμου 4308/2014 τα οποία επεξηγούν τη δομή και το περιεχόμενο των σημειώσεων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και αναφέρουν τις απλοποιήσεις και τις απαλλαγές του νόμου.

Το άρθρο 29, το οποίο και θα επεξηγηθεί παρακάτω, ονοματίζει τις αρχές του προσαρτήματος που πρέπει να τηρούν οι επιχειρήσεις, οι οποίες συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις

Αρχικά, όπως θα αναφερθεί και στη συνέχεια, οι επιχειρήσεις -οντότητες οι οποίες βάση του μεγέθους δεν είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν στις οικονομικές τους καταστάσεις τις πληροφορίες του προσαρτήματος, έχουν τη δυνατότητα να γνωστοποιούν προαιρετικά το προσάρτημα. Στη συγκριμένη περίπτωση όμως θα πρέπει προσάρτημα να τηρεί όλες τις αρχές του παρόντος άρθρου. Από τις βασικές αρχές του προσαρτήματος, όπως αυτό ορίστηκε από το νομοθέτη, είναι ότι οι πληροφορίες για τα κονδύλια εμφανίζονται με βάση τη σειρά παρουσίασης τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και ότι όλες οι πληροφορίες όπως διαγράμματα, συντομεύσεις καθώς και μονάδες μέτρησης δίνονται με απόλυτη σαφήνεια στο προσάρτημα. Στόχος του προσαρτήματος, όπως φαίνεται και από τη παραπάνω παράγραφο είναι ο αναγνώστης των οικονομικών καταστάσεων να καταλάβει άμεσα και με ευκρίνεια όλες τις πληροφορίες που δίνονται ακόμη και αν δεν είναι γνώστης του αντικειμένου της λογιστικής και χρηματοοικονομικής. Για να μπορέσει να επιτευχθεί σωστά ο παραπάνω στόχος πρέπει να παρέχεται από το προσάρτημα μια σειρά με τις εξής πληροφορίες :

- α) Την επωνυμία της οντότητας.
- β) Το νομικό τύπο της οντότητας.
- γ) Την περίοδο αναφοράς.
- δ) Τη διεύθυνση της έδρας της οντότητας.
- ε) Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η οντότητα ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.
- στ) Εάν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.
- ζ) Εάν η οντότητα είναι υπό εκκαθάριση.
- η) Την κατηγορία της οντότητας (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη, δημοσίου συμφέροντος), σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.
- θ) Δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τον παρόντα νόμο.

Αφού αναφερθούν όλα τα παραπάνω ο συντάκτης του προσαρτήματος πρέπει να αναφέρει συνοπτικά πληροφορίες σχετικά με τους τυχόν παράγοντες που πλήττουν την οντότητα και τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την αντιμετώπισή τους, καθώς και τη

λογιστική πολιτική που ακολουθείται για τα επιμέρους στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Σε περίπτωση που η οντότητα παρεκκλίνει από την εφαρμογή μιας διάταξης του νόμου 4308/2014 σχετικά με την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων υποχρεούται να γνωστοποιήσει στο προσάρτημα τόσο τη παρέκκλιση όσο και τις επιπτώσεις έχει δημιουργήσει στα περιουσιακά στοιχεία, στις υποχρεώσεις, στην καθαρή θέση και στα αποτελέσματα.

Για την σωστή κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων βάση των αρχών που θεσπίζει το άρθρο 29 είναι απαραίτητη η γνωστοποίηση της σχέσης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων εφόσον σχετίζονται με περισσότερα από ένα. Παρακάτω τίθεται το κάθε κονδύλι των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων:

- α) Το κόστος κτήσης ή το κόστος παραγωγής ή την εύλογη αξία (του άρθρου 24) σε περίπτωση που έχει εφαρμοστεί επιμέτρηση στην εύλογη αξία, στην αρχή και στο τέλος της περιόδου για κάθε κονδύλι.
- β) Τις προσθήκες, τις μειώσεις και τις μεταφορές μεταξύ των κονδυλίων των παγίων κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- γ) Τις αποσβέσεις και απομειώσεις αξίας που αφορούν την περίοδο.
- δ) Τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου.
- ε) Τις λοιπές μεταβολές των σωρευμένων αποσβέσεων και απομειώσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- στ) Το ποσό με το οποίο προσαυξήθηκε η αξία κτήσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων λόγω κεφαλαιοποίησης τόκων στην περίοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 2δ του άρθρου 18.
- ζ) Λοιπές μεταβολές.

Με βάση την παράγραφο 9 του άρθρου 29 του νόμου 4308/2014 η οντότητα έχει τη δυνατότητα να αναφέρει στο προσάρτημα σημαντικά γεγονότα τα οποία προέκυψαν μετά την ολοκλήρωση της κλειόμενης διαχειριστικής περιόδου. Τα γεγονότα αυτά όπως παραδείγματος χάριν μια συγχώνευση επιχειρήσεων, μια αγορά σημαντικού μηχανολογικού εξοπλισμού και οι επιπτώσεις που επιφέρουν στην οντότητα μπορούν συνοπτικά να αναφερθούν στο προσάρτημα δίνοντας στον αναγνώστη περισσότερες πληροφορίες και μια σφαιρική άποψη για την οντότητα βασισμένη σε πραγματικά γεγονότα.

Εξέχουσα θέση στις οικονομικές καταστάσεις οι οποίες καταρτίζονται με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα κατέχει ο τρόπος με τον οποίο γίνεται η επιμέτρηση είτε είναι στην εύλογη αξία είτε είναι στην τιμή κτήσης. Για το σκοπό αυτό και με βάση το άρθρο 29 είναι απαραίτητη η αναλυτική καταγραφή στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας της μορφής της επιμέτρησης που ακολουθεί. Πιο συγκεκριμένα σε περίπτωση που η οντότητα ακολουθεί την επιμέτρηση στην εύλογη αξία θα πρέπει να γίνει σαφής δήλωση της χρήσης αυτής στο προσάρτημα αναλύοντας αναλυτικά τα κονδύλια που επιμετρήθηκαν με αυτό το τρόπο. Ακόμα θα πρέπει να αναφερθούν οι υποθέσεις στις οποίες βασίζονται τα υποδείγματα και οι τεχνικές επιμέτρησης καθώς και για κάθε κονδύλι του ισολογισμού να γίνει αναφορά για την εύλογη αξία, τις μεταβολές που έχουν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα, καθώς και οι μεταβολές αυτής που έχουν αναγνωριστεί απευθείας στην καθαρή θέση (διαφορές εύλογης αξίας). Ο νομοθέτης όρισε ότι σε περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία το προσάρτημα θα πρέπει να διαθέτει πίνακα στον οποίο παρουσιάζεται η κίνηση των διαφορών εύλογης αξίας κατά τη διάρκεια της περιόδου, με ανάλυση σε μικτό ποσό και αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος, όταν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία καθώς και πληροφορίες για όλα τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα συμπεριλαμβανόμενων των όρων και των συνθηκών που μπορεί να επηρεάσουν το ποσό, το χρόνο και την πιθανότητα μελλοντικών χρηματοροών.

Τέλος όσον αφορά τα πάγια στοιχεία, η λογιστική αξία των παγίων αυτών που θα αναγνωρίζονταν στον ισολογισμό, εάν τα εν λόγω στοιχεία δεν είχαν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία τους, σύμφωνα με το άρθρο 24.

Σε περίπτωση που η οντότητα επιλέξει να ακολουθήσει τη μέθοδο επιμέτρησης χρηματοπιστωτικών μέσων στην τιμή κτήσης, βάση του άρθρου 29 παράγραφος 11 είναι υποχρεωμένη να αναφέρει στο προσάρτημα την εύλογη αξία καθώς και τις πληροφορίες για την έκταση της χρήσης των παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων. Στη περίπτωση επιμέτρησης στην τιμή κτήσης των μη κυκλοφορούντων χρηματοοικονομικών στοιχείων και εφόσον η τιμή κτήσης υπερβαίνει την εύλογη αξία τους τίθεται υποχρέωση αναφοράς της λογιστικής αξίας και της εύλογης αξίας των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων καθώς και των λόγων για τη μη μείωση της λογιστικής αξίας.

Στη δωδέκατη παράγραφο του άρθρου 29, ο νομοθέτης κάνει μια εκτενή αναφορά στα στοιχεία που πρέπει να αναφέρει το προσάρτημα για την καθαρή θέση της οντότητας. Αρχικά πρέπει να αναφέρεται στο προσάρτημα το συνολικό ποσό του

κεφαλαίου ακόμα και αν αυτό έχει εγκριθεί αλλά δεν έχει καταβληθεί μέχρι τη στιγμή της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. Έπειτα πρέπει να γίνεται αναφορά στον αριθμό και στην ονομαστική αξία των τίτλων που αντιπροσωπεύουν τη καθαρή θέση και το κεφάλαιο. Ακόμα πρέπει να αναφέρεται ο αριθμός και η αξία τυχόν πιστοποιητικών συμμετοχής, μετατρέψιμων τίτλων, δικαιωμάτων αγοράς τίτλων, δικαιωμάτων προαίρεσης ή παρόμοιων τίτλων ή δικαιωμάτων και να γίνεται μια σύντομη ανάλυση κάθε αποθεματικού και της κίνησης που είχε στο διάστημα αυτό, εφόσον η εν λόγω κίνηση δεν παρέχεται αναλυτικά στον Πίνακα Μεταβολών Καθαρής Θέσης. Τέλος για την ορθή συμπλήρωση του προσαρτήματος πρέπει να αναγράφονται στις σημειώσεις της καθαρής θέσης ο αριθμός και η ονομαστική αξία των κατεχόμενων ιδίων τίτλων καθαρής θέσης.

Ο νομοθέτης όρισε ότι όλες οι οντότητες είναι υποχρεωμένες να αναφέρουν στο προσάρτημα τους το συνολικό χρέος της οντότητας που καλύπτεται με εξασφαλίσεις που παρέχονται από την οντότητα όπως και το σύνολο των υποχρεώσεων της.

Ακόμα είναι χρήσιμη για την τεκμηριωμένη εκτίμηση της χρηματοοικονομικής θέσης της οντότητας η εκτενής αναφορά στο προσάρτημα των διακανονισμών της όπως και των επιπτώσεων που αυτοί φέρουν. Γίνεται, για ακόμη μια φορά αντιληπτό ότι στόχος του προσαρτήματος είναι η παράθεση σωστών πληροφοριών σχετικών με την οντότητα και τις εργασίες της για αυτό το λόγο ορίζεται υποχρεωτική η αναφορά του ποσού των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων, εγγυήσεων ή ενδεχόμενων επιβαρύνσεων που δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό.

Για να αποτυπωθούν στις οικονομικές καταστάσεις χρήσιμες πληροφορίες, οι οποίες αφορούν την οντότητα και το τρόπο λειτουργίας της, είναι βασικό να αναφερθούν στις σημειώσεις οι πηγές εσόδων και εξόδων που φέρουν ιδιαίτερη σημασία λόγω ύψους και συχνότητας. Σε περιπτώσεις, δε που από το νόμο προβλέπεται συμψηφισμός εσόδων και εξόδων θεωρείται υποχρεωτική η γνωστοποίηση των κονδυλίων και των οικονομικών αξιών τους. Ακόμα, βάση του άρθρου 29 παράγραφος 18 πρέπει να γίνεται αναφορά στις σημειώσεις στο ποσό των τόκων, ειδικά αν μια ενδεχόμενη αύξηση τόκων αυξάνει και το κόστος κτήσης των αγαθών. Την ορθή προβολή της οντότητας ως προς τις οικονομικές υπηρεσίες και τρίτους παράγοντες εξυπηρετεί η παρουσίαση στο προσάρτημα των οικονομικών γεγονότων που αφορούν τη διανομή των κερδών σε μετόχους/εταίρους, τα μερίσματα που καταβλήθηκαν, ο λογιστικός χειρισμός των ζημιών καθώς και οι περιπτώσεις αναβαλλόμενης φορολογίας.

Υπάρχει υποχρέωση από την πλευρά του συντάκτη των οικονομικών καταστάσεων να γίνει μια εκτενής αναφορά στο απασχολούμενο προσωπικό της οντότητας. Για το συγκεκριμένο σκοπό πρέπει να καταγραφούν στο προσάρτημα ο μέσος όρος των απασχολούμενων, να αναλυθεί μέσος όρος των απασχολούμενων ανά κατηγορία καθώς και οι δαπάνες για παροχές στους εργαζομένους.

Για την ορθή ανάλυση και αντίληψη των οικονομικών καταστάσεων μιας οντότητας από τον αναγνώστη τίθεται υποχρέωση αναφοράς στις σημειώσεις του καθαρού ύψους του κύκλου εργασιών με ανάλυση στις δραστηριότητες της επιχείρησης και στις γεωγραφικές αγορές

Στις πληροφορίες του προσαρτήματος βάσει τα όσα ορίζει το άρθρο 29 πρέπει να αναφέρονται τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στο διοικητικό συμβούλιο, με εκτενή αναφορά στο επιτόκιο, στους όρους χορήγησης και στις δεσμεύσεις που λήφθηκαν. Τα παραπάνω στοιχεία πρέπει να γνωστοποιηθούν αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών.

Κάθε οντότητα, η οποία έχει αποτελεί συνδεδεμένο μέρος με κάποια άλλη οντότητα είτε ως απεριόριστα ευθυνόμενος εταίρος, είτε ως θυγατρική για την οποία καταρτίζονται ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ως προς το τελικό σύνολο των επιχειρήσεων ή ως προς το μερικό σύνολο των επιχειρήσεων είναι υποχρεωμένη να αναφέρει στο προσάρτημα της, την επωνυμία και την έδρα της "μητρικής" οντότητας. Ακόμα στο προσάρτημα κάθε οντότητας που αποτελεί θυγατρική εταιρία πρέπει να αναγράφεται και ο τόπος, από τον οποίο ο αναγνώστης έχει τη δυνατότητα να προμηθευτεί τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Σε περίπτωση που οι οικονομικές καταστάσεις δεν είναι διαθέσιμες η θυγατρική εταιρεία πρέπει να κάνει σχετική μνεία στο προσάρτημα της.

Η παράγραφος 30 του άρθρου 29 των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ορίζει ότι στο προσάρτημα η οντότητα είναι υποχρεωμένη να μνημονεύει τα στοιχεία για τα διάφορα ποσά που δόθηκαν από την ίδια προς τα μέλη και τους διαχειριστές της για τις υπηρεσίες που παρείχαν στα πλαίσια των καθηκόντων τους. Ακόμα στην παράγραφο 31 του προαναφερθέντος άρθρου καθορίζεται και η υποχρέωση της καταγραφής στις σημειώσεις της οντότητας τις συναλλαγές που πραγματοποιεί η ίδια με τα συνδεδεμένα μέρη συμπεριλαμβανομένων και διάφορων πληροφοριακών στοιχείων όπως το ποσό της συναλλαγής, η φύση της σχέσης των συνδεδεμένων μερών. Αντίστοιχες πληροφορίες ως προς το ύψος του ποσού και τη φύση της εκάστοτε συναλλαγής πρέπει να καταγράφονται στο προσάρτημα εφόσον μεταξύ των

συνδεδεμένων μερών υπάρχουν διάφορες απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Δίνεται η δυνατότητα όλα τα οικονομικά υπόλοιπα και οι πληροφορίες που αφορούν τις συναλλαγές των συνδεδεμένων οντοτήτων να αποτυπωθούν συναθροίστηκα, εφόσον δεν δυσχεραίνει τη προσπάθεια του αναγνώστη να αντιληφθεί τις επιπτώσεις που φέρουν οι παραπάνω συναλλαγές στην οντότητα.

Επιπλέον ορίστηκε η υποχρέωση αναγραφής της συνολικής αμοιβής που έλαβε ο διορισμένος από την οντότητα ελεγκτής για τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τέλος ορίστηκε από το νομοθέτη του παρόντος άρθρου ότι κάθε οντότητα πρέπει να αναφέρει στο προσάρτημα της, την λογιστική αξία των περιουσιακών της στοιχείων και των υποχρεώσεων που προέκυψαν από αυτά, τα οποία η διοίκηση έχει αποφασίσει να διαθέσει στο προσεχές διάστημα και ότι οι πολύ μικρές οντότητες του νόμου 4308/2014 που επιλέγουν να κάνουν χρήση της παραγράφου 7 ή της παραγράφου 8 του άρθρου 16 (δηλαδή να υποβάλλουν ένα συνοπτικό Ισολογισμό και μια συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης) υποχρεούνται να δηλώσουν τη παρούσα επιλογή.

3.3 Άρθρο 30 :Απλοποιήσεις και Απαλλαγές

Το άρθρο 30 του νόμου 4308/2014 με τίτλο " Απλοποιήσεις και απαλλαγές" έχει σκοπό να ενημερώσει τους συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων για τις διάφορες απλοποιήσεις του νόμου σε συγκεκριμένες μορφές οντοτήτων ως προς τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και του προσαρτήματος.

Αρχικά θα αναλυθούν οι απλοποιήσεις και οι απαλλαγές που αφορούν τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 οι οποίες σύμφωνα με το νόμο κάνουν χρήση της επιλογής της παραγράφου 8 του άρθρου 16, έχουν δηλαδή την υποχρέωση να καταρτίζουν μόνο τη Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης του υποδείγματος Β.6. Ακόμα έχουν τη δυνατότητα να μην εφαρμόζουν το σχέδιο λογαριασμών που ορίζει ο νόμος όπως αυτό αναφέρεται στις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 3. Οι πολύ μικρές οντότητες δεν είναι υποχρεωμένες να εφαρμόσουν τις παραγράφους 11 και 12 του άρθρου 16 σχετικά με την απόκλιση από τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αλλά και την παράγραφο 6 του άρθρου 17

όσον αφορά τη λογιστική παρακολούθηση και παρουσίαση των συναλλαγών. Ακόμα βάση των απαλλαγών του άρθρου 30 μπορούν να μην εφαρμόσουν την παράγραφο 9 του άρθρου 17, η οποία αναφέρεται στην εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον δεν υποχρεούνται βάση νόμου να τηρούν την παράγραφο 2γ του άρθρου 18 περί προσαύξησης, με έμμεσο κόστος, του κόστους κτήσης ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων, ούτε τις παραγράφους 3β και 5 του άρθρου 20 σχετικά με την προσαύξηση του κόστους παραγωγής αποθεμάτων με έμμεσο κόστος. Επίσης, δεν υποχρεούνται σε εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 19 σχετικά με την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στο αποσβέσιμο κόστος.

Οι πολύ μικρές οντότητες είναι υποχρεωμένες ως προς την απομείωση άυλων και ενσώματων παγίων, την αναγνώριση των προβλέψεων και των κρατικών επιχορηγήσεων να ακολουθούν τις φορολογικές νομοθεσίες. Το ίδιο ισχύει και για τις μεθόδους απόσβεσης παγίων στοιχείων και για τη μη απόσβεση της υπεραξίας άυλων στοιχείων, όπου και τηρούνται πιστά οι μέθοδοι που ορίζονται από τη φορολογική διοίκηση και δεν γίνονται δεκτοί οι παράγραφοι 3(α)(1) έως και 3(α)(4) και 3(α)(6) αντιστοίχως του άρθρου 18. Σύμφωνα με της αρχές που ορίζει η φορολογική διοίκηση οι πολύ μικρές οντότητες υποχρεούνται να αντιμετωπίσουν και τις συμβάσεις μίσθωσης αλλά και τις ζημίες απομείωσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων. Ακόμα δεν υποχρεούνται σε εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας, όπως και της επιμέτρησης στην εύλογη αξία. Τέλος, δεν υποχρεούνται σε αναφορά για τις αλλαγές λογιστικής πολιτικής, την αναγνώριση λαθών και τις επιπτώσεις αυτών, στο προσάρτημα. Πέρα από τις προαναφερθείσες απαλλαγές οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου υποχρεούνται να παρέχουν στο προσάρτημα τους συγκεκριμένες πληροφορίες, όπως αυτές αναφέρονται στις παραγράφους 3 και 34 του άρθρου 29 . Οι πληροφορίες αυτές είναι η επωνυμία, ο νομικός τύπος, η έδρα και η κατηγορία της οντότητας, το χρονικό διάστημα που αφορά και το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη. Ακόμα χρειάζεται να γίνεται αναφορά αν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας ή έχει τεθεί υπό εκκαθάριση και να γίνεται γνωστό ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της, έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τον παρόντα νόμο. Οι πολύ μικρές οντότητες δεν υποχρεούνται σε απογραφή εφόσον ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ . Σε περίπτωση, που οι προαναφερθείσες οντότητες επιλέξουν να διενεργήσουν

απογραφή ενώ δεν ήταν εκ νόμου υπόχρεες, θα πρέπει να διενεργούν απογραφή για τουλάχιστον τρεις (3) διαχειριστικές περιόδους. Το άρθρο 30 του νόμου 4308/2014 σχετικά με τις απλοποιήσεις των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 1, ορίζει ότι εφόσον οι ως άνω οντότητες διενεργήσουν απογραφή ενώ δεν ήταν υπόχρεες, το κόστος πωληθέντων της περιόδου θα υπολογιστεί με μηδενικό απόθεμα έναρξης. Τέλος ορίζει ότι αν οι προαναφερθείσες οντότητες παύσουν τη διενέργεια φυσικής απογραφής, ενώ στο παρελθόν διενεργούσαν, το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου δεν θα προσμετρηθεί στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δεν διενεργείται απογραφή. Όπως ορίζει το άρθρο 30 του νόμου 4308/2014 οι πολύ μικρές οντότητες των παραγράφων 2α και 2β του άρθρου 1 μπορούν να κάνουν χρήση της επιλογής της παραγράφου 7 του άρθρου 16, δηλαδή έχουν τη δυνατότητα να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6.

Όπως και στις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 1, έτσι και στις μικρές οντότητες των παραγράφων 2α και 2β, ο νομοθέτης όρισε κάποιες απαλλαγές οι οποίες θα αναλυθούν παρακάτω. Αρχικά, δεν υποχρεούνται σε εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων ούτε και σε επιμέτρηση στην εύλογη αξία, όπως ορίζεται αντιστοίχως στις παραγράφους 9 του άρθρου 17 και στο άρθρο 24. Έχουν τη δυνατότητα να μην αναφερθούν σε διορθώσεις λαθών τα οποία προέκυψαν από αλλαγές λογιστικών πολιτικών όπως και στις επιπτώσεις αυτών στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Οι συγκεκριμένες οντότητες υποχρεούνται να παρέχουν στο προσάρτημα τους πληροφορίες σχετικές με την επωνυμία, το νομικό τύπο, την έδρα και τη κατηγορία της οντότητας, το χρονικό διάστημα που αφορά και το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη. Ακόμα πρέπει να αναφέρεται αν η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας ή έχει τεθεί υπό εκκαθάριση και να γίνεται γνωστό ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της, έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τον παρόντα νόμο. Πρέπει να αναφέρεται στο προσάρτημα των προαναφερθέντων οντοτήτων το συνολικό ποσό των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων/επιβαρύνσεων που δεν εμφανίζεται στον ισολογισμό όπως ορίζει η παράγραφος 16 του άρθρου 29, καθώς και τα ποσά που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών συμβουλίων όπως ορίζει η παράγραφος 25 του ίδιου άρθρου. Η τελευταία

υποχρέωση των πολύ μικτών οντοτήτων της παραγράφου 2α & 2β είναι να ονοματίζουν χρήση της επιλογής της παραγράφου 7 ή 8 όπως αυτές ορίστηκαν από το άρθρο 16.

Στη συγκεκριμένη παράγραφο θα αναλυθούν οι απαλλαγές και οι απλοποιήσεις που διέπουν τις μικρές οντότητες. Όπως και στις δύο προηγούμενες οντότητες, το άρθρο 30 του νόμου 4308/2014 ορίζει ότι οι μικρές οντότητες δύναται να μην αναφέρουν στο προσάρτημα τους όλες τις επιταγές του άρθρου 29 αλλά μόνο τις παρακάτω παραγράφους 3 έως και 8, 10, 13, 14, 16 έως και 18, 23(α) και 25. Εν συντομία υποχρεούνται να παρέχουν στο προσάρτημα τους τις γενικές πληροφορίες της οντότητας (επωνυμία, έδρα, νομική μορφή, περίοδος αναφοράς) όπως αυτές ορίστηκαν στην παράγραφο 3 και να αναφέρουν τους παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο τη συνέχιση της δραστηριότητας. Ακόμη, πρέπει να αναφέρουν τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθούνται, την παρέκκλιση από την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων και με τη βοήθεια περιγραφικών πινάκων να το σύνολο των μεταβολών που δέχονται τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Επιπλέον, ο αναγνώστης του προσαρτήματος των μικρών οντοτήτων, πρέπει να βρίσκει με ευχέρεια πληροφορίες σχετικές με την τήρηση της επιμέτρησης στην εύλογη αξία, με το τυχόν χρέος και τις υποχρεώσεις της οντότητας όπως και με τα ποσά των χρηματοοικονομικών δεσμεύσεων που δεν εμφανίζονται στον Ισολογισμό. Τέλος, πρέπει να αποτυπωθούν στο προσάρτημα πληροφορίες σχετικές με τα σημαντικότερα έσοδα και έξοδα της οντότητας, τους τόκους που αυξάνουν το κόστος κτήσης, το μέσο όρο του προσωπικού και τα ποσά που χορηγήθηκαν σε μέλη διοικητικών-διαχειριστικών συμβουλίων.

Η επόμενη μορφή οντότητας που δέχθηκε απλοποιήσεις και απαλλαγές είναι η μεσαία οντότητα. Στη περίπτωση αυτή, ο νομοθέτης όρισε ότι η οντότητα θα αναγράφει στις οικονομικές τις καταστάσεις όλες τις παραγράφους του άρθρου 29 πλην των παραγράφων 24, 32 και 33. Δεν υποχρεούται δηλαδή, σε αναφορά της υποχρέωσης αναγραφής του ύψους του κύκλου εργασιών διαχωρισμένο σε είδος δραστηριότητας και γεωγραφική αγορά, της αμοιβής του ελεγκτή και της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων τα οποία η επιχείρηση έχει σκοπό να διαθέσει στο αμέσως επόμενο διάστημα.

Τέλος για την διευκόλυνση της ορθής σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων ορίστηκαν κάποιες ειδικές απλοποιήσεις και απαλλαγές. Οι απαλλαγές αυτές αφορούν τις οντότητες με νομική μορφή ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και ΕΕ, οι οποίες έχουν αντικείμενο εργασιών την εμπορία υγρών καυσίμων και καθαρό ύψος κύκλου εργασιών κάτω από

8.000.000 ευρώ και εντάσσονται στις πολύ μικρές οντότητες. Σε περίπτωση που μια οντότητα της παραγράφου 11 υπερβαίνει ή σταματά να υπερβαίνει το όριο που θεσπίζει η προαναφερθείσα παράγραφος για δυο διαχειριστικές χρήσεις, η δυνατότητα σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων ενεργοποιείται ή παύει αντιστοίχως για το διάστημα μετά των δύο προαναφερόμενων διαχειριστικών χρήσεων. Τέλος υποχρέωση σύνταξης Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης όπως ορίζεται στο υπόδειγμα Β.6 έχουν οι ετερόρρυθμες εταιρείες, οι ομόρρυθμες εταιρείες, η ατομική επιχείρηση, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα, τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων και ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν.27/1975.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

Εμπειρική Ανάλυση

4.1 Αποτελέσματα Έρευνας

Κατόπιν ενδελεχή ελέγχου, ο οποίος καταρτίστηκε στις οικονομικές καταστάσεις σε δείγμα 163 (20 μεσαίες, 2 μεγάλες, 73 μικρές και 68 πολύ μικρές) επιχειρήσεων οι οποίες επιλέχθηκαν δειγματοληπτικά για δυο διαδοχικές χρονιές 2015-2016, μπορούν να τεθούν κάποια ασφαλή συμπεράσματα για την ορθή τήρηση των σημειώσεων στις οικονομικές καταστάσεις. Στον έλεγχο που διενεργήθηκε, ο ερευνητής χρησιμοποίησε ως μεταβλητές την μορφή της οντότητας(πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη)(παράρτημα 1) και την έκθεση ελέγχου που υποβάλλουν κάποιες επιχειρήσεις . Ακόμα χρησιμοποίησε ως μεταβλητές τις βασικές πληροφορίες που πρέπει να εμφανίζονται στις σημειώσεις της κάθε οντότητας, οι πληροφορίες αυτές είναι τα νομικά στοιχεία της οντότητας . Επιπλέον, ελέγχθηκαν τα στοιχεία που αναφέρονται στις σημειώσεις σχετικά με την εύλογη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων καθώς σε περίπτωση που η οντότητα που παρεκκλίνει από τις απαιτήσεις του νόμου, υποχρεούται σε αναφορά των επιπτώσεων που αυτές οι παρεκκλίσεις έχουν στις υποχρεώσεις, στα αποτελέσματα, στις υποχρεώσεις και φυσικά στη καθαρή θέση. Οι μεταβλητές οι οποίες χρησιμοποιήθηκαν για την έρευνα, κατόρθωσαν να δώσουν ουσιαστικά συμπεράσματα ως προς την ορθή τήρηση των σημειώσεων.

Στο σημείο αυτό πρέπει να αναφερθούμε στο γεγονός ότι η διαχειριστική χρήση του 2015, αποτέλεσε τη πρώτη χρονιά υποχρεωτικής τήρησης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και πολλοί λογιστές και οικονομολόγοι βρέθηκαν απροετοίμαστοι σε αυτό το γεγονός. Παρόλο που υπήρχε η δυνατότητα προαιρετικής εφαρμογής των διεθνών προτύπων και ουσιαστικά οι συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων γνώριζαν σε μεγάλο βαθμό το πως θα πρέπει να είναι οι αντίστοιχες ελληνικές οικονομικές καταστάσεις, λόγω του συνεχούς αυξανόμενου φόρτου εργασίας δεν μπόρεσαν να προετοιμαστούν κατάλληλα. Πρέπει επίσης να αναφερθεί

το γεγονός ότι σε αυτή την προετοιμασία δεν συνέβαλε ούτε το οικονομικό επιμελητήριο ούτε και οι λοιπές λογιστικές-οικονομικές οργανώσεις, οι οποίες από το 2014 μέχρι και σήμερα διενεργούν ημερίδες και σεμινάρια για την ορθή συμπλήρωση και υποβολή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, το κόστος των οποίων είναι δυσβάσταχτο για ένα μικρό λογιστικό γραφείο το οποίο τηρεί τα βιβλία μικρών και μικρομεσαίων επιχειρήσεων εν μέσω οικονομικής κρίσης. Πέραν των προαναφερθέντων σεμιναρίων μέχρι και την πρώτη υποχρεωτική εφαρμογή του Νόμου 4308/2014 δεν υπήρχε η απαιτούμενη βιβλιογραφία στην οποία θα μπορούσαν οι συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων να συντρέξουν. Ακόμα και πολλές οικονομικές σχολές μέχρι και την επιβολή του Νόμου 4308/14 εξακολουθούσαν να διδάσκουν το απαρχαιωμένο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αφήνοντας απροετοίμαστους τους φοιτητές που εξέρχονται τα πανεπιστημιακά ιδρύματα και εισέρχονται σε μια πολύ απαιτητική αγορά εργασίας. Παρόλα αυτά, οι επιχειρήσεις οι οποίες δεν συμπεριέλαβαν καθόλου τις σημειώσεις στις οικονομικές τους καταστάσεις και ουσιαστικά συνέχισαν να υποβάλουν τις οικονομικές καταστάσεις βάσει των Νόμων 2190/1920 και 3190/1955 είναι ελάχιστες και αυτό μπορεί να φανεί και μέσα από την έρευνα που έγινε.

Πιο συγκεκριμένα, παρατηρήθηκε ότι από τις 163 επιχειρήσεις που ελέγχθηκαν για το σκοπό αυτής της έρευνας μόνο όσες χαρακτηρίστηκαν ως Μεσαίες οντότητες σύγκλινουν περισσότερο ως προς τις απαιτήσεις του νόμου 4308/14. Το συγκεκριμένο συμπέρασμα πηγάζει από το γεγονός ότι όσο μεγαλύτερα είναι τα ποσά του ενεργητικού μιας επιχείρησης και των καθαρών της εσόδων, ο νομοθέτης τείνει να είναι περισσότερο αυστηρότερος ως προς τις απαιτήσεις του, από αυτή την οντότητα δίνει λιγότερες απαλλαγές και απλουστεύσεις. Ιδιαίτερα, οι επιχειρήσεις που καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις και συγκεκριμένα τις σημειώσεις του ως μεσαίες οντότητες και υποχρεούνται σε ορθή πληροφόρηση των μετόχων τους όπως για παράδειγμα οι Ανώνυμες Εταιρίες, φάνηκε από τα αποτελέσματα της έρευνας ότι συμμορφώθηκαν σε πολύ μεγάλο βαθμό με τις απαιτήσεις του νόμου.

Έτσι, στις σημειώσεις των οικονομικών τους καταστάσεων δίνονται όλες οι απαιτούμενες πληροφορίες, που ο αναγνώστης χρειάζεται για να αντιληφθεί την ουσιαστική θέση της οντότητας. Στην πλειοψηφία τους, οι μεσαίες οντότητες παρείχαν ορθή πληροφόρηση προς μετόχους, τράπεζες και επενδυτές, ενημερώνοντας τους για όλα τα καθέκαστα της λειτουργίας της επιχείρησης, των κινδύνων που πιθανώς θα αντιμετωπίσουν και των γεγονότων που συνέβησαν με τη λήξη της διαχειριστικής

χρήσης αλλά επηρεάζουν την ομαλή λειτουργία της οντότητας. Επιπλέον, παρείχαν στον αναγνώστη ολοκληρωμένη ενημέρωση για τις λογιστικές πολιτικές που ακολουθήθηκαν παραδείγματος χάριν επιμέτρηση στη τιμή κόστους ή στην εύλογη αξία και ανέφεραν τον πίνακα με το πάγιο εξοπλισμό της οντότητας και τη διάρκεια ζωής του κάθε παγίου ξεχωριστά. Πέραν, του μεγέθους της οντότητας, ένα ακόμα πολύ σημαντικό στοιχείο που κατείχαν επίσης στην πλειοψηφία τους οι μεσαίες οντότητες ήταν ο έλεγχος από ορκωτό ελεγκτή. Οι οντότητες, οι οποίες συμπεριλαμβάνουν στις οικονομικές τους καταστάσεις την έκθεση ελέγχου του ορκωτού ελεγκτή, είχαν πλήρως εναρμονισμένες τις σημειώσεις τους με τις απαιτήσεις του νόμου. Παρατηρήθηκε ότι παρείχαν όλη την απαιτούμενη πληροφόρηση επιτρέποντας στους κύριους μετόχους να γνωρίζουν όλα τα στοιχεία σχετικά με την οικονομική θέση της εταιρίας. Ιδιαίτερα οι επιχειρήσεις που είχαν ελεγχθεί από μια από τις λεγόμενες Big 4 ελεγκτικές εταιρίες, οι συμμόρφωση των σημειώσεων με τις αρχές που διέπουν το άρθρο 29 του Νόμου 4308/14 παρατηρήθηκε στο μέγιστο βαθμό. Μέσα από αυτή τη πληροφορία μπορούμε να αντιληφθούμε ότι η κυριότερη αιτία συμμόρφωσης με τις αρχές του Νόμου 4308/14 είναι η ορθή και τεκμηριωμένη πληροφόρηση που κατέχουν οι μεγάλες ελεγκτικές εταιρίες.

Στην αμέσως επόμενη κατηγορία οντοτήτων, τη μικρή οντότητα, παρατηρήθηκε ότι μόνο λίγες παραπάνω από τις μισές τήρησαν κατά γράμμα τις απαιτήσεις του άρθρου 29 σχετικά με τις βασικές αρχές των σημειώσεων. Στη συγκεκριμένη μορφή οντότητας, οι πλειοψηφία των επιχειρήσεων βάσει του ελέγχου που διενεργηθεί τήρησε την νομοθεσία και παρείχε και αυτή με τη σειρά της ουσιαστική πληροφόρηση για τα πεπραγμένα της επιχείρησης. Αρκετές από τις μικρές οντότητες, των οποίων οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχθηκαν για το σκοπό της παρούσας έρευνας είχαν και αυτές, όπως και στην προαναφερθείσα κατηγορία, υψηλότερα ποσοστά συμμόρφωσης με τις αρχές των σημειώσεων όταν έπρεπε βάσει νόμου να υποβάλλουν και την έκθεση ελέγχου εξωτερικού ή και εσωτερικού ελεγκτή. Γίνεται για ακόμη μια φορά αντιληπτό ότι το μέγεθος της οντότητας και το κύρος που επιφέρει ο έλεγχος και στο τέλος η "υπογραφή" του ελεγκτή οδηγούν σε ορθή και λεπτομερή τήρηση του νόμου. Οι μικρές οντότητες έκαναν και αυτές με τη σειρά του εκτενή αναφορά στην αρχή που διέπει τόσο τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα όσο και τα Διεθνή, την αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Όλες οι μικρές επιχειρήσεις που χρησιμοποιήθηκαν στην παρούσα έρευνα έκαναν εκτενή αναφορά στη συνέχιση της δραστηριότητας τους κατονομάζοντας όλους εκείνους τους παράγοντες που το επιτρέπουν. Στις

περιπτώσεις που οι μικρές οντότητες, δεν υποχρεούνταν σε υποβολή έκθεσης ελέγχου μαζί με τις οικονομικές τους καταστάσεις, παρατηρήθηκε ότι καταγράφηκαν στις σημειώσεις λιγότερες πληροφορίες σε αντίθεση με αυτές που ελέγχονται. Πολλές από τις μικρές οντότητες που δεν χρήζουν υποχρεωτικής διενέργειας ελέγχου, αποτύπωσαν στις σημειώσεις των οικονομικών τους καταστάσεων μόνο τις απαιτούμενες από τα άρθρα 29 και 30 του Νόμου 4308/14 πληροφορίες. Έθεσαν, δηλαδή, στον αναγνώστη όλες τις πληροφορίες που είναι υποχρεωτικό να γνωρίζει αλλά δεν ανέφεραν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με την θέση της οντότητας, δίνοντας μια μέτρια θα λέγαμε πληροφόρηση για τα τεκταινόμενα στην επιχείρηση. Οι ελλείψεις αυτές, δεν επηρεάζουν ουσιαστικά τη πληροφόρηση που λαμβάνει ο αναγνώστης των σημειώσεων των μικρών οντοτήτων. Παρόλα αυτά στις περιπτώσεις που οι σημειώσεις των μικρών οντοτήτων περιλαμβάνουν περισσότερες πληροφορίες, δίνουν τη δυνατότητα σε τυχόν νέους επενδυτές που δεν είναι άριστοι γνώστες του χρηματοοικονομικού αντικειμένου να καταλάβουν πλήρως τη κατάσταση που επικρατεί στην οντότητα και να επιλέξουν βάση ουσιαστικής γνώμης την όποια επένδυση στην οντότητα.

Στον αντίποδα, μπορούμε με ασφάλεια να πούμε ότι οι περισσότερες ασάφειες και παραλείψεις στις σημειώσεις παρατηρήθηκαν στις πολύ μικρές οντότητες. Στη συγκεκριμένη κατηγορία ο νομοθέτης υπήρξε σε μεγάλο βαθμό ελαστικός, δίνοντας πλήθος απαλλαγών και διευκολύνσεων στη τήρηση των σημειώσεων. Παρά τις διευκολύνσεις όμως που δόθηκαν, ένα ποσοστό της τάξεως του 8% του δείγματος σε κάθε χρήση που ελέγχθηκε δεν υπέβαλλε καθόλου τις σημειώσεις μαζί με τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Η συγκεκριμένη κατηγορία, υπέβαλε μόνο τις οικονομικές καταστάσεις που απαιτούνται και καμία πληροφόρηση σχετικά με την οντότητα, τις δραστηριότητες της και την ενημέρωση σχετικά με τη συνέχιση της δραστηριότητας. Στο συγκεκριμένο δείγμα η ουσιαστική πληροφόρηση που έλαβε ο αναγνώστης είναι μηδενική καθιστώντας αδύνατη την ορθή κατανόηση της θέσης της οντότητας. Αυτός ο περιορισμός στις σημειώσεις δεν επιτρέπει στις τράπεζες ή και στους επενδυτές να αντιληφθούν τη κατάσταση που επικρατεί στην επιχείρηση καθ όλη τη διάρκεια του έτους αντίθετα γνωρίζουν μόνο τα οικονομικά ποσά που εμφανίζονται στον Ισολογισμό της επιχείρησης κατά την 31/12/20xx. Για το συγκεκριμένο συμπέρασμα, μπορούμε με ασφάλεια να πούμε πως ευθύνεται η έλλειψη τεχνογνωσίας από την πλευρά των λογιστών -οικονομολόγων που δεν κατάφεραν να υποβάλλουν σωστά τις σημειώσεις. Πολλοί από τους συγγραφείς των

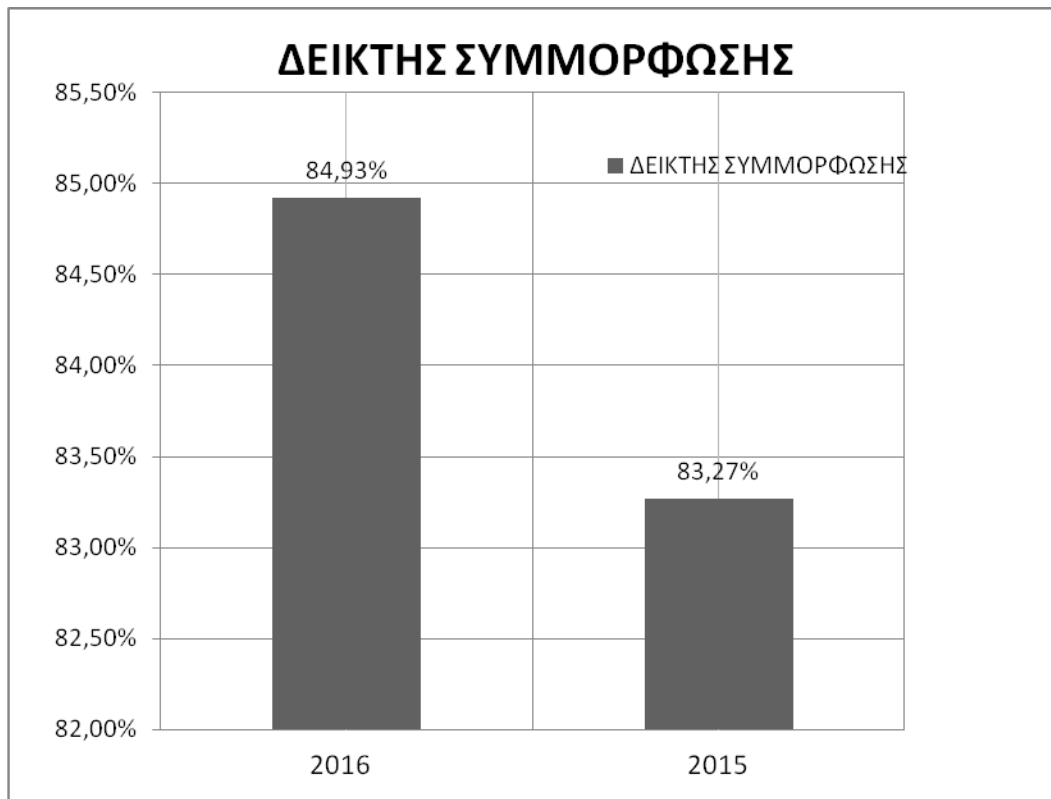
προαναφερθέντων οικονομικών καταστάσεων λόγω του κόστους αλλά και της μεγάλης ηλικίας τους δεν μπόρεσαν να συμμορφωθούν πλήρως με τις απαιτήσεις του νόμου. Πρέπει όμως να αναφερθεί το γεγονός ότι και κάποια μέλη των οντοτήτων λόγω άγνοιας ή λόγω έλλειψης ενδιαφέροντος δεν δίνουν την απαιτούμενη σημασία στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων που παρέχουν όλη τη λογιστική και χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Αντίθετα ενδιαφέρονται κυρίως για το φορολογικό αντίκτυπο της οικονομικής τους δραστηριότητας και κατ' επέκταση για την επιβάρυνση που θα πρέπει να υποστούν. Ο φορολογικός φόβος που υπομένουν οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις δεν έχει καταφέρει να εξαλειφθεί και είναι αναπόσπαστο κομμάτι της "ελληνικής λογιστικής κουλτούρας". Για το λόγο αυτό και εφόσον οι σημειώσεις δεν επηρεάζουν φορολογικά την οντότητα κάποιες επιχειρήσεις απέφυγαν ολοκληρωτικά τη σύνταξη τους. Ένας ακόμη λόγος που συντρέχει ώστε οι μικρές οντότητες να μην συνυποβάλουν τις σημειώσεις μαζί με τις οικονομικές τους καταστάσεις είναι η παροχή και έγκριση δανείου. Οι τράπεζες που παρέχουν δάνεια, ζητούν το σύνολο των οικονομικών καταστάσεων παρόλα αυτά, επιτρέπουν την έγκριση δανεισμού σε επιχειρήσεις με μόνο γνώμονα τα φορολογικά έντυπα που έχουν υποβληθεί στην Α.Α.Δ.Ε.

Πέραν των προαναφερθέντων πολύ μικρών οντοτήτων που δεν γνωστοποιούν καθόλου τις σημειώσεις στις οικονομικές τους καταστάσεις η πλειοψηφία των μικρών οντοτήτων τηρεί το νόμο κανονικά. Βέβαια και σε αυτή τη περίπτωση, οι συντάκτες των σημειώσεων εκμεταλλεύονται τις διευκολύνσεις του Νόμου και γνωστοποιούν μόνο τις απαραίτητες πληροφορίες. Στο σύνολο τους οι πολύ μικρές οντότητες εφάρμοσαν ένα τυποποιημένο σύστημα για τη παρουσίαση των σημειώσεων. Χρησιμοποίησαν μια μορφή πίνακα και παρείχαν πληροφορίες σχετικές με την οντότητα όπως επωνυμία, μέγεθος και χρήση. Έκαναν μια σύντομη αναφορά στην αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας χωρίς όμως να δοθεί η απαιτούμενη πληροφόρηση για τους οποίους λόγους που συντρέχουν. Δεν έγινε κάποια εκτενής αναφορά, παρά μόνο κάποιες σύντομες παρατηρήσεις σχετικά με τις λογιστικές πολιτικές που τηρήθηκαν στις αποσβέσεις. Έτσι, ο αναγνώστης δεν έχει πλήρη εικόνα σχετικά με την οικονομική θέση της οντότητας, παρά μόνο την κατάσταση της κατά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης. Ακόμα, λίγες πολύ μικρές οντότητες έδωσαν την απαιτούμενη πληροφόρηση σχετικά με το μέσο όρο του προσωπικού και δεν παρέθεσαν κάποιο πίνακα παγίων με αναφορά στην ωφέλιμη ζωή τους. Ουσιαστικά, γνωστοποιήθηκαν οι πληροφορίες που ορίστηκαν από το νομοθέτη χωρίς όμως αυτές

να επεξηγούν τη πραγματική κατάσταση της οντότητας. Παρατηρήθηκε η τυποποιημένη πρόσβαση στην πληροφόρηση, δίνοντας στον ερευνητή την εντύπωση ότι οι συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων των πολύ μικρών οντοτήτων δεν έχουν αντιληφθεί πλήρως τους σκοπούς που συντρέχουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ακόμα, μπορούμε να κατανοήσουμε ότι οι λογιστές και οι ιδιοκτήτες των πολύ μικρών οντοτήτων δεν έχουν αποβάλει τις παλαιότερες αντιλήψεις που είχαν υιοθετηθεί κατά τη διάρκεια της τήρησης του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Διατήρησαν τον τρόπο λειτουργίας που γνώριζαν όλα αυτά τα χρόνια και προσπάθησαν μερικώς να τον εφαρμόσουν στις νέες απαιτήσεις χωρίς όμως να επιτευχθεί ο ουσιαστικός λόγος τήρησης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, που είναι η ορθή ενημέρωση των εσωτερικών και εξωτερικών χρηστών των οικονομικών καταστάσεων για τη πορεία της επιχείρησης κατά τη διάρκεια του έτους.

Για να γίνουν πλήρως αντιληπτά από τον αναγνώστη τα ευρήματα της έρευνας θα δοθούν εν συντομία στατιστικά στοιχεία σχετικά με τη συμμόρφωση των οντοτήτων με τους κανόνες των σημειώσεων.

Για τη χρήση 2015 ο δείκτης συμμόρφωσης των επιχειρήσεων βάσει των σημειώσεων που ανήρτησαν στις οικονομικές καταστάσεις τους είναι 83, 27%. Ίδια εικόνα παρατηρείται και στην επόμενη χρήση 2016 με το ποσοστό του δείκτη να καλυτερεύει ελαφρώς και να φτάνει στο 84, 93%(όπως φαίνεται στον πίνακα 1)



Πίνακας 1

Έχοντας αναλύσει τις παραπάνω πληροφορίες για κάθε χρήση ξεχωριστά θα προχωρήσουμε στη συνολική αποτύπωση των ευρημάτων της έρευνας.

Παρατηρώντας τα δεδομένα της έρευνας, αντιλαμβανόμαστε αμέσως ότι η μεγαλύτερη αιτία για την ορθή συμμόρφωση της οντότητας με τις επιταγές των σημειώσεων είναι το μέγεθος της οντότητας. Σίγουρα η πιο σωστή τήρηση των σημειώσεων από μεγάλες και μεσαίες οντότητες οφείλεται στο γεγονός ότι οικονομικές καταστάσεις και οι σημειώσεις θα γνωστοποιηθούν σε μεγάλο αριθμό χρηστών που είτε θετικά είτε αρνητικά αποσκοπεί σε κάποιο όφελος από την οντότητα. Έτσι οι συντάκτες των οικονομικών καταστάσεων οι οποίοι είναι υπεύθυνοι για τη πληροφόρηση μετόχων, επενδυτών και τραπεζών εφαρμόζουν στο έπακρο το νόμο υιοθετώντας πολλές φορές και τις διεθνείς πρακτικές και παρέχουν πληροφόρηση, μερικές φορές και περισσότερη από αυτή που απαιτείται. Πέρα από το μέγεθος της οντότητας τα στατιστικά στοιχεία επέδειξαν ότι η έκθεση ελέγχου ήταν η σημαντικότερη αιτία για την ορθή συμπλήρωση των σημειώσεων. Όλες οι οντότητες ανεξαρτήτως μεγέθους επέδειξαν το μεγαλύτερο βαθμό συμμόρφωσης στις απαιτήσεις των σημειώσεων όταν συνυποβάλλονταν με την έκθεση ελέγχου. Η βαρύτητα που διακατέχει τις ελεγκτικές εταιρίες ουσιαστικά υποχρεώνει τους συντάκτες των

οικονομικών καταστάσεων να υποβάλουν τη βέλτιστη μορφή σημειώσεων παρέχοντας όλη την απαιτούμενη πληροφόρηση για τη κατάσταση της οντότητας. Ακόμα μια πολύ σημαντική αιτία για την μη ολοκληρωτική συμμόρφωση με τις επιταγές των σημειώσεων είναι οι ελλιπής προετοιμασία του κρατικού μηχανισμού. Όλες οι επιχειρήσεις υποχρεούνται με την ολοκλήρωση της διαχειριστικής χρήσης, να υποβάλλουν τις φορολογικές δηλώσεις και να προχωρήσουν στη σύγκλιση της Γενικής Συνέλευσης. Αφού ολοκληρωθούν οι παραπάνω διαδικασίες οι επιχειρήσεις πρέπει να υποβάλλουν στο ΓΕΜΗ τις οικονομικές καταστάσεις. Αν και η υποβολή των οικονομικών καταστάσεων είναι υποχρεωτική το ΓΕΜΗ δεν ελέγχει τα αρχεία που επισυνάπτονται και δίνει μόνο βάση στην ολοκλήρωση της πληρωμής που απαιτείται. Εφόσον, δεν λειτουργεί σαν ελεγκτικός μηχανισμός και δεν απαιτεί από τις επιχειρήσεις την σωστή τήρηση των οικονομικών καταστάσεων και των σημειώσεων, ουσιαστικά αφήνει ένα “ανοιχτό παράθυρο” για τη μη συμμόρφωση με τις επιταγές του Νόμου 4308/2014. Εκμεταλλευόμενες οι επιχειρήσεις αυτής της δυνατότητας δεν εφαρμόζουν και αυτές με τη σειρά τους τις υποχρεώσεις τους και δεν γνωστοποιούν ορθά τις σημειώσεις των οντοτήτων.

Έχοντας ολοκληρώσει την έρευνα σχετικά με τη συμμόρφωση των οντοτήτων στις επιταγές των σημειώσεων, μπορούμε να δώσουμε τα παραπάνω ασφαλή συμπεράσματα. Βέβαια πρέπει να επισημάνουμε το γεγονός ότι ελέγχθηκαν μεταβλητές που αφορούν τις πρώτες υποχρεωτικές εφαρμογές του νόμου. Σε κάθε πρώτη εφαρμογή νέου νόμου παρατηρείται πλήθος λαθών και παρερμηνεύσεων, τα οποία δεν είναι πάντα εύκολο να ελεγχθούν και να διορθωθούν. Με το πέρασμα του χρόνου και τη συνεχή κατάρτιση των νέων σχετικά με τα Ελληνικά και τα Διεθνή πρότυπα θα επέλθει σύντομα η αλλαγή στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων . Πέραν της δυσκολίας που επέφερε η πρώτη εφαρμογή του Νόμου 4308/14, ένας ακόμη περιορισμός που δυσκόλεψε την έρευνα ήταν η εύρεση των σημειώσεων, καθώς δεν έχουν κοινοποιήσει όλες οι επιχειρήσεις στις ιστοσελίδες τους τις οικονομικές τους καταστάσεις οπότε και κρίθηκε απαραίτητος ο έλεγχος μέσω του ΓΕΜΗ BUSINESS PORTAL.

Λόγω των προαναφερθέντων περιορισμών που παρατηρήθηκαν κατά τη διάρκεια της έρευνας, θεωρούμε σωστό να αναφέρουμε, ότι θα πρέπει να διενεργηθεί μια αντίστοιχη έρευνα μετά από πέντε χρόνια από την πρώτη εφαρμογή του νόμου. Σε βάθος πενταετίας όλες οι οντότητες θα έχουν αντιληφθεί και εναρμονιστεί πλήρως με τις απαιτήσεις του νόμου των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και τα αποτελέσματα

της έρευνας θα είναι πιο σωστά και πιο συγκρίσιμα μεταξύ τους, δίνοντας ουσιαστικές απαντήσεις στους ερευνητές σχετικά με την ορθή εφαρμογή των σημειώσεων.

Όλες οι οντότητες ανεξαρτήτως μεγέθους θα επιτύχουν το στόχο που έθεσε ο νομοθέτης για την ορθή πληροφόρηση που παρέχεται και θα εναρμονιστούν πλήρως με τις διεθνείς πρακτικές. Σαν συμπέρασμα που απορρέει ο ερευνητής αντιλαμβάνεται ότι ο περιορισμός των απαλλαγών του άρθρου 30 του Νόμου 4308/14 θα επέτρεπε την πιο σωστή τήρηση των σημειώσεων και για τις πολύ μικρές και μικρές οντότητες. Περιορίζοντας τις απαλλαγές θα δημιουργηθεί ένα αυστηρότερο πλαίσιο για την εφαρμογή των σημειώσεων που στόχο θα έχει μόνο την βέλτιστη ενημέρωση των αναγνωστών των οικονομικών καταστάσεων. Έτσι ο οποιοσδήποτε αναγνώστης, έχοντας μέτριες χρηματοοικονομικές γνώσεις θα μπορεί ευκολότερα να αντιληφθεί την κατάσταση στην οποία βρίσκετε η οντότητα. Παρόλο που η αυστηρότερη τήρηση του νόμου 4308/14 στις περιπτώσεις των πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων μπορεί αρχικά να φοβίζει στους λογιστές και οικονομολόγους, μεταγενέστερα θα επιφέρει πολύ σημαντικές αλλαγές στην οικονομική θέση της κάθε επιχείρησης. Η καλύτερη πληροφόρηση θα πετύχει το στόχο της προσέλκυσης νέων εγχώριων και διεθνών επενδυτών. Έχοντας προσελκύσει νέους επενδυτές και παρουσιάσει σωστά την οικονομική τους θέση οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις, οι οποίες αποτελούν τη μερίδα του λέοντος στην ελληνική οικονομική σκηνή, θα μπορέσουν να μειώσουν το κίνδυνο διακοπής της δραστηριότητας τους και να συνεχίσουν απρόσκοπτα τη λειτουργία τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Συμπεράσματα, Περιορισμοί και Προτάσεις για περαιτέρω έρευνα

Έχοντας ολοκληρώσει τη διαδικασία της έρευνας σχετικά με τη συμμόρφωση των ελληνικών επιχειρήσεων με τις απαιτήσεις των σημειώσεων καθώς και την συμμόρφωση των διεθνών χωρών και επιχειρήσεων με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα μπορούμε να καταλήξουμε σε κάποια συνολικά συμπεράσματα. Από τις ελληνικές επιχειρήσεις ένα ποσοστό της τάξης του 84% επέδειξε συμμόρφωση με τις επιταγές του άρθρου 29 κατά τα δύο χρόνια της πρώτης εφαρμογής. Παρά τις δυσκολίες που αναφέρθηκαν εκτενέστερα παραπάνω γίνεται αντιληπτό ότι ως ένα μεγάλο βαθμό ο στόχος επετεύχθη. Αντίστοιχη δυσκολία με αυτή των ελληνικών επιχειρήσεων αντιμετώπισαν όπως φάνηκε και στη βιβλιογραφική επισκόπηση και οι διεθνείς οντότητες οι οποίες και αυτές με τη σειρά τους δυσκολεύτηκαν κατά τα πρώτα χρόνια της προαιρετικής και υποχρεωτικής εφαρμογής των ΔΛΠ/Δ.Π.Χ.Α..

Αναλύοντας τις ελληνικές οικονομικές καταστάσεις και την διεθνή βιβλιογραφική επισκόπηση, ο ερευνητής καταλήγει στο συμπέρασμα ότι η χρήση των διεθνών προτύπων και ιδιαίτερα η ορθή τήρηση των σημειώσεων θα επιφέρουν πολλές και σημαντικές αλλαγές στις επιχειρήσεις. Μέσω της αρχής της διαφάνειας που διέπουν τόσο τα ελληνικά όσο και τα διεθνή πρότυπα, θα επιφέρουν υψηλότερης ποιότητας χρηματοοικονομικές καταστάσεις οδηγώντας στην ουσιαστική κερδοφορία των επιχειρήσεων. Ακόμα, με τη καθολική εφαρμογή των απαιτήσεων των νόμων θα επιτευχθεί η καλύτερη σύγκριση των οικονομικών στοιχείων των επιχειρήσεων οδηγώντας σε σωστότερες και ουσιαστικότερες εκτιμήσεις. Ο ερευνητής προτείνει την αυστηρότερη και ουσιαστικότερη συμμόρφωση με τις επιταγές του νόμου για όλες τις οντότητες ανεξαρτήτως, καθώς όπως φάνηκε από τις παραπάνω έρευνες, το σύντομο χρονικό διάστημα κατά το οποίο εφαρμόζονται δεν έχει επιφέρει την ολοκληρωτική σύγκλιση με τις αρχές που διέπουν τα πρότυπα. Το προαναφερθέν σύντομο χρονικό διάστημα αποτέλεσε και το μεγαλύτερο πρόβλημα για την εύρεση στοιχείων και για την έρευνα και για την αναζήτηση της βιβλιογραφικής επισκόπησης.

Παρόλα αυτά, οι στόχοι που έθεσαν οι διεθνείς και εγχώριοι νομοθέτες είναι πολύ κοντά στην ολοκληρωτική επίτευξη τους. Αυτοί οι στόχοι θα πραγματοποιηθούν με συνεχή προσπάθεια και ενημέρωση από όλες τις πλευρές έχοντας ως γνώμονα το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα για τις επιχειρήσεις. Πέραν των προβλημάτων που ήδη υπάρχουν και αυτών που σύντομα θα κάνουν την εμφάνιση τους, οι νομοθέτες των προτύπων και οι υπεύθυνοι για την εφαρμογή αυτών, λογιστές και οικονομολόγοι δεν πρέπει να σταματήσουν τη προσπάθεια τους, καθώς όπως λέει και ένα γνωστό ελληνικό ρητό “κάθε αρχή είναι δύσκολή”, η έρευνα όμως αυτή απέδειξε ότι αυτή η αρχή δεν είναι ανέφικτη.

Πρέπει να αναφερθεί ότι υπήρξαν περιορισμοί στην έρευνα μου καθώς δεν ευρέθησαν αρκετά στοιχεία για να καταλήξουμε σε ασφαλή συμπεράσματα για τη συμμόρφωση των ελληνικών επιχειρήσεων καθώς το δείγμα θεωρείται μικρό σε σχέση με τον συνολικό αριθμό των επιχειρήσεων. Επίσης, ένα άλλο πρόβλημα που περιόρισε την έρευνα είναι ότι πολλές επιχειρήσεις δεν έχουν δημοσιοποιήσει οικονομικές καταστάσεις και για τις δύο χρήσεις (2015, 2016) της υποχρεωτικής εφαρμογής των Ελληνικών λογιστικών προτύπων.

Τέλος, με βάση την παρούσα έρευνα μπορούν να γίνουν μελέτες σχετικά με θέμα της συμμόρφωσης των ελληνικών εταιρειών με το άρθρο 29 και 30 του 4308/2014 (προσάρτημα), καθώς με το πέρασμα των χρόνων έχουμε όλο και περισσότερες πληροφορίες για αυτά. Επίσης, θεωρώ ότι μελέτες, όπως η συγκεκριμένη, σε σύντομο ή σε μεταγενέστερο χρόνο θα χρειαστούν να γίνουν.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ

Astbooks, (2015), Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σταγάκη Ε.-Σταγάκη Ο.Ο.Ε.

Μαρζάκος Κ. (2014), Τα νέα λογιστικά πρότυπα, οι βελτιώσεις και οι κίνδυνοι.

Μπατσινίλας Ε. και Πατατούκας Κ., (2017), Σύγχρονη Λογιστική (πρώτος τόμος) Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και με αναφορά κατά θέμα στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Σταμούλης

Ιστοσελίδα ΓΕ.ΜΗ <https://www.businessregistry.gr/publicity/index>

Νεγκάκης Ι. Χρήστος, (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές, Εκδόσεις Αειφόρος Λογιστική.

Πρωτοψάλτης Ν., Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και Διερμηνείες, Ναυτεμπορική, αρ. φυλ. 22491, Μάρτιος 2004.

Σγουρινάκης Ν., Μιχελάκης Β., Βλησμάς Ορ. και Ναούμ Β-Χρ., (2016), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Ερμηνευτική Προσέγγιση και Παραδείγματα, Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη

Νόμος υπ' αριθ. 4308/2014, Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας, Αρ. φύλλου 251, 2014

ΞΕΝΗ

Hodgdon, C., Tondkar, R., Adhikari, A. και Harless D. (2009), "Compliance with International Financial Reporting Standards and auditor choice: New evidence on the importance of the statutory audit", *The International Journal of Accounting*, 44, (2009), 33–55.

Al-Akra, M., Iddie, I. και Jahangir, M. (2010), "The influence of the introduction of accounting disclosure regulation on mandatory disclosure compliance. Evidence from Jordan" *The British Accounting Review*, 42, (2010), 170–186.

Hodgdon, C., Tondkar, R., Harless, D. και Adhikari, A. (2008), "Compliance with IFRS disclosure requirements and individual analysts' forecast errors", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 17, (2008) , 1–13.

Ebrahima, A. και Fattah, T. (2015), " Corporate governance and initial compliance with IFRS in emerging markets: The case of income tax accounting in Egypt", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* ,24, (2015) , 46–60.

Santos, E., Morato da Silva, A., Hua Sheng, H. και Ivanof flora, M. (2016), "Compliance with ifrs required disclosure and analysts" forecast errors: evidence from brazil" *building knowledge in accounting*,(2016 saopaulo).

Mutawaa, A. και Hewaidy, A. (2010), *Disclosure Level And Compliance With IFRSs: An Empirical Investigation Of Kuwaiti Companies*, *International Business & Economics Research Journal*, May 2010.

Mazni, A., Adwa, S., Kamisah, I. και Sharoja, S. (2012), "Compliance with international financial reporting standards (ifrs) in a developing country: evidence from Malaysia", *Journal of Accounting Perspectives*, Vol 5, December 2012, 23-34.

Amoako, και Kwabena, G. (2010), "Compliance with international financial reporting standard 7 (ifrs 7): a study of listed banks in Ghana", University of Cape Coast, (July 2010).

Glaum, M., Schmidt, P., Street, D., και Vogel, S. (2012), "Compliance with IFRS 3- and IAS 36-required disclosures across 17 European countries: company- and country-level determinants, Accounting and Business Research, (2013).

Sucuahi, W. (2013), " Firm Size as Predictor of Compliance to International Financial Reporting Standards (IFRS) 8", International Peer Reviewed Journal, (2013).

Demir, V. και Bahadir, O. (2014), "An investigation of compliance with International Financial Reporting Standards by listed companies in Turkey", Journal of Information Systems, (January 2014).

Thi Hong Phu Dao, (2011), "Monitoring Compliance with IFRS: Some Insights from the French Regulatory System", Accounting in Europe,(2011).

Fekete, S., Matis, D. και Lukacs, J. (2008), " Factors Influencing the Extent of Corporate Compliance with IFRS. The Case of Hungarian Listed Companies", Babes-Bolyai University of Cluj-Napoca, (Romania 2008).

Chen, J. και Zhang, H. (2010), "The Impact of Regulatory Enforcement and Audit upon IFRS Compliance – Evidence from China", European Accounting Review, (2010).

Tsalavoutas, I. (2009), "The adoption of IFRS by Greek listed companies: financial statement effects, level of compliance and value relevance", The University of Edinburgh,(2009).

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1

Σύμφωνα με το άρθρο 2, του Νόμου 4308/2014 (ΦΕΚ 251 Α), οι οριζόμενοι ως οντότητες, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ίδιου νόμου, κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους, ως εξής :

α) Μεγάλες οντότητες: Είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.
- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.
- Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

β) Μεσαίες οντότητες : Είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.
- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.
- Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

γ) Μικρές οντότητες : Είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.
- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.
- Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

δ) Πολύ μικρές οντότητες : Είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ.
- Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ.
- Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα.